



SRK 2004-019

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Xavier Oberson; Daniel Riedo  
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

## **Entscheid vom 27. Juli 2006**

in Sachen

**X. AG**, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X. AG ist seit 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug des Kantons Zürich besteht ihr Zweck unter anderem in der Erarbeitung und Vermittlung von Wirtschafts- und Managementinformationen, Erbringung von Ingenieurleistungen, Dienstleistungen und Know-how auf dem Gebiet der Unternehmensführung und -entwicklung, des Kaufs und Verkaufs von Firmen, der Suche, Entwicklung, Industrialisierung und Vermarktung von Produkten und Verfahren für Industrie-, Handels-, Gewerbe- und Dienstleistungsunternehmen. Am

28. und 29. August 2002 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2001 durch. Gestützt darauf machte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 29. August 2002 eine Nachforderung von Fr. 23'908.-- Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) geltend. Auf Verlangen der X. AG erliess die ESTV am 24. März 2002 einen Entscheid und bestätigte diese Nachforderung, wogegen die Steuerpflichtige am 6. Mai 2003 Einsprache erhob.

B.- Mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2003 erkannte die ESTV, dass der Entscheid vom 24. März 2003 im Umfang von Fr. 504.-- in Rechtskraft erwachsen sei und die Einsprache der X. AG im Übrigen abgewiesen werde. Diese schulde der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2001 Fr. 23'908.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. April 2000. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen an, die X. AG habe im Zusammenhang mit der Planung und Erstellung einer Anlage in Deutschland Leistungen erbracht. Zu diesem Zweck habe sie in der Schweiz von verschiedenen im Ausland domizilierten Firmen Dienstleistungen bezogen, die sie gegenüber der ESTV nicht abgerechnet habe. Die X. AG habe damit Dienstleistungen aus dem Ausland bezogen und von den ausländischen Firmen dafür an sie adressierte Rechnungen erhalten. Bei den aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen habe es sich jeweils um einen (kleinen) Teilbereich im Hinblick auf die Planung und Erstellung der Anlage in Deutschland gehandelt. Die einzelnen durch die X. AG bezogenen Dienstleistungen hätten an deren Domizil einem umfangreichen Verwertungs- und Transformationsprozess zugeführt werden müssen und hätten nicht tel quel weiter ins Ausland geleitet werden können. Ein direkter Bezug zu der Dienstleistung in Deutschland sei aus diesem Grund nicht gegeben und die Leistung könne auch nicht als in Deutschland erbracht gelten.

C.- Gegen diesen Einspracheentscheid lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 30. Januar 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und den Antrag stellen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Zur Begründung wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe an die in Deutschland domizilierte Y. GmbH Generalplanungs- sowie Ingenieurleistungen erbracht. Sie habe diverse ausländische Leistungserbringer mit der Erbringung von einzelnen Teilleistungen beauftragt. Sämtliche zur Diskussion stehenden Dienstleistungen hätten in direktem Zusammenhang mit der zu erstellenden Anlage gestanden. Die Behauptungen der ESTV in ihrem Entscheid seien nicht zutreffend; sie habe die Leistungen im Rahmen des Projektmanagements bezogen und diese nicht einem „umfangreichen Transformationsprozess“ zuführen müssen. Die vorliegend umstrittenen Leistungen der Subunternehmer der Beschwerdeführerin seien am Ort des Bauwerks erbracht worden. Damit sei die Behauptung der ESTV, die Leistungen seien von der Beschwerdeführerin zur Ausführung eines Inlandumsatzes bezogen worden, falsch. Nicht nur der Ort der Umsätze der Subunternehmer, sondern auch der Ort der Nutzung und Auswertung dieser Leistungen liege im Ausland, nämlich am Ort des Bauwerks. Dies ergebe sich bei korrekter Anwendung des Merkblattes Nr. 13 der ESTV, Ziff. 2 Bst. a. Die Nutzung und Auswertung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien erfolge am Ort, wo die Immobilie gelegen ist. Solche Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien lägen auch bei den von den ausländischen Subunternehmern erbrachten Leistungen vor. Sie fielen entgegen der Behauptung der

ESTV nicht unter Ziff. 2 Bst. c 3. Lemma von Merkblatt Nr. 13. Aber selbst wenn die von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen nicht als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien im Sinne des Merkblattes Nr. 13 zu betrachten wären, dürften sie von der ESTV nicht besteuert werden. Die Beschwerdeführerin könne die fraglichen Leistungen im Inland gar nicht nutzen, da die (...) -Anlage, für welche die Leistungen erbracht worden sind, im Ausland stehe. Sollte die Praxis der ESTV gemäss Merkblatt Nr. 13 zu einem anderen Ergebnis führen, verstosse sie gegen die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) und die Verfassung.

Mit Schreiben vom 11. März 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen und verzichtet auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1997/1998 zugetragen, sämtliche von der ESTV aufgerechneten Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland erfolgten in diesen Jahren (siehe Vernehmlassungsbeilage 2, Beilagen 1 - 7; Ergänzungsabrechnung und Beilage in Vernehmlassungsbeilage 12). Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG). Daran ändert nichts, dass der Einspracheentscheid sich auf die Jahre 1997 bis 2001 bezieht (entsprechend der ursprünglich kontrollierten Periode, siehe Kontrollbericht Vernehmlassungsbeilage 12). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

b) Die SRK beurteilt als Beschwerdeinstanz Einspracheentscheide der ESTV (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2003 mit Eingabe vom 30. Januar 2004 frist- und formgerecht angefochten. Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig und auf die Beschwerde ist einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.- a) aa) Die Mehrwertsteuerverordnung erklärt den Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland für grundsätzlich steuerbar (Art. 4 Bst. d MWSTV). Eine steuerbare Dienstleistung aus dem Ausland muss durch den Empfänger mit Sitz im Inland versteuert werden, wenn dieser sie zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet und sofern er nach Art. 18 MWSTV steuerpflichtig ist (Art. 9 MWSTV). Steuerpflichtig ist, wer im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.-- Dienstleistungen aus dem Ausland bezieht. Soweit der Bezüger nicht bereits nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV steuerpflichtig ist, beschränkt sich die Steuerpflicht auf diese Bezüge. Für den nach Art. 17 MWSTV Steuerpflichtigen gilt die Mindestgrenze von Fr. 10'000.-- im Kalenderjahr auch; hingegen hat er jeden Bezug zu deklarieren (Art. 18 MWSTV). In Art. 29 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 MWSTV wird festgelegt, unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige im Allgemeinen die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland deklarierte Steuer als Vorsteuer abziehen kann (zum Ganzen siehe auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. g Ziff. 2 sowie Bst. h Ziff. 2 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. g Ziff. 2 sowie Bst. h Ziff. 2 ÜB-aBV).

bb) Umgekehrt sind die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen - mit Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer befreit (Art. 8 Abs. 2 Bst. c Ziff. 1 ÜB-aBV [Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 BV]). Nach der Mehrwertsteuerverordnung sind andere (als die ansonsten in Art. 15 Abs. 2 MWSTV aufgezählten) steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, echt steuerbefreit (Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV).

cc) Die Rechtsprechung hat die Regelung von Art. 9 MWSTV als rechtmässig und insbesondere mit der Verfassung und dem Bestimmungslandprinzip übereinstimmend anerkannt (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 483 ff., E. 2.2, 2.3; Entscheide der SRK vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.103, E. 8; vom 28. Februar 2002 i.S. F. AG [SRK 2001-094], E. 4c/dd). Mit der Besteuerung des Dienstleistungsimports auf der einen und der Befreiung des Dienstleistungsexports von der Inlandsteuer auf der anderen Seite wird das Bestimmungslandprinzip verwirklicht, wonach die Belastung im internationalen Verhältnis im Allgemeinen im Verbrauchsland stattfindet (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, a.a.O., E. 2.2). Soll die Mehrwertsteuer in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet, ist folgerichtig, nicht nur die ins Ausland erbrachte Dienstleistung zu entlasten, sondern umgekehrt auch die ins Inland erbrachte Dienstleistung zu besteuern. Insofern ist

es aus verfassungsrechtlicher Sicht dem Grundsatz nach nicht zu beanstanden, dass der Verordnungsgeber den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland der Mehrwertsteuer unterstellt hat und es ist ebenso rechtmässig, dass er deren Besteuerung davon abhängig macht, dass diese zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet werden (Entscheidung der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O., E. 8; vom 28. Februar 2002, a.a.O., E. 4c/dd).

b) aa) Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird bzw. – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte – sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Art. 12 Abs. 2 Bst. a - c MWSTV enthalten für bestimmte Arten von Dienstleistungen Abweichungen von dieser Grundregel. So gilt gemäss Art. 12 Abs. 2 Bst. a MWSTV als Ort der Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen (wie Architektur- und Ingenieurarbeiten) der Ort, an dem das Bauwerk gelegen ist (siehe auch Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV, Rz. 422). Neben den vorbereitenden Architektur- und Ingenieurleistungen (Ausarbeitung von Projekten und Plänen, Modellen und Kostenvorschlägen) im Hinblick auf die Erstellung eines Bauwerkes werden als Beispiele genannt die vorbereitenden Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erschliessung von Grundstücken oder beim Abbruch von Gebäuden, die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vergabe von Arbeiten, wie die Aufstellung von Pflichtenheften, die Durchführung des Submissionsverfahrens und die Antragstellung. Zu den koordinierenden Bauleistungen gehören etwa die Dienstleistungen der örtlichen Bauleitung und der Oberbauleitung, das Erstellen von Bauabrechnungen usw. (Alois Camenzind, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 54 f. zu Art. 14 MWSTG [Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG enthält eine mit Art. 12 Abs. 2 Bst. a MWSTV identische Formulierung, erfasst daneben aber noch weitere „Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück“]).

bb) Befindet sich der Ort einer Dienstleistung im Ausland, unterliegt der Umsatz zwar gemäss Art. 4 bis 8 MWSTV grundsätzlich nicht der Steuer. Bei einer Dienstleistung, deren Ort sich aufgrund der Regel von Art. 12 MWSTV im Ausland befindet, kommt aber gegebenenfalls die Besteuerung im Rahmen des Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland durch den Leistungsempfänger mit Sitz im Inland (Art. 9 und 18 MWSTV) in Betracht (siehe Ziff. 9 letzter Absatz Merkblatt Nr. 13 der ESTV vom 31. Januar 1997 „über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen“). Liegt hingegen für von Erbringern mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland vorgenommene Tätigkeiten der Ort der Dienstleistung nach Art. 12 Abs. 2 MWSTV im Inland, besteht für den Empfänger kein Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland. Ein solcher Dienstleistungserbringer mit ausländischem Geschäfts- oder Wohnsitz wird vielmehr (sofern die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gegeben sind) selbst im Inland steuerpflichtig (Merkblatt Nr. 13 Ziff. 9 zweitletzter Absatz; zum Ganzen: Entscheidung der SRK vom 7. April 2006 i.S. U. [CRC 2004-220], E. 7a; Martin Arnold/Alfred Meier/Peter Spinnler, Steuerpflicht bei Auslandsbezug, ASA 70 S. 44).

c) aa) Die Kriterien für die Steuerbefreiung von Dienstleistungsexporten (Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV) und für die Besteuerung von Dienstleistungsimporten (Art. 9 MWSTV), nämlich das Abstellen auf den Geschäfts- oder Wohnsitz des Empfängers der Dienstleistung im In- bzw. Ausland und die zusätzliche Bedingung der Verwendung der Dienstleistung zur Nutzung und Auswertung im In- bzw. Ausland, sind nach dem Wortlaut der beiden Artikel identisch - wenn auch mit umgekehrten Vorzeichen. Die zwei Voraussetzungen können damit - auch vor dem Hintergrund der gemeinsamen Zielsetzung der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips (oben E. 2a/cc) - grundsätzlich in gleicher Weise angewendet und ausgelegt werden (siehe Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103, E. 8e; Nicolas Buchel, mwst.com, a.a.O., N. 17 zu Art. 10).

Ihre Verwaltungspraxis zur Bestimmung des *Orts der Nutzung oder Auswertung* von Dienstleistungen im Sinne sowohl von Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV als auch von Art. 9 MWSTV hat die ESTV in Ziff. 2 des Merkblatts Nr. 13 publiziert (siehe auch Rz. 510, 557a-e Wegleitung 1997; zur Anwendbarkeit von Ziff. 2 des Merkblatts Nr. 13 auf den Dienstleistungsimport siehe Ziff. 9 dritter Absatz; ferner: Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, a.a.O., E. 2.1; Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O., E. 8e). Der Ort der Nutzung und Auswertung von Dienstleistungen bestimmt sich danach wie folgt:

- (a) Ort des Immobiliums, wenn die Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien erbracht werden, darunter fallen:
  - Verwaltung von Grundstücken,
  - Schätzung von Grundstücken,
  - Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (...);
- (b) Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden (kulturelle, künstlerische, sportliche, unterhaltende, wissenschaftliche und unterrichtende Dienstleistungen);
- (c) Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Domizilprinzip; abschliessende Aufzählung von Dienstleistungen, für welche diese Regel gilt):
  - so gemäss 3. Lemma: Dienstleistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Inkasobüros, Ingenieuren (unter Vorbehalt von Bst. d), Studienbüros, Anwälten (...) und sonstige ähnliche Leistungen (...) im Rahmen der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Beratung oder Betreuung;
- (d) Ort des Sitzes, der Betriebsstätte, des Wohnsitzes oder - letztlich - des üblichen Aufenthaltes des Leistungserbringers für alle „übrigen Dienstleistungen“.

bb) Bezüglich der Frage des Orts der Nutzung oder Auswertung einer Dienstleistung bei Dienstleistungsexporten (Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV) hat die Rechtsprechung erkannt, für den Fall des ausländischen Geschäfts- bzw. Wohnsitzes des Leistungsempfängers werde im Sinne einer Vermutung - allenfalls zusammen mit anderen Hinweisen in Fakturakopien, Zahlungsbelegen, Vertragsschriften etc. - angenommen, die Dienstleistung werde auch im Ausland verbraucht (d.h. zur Nutzung oder Auswertung verwendet). Es sei 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 sei. Der ausländische Sitz des Leistungsempfängers sei als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten (Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7, E. 3d; vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53, E. 5c; vom 12. April 2000, veröffentlicht in VPB 65.106, E. 4b; vom 29. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.112, E. 3e; vom 30. Juni 2003 i.S. W. [SRK 2002-051], E. 2c; vom 7. März 2001 i.S. L. SA [CRC 2000-039], E. 3e; ferner Urteil des Bundesgerichts vom 20. April 2001 [2A.247/2000], E. 2e [Bestätigung des Urteils der SRK vom 12. April 2000, a.a.O.]; siehe auch Xavier Oberson, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, in ASA 64 S. 444). Ebenso hat die SRK in einem Fall von Dienstleistungsbezug aus dem Ausland festgehalten, dass man bei schweizerischem Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers grundsätzlich (allenfalls in Verbindung mit anderen Hinweisen) davon ausgehe, die Dienstleistung werde in der Schweiz verbraucht. Mangels anderer Alternativen stelle der Geschäftssitz ein wichtiges Indiz dar für den Ort der Nutzung und Auswertung (siehe Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O., E. 8e).

In diesen Urteilen wurde sodann auch die Verwaltungspraxis, welche für den Ort der Nutzung oder Auswertung auf den Ort des Geschäfts- bzw. Wohnsitzes des Leistungsempfängers abstellt - Ziff. 2 Bst. c Merkblatt 13 (Domizilprinzip) - grundsätzlich gestützt (siehe zitierte Entscheide). Die SRK hat jedoch (wiederum im Zusammenhang mit Dienstleistungsexporten nach Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV) weiter festgestellt, dass es sich bei der Verwaltungspraxis um eine Vermutung handelt, welche durchaus widerlegbar ist. Liegt der Nachweis vor, dass solche Dienstleistungen im Inland genutzt oder ausgewertet werden, kommt eine echte Steuerbefreiung nicht in Frage. Es kann nicht in allen Fällen allein der ausländische Sitz des Leistungsempfängers zur Steuerbefreiung genügen, nachdem das anwendbare Recht explizit verlangt, dass auch die Nutzung oder Auswertung der Dienstleistung im Ausland zu erfolgen hat. Findet diese nachweislich im Inland statt, so schreibt die MWSTV zwingend vor, dass die Besteuerung im Inland zu erfolgen hat (Entscheid der SRK vom 30. Juni 2003, a.a.O., E. 2c, 3b). Das Bundesgericht hat seinerseits in einem Urteil erkannt, dass die Praxis gemäss Ziff. 2 Bst. c Merkblatt Nr. 13 die Voraussetzung der „Nutzung oder Auswertung“ in Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV abschwäche, die Frage, ob diese Verwaltungspraxis zu bestätigen sei, aber offen gelassen (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2002 [2A.193/2001], E. 4a, b). Weiter hat die SRK in einem konkreten Anwendungsfall (betreffend Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV) überdies die Praxis gemäss Ziff. 2 Bst. d Merkblatt Nr. 13 als mit der Verfassung und der MWSTV nicht vereinbar erachtet. Die SRK hat im konkreten Fall den Beweis zugelassen - und als erbracht betrachtet -, dass der im Inland domizilierte Erbringer Leistungen erbrachte, die in tatsächlicher Hinsicht im Ausland genutzt oder ausgewertet worden sind. Damit waren alle Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt und die Anknüpfung der Verwaltungspraxis an den Ort der Erbringung nicht beachtlich (Entscheid der SRK vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.105, E. 5).

3.- Im vorliegenden Fall stellten verschiedene im Ausland domizilierte Firmen der Beschwerdeführerin Rechnung für in deren Auftrag erbrachte Dienstleistungen. Die Beschwerde-

führerin bezog diese Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung einer (...) Anlage in Deutschland, für welche sie selbst sich zur Übernahme des Projektmanagements bzw. der „Gesamtplanung und Überwachung der Realisierung“ verpflichtet hatte (siehe S. 3 des von der Y. GmbH [D] angenommenen Angebots der Beschwerdeführerin vom 4. Oktober 1996, Vernehmlassungsbeilage 10). Gegenstand dieses von der Beschwerdeführerin übernommenen Auftrags war insbesondere (siehe S. 4, 7 ff. Angebot):

- Überwachung der Planung und Ausführung (Projektmanagement): Koordination aller Engineering-, Planungs-, Ausführungsarbeiten und Lieferungen, Kostenplanung- und Kontrolle, Inbetriebnahme und Abnahmen, Durchsetzung von Garantieleistungen usw.;
- Know-how Transfer, Basic-Engineering Planung;
- Planung der verfahrenstechnischen Anlagen und Vorbereitung der Ausschreibung;
- Bauplanung, Ausarbeitung der Ausschreibungsunterlagen;
- Bearbeitung des Genehmigungsverfahrens;
- Ausführung: Vergabeverfahren, Bauüberwachung, Schlussabrechnung usw.

Die eigentlichen Bauleistungen und Lieferungen waren nicht Bestandteil des Angebots (S. 11 Angebot), diese wurden an Dritte vergeben. Die Ausschreibung dieser Arbeiten und die Vorbereitung der Vergabe oblagen aber der Beschwerdeführerin (S. 6, 7 ff. Angebot).

Zur Erfüllung dieses Auftrags bezog die Beschwerdeführerin im Jahr 1997 folgende, von der ESTV als Dienstleistungsimporte aufgerechnete, Leistungen aus dem Ausland (siehe Vernehmlassungsbeilage 2, Beilagen 1-7):

- Leistungen W., ... ;
- Leistungen V., ... : Erstellen einer gutachterlichen Stellungnahme (Brandschutzkonzept) für die Errichtung einer (...) Anlage, ...;
- Ingenieurgruppe U., ...: Leistungen zur Tragwerksplanung für Bauvorhaben (...);
- T., ...: u.a. Know-How-Transfer, Planung und Festlegung der Verfahren und Abläufe, Erstellung der Verfahrensfliessbilder, der Stoffbilanzen und Mengenfluss-Schemata, Kalkulation und Festlegung der Anlagenmodule, Erstellung des General-Layout, Aufstellungspläne und Ausrüstungslisten, detaillierte Anlagenbeschreibung für die Genehmigungen, Allgemeine Ausschreibungsunterlagen (Vertragswesen) hinsichtlich der (...) -Anlage ...;
- S.: Leistungen Projekt (...).

a) Nachdem die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen einer blossen Vermittlerin (Art. 10 Abs. 1 MWSTV) nicht erfüllt (und sie eine solche direkte Stellvertretung auch nicht geltend macht), sind vorliegend mehrwertsteuerlich zwei Umsatzstufen zu unterscheiden: Sowohl zwischen den ausländischen Leistungserbringern („Subunternehmern“) und der Beschwerdeführerin als auch zwischen der Beschwerdeführerin und deren deutschen Leistungsempfängerin (Y. GmbH) bestehen je separate mehrwertsteuerliche Leistungsaustauschverhältnisse und auf beiden Ebenen sind mehrwertsteuerliche Dienstleistungstatbestände erfüllt. Im Hinblick auf die strittigen Fragestellungen des Orts der Dienstleistungen (Art. 12 MWSTV) und des Orts der Verwendung der Dienstleistungen zur Nutzung oder Auswertung (Art. 9 MWSTV) müssen die beiden Umsatzstufen klar auseinander gehalten werden. Vorliegend ist

nur zu prüfen, wo sich der Ort der von der Beschwerdeführerin bezogenen Dienstleistungen sowie der Ort deren Verbrauchs befinden. Unmassgeblich sind hingegen in Bezug auf den hier relevanten Streitgegenstand der Ort der Dienstleistung und der Ort der Nutzung oder Auswertung der von der Beschwerdeführerin selbst (nach Deutschland) erbrachten Dienstleistungen.

b) Ein steuerbarer Dienstleistungsbezug aus dem Ausland im Sinne von Art. 9 MWSTV kommt nur in Betracht, wenn der Ort der Dienstleistung sich nach den Regeln von Art. 12 MWSTV im Ausland befindet (siehe oben E. 2b/bb). Als Erstes gilt es demnach zu prüfen, wo nach Art. 12 MWSTV der Ort der von der Beschwerdeführerin bezogenen Dienstleistungen zu situieren ist.

Zur Debatte steht vorab die Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 2 Bst. a MWSTV, wonach als Ort der „Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen (wie Architektur- und Ingenieurarbeiten)“ der Ort gilt, an dem das Bauwerk gelegen ist. Die vorliegend aus dem Ausland bezogenen Leistungen (z.B. Brandschutzkonzept, Tragwerksplanung, Anlagenplanung, Planung der Verfahren und Abläufe, Erstellen von Ausschreibungsunterlagen usw.) können als solche Leistungen zur Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen angesehen werden (siehe auch die oben in E. 2b/aa zitierten Beispiele). Folglich befindet sich der Ort dieser Dienstleistungen dort, wo das Bauwerk gelegen ist, mithin im Ausland. Dass der Leistungsempfänger sich im Inland befindet, ändert daran nichts (siehe auch Wegleitung 1997, Rz. 422). Im Übrigen würde sich der Ort der in Frage stehenden Dienstleistungen auch dann im Ausland befinden, wenn sie nicht unter Art. 12 Abs. 2 Bst. a MWSTV, sondern unter Art. 12 Abs. 1 MWSTV zu subsumieren wären. Nachdem sämtliche bezogenen Leistungen von Leistungserbringern mit ausländischem Geschäftssitz erbracht wurden, läge der Ort der Dienstleistungen auch gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV im Ausland.

Wie bei Dienstleistungen nach Art. 12 Abs. 1 MWSTV ist auch bei solchen nach Art. 12 Abs. 2 Bst. a MWSTV ein steuerbarer Bezug aus dem Ausland gemäss Art. 9 MWSTV denkbar (E. 2b/bb). Art. 9 MWSTV nimmt keine Arten von Dienstleistungen vom steuerbaren Dienstleistungsimport aus, womit ein solcher grundsätzlich bei jeglicher Kategorie von Dienstleistungen möglich sein muss, insbesondere auch bei jenen nach Art. 12 Abs. 2 Bst. a MWSTV (anders als unter dem Regime des MWSTG, dessen Art. 10 die Dienstleistungen im Sinne von Art. 14 Abs. 2 MWSTG [u.a. Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück] nicht erfasst).

c) Ist der Ort der Dienstleistungen in casu im Ausland gelegen, sind als Nächstes die weiteren Voraussetzungen des steuerbaren Dienstleistungsimports zu prüfen. Einerseits muss gemäss Art. 9 MWSTV der Empfänger im Inland über Wohnsitz, Geschäftssitz oder Betriebsstätte verfügen, was vorliegend unstrittigerweise der Fall ist. Andererseits ist nach dieser Norm massgeblich, dass der Empfänger die Dienstleistungen zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet. Dieser Punkt wird von der ESTV bejaht, während die Beschwerdeführerin davon ausgeht, dass die Nutzung und Auswertung im Ausland, nämlich am Ort der (...) Anlage in Deutschland, erfolgt ist.

aa) Als Erstes ist zu untersuchen, ob vorliegend der Ort der Nutzung oder Auswertung effektiv nachgewiesen ist. Sollte der Ort des Verbrauchs in tatsächlicher Hinsicht belegt sein, wäre aufgrund der expliziten Anforderung in Art. 9 MWSTV ein Rückgriff auf die Verwaltungspraxis überflüssig bzw. unzulässig (siehe E. 2c/bb zweiter Absatz und die zwei dort zitierten Entscheide der SRK).

Wie bereits bemerkt, ist betreffend die Frage des Orts der Nutzung oder Auswertung der Dienstleistungen klar zwischen den beiden vorliegenden mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnissen (Subunternehmer/Beschwerdeführerin, Beschwerdeführerin Y. GmbH) zu differenzieren (oben E. 3a). Die Beschwerdeführerin hat die von den ausländischen Subunternehmern geleisteten Dienste bezogen, um ihren eigenen Pflichten aufgrund des Auftrags betreffend die (...) -Anlage in Deutschland nachkommen zu können. Die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin an die Y. GmbH stellten einen umfassenden Komplex von Leistungen dar (Projektmanagement, „Gesamtplanung und Überwachung der Realisierung“), welcher sich unter anderem zusammensetzte aus den fraglichen im Ausland bezogenen Teilleistungen. Bei diesen Gegebenheiten ist zu vermuten, dass die Beschwerdeführerin die Leistungen der Subunternehmer nicht *tel quel* weitergeleitet hat, sondern sie diese koordiniert, zusammengefasst und damit zu ihrer eigenen Gesamtleistung an die deutsche Leistungsempfängerin „verarbeitet“ hat, sie diese bezogenen Leistungen mithin an ihrem Domizil in der Schweiz genutzt und ausgewertet hat.

Allerdings sind aufgrund der Akten die genaueren Umstände betreffend Ort des Verbrauchs nicht bekannt (teilweise ist schon die Art der importierten Dienstleistungen bzw. der Zusammenhang mit der deutschen Anlage nicht ersichtlich, siehe Vernehmlassungsbeilage 2, Beilagen 1, 7), so dass nicht gesagt werden kann, die Nutzung oder Auswertung im Inland sei bewiesen; namentlich ist der von der ESTV behauptete „umfangreiche Verwertungs- und Transformationsprozess“ am Domizil der Beschwerdeführerin nicht dokumentiert. Auf der anderen Seite vermochte die Beschwerdeführerin ihren Standpunkt, der Verbrauch der bezogenen Dienstleistungen habe im Ausland stattgefunden, ebenfalls nicht zu belegen. Ein solcher Nachweis ergibt sich aus keiner der vorgelegten Unterlagen. Als Zwischenergebnis kann festgestellt werden, dass der Ort der Verwendung der Dienstleistungen zur Nutzung oder Auswertung nicht nachgewiesen ist, aufgrund der Umstände jedoch eher davon auszugehen ist, dass dieser Ort sich in der Schweiz, am Geschäftssitz der Beschwerdeführerin, befindet.

bb) Aufgrund der Verwaltungspraxis in Ziff. 2 Bst. c 3. Lemma Merkblatt Nr. 13, auf welche sich die ESTV abstützen scheint (siehe Ziff. 1.4 des Einspracheentscheides), gelten Dienstleistungen von Ingenieuren und sonstige ähnliche Leistungen im Rahmen der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Beratung oder Betreuung - im Sinne einer Vermutung (oben E. 2c/bb zweiter Absatz) - als am Ort genutzt oder ausgewertet, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Domizilprinzip). Soweit aus den Akten ersichtlich, können die von der Beschwerdeführerin bezogenen Dienstleistungen unter diese Ziff. 2 Bst. c 3. Lemma subsumiert werden, handelt es sich doch immerhin um Leistungen von Ingenieurbüros

(nicht klar allerdings betreffend W., Vernehmlassungsbeilage 2, Beilagen 1a - f). Die Beschwerdeführerin ihrerseits legt nicht nachvollziehbar dar, dass die bezogenen Dienstleistungen aufgrund ihrer Eigenschaften nicht unter diese Praxisbestimmung fallen bzw. einer anderen Kategorie angehören. Nicht zum Tragen kommt die von der Beschwerdeführerin angerufene Ziff. 2 Bst. a des Merkblattes Nr. 13. Darunter fallen als „Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien“ nur die Verwaltung und Schätzung von Grundstücken sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken. Weitere Dienstleistungen, welche an sich ebenfalls im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen können (wie z.B. solche im Zusammenhang mit dessen Überbauung), werden hingegen gemäss dieser Praxis nicht als am Ort des Immobiliums genutzt oder ausgewertet angesehen. Die vorliegenden aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen sind damit von Ziff. 2 Bst. a des Merkblattes Nr. 13 nicht erfasst.

Auf die Verwaltungspraxis in Ziff. 2 Bst. c Merkblatt Nr. 13 (Domizilprinzip) kann damit in casu grundsätzlich Bezug genommen werden. Überdies existiert auch nach der Rechtsprechung eine Vermutung dahingehend, dass in der Regel bereits aus dem Tatbestandsmerkmal des Geschäftssitzes des Leistungsempfängers (hier im Inland) auf die weitere Voraussetzung des Ortes der Nutzung oder Auswertung geschlossen werden kann (siehe oben E. 2c/bb). Diese im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen nach Art. 15 Abs. 2 Bst. 1 MWSTV entwickelte Rechtsprechung gilt auch für Dienstleistungsimporte nach Art. 9 MWSTV (vgl. E. 2c/bb und dort zitierter Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O., E. 8e).

Im Rahmen der richterlichen Beweiswürdigung ist folglich auf die genannte Vermutung gemäss Verwaltungspraxis bzw. Rechtsprechung zurückzugreifen. Das Aufstellen einer solchen Vermutung rechtfertigt sich im Übrigen angesichts der Schwierigkeiten (in diesem Fall für die ESTV), den Ort der Nutzung oder Auswertung einer Dienstleistung zu beweisen (oben E. 2c/bb). Die Vermutung bewirkt, dass die ESTV - obwohl ihr grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen obliegt (siehe Urteil des Bundesgerichts vom 20. April 2001, veröffentlicht in ASA 71 S. 399, E. 2c mit Hinweisen) - keinen Beweis zu führen braucht über das Tatbestandsmerkmal Ort der Nutzung oder Auswertung der Dienstleistungen (zur generellen Wirkung von Vermutungen siehe im Übrigen Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 252 ff.; Roman Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht [am Beispiel der Wehrsteuer], ASA 49 S. 100 f.). Der Beschwerdeführerin hingegen wäre selbstverständlich - nach der Rechtsprechung der SRK (oben E. 2c/bb zweiter Absatz) - das Umstossen der Vermutung offen gestanden.

In Bezug auf die vorliegenden Dienstleistungsimporte genügt damit der durch die ESTV erbrachte Nachweis, dass ausländische Leistungserbringer der Beschwerdeführerin, welche ihren Geschäftssitz in der Schweiz hat, Leistungen fakturiert haben und sie Leistungsempfängerin war. Die richterliche Beweiswürdigung ergibt unter Bezugnahme auf die Vermutung (der Verwaltungspraxis sowie der Rechtsprechung), wonach der Nachweis des Domizils des Leistungsempfängers in der Schweiz das weitere Tatbestandsmerkmal der Nutzung oder Auswertung im Inland indiziert, dass die Auswertung oder Nutzung der Dienstleistungen am

schweizerischen Geschäftssitz der Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin stattgefunden hat. Dieser Schluss wird in casu zudem gestützt durch die Tatsache, dass nach dem oben Ausgeführten (E. 3c/aa) die effektive Nutzung oder Auswertung in der Schweiz zwar nicht belegt ist, dafür aber doch Hinweise bestehen und der Verbrauch im Inland aufgrund der Verhältnisse immerhin wahrscheinlicher erscheint als jener im Ausland. Die Beschwerdeführerin hingegen hätte die Möglichkeit gehabt, die Vermutung gemäss Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zu widerlegen und den Gegenbeweis zu erbringen, mithin die Nutzung oder Auswertung im Ausland effektiv zu beweisen; dies ist ihr aber wie dargelegt (soeben E. 3c/aa) nicht gelungen.

Damit sind die Voraussetzungen des steuerbaren Bezugs von Dienstleistungen aus dem Ausland im Sinne von Art. 9 MWSTV erfüllt.

d) Nicht behelflich ist der Hinweis der Beschwerdeführerin, die SRK habe in ihrem Entscheid vom 31. Mai 2001 (veröffentlicht in VPB 65.105, siehe auch oben E. 2c/bb zweiter Absatz) entschieden, dass die Interpretation der Nutzung und Auswertung, wie von der ESTV im Merkblatt Nr. 13 vorgenommen, nicht zulässig sei. Die SRK hat in diesem konkreten Anwendungsakt zwar erkannt, dass die Verwaltungspraxis nur eine widerlegbare Vermutung darstellt und sie nicht angewendet werden darf, wenn die Nutzung und Auswertung an einem anderen Ort als von der Verwaltungspraxis in Ziff. 2 des Merkblattes Nr. 13 festgelegt, nachgewiesen ist. Dieser Nachweis ist der Beschwerdeführerin jedoch vorliegend gerade nicht gelungen. Überdies handelte es sich in dem von der Beschwerdeführerin erwähnten Entscheid um einen Fall von Ziff. 2 Bst. d des Merkblattes Nr. 13 und nicht von Bst. c wie vorliegend. Aus diesem Urteil kann die Beschwerdeführerin also - abgesehen davon, dass ihr der Beweis der effektiven Nutzung und Auswertung im Ausland offen gestanden wäre -, nichts zu ihren Gunsten ableiten.

4.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 30. Januar 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 15. Dezember 2003 wird abgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'000.- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

### Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart