

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



---

Abteilung I  
A-1503/2006  
{T 0/2}

**Urteil vom 5. Dezember 2007**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Salome Zimmermann, Richter Markus Metz,  
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

---

Parteien

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

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000;  
Exportlieferung; Exportnachweise; Steuerbefreiung).

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

Die X.\_\_\_\_\_ AG mit Sitz in ... ist unter anderem in der Herstellung sowie im Vertrieb von Musikalien/Noten im In- und Ausland tätig. Sie ist dafür seit dem 1. Januar 1995 gestützt auf Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Neben der Eintragung bewilligte die ESTV der Gesellschaft am 20. April 1995 rückwirkend auf den Beginn der Steuerpflicht auch die Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten. An diversen Tagen im März 2001 führte die ESTV bei der X.\_\_\_\_\_ AG eine Kontrolle der Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 durch. Anlässlich dieser Überprüfung bemängelte die ESTV neben verschiedenen, hier nicht weiter interessierenden Punkten namentlich den fehlenden Nachweis von gewissen Exportlieferungen. Gestützt auf diese Feststellungen belastete die ESTV der X.\_\_\_\_\_ AG für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom ... einen Betrag von insgesamt Fr. 60'733.-- zuzüglich Verzugszins von 5% ab 30. April 1999 (mittlerer Verfall) nach. Den Anteil nicht nachgewiesener Exporte schätzte sie dabei auf Fr. 16'731.70.

**B.**

Nachdem sich die X.\_\_\_\_\_ AG offenbar mit Schreiben vom 30. April 2001 mit der Nachbelastung in der Höhe von Fr. 16'731.70 nicht einverstanden erklärte hatte, erliess die ESTV am 11. Februar 2002 einen formellen Entscheid, worin sie an ihrer Steuernachforderung von Fr. 60'733.-- (gemäss EA Nr. ...) zuzüglich Verzugszins festhielt.

**C.**

Gegen diesen Entscheid erhob der Vertreter der X.\_\_\_\_\_ AG mit Eingabe vom 6. März 2002 frist- und formgerecht Einsprache und beantragte, der förmliche Entscheid sei aufzuheben und der Nachforderungsbetrag neu auf Fr. 44'001.30 festzusetzen. Mit Einspracheentscheid vom 6. September 2005 stellte die ESTV die Teilrechtskraft ihres Entscheids vom 11. Februar 2002 im Betrag von Fr. 44'001.30 zuzüglich Verzugszins fest. Im Übrigen wies die ESTV die Einsprache ab und machte die Mehrwertsteuerforderung infolge nicht nachgewiesener Exporte in der Höhe von insgesamt Fr. 16'731.70 zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1999 erneut geltend.

Die ESTV begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass anlässlich der Kontrolle für das Basisjahr 2000 vereinzelt Geschäftsfälle hätten eruiert werden können, bei welchen die von ihr festgelegten Beweisanforderungen (für die steuerbefreite Ausfuhr von Gegenständen) eingehalten worden seien. Daraus lasse sich ableiten, dass der X.\_\_\_\_\_ AG durchaus bekannt gewesen sei, wie sie an rechtsgenügende Ausfuhrdokumente kommen könne. In der Mehrheit der Fälle habe die X.\_\_\_\_\_ AG der Nachweisproblematik indes zu wenig Beachtung geschenkt, weshalb die von ihr geltend gemachte Nachbelastung zu Recht erfolgt sei.

#### **D.**

Mit Eingabe vom 5. Oktober 2005 liess die X.\_\_\_\_\_ AG (Beschwerdeführerin) gegen den erwähnten Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit dem Antrag, diesen aufzuheben und den Nachforderungsbetrag neu auf Fr. 44'001.30 festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung wies die Beschwerdeführerin zunächst auf die ihres Erachtens zwei einzigen Möglichkeiten zum Versand ihrer Musikalien/Noten mit Wert unter Fr. 700.-- hin. Es seien dies zum einen der Versand mit aufgeklebtem grünen Zollzettel (ohne Versandnachweis) und zum anderen der Versand mit Frachtbrief (mit Versandnachweis). Angesichts des von der ESTV geforderten Export-Nachweises würde ihr lediglich der (teurere) Versand mit Frachtbrief bleiben, was schon aus Kostengründen nicht praktikabel und zudem unverhältnismässig sei. Ferner komme einem Merkblatt nicht die normative Kraft eines formellen Gesetzes zu, weshalb die allgemeinen Verwaltungsgrundsätze zur Anwendung kämen. Durch Vorlage von entsprechenden Belegen zur Rechnungsstellung ins Ausland und dem zugehörigen Zahlungseingang aus dem Ausland erbringe sie als buchführungspflichtige juristische Person den genügenden Nachweis zur steuerbefreiten Auslandslieferung.

#### **E.**

In ihrer Vernehmlassung vom 16. November 2005 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und hielt in der Begründung vollumfänglich an ihren Erwägungen insbesondere im Einspracheentscheid vom 6. September 2005 fest. Namentlich wies sie darauf hin, "dass [...] die Genügligkeit des Exportnachweises

entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht nach allgemeinen Verfahrensgrundsätzen, sondern nach den eindeutigen Vorgaben in der Wegleitung" zu beurteilen sei.

#### **F.**

Mit Zwischenverfügung vom 23. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen habe.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird soweit entscheidwesentlich im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

**1.1** Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

**1.2** 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 1996 bis 2000 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

**1.3** Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie

Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechts-erhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Abgabebehörde oder des Abgabepflichtigen zu entscheiden ist, 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 Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, d.h. für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 1.4 und A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4; Entscheide der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 6. Juli 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.166 E. 2d, vom 2. Oktober 1995, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 413; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; ZWEIFEL, a.a.O., S. 48).

**1.4** Streitgegenstand bildet das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1). In der vorliegenden Beschwerde beantragt die Beschwerdeführerin, der Nachforderungsbetrag sei neu auf Fr. 44'001.30 festzusetzen. Für das vorliegende Verfahren bedeutet dies, dass sie die von der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 geltend gemachte Steuernachforderung im Gesamtbetrag von Fr. 60'733.-- im Umfang von Fr. 16'731.70 bestreitet. Bestritten wird jedoch nicht die konkrete Berechnungsweise des letztgenannten Betrages, sondern die Beschwerdeführerin verlangt aus verschiedenen Gründen eine Steuerbefreiung für die diesbezüglich erzielten Umsätze, da es sich um rechtsgenüchlich erwiesene Exportlieferungen handle.

## **2.**

**2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die von Steuerpflichtigen getätigten Umsätze für im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen (Art. 4 Bst. a MWSTV). Demgegenüber sind Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, von der Steuer befreit (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV)

**2.1.1** Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen, oder im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurde (Art. 15 Abs. 3 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.1, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.3, 3.2).

Lieferungen werden nach Art. 11 Bst. b MWSTV am Ort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt. Damit gelten auch Lieferungen von Gegenständen, die aus dem Inland direkt ins Ausland versandt werden, grundsätzlich als im Inland erbracht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.2.1, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.2; vgl. auch Ziffer 529 ff. der "Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige", herausgegeben von der ESTV [Wegleitung 1994] bzw. Ziffer 528 ff. der im Frühling 1997 herausgegebenen Fassung [Wegleitung 1997]).

**2.1.2** Die Ausfuhr von Gegenständen hat nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2; ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 4.1; Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.76 E. 4b, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b; vgl. auch Ziffer 532 f. der Wegleitungen 1994 und 1997; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 582 ff.).

Das Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) bestimmt dabei, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 2 MWSTV). In seinem Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer hat das EFD bereits im Jahre 1994 festgehalten, dass 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 kommen" (Kommentar zu Art. 16 Abs. 1).

Die ESTV ihrerseits hat in Ziffer 533 der Wegleitungen 1994 und 1997 ausführlich festgelegt, welche zollamtlichen Dokumente sie zum Nachweis der Ausfuhr akzeptiert. Es sind dies grundsätzlich (nur) namentlich folgende Urkunden:

- das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments (z.B. Form. Nr. 11.030);
- das zollamtlich gestempelte Doppel der Ausfuhrdeklaration im (Brief-) Postverkehr (Form. Nr. 11.39; neu: 318.18).

In bestimmten Fällen wird neben dem zollamtlichen auch ein "anderer Nachweis" für die steuerbefreite Ausfuhr zugelassen. Diese Fälle werden in den Rz. 538 bis und mit 542a der Wegleitung 1994 bzw. 1997 abschliessend aufgezählt. Namentlich bei Ausfuhrsendungen im Briefpost- und Paketpostverkehr für Gegenstände im Wert bis Fr. 700.-- gilt im Sinne einer Erleichterung ausnahmsweise ebenfalls als Nachweis (vgl. Rz. 538 Wegleitung 1994 bzw. 1997):

- der Postempfangsschein (Form. Nr. 446.06), dem die von der Post abgestempelten Formulare Aufgabenverzeichnis (Form. Nr. 219.16) und Barfrankierung (Form. Nr. 219.03) gleichgestellt sind, in Verbindung mit den übrigen Geschäftsbelegen (z.B. Bestellung, Rechnungskopie, Liefervertrag, Zahlungsbeleg).

In allen anderen Fällen ist gemäss Rz. 543 die Zulassung anderer Beweismittel ausgeschlossen und damit die Möglichkeit der Steuerbefreiung von vornherein verwehrt.

**2.1.3** Gemäss Ziffer 2.3.2 der Praxismitteilung der ESTV vom 26. Oktober 2006 über die "Behandlung von Formmängeln" (Praxismitteilung), die als Ausfluss des Art. 45a MWSTGV auch rückwirkende Geltung hat (vgl. dazu etwa Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3), wird die Steuerbefreiung überdies auch dann gewährt, wenn in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wurde oder wenn die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente (z.B. des Bestimmungslandes) einwandfrei nachgewiesen werden kann (Urteil

des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.2). Für den von Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweis der direkten Ausfuhr bildet das Vorhandensein eines zollamtlichen Dokuments jedoch unabdingbare materielle Voraussetzung. An dieser zwingenden Vorgabe von Art. 16 Abs. 1 MWSTV vermag auch Art. 45a MWSTGV nichts zu ändern (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.2.1, A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.4, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4).

**2.2** Gestützt auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Der Steuerpflichtige hat dabei zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle auch stichprobenweise sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur MWST-Abrechnung als auch in umgekehrter Richtung, ungeachtet der Art der eingesetzten technischen Hilfsmittel, ohne Zeitverlust gewährleistet sein muss ("Prüfspur"; Rz. 882 der Wegleitung 1997; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4 mit Hinweisen).

**2.3** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über ihre Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Sie hat ihre Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen und sie ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung ihrer steuerbaren Umsätze sowie für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der Steuerpflichtigen, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.4, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2; Entscheide der SRK vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK

[zum MWSTG] vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1680 ff.; ISABELLE HOMBERGER GUT, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 1 ff. zu Art. 46).

### 3.

Im vorliegenden Fall ist zunächst darüber zu befinden, nach welchen gesetzlichen Grundlagen die Erfordernisse für steuerbefreite Auslandlieferungen zu beurteilen sind. Anschliessend wird zu prüfen sein, ob die Beschwerdeführerin den ihr obliegenden Export-Nachweis zu erbringen vermag. Von der Beurteilung dieser Fragen wird schliesslich abhängen, ob die ESTV die ihrer Ansicht nach nicht nachgewiesenen Exporte zu Recht für die gesamte kontrollierte Zeit nach pflichtgemässen Ermessen hochgerechnet hat.

**3.1** Die Beschwerdeführerin bringt betreffend den Voraussetzungen für steuerbefreite Auslandlieferungen vor, die Mehrwertsteuergesetzgebung verlange diesbezüglich (lediglich) einen "genügenden" Nachweis, ansonsten sie von einer besteuerten Inlandlieferung ausgehe. Genügend sei ein Nachweis folgedessen, "solange er anhand von Urkunden, Belegen und aus einer gemäss OR ordnungsgemäss geführten Buchhaltung ersichtlich" sei. Dies sei vorliegend gegeben. Ferner könne "einem Merkblatt als richtungsweisendes Handbuch für Steuerpflichtige und Behördenmitglieder" nicht die normative Kraft eines formellen Gesetzes zugeordnet werden. Folglich sei die Genügendkeit des Nachweises im Einzelfall nach allgemeinen Verfahrensgrundsätzen zu beurteilen.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin verlangt die Mehrwertsteuergesetzgebung nicht einfach nur einen "genügenden", sondern ausdrücklich einen "zollamtlichen" Nachweis für die steuerbefreite Auslandlieferung, (vgl. oben E. 2.1.2). An dieser unabdingbaren materiellen Voraussetzung vermag grundsätzlich weder eine gelockerte Praxis der ESTV noch die neue Pragmatismusbestimmung in Art. 45a MWSTGV etwas zu ändern (vgl. oben E. 2.1.3). Hinzu kommt, dass die ESTV gestützt auf die MWSTV in ihren Wegleitungen 1994 bzw. 1997 stellvertretend für das EFD abschliessend festgelegt hat, wie der Steuerpflichtige diesen Nachweis zu führen hat (vgl. E. 2.1.2). An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass Weisungen

und Richtlinien in Form von Wegleitungen, Branchenbrochüren, Merkblättern usw. von der ESTV nicht ohne Grund herausgegeben werden. Vielmehr dienen sie der einheitlichen, rechtsgleichen Anwendung des Rechts. Aufgrund ihrer im Mehrwertsteuerrecht zukommenden Aussenwirkung kann sich ein Steuerpflichtiger zudem nicht darauf berufen, er habe die Richtlinie nicht gekannt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2.2). Aus vorgenannten Gründen erweisen sich die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin als haltlos und es erübrigt sich demnach insbesondere, die Frage des rechtsgenügenden Nachweises für die steuerbefreite Auslieferung nach allgemeinen Verfahrensgrundsätzen zu beurteilen.

**3.2** Des Weiteren hält die Beschwerdeführerin dafür, der von der ESTV verlangte Nachweis mittels zollamtlich gestempeltem Doppel der Ausfuhrdeklaration [recte wohl: mittels Frachtbrief] sei aus Kostengründen weder praktikabel noch verhältnismässig. Aber auch ein Nachweis mittels den Formularen "Aufgabenverzeichnis" oder "Barfrankierung" sei seitens der Post für Sendungen unter 50 Stück nicht machbar. Sie erfülle "durch Anbringen des grünen Zollzettels bei Warensendungen mit einem Wert von unter Fr. 700.--" den zollamtlichen Versandnachweis. Durch die (zusätzliche) Inrechnungstellung an den ausländischen Besteller und durch den hierfür nachweisbaren Zahlungseingang aus dem Ausland sei der Verkauf jeder Musikalie ins Ausland nachvollziehbar nachgewiesen, was Missbrauch ausschliesse.

Dieser Auffassung der Beschwerdeführerin kann sich das Bundesverwaltungsgericht nicht anschliessen.

**3.2.1** Zunächst ist nochmals darauf hinzuweisen, dass eine steuerbefreite Ausfuhr von Gegenständen (grundsätzlich) zwingend nur mittels zollamtlichem Nachweis in Frage kommt. Wie die Beschwerdeführerin einen solchen Nachweis zu erbringen hat, wird unter anderem in den besagten Wegleitungen 1994 bzw. 1997 klar und für sämtliche, im Exportgeschäft tätige Steuerpflichtige einheitlich festgelegt (vgl. oben E. 2.1.2). Wenn nun die ESTV namentlich für den Briefpost- und Paketpostverkehr im Wert bis Fr. 700.-- neben dem zollamtlichen auch "andere Nachweise" zulässt (z.B. Postempfangsschein, zusammen mit den übrigen Geschäftsbelegen), ist das im Sinne einer "erleichterten" Verwaltungspraxis zu verstehen (vgl. oben E. 2.1.2).

**3.2.2** Gemäss der SwissPost kann der "grüne Zollzettel" (CN 22; Form. Nr. 237.01.1) generell nur für Briefsendungen bis max. 2 kg mit Waren oder Warenmustern (bzw. bis max. 5 kg mit Druckerzeugnissen) verwendet werden, deren Wert Fr. 700.-- nicht übersteigt. Allerdings darf auch bei Beträgen unter Fr. 700.-- jederzeit eine Zolldeklaration (CN 23; siehe sogleich) benutzt werden. Dies namentlich, falls der Wert der Sendung nicht angegeben werden soll (wie z.B. bei einem Geschenk). In diesem Sinne stellt der Versand mit "grünem Zollzettel" eine Erleichterung für die Warenverzollung dar. Korrekt ausgefüllt dient er der raschen Weiterverarbeitung der Sendung mit oder ohne Zollabfertigung.

Bei Sendungen mit Handelswaren (auch unter Fr. 700.--) ist zusätzlich eine Rechnung beizulegen, um eine problemlose Importverzollung im Empfangsland zu gewährleisten (vgl. Broschüre "Exportformalitäten" der SwissPost, Ausgabe November 2000 [SwissPost Broschüre 2000], S. 7). Bedarf die Sendung einer Ausfuhrbewilligung oder wünscht der Absender einen Ausfuhrnachweis für die Mehrwertsteuer-Abrechnung zuhanden der ESTV, ist neben dem entsprechenden Zollformular unabhängig vom Wert der Sendung eine Ausfuhrdeklaration auszufüllen. Diese ist im Doppel samt einem vorfrankierten Rücksendungsumschlag in einen gelben Umschlag (Form. 129.04) zu legen und an der Sendung zu befestigen. In der Folge stempelt der Schweizer Zoll das Doppel der Ausfuhrdeklaration und sendet es dem Absender als Nachweis für die Mehrwertsteuer-Abrechnung (unentgeltlich) zurück (SwissPost-Broschüre 2000, S. 9).

Liegt der Warenwert jedoch über Fr. 700.-- muss zwingend auf ein anderes Zollformular zurückgegriffen werden. In Frage kommen namentlich a) der Frachtbrief und b) die Zolldeklaration (letztere allenfalls in Begleitung einer Handelsrechnung und/oder einer Ausfuhrdeklaration). Die Ausfuhrdeklaration muss nach dem Gesagten nicht absolut zwingend an einer Briefsendung angebracht werden. Vielmehr ist diese wie erwähnt nur bei bewilligungsbedürftigen Sendungen anzubringen bzw. dann, wenn der Absender einen Mehrwertsteuer-Nachweis wünscht. Dabei spielt es vordergründig keine Rolle, ob die Sendung mit "grünem Zollzettel" oder mit Zolldeklaration ausgeführt wird, zumal es dabei lediglich um den (nachträglichen) Erhalt eines zollamtlichen Ausfuhrnachweises geht (vgl. SwissPost-Broschüre 2000, S. 21 bzw. Ausgabe 2005, S. 24).

Der Frachtbrief (Form. Nr. 318.70) wird zur Auslieferung insbesondere von Paketsendungen sowie von sog. "Urgent-Dokumenten" verwendet. Der zollamtliche Nachweis für die Ausfuhr erfolgt hier mit der Aufgabequittung des Frachtbriefs (Teil "Quittung für den Absender"). Dabei bietet die SwissPost folgende vier Sendungsarten an:

- "URGENT" (sehr schnell)
- "PRIORITY" (schnell)
- "ECONOMY" (preiswert)
- "COLIS VALEUR" (mit wertvollem Inhalt)

Die Zolldeklaration (CN 23; Form. Nr. 318.18) wird im Unterschied zum "grünen Zollzettel" grundsätzlich für Briefpostsendungen bis zu 2 kg verwendet, wenn der deklarierte Warenwert des Inhalts Fr. 700.-- übersteigt. Versendet werden können Briefsendungen im Allgemeinen (d.h. mit Ausnahme der oben erwähnten "URGENT-Dokumente") nur mit dem Zusatz:

- "PRIORITY" (schnell)
- "ECONOMY" (preiswert)

**3.2.3** Die Behauptung der Beschwerdeführerin, ihr stehe nur der Versand mittels "grünem Zollzettel" oder "Frachtbrief" zur Verfügung, trifft in Anbetracht der vorerwähnten Ausführungen nicht zu. Ebenso wenig trifft es zu, dass die ESTV für den genügenden Nachweis der Auslandlieferung im Wert bis Fr. 700.-- neben dem zollamtlich gestempelten Doppel der Ausfuhrdeklaration [recte: Frachtbrief] lediglich die Formulare "Aufgabenverzicht" oder "Barfrankierung" zulässt. Vielmehr hatte die Beschwerdeführerin wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung grundsätzlich richtig erläutert mindestens zwei verschiedene Versandmöglichkeiten zur Auswahl, womit sie entsprechende "zollamtliche Ausfuhrnachweise" hätte erlangen können. Zum einen ist dies der von der Beschwerdeführerin erwähnte Versand per Frachtbrief und zum anderen auch der Versand in Begleitung einer Zoll- und Ausfuhrdeklaration. Gleichermassen wäre es der Beschwerdeführerin zusätzlich sogar offen gestanden, der Briefsendung mit aufgeklebtem "grünem Zollzettel" eine Ausfuhrdeklaration (im Doppel) beizulegen. Auch in diesem Fall wäre ihr der damit gewünschte zollamtliche Ausfuhrnachweis in der Folge vom Schweizer Zoll (kostenlos) zurückgesandt worden. Hingegen stellt der grüne Zollzettel weder für sich allein noch zusammen mit allfälligen weiteren Geschäftsbelegen einen

rechtsgenügenden Ausfuhrnachweis dar. Daran ändert auch die Behauptung der Beschwerdeführerin betreffend angeblicher Inrechnungstellungen an den ausländischen Besteller sowie der entsprechenden Zahlungseingänge aus dem Ausland nichts, zumal diese vorliegend nicht einmal im Ansatz nachgewiesen wurden.

**3.2.4** Vor diesem Hintergrund und in Anwendung der Beweislastregeln (vgl. oben E. 1.3) ist es der Beschwerdeführerin somit nicht gelungen, den rechtsgenügenden (zwingenden) Nachweis für die Ausfuhr ihrer Musikalien/Noten im Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 zu erbringen. Ebenso wenig war die Beschwerdeführerin im Stand, ihre fraglichen Exportlieferungen gestützt auf die erleichterte Verwaltungspraxis der ESTV entweder mittels eines zollamtlichen Dokuments des Bestimmungslandes oder eines (inländischen) Postempfangsscheins in Verbindung z.B. einer entsprechenden Rechnungskopie und dem zugehörigen Zahlungsbeleg einwandfrei nachzuweisen. Als Beweispflichtige für abgabebefreiende und -mindernde Tatsachen hat sie demnach die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Damit ist gleichzeitig gesagt, dass die ESTV den geschuldeten Betrag infolge nicht nachgewiesener Exporte aufgrund des im Mehrwertsteuerrecht geltenden Selbstveranlagungsprinzips zu Recht schätzungsweise ermittelt hat (vgl. oben E. 2.3).

**3.2.5** Was die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten unverhältnismässigen Versandkosten (insbesondere im Zusammenhang mit dem Frachtbrief) anbelangt, gilt es nur der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass diese nicht primär vom gewählten Zollformular ("grüner Zollzettel" oder "Zolldeklaration"), sondern eher von der gewählten Versandart ("URGENT", "PRIORITY", "ECONOMY" oder "COLIS VALEUR") abhängen. Zudem macht es einen wesentlichen Unterschied, ob die Sendung per Brief- oder Paketpost versendet wird, zumal Letztere nur in Begleitung des (deutlich teureren) Frachtbriefs möglich ist.

Im Licht der vorgenannten Erläuterungen ist sodann betreffend die angeblichen zwei einzigen Möglichkeiten der Beschwerdeführerin zum Versand ihrer Musikalien/Noten (vgl. oben Bst. D) nicht weiter erstaunlich, wenn die mit aufgeklebtem grünem Zollzettel exportierte Briefsendung Fr. 9.20 (B-Post) bzw. Fr. 14.45 (A-Post) kostet, während die Beschwerdeführerin für genau dieselbe Sendung (gleiches Gewicht, gleicher Wert in derselben Verpackung) per Frachtbrief – weil als Paket

behandelt Fr.34.-- (B-Post) bzw. Fr. 38.-- (A-Post) bezahlen muss, da Briefsendungen per Frachtbrief grundsätzlich nur bei "URGENT-Dokumenten" möglich sind (vgl. oben E. 3.2.2, 4. Absatz). Auch unter dem wirtschaftlichen Aspekt muss der Beschwerdeführerin daher entgegengehalten werden, dass ihre Postsendungen nicht notwendigerweise per Frachtbrief, sondern ohne weiteres sowohl mit aufgeklebtem grünem Zettel als auch mit Zolldeklaration, jeweils in Begleitung einer Ausfuhrdeklaration, hätten versendet werden können. Die Versandkosten wären unter Vorbehalt der gleichen Versandart in beiden Fällen gleich hoch und vor allem geringer gewesen als beim Versand per Frachtbrief.

**3.3** Sind die Voraussetzungen einer Ermessentaxation erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 3.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.3, je mit weiteren Hinweisen). Vorliegend hat sich die Beschwerdeführerin indes mit der von der ESTV schätzungsweise ermittelten Nachforderung betreffend nicht nachgewiesenen Exportlieferungen wie erwähnt betragmässig überhaupt nicht auseinandergesetzt (vgl. oben E. 1.4). Es besteht daher für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, die Schätzung der ESTV einer neuerlichen, wenn auch nur zurückhaltenden Überprüfung zu unterziehen.

**3.4** Zusammenfassend steht fest, dass es der Beschwerdeführerin nicht gelungen ist, den ihr obliegenden (zwingenden) Nachweis für steuerbefreite Exportlieferungen entweder zollamtlich oder aber gemäss Verwaltungspraxis der ESTV "anders" zu erbringen. Sie hat deshalb den daraus resultierenden Nachteil zu tragen (E. 3.2.3 und E. 3.2.4). Gegen die zu Recht vorgenommene Ermessenseinschätzung der ESTV betreffend nicht nachgewiesenen Exporte (E. 3.2.4 in fine) vermochte die Beschwerdeführerin nichts vorzubringen. Deshalb ist an der von der ESTV angewandten Umsatzkalkulation festzuhalten und die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen (vgl. oben E. 3.3).

#### **4.**

Bei diesem Ausgang des Beschwerdeverfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie

werden nach Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) auf Fr. 2'000.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als Unterliegender steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Keita Mutombo

**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: