

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. November 2004 in Sachen X. [SRK 2003-065]).

Mehrwertsteuer (MWSTV). Kunstwerke. Auktion. Ausfuhr. Ausfuhrnachweis. Auslieferung. Rechnungstellung. Verfügungsmacht. Steuerbefreiung.

Art. 15 Abs. 2 Bst. a, Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV.

- Bei Vorliegen der zollamtlichen Ausfuhrpapiere wird vermutet, dass der mehrwertsteuerliche Verbrauch von Exporten im Ausland stattfindet. Nur in Ausnahmefällen (z. B. bei Scheingeschäften) kann die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) trotz Vorliegens der zollamtlichen Ausfuhrpapiere die Steuerbefreiung verweigern (E. 2b-d).
- Wenn die ESTV zusätzlich zum zollamtlichen Ausfuhrnachweis - ohne Vorliegen eines konkreten Verdachts - weitere Unterlagen (z. B. Rechnungen) als Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerbefreiung verlangt, geht die Verwaltung in unzulässiger Weise über die gesetzlichen Anforderungen hinaus (E. 2b und E. 3).
- Ist von einem steuerbaren Umsatz auszugehen und will die Beschwerdeführerin eine echte Steuerfreiheit der Transaktion erwirken, obliegt ihr der Nachweis der steueraufhebenden Tatsachen. Entweder weist sie die Ausfuhrlieferungen nach oder aber, dass es sich um dem Geltungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer entzogene und damit um hierzulande nicht mit der Mehrwertsteuer belastete Geschäfte handelt (E. 4).
- Allein die Kopie einer Gutschriftsanzeige einer Bank im Ausland für den Ankauf eines Bildes genügt nicht zum Nachweis, dass die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Bild im Ausland erworben hat (E. 4b/bb).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Oeuvres d'art. Vente aux enchères. Exportation. Preuve de l'exportation. Livraisons à l'étranger. Facturation. Pouvoir de disposer. Exonération.

Art. 15 al. 2 let. a, art. 16 al. 1 et 2 OTVA.

- En présence des documents douaniers d'exportation officiels, on présume que les exportations ont été consommées - du point de vue TVA - à l'étranger. Ce n'est que dans des cas exceptionnels (par ex. en cas d'opérations fictives) que l'Administration fédérale des contributions (AFC) peut refuser l'exonération malgré l'existence de documents douaniers d'exportation officiels (consid. 2b-d).
- Lorsque l'AFC exige en plus de la preuve d'exportation officielle - sans qu'il n'existe de soupçons concrets - d'autres pièces (par ex. des factures) comme condition de reconnaissance de l'exonération, l'administration va, de manière inadmissible, au-delà des exigences légales (consid. 2b et consid. 3).
- S'il faut partir de l'idée que l'on est face à une opération imposable et que la recourante entend faire en sorte que la transaction soit exonérée au sens propre, il lui revient de prouver les éléments de nature à annuler la charge fiscale. Elle doit prouver soit qu'il s'agit de livraisons d'exportation, soit alors que l'on a affaire à des opérations soustraites au champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée suisse et qui ne sont dès lors pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée en Suisse (consid. 4).

- A elle seule la copie d'un avis de crédit d'une banque sise à l'étranger pour l'achat d'un tableau ne suffit pas à prouver que la recourante a acquis le pouvoir économique de disposer dudit tableau à l'étranger (consid. 4b/bb).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Opere d'arte. Asta. Esportazione. Prova dell'esportazione. Forniture all'estero. Fatturazione. Potere di disposizione. Esonero dall'imposta.

Art. 15 cpv. 2 lett. a, art. 16 cpv. 1 e 2 OIVA.

- In presenza dei documenti doganali attestanti l'esportazione, si suppone che le esportazioni siano state utilizzate - dal punto di vista dell'IVA - all'estero. Solo in casi eccezionali (ad es. per operazioni fittizie) l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) può rifiutare l'esonero dall'imposta malgrado i documenti doganali attestanti l'esportazione (consid. 2b-d).
- Se l'AFC, oltre alla prova doganale dell'esportazione, chiede - senza un sospetto concreto - ulteriori documenti (ad es. fatture) quale condizione per il riconoscimento dell'esonero dall'imposta, l'amministrazione agisce in un modo inammissibile che va oltre le esigenze legali (consid. 2b e consid. 3).
- Se si ritiene che vi sia un'operazione imponibile e la ricorrente intende ottenere che la transazione sia esonerata dall'imposta, la ricorrente deve provare i fatti che giustificano l'esonero. Essa deve dimostrare che si tratta di forniture d'esportazione oppure deve provare che si tratta di operazioni che non rientrano nel campo d'applicazione dell'imposta svizzera sul valore aggiunto e che quindi non sono imponibili in Svizzera (consid. 4).
- La sola copia di un annuncio di accredito di una banca all'estero per l'acquisto di un quadro non è sufficiente per provare che la ricorrente ha acquisito il potere di disposizione economico sul quadro all'estero (consid. 4b/bb).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X. betreibt unter der Einzelfirma «A» den Kunsthandel und ist dafür seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

An diversen Tagen im Monat März 1999 führte die ESTV bei X. eine Steuerkontrolle durch und revidierte die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998. Dabei stellte die ESTV im Wesentlichen fest, dass X. diverse Ausfuhrlieferungen «weder einwandfrei belegt noch nachgewiesen» hatte. Gestützt auf diese Feststellungen forderte die Verwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 23. März 1999 von der Mehrwertsteuerpflichtigen insgesamt Fr. 180'765.35 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Am 30. April 1999 schrieb die ESTV der Steuerpflichtigen Fr. 1'960.- (Vorsteuerguthaben) und am 1.

November 1999 Fr. 32'203.- (im Wesentlichen aufgrund diverser Ausfuhrnachweise) wieder gut.

B. Mit Entscheid vom 21. Juli 2000 forderte die ESTV von X. für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 Fr. 146'602.- (Fr. 180'765.- ./ Fr. 32'203.- ./ Fr. 10'960.- [recte: Fr. 1'960.-]) Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Zur Begründung verwies die ESTV auf die EA und die Gutschriftsanzeigen.

Am 14. September 2000 liess X. dagegen Einsprache erheben und beantragen, der angefochtene Entscheid sowie die Weisung der ESTV vom 22. März 1999, soweit darin die Ausfuhrbefreiung von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht werde, seien aufzuheben. Die Einsprecherin hielt dafür, die gesetzlich geforderten Nachweise der Ausfuhrlieferungen seien vorhanden. Es sei unzulässig, dass die ESTV die Ausfuhrbefreiung überdies von einer entsprechenden Verkaufsrechnung abhängig mache. Ebenso verletze die Verwaltung übergeordnetes Recht, wenn sie verlange, dass die Ausfuhrbelege den Namen des Lieferungsempfängers bzw. eine Identifikationsnummer des Gegenstandes enthielten.

C. Mit Einspracheentscheid vom 18. Februar 2003 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut, indem sie der Einsprecherin Fr. 4'883.- gutschrieb. Die Gutschrift ergab sich aus dem Umstand, dass die ESTV den massgeblichen Umsatz antragsgemäss nach unten korrigierte. Im Übrigen jedoch bestätigte die Verwaltung die erwähnte Steuernachforderung (Fr. 141'719.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. Juni 1997 [mittlerer Verfall]). Trotz der Aufzeichnungspflicht seien anlässlich der Kontrolle vor Ort «keine genügenden Rechnungen und / oder (die richtigen) Ausfuhrbelege vorhanden» gewesen.

Mit Eingabe vom 21. März 2003 lässt X. (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 18. Februar 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben und den Antrag stellen, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben, soweit damit die Einsprache abgewiesen worden ist. Die ESTV sei nicht berechtigt, die Ausfuhrbefreiung generell vom Vorliegen von Rechnungen über die Verkaufsgeschäfte abhängig zu machen. Auch bei einem Verstoss gegen Buchführungsvorschriften könnten die befreiten Ausfuhrumsätze nicht generell aufgerechnet werden, die ESTV habe vielmehr eine sachgerechte Schätzung vorzunehmen. Überdies werde bestritten, dass ihre Aufzeichnungen ungenügend seien.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2003 verzichtet die ESTV auf die Einreichung einer Vernehmlassung und stellt den Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2.a. Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland durch Mehrwertsteuerpflichtige 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). Die Lieferung von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, sind von der Mehrwertsteuer befreit (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

b. Die Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen ist eine Folge des in Rechtsprechung und Literatur anerkannten übergeordneten Bestimmungslandprinzips (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001, E. 2b, 3a und vor allem 3b, veröffentlicht in Steuerrevue [StR] 5/2001 S. 360, 362; sowie Entscheid des Bundesgerichts vom 10. November 2000, E. 5b und e, veröffentlicht in StR 1/2001 S. 51, 53; statt vieler: Entscheid der SRK vom 12. April 2000 in Sachen K., veröffentlicht in MWST-Journal 3/2000, S. 110, E. 4a; Jörg R. Bühlmann, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkungen zu Art. 19 N. 1 ff.; Xavier Oberson, in mwst.com, a.a.O., Art. 1 N. 29 ff.). Das Bestimmungslandprinzip fordert geradezu die echte Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen. Denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (Bühlmann, a.a.O., 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). Voraussetzung für eine Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung ist infolgedessen, dass der umsatzsteuerliche Verbrauch im Ausland stattfindet, das heisst dass der Gegenstand an einen Abnehmer im Ausland geliefert wird (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 166 f. Rz. 582) und dieser dort wie ein Eigentümer darüber verfügen kann bzw. ihm dort die Verfügungsmacht darüber zukommt. Selbstredend hat der Antragsteller für eine Steuerbefreiung der Lieferung ins Ausland nicht den umsatzsteuerlichen Konsum seiner Leistung im Ausland nachzuweisen; es genügt, dass er die Ausfuhr von Gegenständen zollamtlich nachweist (Art. 16 Abs. 1 Satz 1 MWSTV). Bei Vorliegen der zollamtlichen Ausfuhrpapiere vermutet das anwendbare Recht bzw. die Praxis, dass der mehrwertsteuerliche Verbrauch im Ausland stattfindet, was nicht ausschliesst, dass der ESTV in ganz speziellen Ausnahmefällen der Beweis des Gegenteils offen steht bzw. gelingt (Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004 [SRK 2003-054], E. 2e; siehe auch Entscheid der SRK vom 12. April 2000, E. 4b, veröffentlicht in VPB 65.106 S. 1161). Will also die ESTV trotz Vorliegen der erforderlichen zollamtlichen Ausfuhrpapiere die Steuerbefreiung verweigern, obliegt ihr folglich die Beweislast für die Sachverhaltsermittlung, welche eine Steuerbefreiung ausschliesst.

Dabei gilt es zu betonen, dass das anwendbare Recht diesen zollamtlichen Nachweis (siehe E. 2c hiernach) als Voraussetzung für eine Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung von Gegenständen genügen lässt. Wenn die Verwaltung zusätzlich zu den Ausfuhrdokumenten generell die entsprechenden Kundenrechnungen für eine Steuerbefreiung verlangt, so geht sie über den gesetzlich genügenden Ausfuhrnachweis hinaus (Entscheid der SRK vom 18. Juli 2003, E. 4d/bb, veröffentlicht in VPB 68.19 S. 221; vgl. hiezu selbst die Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV, Ausgabe 1997 [Wegleitung][85], Rz. 528).

c. Für eine Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen werden nach konstanter Verwaltungspraxis und Rechtsprechung im Normalfall nur - aber immerhin - die amtlichen Dokumente, das heisst die zollamtlich gestempelten Kopien der Ausfuhrdeklaration (Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokumentes), anerkannt (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 694). Damit ein einwandfreier Ausfuhrnachweis erbracht werden kann, müssen die Ausfuhrdeklarationen formell richtig ausgestellt und auch inhaltlich wahr sein. Die formellen und materiellen Anforderungen an einen Ausfuhrnachweis werden in der Praxis bewusst hoch angesetzt, weil sonst Missbräuchen aller Art Vorschub geleistet würde. Liegt kein genügender Exportnachweis vor, so ist nach konstanter Rechtsprechung eine Inlandlieferung anzunehmen (BGE vom 26. Januar 2001 [2A.110/2000], E. 2f mit Hinweis, ASA 70 S. 693; zum Ganzen auch Entscheid der SRK vom 15. Mai 2002, E. 6, veröffentlicht in VPB 66.98 S. 1174 ff.).

In der Wegleitung hat die ESTV ausführlich festgelegt, welche zollamtlichen Dokumente sie zum Nachweis der steuerbefreienden Wirkung der Ausfuhr akzeptiert (Wegleitung, Rz. 533). Es sind dies das genannte Einheitsdokument, der Zollausweis Modell 90-Ausfuhr / M90-A, die zollamtlich gestempelte Ausfuhrliste für Ausfuhr 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 oder das zollamtlich gestempelte Doppel der Deklaration für die Freipasslöschung.

d. Voraussetzung für eine Mehrwertsteuerbefreiung von ins Ausland erbrachten Dienstleistungen ist, dass sie an Empfänger mit Sitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden (Art. 15 Abs. 1 Bst. I MWSTV). Für die Steuerbefreiung einer Dienstleistung verlangt das anwendbare Recht im Unterschied zur Ausfuhr von Gegenständen, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV). Bei der Ausfuhr von Gegenständen ist der Ausfuhrnachweis demgegenüber weitgehend unproblematisch. Es erfolgt eine grenzüberschreitende Warenbewegung, welche durch die Zollbehörde und die entsprechenden zollamtlichen Papiere bescheinigt wird. Diese stellen gleichzeitig den Nachweis dafür dar, dass der Verbrauch der Ware im Ausland stattfindet (E. 2b hiavor).

Ganz anders verhält es sich mit Dienstleistungen. Da keine physische Warenbewegung stattfindet, muss das geltende Recht an den Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers knüpfen. Hat der Leistungsempfänger seinen Geschäfts- bzw. Wohnsitz im Ausland, wird - allenfalls im Zusammenhang mit anderen Hinweisen in Fakturakopien, Zahlungsbelegen usw. - angenommen, die Dienstleistung werde im Ausland verbraucht bzw. zur Nutzung oder Auswertung verwendet (Entscheid der SRK vom 12. April 2000, E. 4b, veröffentlicht in VPB 65.106 S. 1161). Insofern erscheint zur Beurteilung der Frage, ob der Empfänger der Dienstleistung tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat und ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist, grundsätzlich als gerechtfertigt, dass der Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur MWSTV (S. 21) und die Verwaltungspraxis (Wegleitung, Rz. 567) auch Fakturen oder weitere Dokumente über das fragliche Umsatzgeschäft als Beleg verlangen (vgl. Entscheid der SRK vom 12. April 2000, E. 4b und c, in VPB 65.106 S. 1161 ff.). Dies ändert jedoch nichts daran, dass bei Lieferungen von Gegenständen im Normalfall die zollamtlich gestempelte Kopie der Ausfuhrdeklaration zur steuerbefreienden Wirkung der Warenausfuhr genügt; die der Lieferung von Gegenständen zugrunde liegende Rechnung an den Empfänger im Ausland ist zum Nachweis der Ausfuhr grundsätzlich nicht erforderlich (ausführlich E. 2b und c hiavor).

3.a. Im vorliegenden Fall hält die Beschwerdeführerin zunächst dafür, die ESTV dürfe die Mehrwertsteuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen bei Vorliegen der zollamtlichen Nachweise nicht generell zusätzlich von den entsprechenden Fakturakopien abhängig machen. Ein solches nachträgliches Formerfordernis habe weder eine gesetzliche Grundlage noch eine Stütze in den Publikationen der ESTV. Die Verwaltung hält entgegen, die Ausfuhr von Gegenständen sei mittels der erforderlichen zollamtlichen Dokumente zweifelsfrei nachzuweisen. Teil dieser Unterlagen bildeten auch Rechnungen, Barquittungen und andere Belege, die die Richtigkeit der Transaktion bestätigen.

Dieser Auffassung der ESTV ist nicht beizupflichten. Weder der Rechtsprechung noch ihrer eigenen Praxis sind Hinweise darauf zu entnehmen, dass die Ausfuhrlieferung generell mit der dem entsprechenden Geschäft zugrundeliegenden Rechnung(skopie) nachzuweisen ist: Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügen im Normalfall nur - aber immerhin - die amtlichen Dokumente, das heisst die zollamtlich gestempelten Kopien der Ausfuhrdeklaration bzw. das Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokumentes (E. 2c und d hiavor); in einem rechtskräftigen Entscheid hat die SRK festgestellt, die ESTV dürfe nicht zusätzlich Kundenrechnungen verlangen (E. 2b hiavor). All dies steht im Einklang mit Art. 16 Abs. 1 MWSTV (erster Satz), wonach eine Mehrwertsteuerbefreiung der Ausfuhr von Gegenständen einzig voraussetzt, dass sie zollamtlich nachgewiesen ist. In diesen Fällen vermutet das anwendbare Recht den Verbrauch der Leistung im Ausland. Will die ESTV dennoch die Steuerbefreiung der zollamtlich nachgewiesenen Ausfuhrlieferung verweigern bzw. von Fakturen oder anderen Dokumenten über die zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte abhängig machen, obliegt ihr die Beweislast für die Sachverhaltselemente, welche eine Steuerbefreiung ausschliessen (E. 2b hiavor). So kann die ESTV in Einzelfällen, beispielsweise beim Nachweis des begründeten Verdachts auf Missbrauch (etwa der Verdacht, dass der Gegenstand - infolge Scheingeschäfts oder so ähnlich - trotz Ausfuhrdokument nicht ins Ausland gelangt ist), eine Steuerbefreiung mit Bedingungen verknüpfen, welche über die gesetzlich genügenden zollamtlichen Ausfuhrdokumente hinausgehen, das heisst gegebenenfalls zusätzlich Fakturen über die entsprechenden Geschäfte verlangen. In casu weist die ESTV allerdings weder die Steuerbefreiung ausschliessende Sachverhaltselemente im Allgemeinen noch Missbräuche der Beschwerdeführerin im Speziellen nach. Vielmehr hob sie ihre Weisung vom 22. März 1999 an die Beschwerdeführerin, die Ausfuhrbefreiung von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig zu machen, ausdrücklich auf, denn Missbräuche seien der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen nicht vorzuwerfen. Auch kann die Verwaltung nicht glaubhaft machen, die Beschwerdeführerin habe Gegenstände unter Umgehung der schweizerischen Zollkontrolle oder ausländischer Zollvorschriften ausgeführt mit der Folge, dass deswegen gestützt auf die durch die Vorinstanz zitierte Rechtsprechung eine Steuerbefreiung zu verweigern wäre, selbst dann, wenn die Tatsache der Ausfuhr an sich hätte nachgewiesen werden können.

Folglich verstösst die Verwaltung in casu gegen übergeordnetes Bundesrecht (E. 2b-d hiavor), wenn sie über die gesetzlichen Anforderungen hinaus weitere Dokumente wie Rechnungen für eine steuerbefreiende Wirkung der entsprechenden Ausfuhrlieferung verlangt.

b. Daran ändern auch die Hinweise der ESTV auf Art. 47 MWSTV, auf das Selbstveranlagungsprinzip oder auf ihre Buchführungsvorgaben an die Mehrwertsteuerpflichtigen bzw. auf die Vorgaben betreffend Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege nichts; ebenso wenig die an sich zutreffende Feststellung, bei Verletzung seiner Aufzeichnungspflicht durch den Mehrwertsteuerpflichtigen sei die Verwaltung berechtigt und verpflichtet, die Umsätze zu schätzen.

In konstanter Rechtsprechung wurde sowohl Art. 47 MWSTV als auch das Selbstveranlagungsprinzip ebenso geschützt wie - in weiten Teilen - die praxismässigen Vorgaben der ESTV zur Buchführung und -aufbewahrung. Daraus ableiten zu wollen, die Beschwerdeführerin könne für die Ausfuhr von Gegenständen lediglich dann Steuerbefreiung erwirken, wenn sie die entsprechenden Kundenrechnungen vorlegt, geht aus den bereits dargelegten Gründen jedoch fehl. Überdies wirft die ESTV der Beschwerdeführerin ja nicht vor, ihre Umsätze unvollständig in den Büchern aufgezeichnet zu haben, sondern die deklarierten Exporte «weder einwandfrei belegt noch nachgewiesen» zu haben (EA Ziff. 2). Ohnehin setzt das anwendbare Recht selbst für Lieferungen ohne Auslandsbezug für die Feststellung der Umsätze eine Fakturierung nicht zwingend voraus, auch wenn dies als im Geschäftsverkehr absolut üblich und für eine ordnungsgemässe Buchhaltung als sehr hilfreich zu bezeichnen ist. So ist die Rechnungsstellung zwar als Indiz dafür zu werten, dass eine Lieferung stattgefunden hat, sie ist aber als Nachweis dafür nicht unerlässlich (Entscheid der SRK vom 18. Juli 2003, E. 4d/bb, veröffentlicht in VPB 68.19 S. 221). Aus diesen Gründen ändert am Ausgang des

vorliegenden Verfahrens nichts, wenn nach Auffassung der ESTV die Beschwerdeführerin in unüblicher Weise für einzelne Geschäfte keine Rechnungen ausstellte. Die ESTV müsste den Nachweis erbringen, dass die Beschwerdeführerin Gegenstände

unter Umgehung der Zollkontrolle ausführte, was wie gezeigt, nicht der Fall ist.

c. Entgegen der Auffassung der ESTV darf der Beschwerdeführerin schliesslich nicht schaden, dass auf Verlangen des mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsempfängers sie über ihre Leistung eine Rechnung auszustellen hat (siehe Art. 28 Abs. 1 MWSTV). Denn erstens beschlägt diese Pflicht der Beschwerdeführerin einzig ihr zivilrechtliches Verhältnis zum allfälligen Leistungsempfänger, und nicht das Subordinationsverhältnis zwischen ihr und der ESTV (Art. 28 Abs. 6 MWSTV; Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 [SRK 2001-154], E. 4c mit Hinweisen, bestätigt durch BGE vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002], E. 5); zweitens erfolgten die hier fraglichen Lieferungen ja gerade ins Ausland, so dass eine allfällige Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers gegenüber dem schweizerischen Fiskus ausser Frage steht und insoweit auch die Existenz einer Rechnung für die ESTV ohne Bedeutung bleibt.

d. Folglich ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit die ESTV für die steuerbefreiende Wirkung der Ausfuhr von Gegenständen zusätzlich zum ordnungsgemässen zollamtlichen Ausfuhrdokument auch eine Kundenrechnung verlangt. Insoweit ist der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben, die Sache zur Neuberechnung der Nachforderung in diesem Sinne an die ESTV zurückzuweisen (mangels funktionaler Zuständigkeit hier nicht zu entscheiden ist jedoch, ob und inwiefern jeweils der gesetzlich geforderte Ausfuhrnachweis als erbracht zu gelten hat; es wäre zunächst an der Verwaltung, die konkreten Einzelfälle von Ausfuhr und die Gründe zu nennen, die gegen die Annahme eines zollamtlichen Nachweises sprechen, bzw. an der Beschwerdeführerin darzulegen, inwieweit sie demgegenüber den Ausfuhrnachweis als erbracht betrachtet).

4. Im Übrigen ist die Beschwerde jedoch abzuweisen. Für zwei konkrete Geschäftsvorfälle macht die Beschwerdeführerin geltend, es handle sich um «nicht steuerbare Auslandlieferungen» (E. 4b/aa hiernach) bzw. um ein «Ausland-Ausland-Geschäft» (E. 4b/bb hiernach).

a. Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland durch Mehrwertsteuerpflichtige gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen. Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (E. 2a hiervor). Verfügungsmacht über einen Gegenstand im Sinne des Mehrwertsteuerrechts kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er wie ein Eigentümer über ihn verfügen kann, ihn also entweder selber verbrauchen oder gebrauchen oder aber in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe übertragen, ihn in eigenem Namen veräussern kann. Auch wenn in den meisten Fällen Eigentum und Besitz im zivilrechtlichen Sinne übergehen, kommt es allein darauf nicht an, sondern auf eine wirtschaftliche Verfügungsmacht (ASA 66 S. 72 f., 63 S. 57; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2002 [SRK 2001-049], E. 2a; vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 57 Rz. 107 f.; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 40 f.). Als Inland gilt das Gebiet der Schweiz, aber ohne Zollfreilager (Art. 3 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Die Lieferung wird am Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, befindet (Art. 11 Bst. a MWSTV).

b.aa. Die Beschwerdeführerin gibt vor, aus den an die ESTV eingereichten Auktionsabrechnungen eines im Ausland domizilierten Auktionshauses gehe hervor, dass sie die betreffenden Kunstgegenstände anlässlich der Auktion in Grossbritannien und damit im Ausland veräussert habe. Somit handle es sich um nicht steuerbare Auslandlieferungen.

Offenbar ist die Gegenleistung dieser Veräusserungsgeschäfte der Beschwerdeführerin zugeflossen. Somit darf die ESTV davon ausgehen, es handle sich dabei grundsätzlich um Umsätze der Beschwerdeführerin, was denn von dieser auch nicht in Abrede gestellt wird. Will nun die Beschwerdeführerin Steuerfreiheit dieser Transaktionen erwirken, obliegt ihr der Nachweis der entsprechenden steueraufhebenden Tatsachen. Sie hat im vorliegenden Fall zwei Möglichkeiten: Entweder weist sie Ausfuhrlieferungen (E. 2c hievor) nach oder aber, dass es sich um dem Geltungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer entzogene und damit um hiezulande auch nicht mit Mehrwertsteuer zu belastende Geschäfte handelt. Die Beschwerdeführerin hat sich für das Zweite entschieden. Sie hat folglich zweifelsfrei nachzuweisen, dass es sich um ausländische Umsatzgeschäfte handelt, insbesondere, dass sie die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die fraglichen Gegenstände im Ausland auf den jeweiligen Käufer übertragen hat.

Diesen Nachweis vermag die Beschwerdeführerin mit den der Vorinstanz eingereichten Unterlagen («B 1037, B 1074») nicht zu erbringen. Die von ihr als Auktionsabrechnungen der Firma B. bezeichneten Dokumente lassen den Schluss nicht rechtsgenügend zu, dass die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Gegenstände dem jeweiligen Käufer im Ausland übertrug. Vielmehr geht aus den Akten hervor, dass die Beschwerdeführerin die Gegenstände der Firma Y. (Int. AG, D. [Ort im Inland]) bereits im Inland physisch übertragen haben muss. Denn auf dem entsprechenden Ausfuhrdokument figuriert die Firma B., D. (Ort im Inland), als «Versender / Ausfuhrer» der Gegenstände. Da die Beschwerdeführerin keinerlei Unterlagen über die Vertragsverhältnisse zwischen ihr und der Firma B. beilegt, kann nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden, dass die Firma B., D. (Ort im Inland), bereits im Inland über die Gegenstände wirtschaftlich verfügen konnte, sie also entweder bereits im Inland in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe übertragen oder aber aus dem Inland in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe im Ausland übertragen konnte. All dies würde zur Annahme genügen, dass die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Gegenstände im Inland übertragen hat, nämlich an die Firma B., D. (Ort im Inland). Jedenfalls vermag die Beschwerdeführerin den Nachweis nicht zu erbringen, dass die Firma B. die Verfügungsmacht an den Gegenständen im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin im Ausland auf den entsprechenden Käufer übertragen hat. Hiezu geeignet gewesen wäre beispielsweise eine Vertragsschrift zwischen der Beschwerdeführerin und der Firma B., woraus hervorgeht, dass die fraglichen Gegenstände im Ausland im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin veräussert werden sollen (vgl. Art. 10 Abs. 4 Bst. a MWSTV). Daran mangelt es vorliegend aber ebenso wie etwa am Nachweis, dass die in Rede stehenden Geschäfte ausländische Umsatzsteuer ausgelöst haben, was aber zwingende Konsequenz wäre, falls sich der Ort der Warenlieferung tatsächlich im Ausland befunden hätte, wie von der Beschwerdeführerin behauptet.

bb. Nicht wesentlich anders verhält es sich für den zweiten im Streit liegenden Geschäftsvorfall.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Bild von August Macke habe sich nie in der Schweiz befunden. Sie habe es in Deutschland erworben und dort physisch übergeben bzw. weiterverkauft. Zur Abwicklung dieses Geschäfts habe sie - was in den an die ESTV eingereichten Unterlagen ersichtlich sei - DM 715'000.- an die Hypobank in G. (Ort in Deutschland) transferiert. Somit handle es sich um ein in der Schweiz nicht steuerbares Ausland-Ausland-Geschäft.

Auch hier wiederum stellt die Beschwerdeführerin nicht in Abrede, ein Umsatzgeschäft getätigt zu haben, wofür sie mit DM 730'000.- entschädigt worden ist. Sie macht aber geltend, es handle sich um eine Lieferung, die im Ausland stattgefunden habe

und deshalb der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterliege. Sie ist wiederum beweisbelastet für diese steueraufhebende Tatsache. Und zwar hat die Beschwerdeführerin lückenlos und zweifelsfrei darzutun, dass sie die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Bild im Ausland sowohl erworben als in der Folge auch übertragen hat. Weder das Eine noch das Andere ist der Fall: Zwar legt sie die Faxkopie eines Dokumentes mit der Bezeichnung «Kaufvertrag» vom 14. Oktober 1997 ins Recht, woraus zu ersehen ist, dass die Beschwerdeführerin das Bild von August Macke verkaufen und am 17. Oktober 1997 in H. (Ort in Deutschland), also im Ausland, übergeben soll. Allerdings ist der Beweiswert dieses Schriftstückes nicht nur aufgrund der Tatsache, dass es sich um die Kopie einer Faxabschrift handelt, als gering einzuschätzen. Denn der Käufer des Bildes wird in der Vertragschrift nicht namentlich genannt, allein seine Unterschrift ist nicht zu entziffern. Ferner mangelt es an einem Beleg (z. B. Quittung), dem zu entnehmen ist, dass das Bild auch tatsächlich in H. (Ort in Deutschland) dem Käufer übergeben worden ist. Überdies fehlen schriftliche Dokumente über den vorangehenden Kauf des Bildes durch die Beschwerdeführerin, welche den Schluss aufdrängen, sie habe das Kunstwerk im Ausland käuflich erworben, das heisst sie habe die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber im Ausland übertragen erhalten. Allein die Kopie einer Gutschriftsanzeige der Hypobank in G. (Ort in Deutschland) im Betrag von DM 715'000.- für den Ankauf eines Bildes genügt nicht zum Nachweis, dass die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Bild im Ausland erworben hat. Zu keinem anderen Schluss führt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin die Kopie der Faxbestätigung einer Galerie F. in K. (Ort in Deutschland) über den Ankauf eines Bildes von August Macke durch die Beschwerdeführerin. Abgesehen davon, dass das darin genannte Geschäft aus dem Jahre 1998 datiert, also aus dem Folgejahr, wird ein Ankaufspreis von DM 565'000.- zuzüglich einer Provision von DM 40'000.- genannt. Folglich betrifft diese Bestätigung offensichtlich nicht das hier in Rede stehende Kaufgeschäft, in dem die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben DM 715'000.- aufwendete; im Übrigen kann auf E. 4b/aa hievor verwiesen werden. Mit Recht bewertet die ESTV auch dieses Geschäft als steuerbare Inlandlieferung.

5.a. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

[85] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK