(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 29. Mai 2000 i. S. H. AG [SRK 1999-134])

Mehrwertsteuer. Nachweis des Dienstleistungsexports (Art. 16 MWSTV). «Management-Fees».

- Für eine echte Steuerbefreiung ist der Nachweis zu erbringen, dass der Verbrauch der Dienstleistung im Ausland erfolgt. Hierfür bildet der ausländische Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers ein gewichtiges Indiz (E. 3e).

- Es ist sachlich gerechtfertigt, Fakturakopien mit Angaben über Art und Nutzung der Leistung zu verlangen. Die Praxis der ESTV, im Falle von «Management-Fees» hierauf zu verzichten, wenn in der Rechnung ein Hinweis auf den zu Grunde liegenden Vertrag vorliegt, in dem die Dienstleistungen im Einzelnen umschrieben sind, ist zulässig (E. 4b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Preuve de l'exportation de la prestation de services (art. 16 OTVA). «Management fees».

- Pour obtenir l'exonération proprement dite, il est nécessaire d'apporter la preuve de l'utilisation à l'étranger de la prestation de services. Dans cette optique, le fait que le siège social ou le domicile du destinataire de la prestation se trouve à l'étranger constitue un indice important (consid. 3e).

- Il est objectivement justifié d'exiger des copies de factures contenant des indications sur le type de prestation et son utilisation. La pratique de l'AFC, qui consiste à renoncer à cette exigence dans les cas de «management fees» lorsque la facture contient un renvoi au contrat de base, dans lequel les prestations de services sont transcrites dans le détail, est admissible (consid. 4b).

Imposta sul valore aggiunto. Prova dell'esportazione della prestazione di servizi (art. 16 OIVA). «Management fees».

- Per ottenere l'esenzione propriamente detta, è necessario provare che la prestazione di servizi è stata utilizzata all'estero. A tale scopo, il fatto che la sede sociale o il domicilio del destinatario della prestazione sono all'estero costituisce un indizio importante (consid. 3e).

- È oggettivamente giustificato esigere le copie delle fatture che contengono indicazioni sul tipo di prestazione e sul suo utilizzo. La pratica dell'AFC, che consiste nel rinunciare a una simile richiesta nei casi di «management fees» se la fattura contiene un rinvio al contratto di base nel quale le prestazioni di servizi sono elencate dettagliatamente, è ammissibile (consid. 4b).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) forderte von der H. AG Fr. 238 858.40 Mehrwertsteuer wegen ungenügend nachgewiesenen Dienstleistungsexporten nach. Die H. AG bestritt, dass die Dienstleistungsexporte ungenügend nachgewiesen seien. Sie habe in den letzten Jahren bis zu ihrer Liquidation einen wesentlichen Teil der Konzernleitungsfunktionen im H.-Konzern ausgeübt und sei dafür von ihren in- und ausländischen Gesellschaften mittels «Management-fees» entschädigt worden. Die von inländischen Gesellschaften bezahlten «Management-fees» seien dabei mit 6,5% Mehrwertsteuer (MWST) abgerechnet, diejenigen von ausländischen Gesellschaften als steuerbefreit deklariert worden. Die Konzernleitung werde nicht mittels Fakturierung von Einzelleistungen abgegolten, sondern über eine Prozentpauschale des jeweils erzielten Umsatzes. Es müsse zulässig sein, den Nachweis des Dienstleistungsexportes auch mit andern Mitteln als mit schriftlichen Verträgen oder detaillierten Rechnungsstellungen zu erbringen.

Aus den Erwägungen:

1.-2. (...)

3.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach sind - mit Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer befreit die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 BV).

b. Nach der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) sind andere [als die in Art. 15 Abs. 2 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 (Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV). Bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen muss der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen sein. Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Nach Art. 46 MWSTV hat der Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.

c. Laut Kommentar des EFD zur MWSTV vom 22. Juni 1994[24] (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.

Nach Verwaltungspraxis erfolgt die «Nutzung oder Auswertung» (Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV) von Dienstleistungen am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Domizilprinzip; Merkblatt Nr. 13 der ESTV, Hauptabteilung MWSt, über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997[25], S. 2-4).

Als Nachweis für die Nutzung oder Auswertung der Dienstleistung im Ausland verlangt die ESTV Fakturakopien, Zahlungsbelege und Verträge oder Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen müssen Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden, ferner detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen zweifelsfrei hervorgehen (Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige sowie die Ausgabe von 1997[26], je Rz. 567). Die ESTV kann 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, Rz. 568).

Nach der heute gültigen Fassung des Merkblattes Nr. 13 kann der im Inland ansässige Dienstleistungserbringer die Steuerbefreiung auch dann geltend machen, wenn in der Rechnung bloss «Management-fees» ohne nähere Umschreibung der Arten der hierfür erbrachten Dienstleistungen erwähnt werden, sofern in der Rechnung ein Hinweis auf den zugrundeliegenden Vertrag angebracht ist, in welchem solche Dienstleistungen im Einzelnen umschrieben sind (Merkblatt Nr. 13, S. 5). Unter diesen Voraussetzungen entfällt nach der Praxis der Verwaltung das Erfordernis, in den Rechnungen selbst die Art und Nutzung der erbrachten Dienstleistungen detailliert aufzuführen.

d. Das Bestimmungsland- und das Verbrauchsteuerprinzip fordern die echte Steuerbefreiung von Ausführumsätzen. Denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62). Unbestritten und ohne weiteres gerechtfertigt ist, dass solche echt befreiten Umsätze, die zum Vorsteuerabzug des inländischen Leistungserbringers berechtigen (Art. 15 Abs. 1 MWSTV), buch- und belegmässig nachzuweisen sind (Art. 16 Abs. 1 MWSTV). Allerdings ist auch im Zusammenhang mit einem solchen Nachweis der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu wahren. Zulässig ist nur, was für den Nachweis erforderlich ist, jedenfalls dann, wenn eine mildere Massnahme genügt (noch nicht rechtskräftiger Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 12. April 2000 [SRK 1999-129], E. 4a).

e. Nach Verwaltungspraxis erfolgt die «Nutzung oder Auswertung» von Dienstleistungen am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Domizilprinzip; E. 3c hievor). Für eine echte Steuerbefreiung ist - wie gesehen - der Nachweis zu erbringen, dass der Verbrauch der Leistung im Ausland erfolgt. Bei der Ausfuhr von Gegenständen ist dies weitgehend unproblematisch. Es erfolgt eine grenzüberschreitende Warenbewegung, welche durch die Zollbehörde und die entsprechenden zollamtlichen Papiere bescheinigt wird. Diese stellen gleichzeitig den Nachweis dar (Art. 16 Abs. 1 MWSTV), dass der Verbrauch der Ware im Ausland stattfindet. Ganz anders verhält es sich mit Dienstleistungen. Da keine physische Warenbewegung stattfindet, muss das geltende Recht an den Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers anknüpfen. Hat der Leistungsempfänger seinen Geschäfts- bzw. Wohnsitz im Ausland, wird - allenfalls im Zusammenhang mit anderen Hinweisen in Fakturakopien, Zahlungsbelegen, Vertragsschriften usw. - angenommen, die Dienstleistung werde im Ausland verbraucht bzw. zur Nutzung oder Auswertung verwendet. Zwar ist wohl nicht selten kaum abschliessend nachprüfbar, ob die Dienstleistung auch tatsächlich im Ausland zur

Nutzung oder Auswertung verwendet wird, da ein einwandfreier Beweis wie bei physischen Warenbewegungen naturgemäss nicht möglich ist. Dennoch ist der ausländische Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers als ein gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten. Mangels Alternative und zur Verwirklichung des Bestimmungsland- bzw. Domizilprinzips ist demzufolge das Erfordernis der Geschäfts- bzw. Wohnsitzangabe des Empfängers durch den Leistungserbringer unabdingbar und damit gerechtfertigt (noch nicht rechtskräftiger Entscheid der SRK vom 12. April 2000 [SRK 1999-129], E. 4b).

4. Im vorliegenden Fall gilt es nun zu prüfen, ob die weiteren - hier bestrittenen - Anforderungen (Fakturakopien; Zahlungsbelege; Verträge mit den einzeln umschriebenen Dienstleistungen, falls diese in den Fakturen nicht detailliert aufgeführt sind; E. 4b hienach) an den Nachweis des Dienstleistungsexportes gemäss Praxis der ESTV gerechtfertigt sind.

a. Die Beschwerdeführerin hält im Wesentlichen dafür, die in der Wegleitung und in den Merkblättern umschriebene Praxis der ESTV sei nicht «tel quel» auf jeden Sachverhalt anwendbar. Die Verfahrens- und Beweisvorschriften seien nur dort anwendbar, wo sie sachgerecht seien. Die Entwicklung der Praxis der letzten Jahre zeige, dass Managementdienstleistungen nicht abschliessend normiert werden können, sondern dem Einzelfall Rechnung getragen werden muss. Die ESTV habe sich beim Ermessensentscheid, welche Beweismittel zum Nachweis des Exportes von Managementdienstleistungen zulässig sind, von objektiven Kriterien leiten zu lassen, die dem Einzelfall angemessen und der Durchsetzung des materiellen Mehrwertsteuerrechts dienlich sind. Mit dem Hinweis der ESTV im Einspracheentscheid, auf allen eingereichten Rechnungen fehle irgend «ein Hinweis auf den zu Grunde liegenden, die Leistung im Einzelnen umschreibenden Vertrag», werde das Verhältnismässigkeitsverbot verletzt. Überspitzt formalistisch sei überdies, wenn die ESTV auf das Vorhandensein von schriftlichen Verträgen abstelle.

Die ESTV räumt ein, dass die Beschwerdeführerin mit der Eingabe an die SRK den Ausfuhrnachweis von Dienstleistungen mit Bezug auf die im Ausland ansässigen Leistungsempfänger «F. SpA» und «F. Sàrl» erbracht habe. Sie beantragt in ihrer Vernehmlassung deshalb Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 75 416.-.

Im Übrigen beantragt die Verwaltung jedoch Abweisung der Beschwerde. Mit Bezug auf die übrigen im Ausland ansässigen Leistungsempfänger sei der Ausfuhrnachweis nicht erbracht. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV nenne die zum Nachweis erforderlichen Belege nicht. Die Bestimmung bedürfe deswegen der Konkretisierung auf dem Wege der Praxis. Ein gewisser Formalismus sei unabdingbar. Die gesetzliche Grundlage für den Formalismus sei in Art. 42 MWSTV verankert. Der Bundesrat habe damit der ESTV eine generelle Vollzugskompetenz übertragen. Die Verwaltung habe ihre Praxis anhand von Kriterien festzulegen, welche über den Einzelfall hinausgehen. Durch ihre Weisungen habe sie eine einheitliche Verwaltungspraxis zu schaffen. Mit ihren Beweisvorschriften verletze die ESTV kein übergeordnetes Recht.

b. Das EFD (Art. 16 Abs. 2 MWSTV) bzw. die Verwaltung als vollziehende Behörde ist nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet, eine Regel aufzustellen, welche vorgibt, wie der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen ist. Denn Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV bedarf der Konkretisierung, da er nicht vorgibt, wie dies im konkreten Einzelfall zu geschehen hat. Die ESTV hat in Anwendung dieser Bestimmung eine einheitliche Verwaltungspraxis zu schaffen. Es steht ihr diesbezüglich die Kompetenz zu, Weisungen und Bestimmungen zu erlassen (vgl. BGE 123 II 30, 33; vgl. Entscheid der SRK vom 28. Januar 1999 i.S. M. usw. [SRK 1998-017], E. 6b).

In allgemeiner Hinsicht ist durchaus sachgerecht, dass praxisgemäss aus den vorzuweisenden Unterlagen die Art und Nutzung der Dienstleistungen zweifelsfrei hervorgehen muss. Ohne diese Angaben - nebst der Angabe des Sitzes des Leistungsempfängers (E. 3e hievor) - wäre die Prüfung der Frage, ob einerseits überhaupt Dienstleistungen erbracht und diese andererseits tatsächlich im Ausland genutzt oder ausgewertet worden sind, von vornherein verunmöglicht. Gerade dies ist aber Voraussetzung für eine Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV. Dass der Ausfuhrnachweis unter diesen Umständen nur in Form von schriftlichen Dokumenten geschehen kann, liegt im Übrigen auf der Hand und bedarf keiner weitergehenden Erläuterung. Es ist also dem Grundsatz nach nicht zu beanstanden, dass in den Fakturen und den Vertragsschriften die Art und Nutzung der Dienstleistungen umschrieben sein muss. Das Gesagte gilt für Vertragsunterlagen jedenfalls dann, wenn die darauf verweisenden Fakturen wie im Fall von «Management-fees» die Arten der dafür erbrachten Dienstleistungen nicht näher umschreiben.

In konkreter Hinsicht ist sachlich gerechtfertigt, Fakturakopien mit Angaben über Art und Nutzung der Leistung zu verlangen. Sie weisen darauf hin, dass der Steuerpflichtige Dienstleistungen auch tatsächlich zur Nutzung und Auswertung im Ausland erbracht hat und nunmehr das Entgelt («Management-fees») dafür einfordert. Die ESTV hat ihre Praxis den wirtschaftlichen Realitäten angepasst und lässt im Fall von «Management-fees» genügen, dass in der Faktura - ohne Umschreibung der Dienstleistungen - einzig der Vermerk «Management-fees» angebracht ist. Diesfalls ist in der Rechnung allerdings der Hinweis auf den zu Grunde liegenden Vertrag unerlässlich, in dem die Dienstleistungen im Einzelnen umschrieben sind. Damit hat die ESTV ihre Praxis speziell für «Management-fees» gewissermassen gelockert. Geht die strengere Praxis nicht zu weit, dann gilt dies erst recht für diese etwas gelockerte Verwaltungspraxis im Falle von «Management-fees». Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist die Verwaltung im Übrigen dem Einzelfall mit dieser Sonderregelung für «Management-fees» sehr wohl gerecht geworden. Ebenso sachgerecht ist das Erfordernis «Zahlungsbeleg». Er ist Nachweis dafür, dass der Leistungsempfänger seine Gegenleistung aufgewendet hat. Schriftliche Verträge mit Angaben über Art und Nutzung der Leistung schliesslich sind - wie erwähnt - jedenfalls dann unerlässlich, wenn die darauf verweisenden Fakturen die Art und Nutzung der dafür erbrachten Dienstleistungen nicht näher umschreiben.

Es trifft nicht zu, dass mit dieser Praxis der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt ist. Denn dieser verlangt, dass die Verwaltungsmassnahme das richtige Mittel zur Verwirklichung des im öffentlichen Interesse liegenden Zieles ist. Zudem darf der Eingriff nicht schärfer sein, als der Zweck der Massnahme es verlangt; lässt sich das im öffentlichen Interesse liegende Ziel mit einem schonenderen Mittel erreichen, so ist dieses zu wählen (BGE 123 II 33; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, Bern 1994, S. 351 ff., mit Hinweisen). Wie dargelegt ist die umstrittene Regelung für den Ausfuhrnachweis erforderlich, das richtige Mittel, deshalb nicht unverhältnismässig. Zur Annahme eines überspitzten Formalismus, weil die ESTV in jenen Fällen, in denen die Fakturen lediglich den Vermerk «Management-fees» enthalten und die Dienstleistungen nicht umschreiben, auf schriftliche Verträge abstellt, besteht mit Blick auf die vorerwähnten Gründe ebenfalls kein Anlass.

4.c.-5. (...)

[24] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Drucksachen- und Materialzentrale, EDMZ, 3000 Bern.

[25] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[26] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

Dokumente der SRK