

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1419/2006/stj
{T 0/2}

Urteil vom 31. Oktober 2007

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1996 - 4. Quartal 2000);
Nachweis Steuerbefreiung, Vorsteuerabzug bei Einfuhr,
Treu und Glauben

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (Beschwerdeführerin) ist seit dem 1. November 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie bezweckt gemäss Auszug aus dem Handelsregister die Entwicklung und den Vertrieb von Sportprodukten sowie Marketing und Werbung für Sportprodukte.

B.

Am 6. Februar 2002 führte die ESTV bei der Beschwerdeführerin eine Kontrolle durch. Gestützt darauf forderte sie mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 200'535 vom 4. März 2002 für die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 Fr. 16'838.-- Mehrwertsteuern nach. Die Nachbelastung resultierte im Wesentlichen aufgrund fehlender Einfuhr- bzw. Ausfuhrbelege. Am gleichen Tag gewährte die ESTV der Beschwerdeführerin eine Frist bis zum 5. April 2002, um die betreffenden Belege nachzureichen. Die Beschwerdeführerin liess diese Frist jedoch unbenutzt verstreichen. Am 26. Juni 2002 faxte sie der ESTV verschiedene Dokumente und beantragte eine Reduktion der Nachforderung um Fr. 15'571.05. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass sie die Belege nebst Übermittlung per Fax auch noch im Original eingereicht habe, bestritt die ESTV.

C.

Am 19. Dezember 2002 stellte die ESTV der Beschwerdeführerin die Verzugszinsen aus der EA Nr. 200'535 in der Höhe von Fr. 2'795.-- in Rechnung. Mit Schreiben vom 20. Januar 2003 ersuchte die Beschwerdeführerin die ESTV um Prüfung einer Herabsetzung dieser Verzugszinsrechnung, da sie die geltend gemachte Reduktion der EA Nr. 200'535 um Fr. 15'571.05 nicht berücksichtigt habe. Nach eingeleiteter Betreuung sowie dem in der Folge erhobenen Rechtsvorschlag der Beschwerdeführerin bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 11. Juni 2003 die Verzugszinsforderung in der Höhe von Fr. 2'795.--. Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Entscheid am 30. Juni 2003 Einsprache und brachte insbesondere vor, dass sie mittels Originalbelegen den von der ESTV verlangten Nachweis erbracht habe. Sie verlangte deshalb eine entsprechende Herabsetzung der Verzugszinsforderung.

D.

Die ESTV wies mit dem Einspracheentscheid vom 15. September 2003 die Einsprache ab und bestätigte ihren Entscheid vom 11. Juni 2003. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Beschwerdeführerin am 21. Oktober 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Die ESTV liess sich am 16. Januar 2004 zur Beschwerde vernehmen. Sowohl die ESTV wie auch die Beschwerdeführerin hielten an ihren bisherigen Ausführungen fest.

E.

Am 31. August 2004 erliess die SRK einen Entscheid, worin sie die Beschwerde im Sinn der Erwägungen guthiess, den Einspracheentscheid der ESTV vom 15. September 2003 aufhob und die Sache zur Sachverhaltsfeststellung und neuen Entscheidung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückwies. Der vertretenen Beschwerdeführerin sprach sie zudem eine Parteientschädigung von Fr 2'000.-- zulasten der ESTV zu. Die SRK begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die im Streit liegende Verzugszinsforderung akzessorisch zur eigentlichen Steuerforderung sei. Damit die Rechtmässigkeit der Verzugszinsforderung beurteilt werden könne, müsse deshalb zunächst geprüft werden, ob die Beschwerdeführerin zu Recht eine Reduktion der Verzugszinsforderung zugrundeliegenden Nachforderung gemäss EA Nr. 200'535 geltend gemacht habe. Zur Beurteilung dieser Frage fehlten ihr die entscheidungsrelevanten Unterlagen. Im Weiteren müsste der Beschwerdeführerin wohl auch erneut die Beweismöglichkeit der geltend gemachten Steuerreduktion eröffnet werden. Sie wies deshalb den Fall zur Neuurteilung an die ESTV zurück mit der Anweisung, einen anfechtbaren Entscheid betreffend die dem Verzugszins zugrundeliegende Steuerforderung zu treffen.

F.

Der Aufforderung zur (erneuten) Beweisaufnahme kam die ESTV mit dem Schreiben vom 10. November 2004 nach, in dem sie die Beschwerdeführerin zur Einreichung der folgenden Belege im Original aufforderte: (1) Einfuhrbeleg für den Porsche 933 vom 22. Juli 1996, (2) Kaufvertrag betreffend den Porsche 933 vom 14. August 1996 und (3) den Ausfuhrnachweis betreffend den Verkauf des Porsches 933 vom 15. August 2000. Mit Schreiben vom 18. November 2004 reichte die Beschwerdeführerin der ESTV folgende Belege in Kopie ein: eine Abmeldebescheinigung (Deutschland) vom 19. Juli 1996 für den

Fahrzeughalter eines Porsche 993, einen Einfuhrbeleg vom 22. Juli 1996, eine Rechnung der B._____GmbH (D) an die Beschwerdeführerin vom 10. Juli 1996, eine Rechnung der B._____GmbH (D) an die C._____AG vom 14. August 1996 sowie eine vom französischen Zoll ausgestellte Erwerbsbescheinigung ("Cérificat d'Acquisition") vom 29. September 2000.

G.

In ihrem Einspracheentscheid vom 31. Januar 2005 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, dass die Beschwerdeführerin für das 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 Fr. 16'838.-- Mehrwertsteuer und zudem einen Verzugszins von Fr. 2'795 (abzüglich der Parteientschädigung gemäss dem Entscheid der SRK vom 31. August 2004 über Fr. 2'000.--, ausmachend somit Fr. 795.--) zu bezahlen habe. Zur Begründung legte die ESTV insbesondere dar, dass nur das Original oder der Ersatzbeleg als Einfuhrnachweis zulässig sei, somit komme Kopien keine Beweiskraft zu. Im Weiteren kämen für den Nachweis der Ausfuhr nur die in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige in Rz. 533 aufgezählten Dokumente in Frage. Einen solchen Nachweis habe die Beschwerdeführerin jedoch nicht erbracht. Da die Beschwerdeführerin den strittigen Betrag in der Höhe von Fr. 15'571.05 in der Abrechnung des 2. Quartals 2002 in Abzug gebracht hatte, rechnete die ESTV diesen mit EA Nr. 418529 vom 31. Januar 2005 folglich wieder auf.

H.

Die Beschwerdeführerin führte mit Eingabe vom 25. Februar 2005 gegen den Einspracheentscheid vom 31. Januar 2005 Beschwerde an die SRK mit dem folgenden Antrag: "Es sei der Einspracheentscheid und folglich die Ergänzungsabrechnung Nr. 418'529 vom 31. Januar 2005 aufzuheben". Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin insbesondere vor, dass sie nun von der zuständigen Zollbehörde einen Ersatzbeleg habe anfertigen lassen. Dieser Beleg unterscheide sich von den von ihr bereits mehrfach eingereichten Kopien lediglich durch den aktuellen Stempel des Zollamtes Kreuzlingen vom 23. Februar 2005 und die handschriftliche Aufschrift Duplikat des Zollbeamten. Dieses Dokument legte die Beschwerdeführerin ihrer Beschwerde bei. Mit dem Schreiben vom 27. April 2005 verzichtete die ESTV auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

I.

Am 29. 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.

J.

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 dieser Aufforderung in ihrem Schreiben vom 11. Juli 2007 nach. Sie führte darin aus, sie habe im Einspracheentscheid vom 31. Januar 2005 die eingereichten Belege einzeln gewürdigt. Ob aus heutiger Sicht also unter Einbezug von Art. 45a MWSTGV jede Belegsqualität (Original, Ersatzbeleg, Kopie) anzuerkennen sei, könne dahingestellt bleiben. Massgebend sei, dass vorliegend eine einwandfreie Zuordnung der eingereichten Belege zu den behaupteten Rechtsgeschäften nicht möglich sei. Auch unter Berücksichtigung von Art. 45a MWSTGV sei weder die in Frage stehende Einfuhr noch die Ausfuhr rechtsgenügend nachgewiesen.

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 31. Dezember 2006 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 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 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 in Kraft getreten. Die in Frage stehende Einfuhr sowie Ausfuhr haben sich indessen vor dem 1. Januar 2001 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch altes Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.4 Streitgegenstand bilden vorliegend Aufrechnungen der ESTV aufgrund des aus ihrer Sicht ungenügend erbrachten Nachweises der Berechtigung zum Abzug der Steuer auf der Einfuhr gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. c der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) resp. des ungenügenden Nachweises der Steuerbefreiung nach Art. 16 Abs. 1 Satz 1 MWSTV. Im Weiteren ist zu untersuchen, ob sich die Beschwerdeführerin allenfalls aufgrund einer Auskunft des Zolls erfolgreich auf den Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) berufen kann.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland durch Steuerpflichtige gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen (Art. 4 Bst. a MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Nach Art. 11 Bst. b MWSTV wird eine Lieferung an dem Ort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt.

2.2 Die Lieferung von Gegenständen, die aus dem Inland ins Ausland befördert oder versendet werden, gelten gemäss Art. 11 Bst. b

MWSTV demnach grundsätzlich als im Inland erbracht und sind damit zu versteuern (Art. 4 Bst. a MWSTV). Von der Steuer sind solche Lieferungen von Gegenständen nur befreit, wenn sie direkt ins Ausland befördert oder versendet werden (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 582 ff.). Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versendet wird, ohne dass dieser den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen noch im Inland im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts einem Dritten übergeben hat (Art. 15 Abs. 3 MWSTV; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.1, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.3).

2.3 Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV verwirklicht das im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltende Bestimmungslandprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass eine Leistung dort besteuert wird, wo sie konsumiert und verbraucht wird. Das Bestimmungslandprinzip verlangt damit die Befreiung der Exporte und die Belastung der Importe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4; Entscheide der SRK vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.105 E. 3d/aa, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b; JÖRG R. BÜHLMANN, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung zu Art. 19 N 1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62).

3.

3.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen (Lieferung oder Dienstleistung), so kann er in seiner Steuerabrechnung die von ihm oder von seinem Abnehmer auf der Einfuhr von Gegenständen der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) entrichtete Steuer abziehen (Art. 29 Abs. 1 Bst. c MWSTV).

3.2 Das Bestimmungslandprinzip (E. 2.3) führt dazu, dass die Inlandumsatzsteuer durch eine Steuer auf der Einfuhr zu ergänzen ist. Es gewährleistet auf diese Weise Wettbewerbsneutralität auf

inländischen Märkten, weil eingeführte Leistungen derselben Mehrwertsteuerbelastung unterliegen wie Inlandleistungen (RIEDO, a.a.O., S. 49). Die schweizerische Mehrwertsteuer wird so gemäss ihrem Konzept als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug auf allen Stufen der Produktion und Verteilung sowie bei der Einfuhr von Verbrauchsgütern erhoben. Dabei soll auch bei der Steuer auf der Einfuhr der vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige nicht zum Träger der Steuer werden, sondern lediglich der Endverbraucher (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1689/2006 vom 13. August 2007 E. 2.3.1; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 21. Januar 1999 [ZRK 1998-003] E. 3b; RIEDO, a.a.O., S. 5 und 16). Art. 29. Abs. 1 Bst. c MWSTV gibt dem Steuerpflichtigen deshalb das Recht, die (effektiv) entrichtete Steuer auf der Einfuhr als Vorsteuer in Abzug zu bringen (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] zur MWSTV vom 22. Juni 1994, zu Art. 29 Abs. 1 Bst. c MWSTV). Voraussetzung ist natürlich auch hier, dass die eingeführten Gegenstände im Zusammenhang mit einem den Vorsteuerabzug berechtigenden, geschäftsmässig begründeten Zweck verwendet werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 5.2). Gemäss Art. 29 Abs. 6 Bst. c MWSTV entsteht der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer bei der Einfuhr am Ende der Abrechnungsperiode, in der die Zolldeklaration angenommen wurde und der Steuerpflichtige über das Original des Einfuhrdokuments verfügt.

4.

4.1 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 sei, 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. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [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).

4.2

4.2.1 Macht ein Steuerpflichtiger geltend, seine Lieferung sei aufgrund von Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV von der Steuer befreit, hat er somit die Beweislast für diese steuerbefreiende Tatsache zu tragen. Art. 16 Abs. 1 Satz 1 MWSTV konkretisiert diese allgemeine Regel, indem er festhält, dass die Ausfuhr von Gegenständen nur dann steuerbefreiende Wirkung hat, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist. Verlangt wird somit ein qualifizierter Nachweis (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 971). Das EFD bestimmt dabei, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 2 MWSTV). Laut Kommentar des EFD kommen als rechtsgenügender Nachweis für die Ausfuhr von Gegenständen grundsätzlich nur das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments und bei Ausfuhr im Postversand die zollamtlich gestempelte Kopie der Deklaration für die Ausfuhr im Postverkehr in Betracht (Kommentar EFD, a.a.O., zu Art. 16 Abs. 1 MWSTV).

4.2.2 Die ESTV hat in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige ausführlich festgelegt, welche zollamtlichen Dokumente sie zum Nachweis der Ausfuhr akzeptiert (Wegleitung 1997, Rz. 533). Es sind dies das Einheitsdokument, der Zollausweis Modell 90-Ausfuhr/M90-A, die zollamtlich gestempelte Ausfuhrliste für Ausfuhren nach der vereinfachten Ausfuhrregelung, das zollamtlich gestempelte Doppel der Ausfuhrdeklaration im Postverkehr, das zollamtlich gestempelte Doppel der Deklaration für die Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr, das zollamtlich gestempelte Doppel der Ausfuhrdeklaration für Rohtabak und Tabakfabrikate, der verfallene,

ungelöschte Ausfuhrfreipass sowie das zollamtlich gestempelte Doppel der Deklaration für die Freipasslöschung. Im Weiteren machte die ESTV in Rz. 536 der Wegleitung 1997 darauf aufmerksam, dass alle Formularkopien (Ausfuhrnachweise) originalgestempelt sein müssen. Kopien von gestempelten Zolldokumenten würden nicht anerkannt. Die Ausfuhrnachweise seien während der Verjährungsfrist zur Verfügung der ESTV zu halten. Die Ablage habe so zu erfolgen, dass die einzelnen Exporte jederzeit und ohne Zeitverlust nachgewiesen werden können (Rz. 537 der Wegleitung 1997). Nach Ablauf der zollamtlichen Aufbewahrungsfrist von zwei Jahren könne die ESTV andere Beweismittel für die unter Beachtung der Zollvorschriften erfolgte Ausfuhr zulassen (z.B. Einfuhrzollbeleg des Bestimmungslandes), wenn der Steuerpflichtige solche Vorkommnisse unverzüglich melde, nachdem er das Fehlen der zollamtlichen Ausfuhrbescheinigung bemerkt habe (Rz. 542 der Wegleitung 1997).

4.2.3 Die Rechtsprechung bestätigte die Verwaltungspraxis, wonach die rechtmässige Ausfuhr von Gegenständen nur mit bestimmten zollamtlichen Dokumenten gemäss der von der Verwaltung herausgegebenen Liste (Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.76 E. 4b, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2c) und nur mit den Zolldokumenten im Original anerkannt wird (Entscheid der SRK vom 29. Mai 2002, veröffentlicht in VPB 66.98 E. 6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 973). Damit ein einwandfreier Ausfuhrnachweis erbracht werden könne, müsse die Ausfuhrdeklaration formell richtig ausgestellt und auch inhaltlich wahr sein. Die formellen und materiellen Anforderungen an einen Ausfuhrnachweis würden bewusst hoch angesetzt, weil sonst Missbräuchen aller Art Vorschub geleistet werde. Liegt kein genügender Exportnachweis vor, so sei eine Inlandlieferung anzunehmen (Entscheide der SRK vom 18. Juli 2006 [SRK 2004-178] E. 2e, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2c; Urteile des Bundesgerichts vom 26. Januar 2001 [2A.110/2000] E. 2f, vom 6. März 2001, veröffentlicht in ASA 70 S. 693).

4.3

4.3.1 Macht ein Steuerpflichtiger geltend, er sei zum Abzug von Vorsteuern auf der Einfuhr gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. c MWSTV berechtigt, so obliegt ihm für diese steuermindernde Tatsache

ebenfalls der Beweis (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 416). Bei der Einfuhrsteuer wird nicht auf das Vorliegen einer Leistung, sondern auf die grenzüberschreitende Warenbewegung ins Inland abgestellt. Für den Nachweis der Berechtigung zum Abzug der Steuer auf der Einfuhr sind deshalb nicht Rechnungen gemäss Art. 28 MWSTV, sondern durch die Zollbehörden ausgestellte Belege erforderlich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 5.2; Ivo P. BAUMGARTNER, in mwst.com, a.a.O., zu Art. 38 Abs. 1-4, Rz. 33; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1387).

4.3.2 Art. 29 Abs. 6 Bst. c MWSTV setzt ausdrücklich das Original des Einfuhrdokuments für die Entstehung des Anspruchs auf Abzug der Steuer auf der Einfuhr voraus. Gemäss der Wegleitung 1997 der ESTV berechtigt deshalb nur das Original des von der EZV ausgestellten Einfuhrdokuments zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug. Dieses Dokument gilt somit als Rechtstitel. Um bei Verlust des Originals des Einfuhrdokuments den Vorsteuerabzug nicht zu verunmöglichen, erstellt die EZV gegen Gebühr einen Ersatzbeleg. Aus dem Ersatzbeleg lassen sich die gleichen Rechte wie aus dem Original des Einfuhrdokuments ableiten (Rz. 724 der Wegleitung 1997). Das Bundesgericht bestätigte in seinem Urteil vom 17. August 2000 noch unter der Aegide der WUST das Erfordernis des Originaldokuments, denn Kopien würden bloss Anhaltspunkte, nicht aber den Beweis dafür erbringen, dass eine geltend gemachte Einfuhrbesteuerung tatsächlich stattgefunden habe (Urteil des Bundesgerichts 2A.65/1999 vom 17. August 2000 E. 3d/bb).

5.

5.1 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-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 4.1, 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).

5.2 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-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 4.2, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352 vom 25. April 2007 E. 6).

5.3 Die ESTV legte in ihrer Praxismitteilung über die "Behandlung von Formmängeln" vom 26. Oktober 2006 dar, dass die Steuerbefreiung inskünftig auch dann gewährt werde, wenn in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wurde. Fehlt das zollamtlich gestempelte Ausfuhrdokument des schweizerischen Ausfuhrzollamtes, könne zudem die Steuerbefreiung auch dann geltend gemacht werden, wenn die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente einwandfrei nachgewiesen werde (Praxismitteilung der ESTV vom 26. Oktober 2006 E. 2.3.2). Das Bundesverwaltungsgericht hat diesbezüglich in konkreten Anwendungsakten festgehalten, dass für den vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweis der direkten Ausfuhr das Vorhandensein eines zollamtlichen Dokuments unabdingbare materielle Voraussetzung bilde. An dieser zwingenden Vorgabe von Art. 16 Abs. 1 MWSTV vermöge Art. 45a MWSTGV nichts zu ändern (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.4, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4).

6.

6.1 Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Beschwerdeführerin den erforderlichen Nachweis der Berechtigung zum Abzug der Steuer auf der Einfuhr gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. c MWSTV betreffend den Kauf

eines Porsche im Jahr 1996 (E. 6.2) und den rechtsgenügenden Nachweis der Steuerbefreiung gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 1 MWSTV betreffend den Verkauf des gleichen Porsche im Jahr 2000 (E. 6.3) erbracht hat.

6.2

6.2.1 Die Beschwerdeführerin reichte mit ihrer Beschwerde eine Kopie eines ursprünglich vom Zollamt Tägerwilen am 22. Juli 1996 abgestempelten Einfuhrdokuments ein, welches zudem den Originalstempel des Zollamts Kreuzlingen vom 23. Februar 2005 und den handschriftlichen Vermerk "Dupplikat" (recte: Duplikat) trägt. Dieses Dokument weist die Beschwerdeführerin als Empfängerin eines Porsche 993 Carrera mit Herkunft von Deutschland und eine bezahlte Einfuhrsteuer von Fr. 7'029.70 aus.

6.2.2 Art. 29 Abs. 6 Bst. c MWSTV setzt explizit das Original des Einfuhrdokuments für die Entstehung des Anspruchs auf Abzug der Steuer auf der Einfuhr voraus. Als materiellrechtliche Vorschrift bleibt sie von Art. 45a MWSTGV unberührt (E. 5.2). Damit die Beschwerdeführerin die Einfuhrsteuer in Abzug bringen kann, hat sie demnach den Nachweis der bezahlten Einfuhrsteuer mittels Einfuhrdokument im Original zu erbringen. Es fragt sich somit, ob durch die nachträgliche Stempelung der Kopie durch das Zollamt Kreuzlingen Autobahn vom 23. Februar 2005 diesem Dokument die Eigenschaft eines Originals im Sinne von Art. 29 Abs. 6 Bst. c MWSTV zukommt.

6.2.3 Bei der Auslegung einer Norm ist vom Wortlaut auszugehen, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente gesucht werden, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 131 II 697 E. 4.1, 124 II 372 E. 5). Diese Regeln gelten auch für die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung (Entscheid der SRK vom 30. Oktober 2002, veröffentlicht in VPB 67.52 E. 4a; Urteile des Bundes-

verwaltungsgerichts A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 2.3, A-1682/2006 vom 19. März 2007 E. 3.2).

6.2.4 Bereits der Wortlaut von Art. 29 Abs. 6 Bst. c MWSTV ist klar und lässt keine unterschiedliche Deutung zu. Verlangt wird das Original des Einfuhrdokuments. Ein Dokument im Original (von lateinisch: origo Ursprung) zeichnet sich dadurch aus, dass es seit seiner Erstellung unverändert und insbesondere kein reproduziertes Exemplar ist. Eine Kopie kann deshalb nie die Eigenschaft eines Originals aufweisen, selbst dann nicht, wenn sie später von einer Behörde als Duplikat anerkannt wird. Sinn und Zweck von Art. 29 Abs. 6 Bst. c MWSTV ist die Verhinderung von Fälschungen aller Art. Auch vorliegend kommt der nachträglich als Duplikat anerkannten Kopie nicht der gleiche Beweiswert zu wie einem Einfuhrdokument im Original. Dies ist insbesondere auch deshalb der Fall, da die nachträgliche Stempelung bzw. Anerkennung als Duplikat nach nahezu 9 Jahren und von einem anderen Zollamt erfolgte. Ohnehin steht nicht fest, dass der handschriftlich angebrachte Vermerk "Duplikat" tatsächlich vom Zollbeamten und nicht vielmehr von der Beschwerdeführerin selbst stammt. Im Weiteren stellt sich die Frage, ob diese nachträgliche Stempelung überhaupt zulässig war bzw. weshalb das Eingangszollamt keinen offiziellen (Original-)Ersatzbeleg im Sinn von Rz. 724 der Wegleitung 1997 (E. 4.3.2) erstellen konnte, aus welchem die gleichen Rechte wie aus dem Originalbeleg hätten abgeleitet werden können. Der eingereichte Beleg berechtigt die Beschwerdeführerin somit nicht zum Abzug der Steuer auf der Einfuhr.

6.2.5 Im Übrigen macht die ESTV in ihrem Schreiben vom 11. Juli 2007 zu Recht geltend, dass eine einwandfreie Zuordnung der Einfuhr aufgrund der zwei unterschiedlichen Kaufverträge vom 10. Juli 1996 und vom 14. August 1996 nicht möglich sei. Der Kaufvertrag vom 14. August 1996 führt die C._____AG und derjenige vom 10. Juli 1996 die Beschwerdeführerin als Käuferin des besagten Porsche 933 von der B._____GmbH (D) auf. Eine Begründung für die unterschiedlichen Kaufverträge hat die Beschwerdeführerin bis heute nicht abgegeben. Gerade vorliegend ist es deshalb zur Vermeidung von Missbräuchen unerlässlich, dass die Beschwerdeführerin den Nachweis der Berechtigung zum Vorsteuerabzug mittels Einfuhrdokument im Original erbringt.

6.3

6.3.1 Die Beschwerdeführerin reichte zum Nachweis der Ausfuhr ein Dokument des französischen Zolls mit Datum vom 29. September 2000 ein, welches bestätigt, dass eine Person mit Wohnsitz in Frankreich den fraglichen Porsche 933 von der X. _____ mit Sitz in Deutschland gekauft hat.

6.3.2 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin beweist das eingereichte Dokument des französischen Zolls nicht, dass sie den Porsche 933 nach Frankreich ausgeführt hat, weist es doch als Verkäuferin die X. _____ mit Sitz in Deutschland aus. Gemäss dem französischen Zolldokument erfolgte damit eine Ausfuhr von Deutschland nach Frankreich. Die Beschwerdeführerin konnte demnach auch den erforderlichen Nachweis der Ausfuhr gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 1 MWSTV nicht erbringen mit der Folge, dass die Lieferung nicht von der Steuer befreit ist (E. 4.2.3 und 5.3).

7.

7.1 Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (Urteile des Bundesgerichtes 2A.83/2006 vom 18. Oktober 2006 E. 7.1, 2A. 455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.2, 2C.263/2007 vom 24. August 2007 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 3, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 6.2, A-1404/2006 vom 21. Juni 2007 E. 6, A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.4, A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 4.1, A-1366/2006 vom 28. Februar 2007 E. 2.3, A-1358/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1; ARTHUR HAEFLIGER, *Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich*, Bern 1985, S. 220 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 622 ff.; IMBODEN/RHINOW/KRÄHENMANN, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung*, Basel/Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; BEATRICE WEBER-DÜRLER, *Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht*, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

7.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass der Zollbeamte anlässlich der nachträglichen Stempelung der Kopie des Einfuhrdokuments ausgeführt habe, dass dieses Dokument sicherlich ausreichend sei. Nachgewiesen hat sie diese Auskunft jedoch nicht. Zwar hat das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären. Da jedoch die EZV zur Erteilung von Auskünften über die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. c MWSTV, d.h. über eine Frage betreffend die Inlandsteuer, ohnehin nicht zuständig wäre (Urteile des Bundesgerichtes 2A. 256/2003 vom 8. Januar 2004 E. 6.2.1, 2A.612/2003 vom 21. Juni 2004 E. 4.3), kann vorliegend im Sinn einer vorweggenommenen (antizipierten) Beweiswürdigung auf eine Einvernahme des Zollbeamten verzichtet werden (zur antizipierten Beweiswürdigung vgl.: BGE 131 I 153 E. 3, 130 II 425 E. 2.1; Urteile des Bundesgerichts 2A.701/2006 vom 3. Mai 2007 E. 5.2, 2A.772/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1791/2006 vom 29. März 2007 E. 3.2; PASCAL MOLLARD, in *Kommentar Stempelabgaben*, Zürich/Basel/Genf 2006, ad Art. 39a, S. 1181). Die Beschwerdeführerin kann sich somit mangels Vertrauensgrundlage auch nicht erfolgreich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

8.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem

Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit 1'500.-- 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 von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Jürg Steiger

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: