Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1418/2006
{T 0/2}

Urteil vom 14. Mai 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST (3. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2004);
Auslandumsatz, Vorsteuerabzug.

Sachverhalt:

A.
A._____ ist seit dem 1. Juli 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag ist er im Bereich der Unternehmens- und Finanzberatung tätig. Der Steuerpflichtige reichte am 27. Oktober 2003 seine Mehrwertsteuerabrechnung für das 3. Quartal 2003 ein. Das Total seiner vereinnahmten Entgelte von Fr. 119'870.92 deklarierte er als Auslandumsatz und machte zudem Vorsteuern im Umfang von Fr. 6'171.17 geltend.

B.
Die ESTV ersuchte den Steuerpflichtigen am 11. November 2003 sowie am 8. Dezember 2003, die Vorsteuerjournale sowie Kopien der Kundenfakturen einzureichen. Nachdem er diesem Ersuchen nicht nachgekommen war, forderte die ESTV von ihm mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 482'187 vom 5. Februar 2004 Fr. 8'466.72 Steuer auf den behaupteten Auslandumsätzen nach und stornierte zudem die geltend gemachten Vorsteuern in der Höhe von Fr. 6'171.17. Die Nachbelastung gemäss EA Nr. 482'187 betrug somit insgesamt (gerundet) Fr. 14'637.-- zuzüglich Verzugszinsen.

C.
Am 24. Juni 2004 erliess die ESTV einen Entscheid in Anwendung von Art. 63 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), in dem sie ihre Nachforderung von Fr. 14'637.--, unter Anrechnung der deklarierten Vorsteuerguthaben für das 3. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2004 in der Höhe von insgesamt Fr. 9'314.14, resultierend somit Fr. 5'322.86 zuzüglich Verzugszinsen, bestätigte. Die ESTV erkannte deshalb in ihrem Entscheid vom 24. Juni 2004, dass der Steuerpflichtige für die Abrechnungsperioden 3. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2004 noch Fr. 5'322.86 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen zu bezahlen habe.

D.
Der Steuerpflichtige erhob am 25. Juni 2004 Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 24. Juni 2004 und beantragte die Aufhebung der Nachforderung gemäss EA Nr. 482'187 sowie die Auszahlung der deklarierten Vorsteuerguthaben. Er wies darauf hin, dass er Treuhand-

Dienstleistungen im Bereich "Family-Office-Services" für ausschliesslich ausländische Kunden erbringe. Die ESTV forderte den Einsprecher am 27. Oktober 2004 auf, für die Steuerperioden 3. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2004 u.a. Eingangsrechnungen im Original sowie die Geschäftsumsätze dokumentierende Unterlagen wie Verträge, Arbeitsrapporte und Auflistungen der erbrachten Leistungen einzureichen. Der Einsprecher kam dieser Aufforderung jedoch nicht nach.

E.

In ihrem Einspracheentscheid vom 19. Januar 2005 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie erkannte, der Steuerpflichtige schulde ihr für das 3. Quartal 2003 Fr. 8'465.83, für das 4. Quartal 2003 Fr. 5'511.48 und für das 1. Quartal 2004 Fr. 5'058.55, insgesamt somit Fr. 19'035.86 Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins. Die ESTV begründete ihren Einspracheentscheid im Wesentlichen damit, dass der Steuerpflichtige die geltend gemachten Vorsteuern und die Auslandumsätze nicht nachgewiesen habe. Da dies nicht nur im 3. Quartal 2003 der Fall gewesen sei, rechnete die ESTV auch die entsprechende Steuer auf den deklarierten Auslandumsätzen für das 4. Quartal 2003 und 1. Quartal 2004 auf und stornierte ebenfalls die betreffenden Vorsteuerabzüge.

F.

Mit Schreiben vom 29. und 31. Januar 2005 sandte der Einsprecher der ESTV Unterlagen zum Nachweis der Auslandumsätze und der Vorsteuern sowie korrigierte Abrechnungen zu. Auf diese Schreiben teilte die ESTV dem Einsprecher am 1. Februar 2005 mit, dass eine Korrektur der Steuerforderung gemäss ihrem Einspracheentscheid vom 19. Januar 2005 nur im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) möglich sei. Sie retournierte dem Einsprecher deshalb seine Eingaben vom 29. und 31. Januar 2005.

G.

A._____ (Beschwerdeführer) führte am 18. Februar 2005 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 19. Januar 2005 Beschwerde an die SRK mit den folgenden Anträgen: "(1) der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. (2) Es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer der ESTV infolge nicht steuerbarer Auslandumsätze für die Quartale 3/2003 bis 1/2004 keine Mehrwertsteuer schuldet. Die ESTV sei zu

verpflichten, die Betreibung Nr. 2040480 des Betreibungsamtes Walenstadt zu löschen. (3) Die ESTV sei zu verpflichten, dem Beschwerdeführer zu bezahlen (a) für das 3. Quartal 2003 Vorsteuerguthaben in Höhe von Fr. 5'498.92 zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. November 2003, (b) für das 4. Quartal 2003 Vorsteuerguthaben in Höhe von Fr. 1'177.92 zuzüglich 5% Verzugszins ab 29. Februar 2004 sowie (c) für das 1. Quartal 2004 Vorsteuerguthaben in Höhe von Fr. 5'498.92 (recte: Fr. 300.10 gemäss Beschwerdebegründung) zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Mai 2004. (4) Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. (5) Unter Kosten- und Entschädigungsfolge". Der Beschwerdeführer brachte im Wesentlichen vor, in formeller Hinsicht sei fraglich, ob die ESTV mit ihrem Einspracheentscheid nicht den Streitgegenstand unzulässigerweise ausgeweitet habe. Materiell sei festzuhalten, dass er ausnahmslos nicht steuerbare Auslandumsätze im Bereich Treuhandwesen erzielt habe. Sowohl die Rechnungsempfänger als auch die an den Gesellschaften wirtschaftlich berechtigten Personen seien Ausländer. Die Art der erbrachten Dienstleistungen sei aus den ausgestellten Rechnungen ebenso detailliert ersichtlich wie der Sitz der Leistungsempfänger. Im Weiteren habe er nun mit der vorliegenden Eingabe auch die geltend gemachten Vorsteuern mittels entsprechender Belege nachgewiesen.

H.

Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 28. April 2005 die teilweise Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 165.79, im Übrigen jedoch deren Abweisung. Zudem sei der Beschwerdeführer zur Zahlung von weiteren Fr. 484.20 Eigenverbrauchsteuer zu verpflichten. Die ESTV legte insbesondere dar, dass im Hinblick auf die im Beschwerdeverfahren nachgereichten Unterlagen und der weiten Fassung der gesetzlichen Bestimmung die Tätigkeit des Beschwerdeführers grundsätzlich unter den Anwendungsbereich des Art. 14 Abs. 3 Bst. c MWSTG subsumiert werden könne. Entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers beschrieben die eingereichten Kundenrechnung die erbrachte Tätigkeit jedoch nicht im Detail. Im Weiteren sei auch die Verwendung der in Rechnung gestellten Leistungen im Ausland zweifelhaft, denn der Hauptteil der Fakturen sei an Postfächer oder empfangsberechtigte Vertreter sogenannter Offshore-Gesellschaften gerichtet, für deren aktive Unternehmenstätigkeit kaum ein Hinweis zu finden sei. Um die hier in Frage stehenden Dienstleistungen als Auslandumsatz qualifizieren zu

können, wäre deshalb sowohl eine Bestätigung des ausländischen Ansässigkeitsstaat notwendig, die über Existenz und Sitz des Leistungsempfängers Auskunft gibt, als auch der Nachweis über die Verwendung der Tätigkeiten im Ausland bzw. eine (belegte) Erklärung über das Domizil des Gros der Beteiligungsrechte. Einen solchen Nachweis habe der Beschwerdeführer aber nicht erbracht. Hinsichtlich der von ihm geltend gemachten Vorsteuerabzüge anerkenne die ESTV Vorsteuern in der Höhe von Fr. 165.79. Im darüber hinausgehenden Umfang von Fr. 9'148.35 sei der Vorsteuerabzug jedoch zu Unrecht erfolgt. Im Weiteren sei betreffend das Fahrzeug BMW 530 auch noch eine Eigenverbrauchsteuer in Höhe von Fr. 484.20 geschuldet, denn jenes sei auch vom Beschwerdeführer privat sowie für die nicht steuerpflichtige F._____SA genutzt worden.

I.
Am 17. Mai 2005 reichte der Beschwerdeführer unaufgefordert eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der ESTV vom 28. April 2005 ein. Betreffend das Verfahren stellte er den Antrag, die ESTV sei aufzufordern, anlässlich der am 1. und 2. Juni 2005 an seinem Sitz in Walenstadt stattfindenden Steuerrevision sämtliche für den Nachweis des im Ausland gelegenen Orts der Dienstleistungen sowie der Vorsteuerabzugsberechtigung und den Ausschluss eines Eigenverbrauchs notwendigen Dokumente einzusehen, allfällige ergänzende Angaben einzuholen und der SRK in der Folge über das Ergebnis der Abklärungen Bericht zu erstatten. Eventualiter sei ihm Gelegenheit zu geben, die für den Nachweis notwendigen Dokumente und allfällige ergänzende Angaben der SRK einzureichen.

J.
Mit Schreiben vom 24. Juni 2005 nahm der Beschwerdeführer zusätzlich Stellung. Er führte insbesondere aus, es sei unbestritten, dass die Rechnungsempfänger allesamt ausländische Domizilgesellschaften seien (ausgenommen die B._____Ltd). Betreffend die C._____Ltd. führte der Beschwerdeführer aus, dass diese eine British Virgin Islands (BVI) Gesellschaft sei. Aktionär zu 100% sei die liechtensteinische Anstalt "D._____" mit Sitz in Vaduz. Der wirtschaftlich Berechtigte am gesamten Kapital dieser Anstalt habe seinen Wohnsitz im Ausland. Ebenfalls sei die E._____Ltd. eine Tochterfirma der genannten liechtensteinischen Anstalt. Zu der Firma "B._____Ltd." führte der Beschwerdeführer aus, dass es eine auf Mauritius domizilierte Gesellschaft sei, die einen Geschäftsbetrieb

in Nairobi, Kenya, unterhalte. Der wirtschaftliche Berechtigte habe seinen Wohnsitz im Ausland. Als Beleg reichte der Beschwerdeführer einen Fax desselben sowie ein Schreiben der Republik Mauritius ein.

Zu den von ihm geltend gemachten Vorsteuerabzügen legte der Beschwerdeführer insbesondere dar, dass beim fraglichen Autoimport die Einfuhrsteuer in der Höhe von Fr. 4'490.30 statt der bisher fälschlicherweise deklarierten Fr. 5'380.80 zu berücksichtigen sei. Der entsprechende Einfuhrbeleg im Original sei beigelegt. Er verlange aber die Berücksichtigung zweier zusätzlicher Rechungen (Umbau Fahrzeug sowie Kauf einer CD für das GPS System) mit Vorsteuern in der Höhe von Fr. 412.95 resp. Fr. 15.90. Zudem sei die Verweigerung der Einlageentsteuerung bzw. des nachträglichen Vorsteuerabzugs hinsichtlich der Leistungen der (...) Garage und der (...) Transporte (im Umfang von Fr. 42.40 und Fr. 12.70 Vorsteuern) im Zusammenhang mit dem notwendigen Umbau des Fahrzeuges nicht nachvollziehbar. Im Übrigen seien die bemängelten Benzinbezüge durch Bankbelege genügend nachgewiesen und zum Vorsteuerabzug zuzulassen. Es sei nicht zutreffend, dass das Fahrzeug (BMW 530i) in wesentlichem Mass für Zwecke der F._____SA eingesetzt worden sei. Im Weiteren sei der Kauf der Reifen gemäss Rechnung des Pneuhauses (...) vom 21. November 2003 für das Geschäftsauto bestimmt gewesen. Sein Bruder (...) habe die Reifen für ihn bar bezahlt, dehalb sei die Zahlung an diesen am 25. November 2003 im Sinn einer Rückzahlung erfolgt. Die Rechnung enthalte denn auch korrekterweise die Einzelfirma als Empfängerin. Zudem weise das Zertifikat des Pneuhauses über die Tauglichkeit der Alufelgen deutlich auf den BMW 530i hin. Betreffend die Swisscom- Rechnungen legte der Beschwerdeführer dar, dass der überwiegende Teil (zumindest bezüglich der Betragshöhe) der geführten Telefonate der Geschäftstätigkeit der Einzelfirma zuzuordnen sei.

K.

Am 12. August 2005 reichte der Beschwerdeführer weitere Unterlagen zum Nachweis des wirtschaftlich Berechtigten betreffend die Gesellschaften G._____ sowie H._____ ein. So u.a. eine Bestätigung des wirtschaftlich Berechtigten, Passkopien, Gründungsurkunden und ein Unternehmensprofil.

L.

Am 16. August 2005 und am 22. Dezember 2005 nahm die ESTV Stellung zu den Eingaben des Beschwerdeführers vom 24. Juni 2005

und vom 12. August 2005. Sie hielt dabei vollumfänglich an ihren bisherigen Ausführungen fest. Am 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen. Mit Verfügung vom 11. Oktober 2007 forderte es die Parteien auf, sich zu allfälligen Auswirkungen von Art. 15a und Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) und der entsprechenden Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 auf das vorliegende Verfahren zu äussern.

M.
Die ESTV teilte mit ihrem Schreiben vom 26. Oktober 2007 mit, dass die Steuerbefreiung der Ausgangsumsätze (auch unter Berücksichtigung des neuen Verordnungsrechts) nicht nachgewiesen sei. Im Weiteren sei die partielle Verweigerung der Vorsteuerabzüge hauptsächlich aufgrund des Fehlens materieller Voraussetzungen resp. der Belege erfolgt. Einzig bei der Rechnung der (...) Parking, bei der neben der F._____SA auch der Beschwerdeführer aufgeführt sei, könne bei sehr weiter Auslegung von Art. 15a MWSTGV der Vorsteuerabzug allenfalls noch gewährt werden. Diesfalls würden sich die abzugsfähigen Vorsteuern um Fr. 7.89 erhöhen.

N.
Mit Schreiben vom 25. Januar 2008 nahm der Beschwerdeführer Stellung. Er führte im Wesentlichen aus, er habe mit der Beschwerde vom 18. Februar 2005 die erbrachten Treuhand- und Managementdienstleistungen im Detail dokumentiert. Ebenso habe er bereits mit den bislang produzierten Unterlagen genügend nachgewiesen, dass die Dienstleistungen an ausländische Empfänger erbracht worden seien. Sollte das Bundesverwaltungsgericht wider Erwarten zur Auffassung gelangen, er habe mit den bereits eingereichten Beweismittel den Nachweis steuerbefreiter Auslandumsätze noch nicht hinreichend glaubhaft gemacht, sei ihm Gelegenheit zur Aktenergänzung zu gewähren. Mit diesem Schreiben reichte der Beschwerdeführer zudem weitere Unterlagen ein, die seine Auslandtätigkeit belegen sollen, wie u.a. eine Liste seiner Auslandreisen, Telefonverbindungsnachweise über Auslandgespräche, eine Liste der Auslandsendungen mit UPS/DHL, eine "Market Review & Feasibility"-Studie für die (...) Hotels Pvt. Ltd vom Juli 2004, ein "Private Placement Memorandum" vom 7. Mai 2004, ein "Term Loan Facility Agreement" (undatiert und nicht unterzeichnet) sowie Kopien

seines Reisepasses. Hinsichtlich der partiell verweigerten Vorsteuerabzüge führte der Beschwerdeführer aus, dass die geltend gemachte Abzugsberechtigung (spätestens) in Berücksichtigung der Ziele der bundesrätlichen Verordnung zu bestätigen sei. Die Vorinstanz habe sich unzulässigerweise geweigert, den tatsächlichen Sachverhalt materiell zu prüfen.

O.
Am 13. Februar 2008 nahm die ESTV Stellung zur Eingabe des Beschwerdeführers vom 25. Januar 2008. Sie führte im Wesentlichen aus, dass sie entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers alle bisher eingereichten Unterlagen materiell geprüft habe. Die Art der erbrachten Leistung habe sie bis heute nicht zweifelsfrei feststellen können. Im Weiteren habe der Beschwerdeführer auch mit den neu eingereichten Unterlagen nicht nachgewiesen, dass der Leistungsort im Ausland liege.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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; ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Vorab gilt es den Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens zu bestimmen. Der Beschwerdeführer bestritt in seiner Beschwerde vom 18. Februar 2005 sowohl die betreffend das 3. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2004 vorgenommene Aufrechnung der Steuer auf den deklarierten Auslandumsätzen in der Höhe von Fr. 19'038.15 als auch die vorgenommene Rückbelastung der Vorsteuern, hier jedoch nicht in vollem Umfang von Fr. 9'314.15, sondern nur im Betrage von Fr. 6'976.95. In ihrer Vernehmlassung vom 28. April 2005 beantragte die ESTV zwar die teilweise Gutheissung der Beschwerde in der Höhe von Fr. 165.79, aber zudem auch, dass der Beschwerdeführer zur Zahlung von weiteren Fr. 484.20 Eigenverbrauchsteuer zu verpflichten sei. Der Beschwerdeführer hingegen forderte mit seiner Eingabe vom 24. Juni 2005 zusätzlich die Berücksichtigung von bisher von ihm nicht geltend gemachten – und folglich von der ESTV im Einspracheverfahren auch nicht geprüften – Vorsteuern in der Höhe von Fr. 412.95 und Fr. 15.90.

2.2 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheides war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich also höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1, 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1408/2006 vom 13. März 2008 E. 2, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 2.2.2, A-1339/2006 vom 6. März 2007 E. 1.4; Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] vom 28. November 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.52 E. 2; Entscheid der SRK vom 31. August 2004, veröffentlicht in

VPB 69.6 E. 2a mit weiteren Hinweisen; MOSER, a.a.O., Rz. 2.13, mit weiteren Hinweisen).

2.3 Sowohl das Begehren der ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 28. April 2005, mit dem sie vom Beschwerdeführer die zusätzliche Zahlung von Fr. 484.20 Eigenverbrauchsteuern verlangt, als auch der Antrag des Beschwerdeführers auf Berücksichtigung weiterer Vorsteuerabzüge in der Höhe von insgesamt Fr. 428.85 würden zu einer unzulässigen Erweiterung des Streitgegenstandes im vorliegenden Beschwerdeverfahren führen, da diese Forderungen nicht Gegenstand des Einspracheentscheides waren. Auf die entsprechenden Begehren kann deshalb nicht eingetreten werden kann.

3.

3.1 In prozessualer Hinsicht wirft der Beschwerdeführer die Frage auf, ob die ESTV den Streitgegenstand nicht (bereits) mit ihrem Einspracheentscheid vom 19. Januar 2005 – im Vergleich zum Entscheid vom 24. Juni 2004 – in unzulässiger Weise ausgedehnt habe.

3.2 Der Entscheid der ESTV vom 24. Juni 2004 umfasste wie der Einspracheentscheid vom 19. Januar 2005 die Steuerperioden 3. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2004. Im Gegensatz zum Erstentscheid nahm die ESTV aber im Einspracheentscheid zusätzliche Nachbelastungen im Umfang von Fr. 13'714.39 vor (Nachbelastung der Steuer auf dem deklarierten Auslandumsatz im 4. Quartal 2003 und 1. Quartal 2004 von insgesamt Fr. 10'571.42 sowie Rückbelastung der deklarierten Vorsteuerabzüge in diesen beiden Quartalen von insgesamt Fr. 3'142.97; vgl. auch EA Nr. 482'328 und 482'329 vom 19. Januar 2005). Die ESTV dehnte diesbezüglich somit den Streitgegenstand im Einspracheentscheid aus. Es fragt sich, ob dies zulässig war.

3.3 Das Einspracheverfahren wird der nachträglichen verwaltungsinternen Rechtspflege zugerechnet und nicht der eigentlichen streitigen Verwaltungsrechtspflege. Die Einsprache ist daher auch kein devolutives Rechtsmittel, das die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1). Das Einspracheverfahren zielt darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den angefochtenen Verwaltungsverfügungen zugrunde liegen, in einem

kostenlosen und weitgehend formlosen Verfahren auszuräumen, ohne dass die übergeordneten Gerichte angerufen werden müssen (BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Dies schliesst ergänzende Sachverhaltsabklärungen im Einspracheverfahren jedoch nicht aus. Denn in diesem Verfahren kann die Verwaltung die angefochtene Verfügung nochmals überprüfen und über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die Beschwerdeinstanz angerufen wird. Spätestens im Einspracheverfahren hat die Verwaltung jedoch in rechtsgenüglicher Form Gelegenheit zu geben, sich zum Verfahren zu äussern (BGE 132 V 368 E. 6.2, 121 V 155 E. 5b). Es ist deshalb der ESTV zwar verwehrt, Steuerperioden zum Gegenstand des Einspracheverfahrens zu machen, über die sie noch nicht in einem Entscheid befunden hat, denn in diesem Fall würde eine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes vorliegen (Entscheide der SRK vom 24. August 1999 [SRK 1998-083] E.2b und vom 4. Februar 1998 [SRK 051/97] E. 1b). Aufgrund der Besonderheit des Einspracheverfahrens als verwaltungsinternem Verfahren ist es dagegen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, wenn der Verfahrensgegenstand im Einspracheentscheid – im Vergleich zum Erstentscheid – auf andere Steuernachforderungen (innerhalb der gleichen Steuerperioden) ausgedehnt wird (BGE 123 II 385 E. 2, nicht publiziert).

3.4 Im vorliegenden Fall waren nach dem Gesagten die von der ESTV im Einspracheentscheid vorgenommenen zusätzlichen Nachbelastungen zulässig, da dieser die gleichen Steuerperioden umfasst wie der Erstentscheid. Im Übrigen stellen sich bei diesen Nachforderungen die gleichen oder zumindest ähnliche Rechtsfragen. Der Beschwerdeführer wurde von der ESTV vor Erlass des Einspracheentscheides zwar nicht explitzit auf die Ausdehnung des Verfahrensgegenstandes aufmerksam gemacht. Die ESTV forderte von ihm aber mit Schreiben vom 27. Oktober 2004 Vorsteuerbelege für das 3. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2004 sowie Nachweise für den behaupteten Auslandumsatz ein. Der Beschwerdeführer hatte somit Gelegenheit, zu dem die zusätzliche Forderung begründenden Sachverhalt vor Erlass des Einspracheentscheides Stellung zu nehmen und Beweismittel einzureichen. Er liess diese Aufforderung jedoch unbenutzt verstreichen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehöranspruchs liegt deshalb nicht vor. Im Übrigen müsste eine solche nach der Rechtsprechung ohnehin als geheilt gelten, da der

Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor einer Instanz mit umfassender Kognition (oben E. 1.2) mehrmals die Möglichkeit hatte, sich zu äussern (vgl. BGE 133 I 201 E. 2.2, 127 V 431 E. 3d, 126 V 130 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2, A-1621/2006 vom 6. März 2007 E. 4.2.2).

3.5 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203). Soweit der Beschwerdeführer sein Rechtsbegehren Nr. 2 formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihm folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Entscheides bzw. der entsprechenden Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen die beanstandete Steuerforderung auslösten, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1396/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3, A-1424/2006 vom 13. Juli 2007 E. 1.2, mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

4.

4.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG). Dabei gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist, als Dienstleistung (Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Ob eine Dienstleistung im Inland erbracht wird oder nicht, regeln die Vorschriften über den Dienstleistungsort.

4.2 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen

(Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa, je mit Hinweisen; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112 Fn. 125; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 569 E. 3.2; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.7, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2). Im Weiteren kann die buchhalterische Erfassung von Leistungen zwar ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern. Massgebend ist nicht die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 3.4.6; Entscheide der SRK vom 13. Dezember 2004 [SRK 2003-098] E. 4b, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005, vom 24. September 2003 [SRK 2003-021] E. 4c, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004).

4.3 Gemäss Art. 14 MWSTG gilt als Ort einer Dienstleistung unter dem Vorbehalt der Absätze 2 und 3 der Ort, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird. In Abs. 2 des Art. 14 MWSTG werden Spezialfälle aufgelistet, bei denen für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistungen u.a. auf den Ort der gelegenen Sache abgestellt wird oder der Tätigkeitsort massgebend ist. Die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG unter den Bst. a-h aufgezählten Dienstleistungen werden hingegen am Ort ausgeführt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen

Betriebsstätte am Wohnort oder am Ort, von dem aus er tätig wird. Im Gegensatz zu Art. 14 Abs. 1 MWSTG wird somit nicht auf den Sitzort des Dienstleistungserbringers, sondern des Dienstleistungsempfängers abgestellt (Empfängerortsprinzip). Dies deshalb, da bei den in diesem Absatz aufgeführten Dienstleistungen der Ort des Verbrauchs im Normalfall mit dem Empfängerort zusammenfällt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.2.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 600; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 44 Rz. 10). Zu den Dienstleistungen, welche am Ort des Empfängers erbracht werden, gehören insbesondere auch die Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern und Treuhändern (Art. 14 Abs. 3 Bst. c MWSTG).

4.4 Art. 14 Abs. 3 MWSTG verwirklicht das im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltende Bestimmungslandprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass eine Leistung dort besteuert wird, wo sie konsumiert und verbraucht wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4; Entscheide der SRK vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.105 E. 3d/aa, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b; JÖRG R. BÜHLMANN, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung zu Art. 19 N 1; RIEDO, a.a.O., S. 62). Das Bestimmungslandprinzip, das die Befreiung der Exporte und die Belastung der Importe resp. die Verlagerung des Orts der Leistung in das Bestimmungsland verlangt, kann als Ausfluss des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität bewertet werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 68; XAVIER OBERSON, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal et Revue genevoise de droit public [RDAF] 1997 II S. 38).

5.

5.1 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter bzw. die Richterin aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache

habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden 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 Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 2.2, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, in: VPB 67.49 E. 3b/bb).

5.2 Macht ein Steuerpflichtiger geltend, der Ort der Dienstleistung befinde sich gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG im Ausland, hat er somit die Beweislast für diese steuerbefreiende Tatsache zu tragen (Urteil des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1). Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG konkretisiert diese allgemeine Regel, indem er festhält, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen buch- und belegmässig nachgewiesen werden muss. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt dabei, wie die steuerpflichtige Person den Nachweis zu führen hat (Art. 20 Abs. 2 MWSTG).

5.3 Die ESTV hat entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis betreffend Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG in der Wegleitung 2001 (WL 2001) zur Mehrwertsteuer (Rz. 388) festgelegt. Danach werden verlangt: Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare etc.) sowie Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen muss Folgendes zweifelsfrei hervorgehen: Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten

Leistungen. Darüber hinaus kann die ESTV zusätzliche Belege wie z.B. eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (WL 2001 Rz. 389). Das Bundesgericht bestätigte mehrfach diese Verwaltungspraxis (Urteile des Bundesgerichts 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4, 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2, 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.2, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; BGE 133 II 153 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2d mit Hinweisen).

5.4

5.4.1 Die Branchenbroschüre Nr. 14 (Finanzbereich) der ESTV enthält in Ziff. 5.4 Präzisierungen hinsichtlich des Nachweises des Orts der Leistung im Zusammenhang mit solchen an ausländische Domizilgesellschaften (Offshore-Gesellschaften). Unter einer Offshore-Gesellschaft im Sinn einer Domizilgesellschaft im Finanzbereich wird gemäss Praxis der ESTV eine passive Investmentgesellschaft verstanden, welche durch das Vorhandensein folgender Kriterien definiert wird:

a) sie weist lediglich einen statutarischen Sitz auf, verfügt mithin über keinerlei Infrastruktur, also auch über kein eigenes Personal,
b) sie übt keine eigentliche Geschäftstätigkeit aus,
c) sie beschränkt sich darauf, als Inhaberin eines Kontos für die Entgegennahme von Geldern oder als Eigentümerin von Vermögenswerten (beispielsweise Wertschriftenportefeuilles) aufzutreten,
d) die an sie erbrachten Dienstleistungen beschränken sich in der Regel auf die Verwaltung und Betreuung der in ihrem Eigentum stehenden Vermögenswerte (z.B. Depotgebühren, Portfolio und Asset Management).

Passive Investmentgesellschaften werden vornehmlich über die Mehrheit der Beteiligungsrechte (Stimmenmehrheit im Fall einer AG) beherrscht. Die steuerliche Behandlung von Dienstleistungen an (ausländische) Offshore-Gesellschaften hängt daher letztlich davon ab, wo sich das Domizil der Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte an solchen Gesellschaften (in der Regel der wirtschaftlich

Berechtigten) befindet. Befindet sich das Domizil der Gesamtheit der Personen, welche die Mehrheit der Beteiligungsrechte an einer Offshore-Gesellschaft innehaben, im Ausland, sind an diese Gesellschaft erbrachte Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG als im Ausland erbracht zu betrachten und unterliegen der schweizerischen Mehrwertsteuer somit nicht.

Der Steuer unterliegen hingegen Leistungen an solche Gesellschaften, die von Personen mit Domizil im Inland beherrscht werden (sog. Durchgriff). Der Gegenbeweis im Einzelfall ist möglich, d.h. der Beweis, dass auch in solchen Fällen der Ort der Dienstleistung im Ausland liegt. Dieser von der ESTV im Einzelfall zugelassene Gegenbeweis kann faktisch einzig durch den Nachweis erbracht werden, dass es sich beim inländischen Inhaber der Beteiligungsrechte an einer Offshore-Gesellschaft ebenfalls um eine passive Investmentgesellschaft handelt und dass zudem die an dieser letzteren beteiligten Personen, welche die Mehrheit der Beteiligungsrechte innehaben, ihren Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben. Allerdings fällt dieser Gegenbeweis gemäss Praxis der ESTV nur dann in Betracht, wenn es sich um eine passive Investmentgesellschaft handelt, die mittels finanzieller Beteiligungsrechte beherrscht wird. Liegt dagegen ein Rechtsgebilde vor (z.B. eine Stiftung oder eine Anstalt nach liechtensteinischem Recht), bei dem keine finanziellen Beteiligungsrechte vorhanden sind, so ist als Beherrscher solcher Rechtsgebilde derjenige zu betrachten, welcher gemäss Errichtungsurkunde, Statuten oder anderen entsprechenden Urkunden das Recht hat, Änderungen der Organisation oder des Zwecks des Rechtsgebildes zu bewirken sowie namentlich über dessen Auflösung und nachfolgende Liquidation oder Einbringung in eine andere juristische Person zu beschliessen (Branchenbroschüre Nr. 14, Finanzbereich, ESTV, September 2000, Ziff. 5.4, vgl. auch Beispiel 3 in dieser Ziffer).

5.4.2 Das Bundesgericht hielt in seinem Urteil 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 in diesem Zusammenhang fest, dass es sich bei Dienstleistungen an eine im Ausland domizilierte Gesellschaft als berechtigt erweise festzustellen, ob diese tatsächlich im Ausland ansässig sei, denn oft würden solche Gesellschaften zum Zwecke der Steuerersparnis von Personen mit Wohn- oder Geschäftssitz in einem anderen Land gegründet. Es sei deshalb wichtig zu wissen, wo die Personen, welche die Domizilgesellschaft beherrschen, ihren Wohn- oder Geschäftssitz haben, und es sei sachgerecht, die Steuer-

befreiung davon abhängig zu machen, ob die Domizilgesellschaft von Personen beherrscht wird, die ihren Wohn- oder Geschäftssitz ebenfalls im Ausland haben. Für Leistungen an ausländisch domizilierte Offshore-Gesellschaften, welche von Personen mit Domizil im Inland beherrscht werden, verweigert die Rechtsprechung deshalb eine Steuerbefreiung, es sei denn, der Nachweis einer Nutzung und Auswertung im Ausland werde erbracht (Urteil 2A.534/2004 des Bundesgerichts vom 18. Februar 2005 E. 6.2; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005 [CRC 2003-049] E. 3f, vom 2. August 2004 [CRC 2002-105] Ziff. 23 – 26). Die Begründung liegt in Tat und Wahrheit im Bestimmungslandprizip. Diese Rechtsprechung ist zwar noch zum alten Mehrwertsteuerrecht, und damit vor Einführung des Empfängerortsprinzips für Dienstleistungen im Sinne von Art. 14 Abs. 3 MWSTG, ergangen. Dennoch hat sie aufgrund des Bestimmungslandprinzips im Ergebnis weiterhin uneingeschränkte Gültigkeit, jedenfalls für jene Fälle, in denen feststeht, dass sich der Sitz der Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte im Inland befindet und der Nachweis des Verbrauchs bzw. des Orts der Dienstleistung im Ausland unterbleibt zumal auch die entsprechende alte Praxis in Anwendung des Empfängerortsprinzips erging (s. das bis Ende 2000 gültige Merkblatt Nr. 13 der ESTV [610.549-13], Ziff. 7).

6.

6.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG in seiner Steuerabrechnung u.a. die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG (vgl. E. 6.1.1) in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG) sowie die von ihm auf der Einfuhr von Gegenständen der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) entrichtete oder zu entrichtende Steuer (Art. 38 Abs. 1 Bst. c MWSTG; vgl. E. 6.1.3) abziehen.

6.1.1 Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen, in der sie angeben muss: a. den Namen und die Adresse, unter denen sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die sie im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet, sowie die Nummer, unter der sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist; b. den Namen

und die Adresse des Empfängers der Lieferung oder der Dienstleistung, wie er im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt; c. Datum oder Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung; d. Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung; e. das Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung; f. den Steuersatz und den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, so genügt die Angabe des Steuersatzes (Art. 37 Abs. 1 MWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1477/2006 und A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3, A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1).

6.1.2 Die Vorsteuerabzugsberechtigung setzt gemäss Art. 38 Abs. 2 MWSTG voraus, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die vorsteuerbelastete Eingangsleistung für steuerbare Umsätze verwendet. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung". Eine Verknüpfung zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen ist zwingend erforderlich, wobei neben der unmittelbaren, direkten Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz auch eine mittelbare Verwendung genügt, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfliesst (BGE 132 II 353 E. 8.3, ferner E. 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.5, A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2.7.2, A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.1, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.1, A-1357/2006 vom 27.Juni 2007 E. 2.1, A-1339/2006 vom 6. März 2007 E. 2.1.5)

6.1.3 Bei der Einfuhrsteuer wird nicht auf das Vorliegen einer Eingangsleistung, sondern auf die grenzüberschreitende Warenbewegung ins Inland abgestellt. Für den Nachweis der Berechtigung zum Abzug der Steuer auf der Einfuhr sind deshalb nicht Rechnungen gemäss Art. 37 MWSTG, sondern durch die Zollbehörden ausgestellte Belege erforderlich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 5.2; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, a.a.O., zu Art. 38 Abs. 1-4, Rz. 33; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1387). Art. 38 Abs. 7 Bst. c MWSTG setzt ausdrücklich das Original des Einfuhrdokuments für die Entstehung des Anspruchs auf Abzug der

Steuer auf der Einfuhr voraus. Gemäss der Wegleitung 2001 der ESTV berechtigt deshab nur das Original des von der EZV ausgestellten Einfuhrdokuments zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug. Dieses Dokument gilt somit als Rechtstitel (Rz. 741 f.). Das Bundesgericht bestätigte in seinem Urteil vom 17. August 2000 noch unter der Herrschaft der WUST das Erfordernis des Originaldokuments, denn Kopien würden bloss Anhaltspunkte, nicht aber den Beweis dafür erbringen, dass eine geltend gemachte Einfuhrbesteuerung tatsächlich stattgefunden habe (Urteil des Bundesgerichts 2A.65/1999 vom 17. August 2000 E. 3d/bb; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 6.2.2).

6.2

6.2.1 Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung oder der Dienstleistung nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann im Rahmen von Art. 42 Abs. 1 MWSTG der Vorsteuerabzug in der Abrechnung über diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hiefür eingetreten sind (so genannte Einlageentsteuerung; vgl. zum Begriff TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, Bern 2007, S. 3 ff. mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.2). Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in dieser Zeitspanne abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen linear um 1/5, bei unbeweglichen Gegenständen linear um 1/20 (Art. 42 Abs. 3 Satz 1 MWSTG). Bei Dienstleistungen, die vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug teilweise genutzt wurden, berechnet sich die abziehbare Vorsteuer vom Wert des noch nicht genutzten Teils (Art. 42 Abs. 3 Satz 2 MWSTG).

6.2.2 Eine Einlageentsteuerung ist gemäss Praxis der ESTV bei bloss werterhaltenden Aufwendungen nicht möglich. Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten sowie Instandstellungskosten dienten in der Regel dazu, den Wert des Gegenstandes sowie seine Funktionstätigkeit zu erhalten. Diese Aufwendungen seien somit grundsätzlich nicht aktivierbar und bildeten folglich auch nicht Grundlage der Einlageentsteuerung, und zwar selbst dann nicht, wenn die getätigten

Aufwendungen den Wert des Gegenstandes kurzfristig erhöhten (Spezialbroschüre Nr. 05, Nutzungsänderungen, ESTV, September 2000, Ziff. 6.2.3). Für diese Einschränkung der Einlageentsteuerung auf Leistungen, die bilanziell aktivierbar sind, fehlt aber jegliche rechtliche Grundlage (ROHNER, a.a.O., S. 158; NIKLAUS HONAUER/PETER ZOLLINGER, Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss MWSTG, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 8/2004, S. 687). Aus der Funktion der Einlageentsteuerung als "nachträglicher" Vorsteuerabzug folgt, dass nur massgebend sein kann, ob die Eingangsleistungen für einen künftigen steuerbaren Zweck bestimmt sind (Art. 42 Abs. 1 und 2 MWSTG), weil es beim "ursprünglichen" Vorsteuerabzug auch keine Rolle spielt, ob die Aufwendungen aktivierbar sind oder nicht. Demnach kann auch bei Reparaturarbeiten, die vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bezogen worden sind und die für steuerbare Zwecke bestimmt sind, eine Einlageentsteuerung erfolgen. Eine andere Frage ist diejenige der Bemessung der nachträglich abziehbaren Vorsteuern nach Art. 42 Abs. 3 MWSTG. Der Teil der Eingangsleistung, der bereits vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug für Ausgangsleistungen genutzt worden ist, ist nicht zu entsteuern, da er als konsumiert gilt. Bei demjenigen Teil der Eingangsleistungen hingegen, der nach Eintritt der Möglichkeit zur Einlageentsteuerung direkt oder indirekt in steuerbare Ausgangsleistungen einfliesst (E. 6.1.2), kann der nachträgliche Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Es ist somit im Einzelfall aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung zu prüfen, inwieweit die Eingangsleistung bereits genutzt worden ist. Nicht zutreffend wäre damit die Ansicht – die offenbar die ESTV vertritt – dass all diejenigen Leistungen, die buchhalterisch nicht aktivierbar sind, generell bei Empfang als vollständig konsumiert zu gelten haben, womit eine Einlageentsteuerung verwehrt bleibt (wie gesehen in E. 4.2 in fine).

6.2.3 Beim Instrument der Einlageentsteuerung handelt es sich lediglich um einen Sonderfall des Vorsteuerabzugsrechts, bei dem der Zeitpunkt der Anspruchentstehung auf Entsteuerung später entsteht oder wieder auflebt (ROHNER, a.a.O., S. 6, vgl. auch die Eingliederung von Art. 42 MWSTG unter das 4. Kapitel des 2. Titels, welches den Vorsteuerabzug regelt). Voraussetzung zur Vornahme einer Einlageentsteuerung ist demnach auch hier das Vorhandensein von Belegen, welche den Anforderungen an Art. 37 MWSTG genügen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 vom 10. März

2008 E. 2.2.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1501; MICHAELA MERZ, Mehrwertsteuer im Gemeinwesen - Ausgewählte Problemkreise, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2003 S. 548; ROHNER, a.a.O., S. 6, 94 und 130 ff.). Der nachträgliche Abzug der Steuer auf der Einfuhr setzt dementsprechend das Original des Einfuhrdokuments nach Art. 38 Abs. 7 Bst. c MWSTG voraus.

7.

7.1 Am 1. Juli 2006 sind Art. 15a und Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten. Art. 45a MWSTGV hält allgemein fest, dass allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben wird, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Betreffend die Rechnungsstellung bestimmt Art. 15a MWSTGV, dass die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Abs. 1 und 3 MWSTG anerkennt, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Artikel 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren.

7.2 Art. 15a und 45a MWSTGV betreffen allerdings einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich vom neuen Verordnungsrecht unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). So hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, das Vorhandensein einer Rechnung sei eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehle die Rechnung, könne dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a MWSTGV geheilt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1476/2006 vom 26. April

2007 E. 5.2.2). Vor diesem Hintergrund erhellt, dass die Rechnung auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung nicht eingebüsst hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3). Im Weiteren vermag das neue Verordnungsrecht selbstredend auch das materielle Erfordernis eines Einfuhrbelegs im Original gemäss Art. 38 Abs. 7 Bst. c MWSTG nicht zu tangieren (Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 6.2.2).

7.3 Das Bundesgericht befasste sich in BGE 133 II 153, d.h. nach Inkrafttreten von Art. 45a MWSTGV, mit dem Nachweis des Dienstleistungsexports. Es hielt dabei fest, Art. 45a MWSTGV ändere nichts daran, dass für den Nachweis der Steuerbefreiung die Natur der Dienstleistung klar nachgewiesen sein müsse und der Steuerpflichtige die Beweislast für die Steuerbefreiung trage (BGE 133 II 153 E. 7.2 und 7.4). Die Ausführungen in der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, wonach inskünftig die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich sei, wenn aufgrund der gesamten Umstände "glaubhaft" gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handle, gehen im Lichte dieser Rechtsprechung somit zu weit. Die blosse "Glaubhaftmachung" der Art der Leistung ist nicht ausreichend, denn Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG verlangt diesbezüglich den klaren "Nachweis" (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.4). Der Steuerpflichtige ist somit vom entsprechenden Beweis nicht entbunden (BGE 133 II 153 E. 7.4). Art. 45a MWSTGV vermag Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG als materiellrechtliche Bestimmung nicht zu tangieren. Der Steuerpflichtige hat die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere, dass er die Natur der Leistung und den Sitz des Leistungsempfängers zu belegen hat (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 4.1). Bei der Prüfung, ob der belegmässige Nachweis erbracht worden ist, sind jedoch sämtliche vorhandene Belege, insbesondere Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten etc., zu würdigen (Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 E. 2.3.1; BGE 133 II 153 E. 7.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 3.3.4).

8.
Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Beschwerdeführer hinsichtlich der von ihm deklarierten Auslandumsätze die Steuerbefreiung gemäss Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG nachgewiesen hat. Fraglich ist somit, ob ihm der buch- und belegmässige Nachweis gelungen ist, dass es sich bei den Dienstleistungen um solche im Sinn von Art. 14 Abs. 3 MWSTG handelt, die er an Empfänger im Ausland tätigte (E. 8.1 bis 8.6). Im Weiteren liegen diverse vom Beschwerdeführer geltend gemachte Vorsteuerabzüge im Streit (E. 9).

8.1 Der Beschwerdeführer erbrachte gemäss seinen Angaben im Schreiben vom 24. Juni 2005 Leistungen an folgende Firmen:

a) I._____Ltd., BVI
b) G._____Ltd, BVI (vgl. E. 8.4)
c) L._____SA, Panama
d) C._____Ltd, BVI (vgl. E. 8.2)
e) H._____Ltd., BVI (recte: Belize gemäss "Certificate of Incorporation" vom 18. November 2002) (vgl. E. 8.3)
f) E._____Ltd., BVI (vgl. E. 8.2)
g) B._____Ltd., Mauritius (vgl. E. 8.5)
h) J._____Ltd., Belize
i) K._____FZC, Dubai

Die ESTV geht bei diesen Firmen von Offshore-Gesellschaften im Sinn von Domizilgesellschaften im Finanzbereich (passive Investment-gesellschaften, vgl. E. 5.4.1) aus. Der Beschwerdeführer teilt diese Ansicht mit Ausnahme der B._____Ltd. Für eine Steuerbefreiung seiner Leistungen an die betreffenden ausländischen Offshore-Gesellschaften hat der Beschwerdeführer somit gemäss der vom Bundesgericht bestätigten Praxis der ESTV (E. 5.4.1 und 5.4.2) insbesondere nachzuweisen, dass diese von Personen beherrscht werden, die ihren Wohn- oder Geschäftssitz ebenfalls im Ausland haben.

8.2 Nach Angaben des Beschwerdeführers ist die liechtensteinische Anstalt D._____ alleinige Aktionärin der C._____Ltd. und der E._____Ltd. Der Beschwerdeführer belegt seine Angaben u.a. mit einer Bestätigung der Verwaltungsräte der liechtensteinischen Anstalt vom 23. Juni 2005. Diese bestätigen darin, dass die D._____ seit dem 5. Mai 2003 die Beteiligungen an der C._____Ltd. und der

E._____Ltd. halte. Da das Fürstentum Liechtenstein gemäss staatsvertraglicher Vereinbarung zum Zollinland gehört (vgl. Vertrag vom 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein [SR 0641.295.142]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 3.4), befindet sich der Leistungsempfänger somit grundsätzlich nach Art. 3 Abs. 1 Bst. b MWSTG im Inland. Zu untersuchen bleibt, ob die D._____ ihrerseits von Personen mit Domizil im Ausland beherrscht wird.

Eine Anstalt nach liechtensteinischem Recht beherrscht nach der Praxis der ESTV derjenige, der das Recht hat, Änderungen der Organisation oder des Zwecks zu bewirken sowie namentlich über deren Auflösung und nachfolgende Liquidation zu beschliessen (vgl. E. 5.4.1). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet dieses Kriterium als sachgerecht. Typischerweise wird bei Anstalten des liechtensteinischen Rechts mit ungeteiltem Kapital in den Statuten dem Inhaber der Gründerrechte eine überragende Stellung vorbehalten, als Organ der Anstalt allein über ihren Bestand, allfällige Änderungen ihrer Organisation und ihres Zwecks, die Verwendung ihres Gewinnes usw., zu entscheiden (Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 1981, veröffentlicht in ASA 51 S. 491 f.). Der Beschwerdeführer behauptet, der wirtschaftlich Berechtigte an der vorliegenden liechtensteinischen Anstalt sei M._____ mit Wohnsitz in Russland. Als Beweis reichte er eine sog. "Confirmation of Beneficial Ownership" betreffend die D._____, unterzeichnet von M._____ selbst, vom 10. Februar 2003, ein. Diese Bestätigung führt jedoch sowohl diesen wie auch einen N._____ mit Adresse in Russland als wirtschaftlich Berechtigte auf. Ohnehin vermag dieser Beleg in keiner Art nachzuweisen, wem das Recht zukommt, insbesondere über Zweckänderungen und Auflösung der Anstalt bzw. deren nachfolgende Liquidation zu entscheiden. Der Beschwerdeführer konnte folglich den Nachweis der ausländischen Beherrschung der liechtensteinischen Anstalt und damit auch der C._____Ltd. sowie der E._____Ltd. nicht erbringen. Zudem hat der Beschwerdeführer den Nachweis einer Nutzung und Auswertung im Ausland nicht erbracht.

8.3 Hinsichtlich der an die H._____Ltd. mit Sitz in Belize (vgl. "Certificate of Incorporation" vom 18. November 2002) erbrachten Leistungen, reichte der Beschwerdeführer mit seinem Schreiben vom

12. August 2005 eine Bestätigung von O._____, wohnhaft in Dubai, vom 10. August 2005 ein. Dieser bestätigte darin, dass er der wirtschaftlich Berechtigte der (...) FZC mit Sitz in Sharjah (Vereinigte Arabische Emirate) und ihrer Schwestergesellschaft, der H._____Ltd. mit Sitz in Belize sei. Im Weiteren reichte der Beschwerdeführer zusätzlich ein Unternehmensprofil der (...) FZC (Sharjah) ein, dem jedoch bloss zu entnehmen ist, dass O._____ 1% der Gesellschaftsanteile der (...) FZC (Sharjah) hält und die restlichen 99% der Anteile auf die H._____Ltd. (Belize), d.h. auf die vorliegend in Frage stehende Offshore-Gesellschaft, lauten. Einen stichhaltigen Nachweis, dass O._____ ebenfalls Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte an der H._____Ltd. (Belize) ist, konnte der Beschwerdeführer nicht erbringen. Die alleinige Bestätigung von O._____ selber ist offensichtlich nicht genügend. Auch hier konnte der Beschwerdeführer somit eine ausländische Beherrschung nicht belegen. Zudem hat er den Nachweis einer Nutzung und Auswertung im Ausland nicht erbracht.

8.4 Betreffend die an die G._____Ltd. mit Sitz auf den BVI erbrachten Leistungen bestehen mehrere Unklarheiten. Mit seinem Schreiben vom 10. August 2005 bestätigte O._____ ebenfalls, der wirtschaftlich Berechtigte an den Firmen G._____(...) LLC (Dubai) und G._____(...) Ltd. (BVI) zu sein. Im Weiteren reichte der Beschwerdeführer am 12. August 2005 die Gründungsurkunde einer G._____(...) Ltd. mit Sitz auf den BVI vom 16. Mai 2003, das Unternehmensprofil der G._____(...) LLC (Dubai) vom August 2004 und eine von der Regierung von Dubai (grösstenteils in arabischer Sprache) erstellte Lizenz ("Professional License") einer G._____(...) vom 14. August 2001 ein. Zunächst ist festzuhalten, dass offenbar mehrere Gesellschaften mit sehr ähnlichen Firmennamen, aber unterschiedlichen Geschäftssitzen existieren. Doch selbst, wenn davon ausgegegangen werden könnte, dass der Beschwerdeführer seine Leistungen an die auf den BVI domizilierte G._____(...) Ltd. (statt wie im Schreiben vom 24. Juni 2005 dargelegt an die G_____Ltd., BVI) erbracht hätte, kann der wirtschaftlich Berechtige an dieser Gesellschaft anhand der vorhandenen Unterlagen nicht ermittelt werden. Die betreffende Gründungsurkunde äussert sich nicht dazu und die (alleinige und einseitige) Bestätigung von O._____ ist ungenügend. Im Weiteren betreffen die anderen Unterlagen offenbar eine andere Gesellschaft mit Sitz in Dubai, wobei das Verhältnis zwischen dieser und der auf den BVI domizilierten Gesellschaft unklar

bleibt. Zudem hat der Beschwerdeführer auch hier den Nachweis einer Nutzung und Auswertung im Ausland nicht erbracht.

8.5 Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die B._____Ltd. eine auf Mauritius domizilierte Gesellschaft sei, die einen Geschäftsbetrieb in Nairobi, Kenya, unterhalte, für den er tätig gewesen sei. Es handle sich somit aufgrund der vorhandenen Infrastruktur nicht um eine passive Investmentgesellschaft. Im Weiteren sei der wirtschaftlich Berechtigte an der Gesellschaft P._____ mit Wohnsitz im Ausland. Als Beweismittel reichte der Beschwerdeführer einen Fax von P._____ (wohnhaft in Limassol, Zypern) vom 2. Juni 2005 ein. Er bestätigte darin, dass die Aktien der B._____Ltd., Mauritius, treuhänderisch von Q._____ für eine Gesellschaft gehalten würden, deren wirtschaftlicher Eigentümer er sei und die B._____Ltd. in Nairobi eigene Büros mit Personal unterhalte. Im Weiteren reichte der Beschwerdeführer ein Dokument der Republik Mauritius, datiert vom 3. September 2001, ein. Dieses stellt fest, dass die B._____Ltd. Sitz auf Mauritius hat. Es sagt jedoch hinsichtlich des behaupteten Geschäftsbetriebs in Kenya und über die wirtschaftliche Berechtigung an der Gesellschaft nichts aus. Auch hier kann die einseitige Bestätigung von P._____ nicht als stichhaltiger Beweis dafür gelten, dass es sich bei der genannten Gesellschaft um eine Unternehmung mit Geschäftstätigkeit in Nairobi handelt oder dass jener der wirtschaftlich Berechtigte ist.

8.6 Betreffend die Inhaber der Beteiligungsrechte an den übrigen Offshore-Gesellschaften legte der Beschwerdeführer keine Beweismittel ins Recht. Zusammenfassend konnte der Beschwerdeführer den Nachweis der ausländischen Beherrschung der vorliegenden Offshore-Gesellschaften und damit des Leistungsempfängers im Ausland nicht erbringen. Den vom Beschwerdeführer mit seiner Eingabe vom 25. Januar 2008 zusätzlich eingereichten Unterlagen, die den Auslandbezug seiner erbrachten Leistungen aufzeigen sollen, wie Zusammenstellungen seiner Reisespesen, geführter Telefonate, Postsendungen sowie Stempel in seinem Reisepass, fehlt für den vorliegend erforderlichen Nachweis offensichtlich jeglicher Beweiswert. Auch mit Bezug auf Art. 45a MWSTGV ergibt sich keine Änderung. Art. 45a MWSTGV vermag Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG als materiellrechtliche Bestimmung nicht zu tangieren. Diese verlangt klar den buch- und belegmässigen "Nachweis" der Steuerbefreiung. Das heisst insbesondere, dass die

Natur der Leistung und der Sitz des Leistungsempfängers zu belegen sind (E. 7.3). Vorliegend konnte der Beschwerdeführer bereits den Sitz des Leistungsempfängers nicht nachweisen, womit die Frage, ob er die Art der erbrachten Leistungen genügend belegt hat, offen bleiben kann.

8.7 Der Beschwerdeführer beantragt in seinem Schreiben vom 25. Januar 2008 für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht mit den bislang eingereichten Unterlagen den Nachweis der Steuerbefreiung als nicht erbracht erachte, ihm im Rahmen des rechtlichen Gehörs Gelegenheit zur Aktenergänzung zu gewähren. Die Wahrung des rechtlichen Gehörs verlangt grundsätzlich, angebotene Beweise abzunehmen (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39). Dies bedingt aber, dass konkrete Beweismittel angeboten werden. Im vorliegenden Fall bietet der Beschwerdeführer jedoch keine solche an, sondern beschränkt sich darauf, allgemein die Möglichkeit der "Aktenergänzung" zu verlangen. Er kann sich somit bereits deshalb nicht erfolgreich auf das rechtliche Gehör berufen. Im Weiteren erhielt der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren und im vorliegenden Beschwerdeverfahren mehrmals (vgl. diverse Schriftenwechsel) die Möglichkeit, Beweismittel zum Nachweis der Steuerbefreiung einzureichen.

9.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuerabzüge anerkennt die ESTV – nach erstmaligem Einreichen der entsprechenden Belege im vorliegenden Beschwerdeverfahren – in ihrer Vernehmlassung vom 28. April 2005 Vorsteuern in der Höhe von Fr. 165.79 (vgl. E. 9.3.3 und 9.4). Im Übrigen hält sie jedoch an ihrer Aufrechnung gemäss Einspracheentscheid vom 19. Januar 2005 fest.

9.1

9.1.1 Der Beschwerdeführer verlangt die Berücksichtigung der auf der Einfuhr des BMW 530i entrichteten Steuer in der Höhe von Fr. 4'490.30 (vgl. sein Schreiben vom 24. Juni 2005). Als Beleg reichte er eine Kopie des Exportbelegs von Dubai vom 31. März 2003 (grösstenteils in arabischer Sprache), weitere Unterlagen des Spediteurs sowie einen Einfuhrsteuerausweis vom 9. Mai 2003/14. Mai 2003, ausweisend einen Steuerbetrag von Fr. 4'490.30, ein. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers in seinem Schreiben vom

24. Juni 2005 handelt es sich beim erwähnten Einfuhrsteuerbeleg offensichtlich um eine Kopie und nicht um das Original.

9.1.2 Der Beschwerdeführer war im Zeitpunkt der Einfuhr noch nicht steuerpflichtig, sondern erst ab dem 1. Juli 2003. In Frage käme somit allenfalls der nachträgliche Abzug der Steuer auf der Einfuhr im Rahmen der Einlageentsteuerung gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG (E. 6.2). Der Abzug der Steuer auf der Einfuhr setzt aber zunächst voraus, dass der Nachweis der (entrichteten oder zu entrichtenden) Einfuhrsteuer mittels Einfuhrdokument im Original erbracht wird (E. 6.2.3 in fine). Da der Beschwerdeführer nur eine Kopie dieses Dokuments einreichte, verweigerte die ESTV ihm somit den entsprechenden Abzug zu Recht.

9.2

9.2.1 Der Beschwerdeführer macht die Einlageentsteuerung bzw. den nachträglichen Vorsteuerabzug betreffend die Rechnung der (...) Garage vom 24. Juni 2003 in der Höhe von Fr. 600.-- (MWST: Fr. 42.40) für verschiedene Abklärungen beim Herstellerwerk im Zusammenhang mit einem ersten Versuch eines Umbaus des Fahrzeugs geltend. Ebenso fordert er den nachträglichen Vorsteuerabzug betreffend die Rechnung der (...) Transporte & Logistik vom 4. Juli 2003 in der Höhe von Fr. 179.70 (MWST: Fr. 12.70) für den Transport des Fahrzeugs nach Dielsdorf am 30. Juni 2003, wo letztlich der Umbau durch eine andere Unternehmung (BMW Group Dielsdorf) erfolgen konnte.

9.2.2 Die Dienstleistungen der (...) Garage und der (...) Transporte & Logistik, d.h. die durchgeführten Abklärungen und der Transport, stehen im Zusammenhang mit dem Umbau des – unbestrittenermassen zum überwiegenden Teil geschäftlich genutzen – Firmenfahrzeugs und folglich mit einem steuerbaren Zweck gemäss Art. 42 Abs. 1 und 2 MWSTG. Im Weiteren erfüllen die betreffenden Rechnungen die Voraussetzungen von Art. 37 Abs. 1 MWSTG (E. 6.2.3). Eine Einlageentsteuerung kann demnach erfolgen. Die vorliegenden Eingangsleistungen waren bei Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, am 1. Juli 2003, noch nicht genutzt im Sinn von Art. 42 Abs. 3 MWSTG, denn das Geschäftsauto wurde überhaupt erst zu einem späteren Zeitpunkt in Verkehr gesetzt. Die betreffenden Dienstleistungen flossen somit erst nach dem 1. Juli 2003 (indirekt) in

einen Ausgangsumsatz ein (E. 6.2.2). Die Beschwerde ist in diesem Punkt somit, im Betrage von Fr. 55.10, gutzuheissen.

9.3 Im Weiteren verlangt der Beschwerdeführer den Vorsteuerabzug bei einer Rechnung des Gartencenters (...) vom 31. März 2004 in der Höhe von insgesamt Fr. 3'718.-- (MWST: Fr. 262.65; E. 9.3.1), bei diversen Benzinbezügen (E. 9.3.2) und Swisscom-Rechnungen (E. 9.3.3) sowie bei einer Rechnung des Pneuhauses (...) vom 21. November 2003 in der Höhe von Fr. 2'050.-- (MWST: Fr. 144.80; E. 9.3.4) und zudem bei verschiedenen Rechnungen der (...) Parking (E. 9.3.5).

9.3.1 Für den Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG zunächst erforderlich, dass der Steuerpflichtige den Gegenstand oder die Dienstleistung für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet. Dies ist bei der Lieferung des Gartencenters (...) nicht der Fall. Die entsprechende Rechnung führt zwar auf, dass die gekauften Gartenmöbel für die Einrichtung eines Sitzungszimmers bestimmt sind, doch ist dies nicht glaubhaft. Zum einen sind Gartenmöbel (Streckmetalltisch klappbar, Bank, Hocker) für ein Sitzungszimmer doch eher ungewöhnlich und zum anderen betreibt der Beschwerdeführer vorliegend eine Einzelfirma mit – gemäss seinen Angaben – ausschliesslich Klienten mit Sitz im Ausland. Ein Sitzungszimmer erscheint deshalb wenig erforderlich und es ist mit der ESTV davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Gartenmöbel für private Zwecke kaufte, zumal seine Einzelfima Sitz in seinem Wohnhaus hat.

9.3.2 Im Weiteren ist für die Geltendmachung der Vorsteuer eine Rechnung im Sinn von Art. 37 MWSTG erforderlich (E. 6.1.1). Bei diversen Benzinbezügen verfügt der Beschwerdeführer bloss über Bankbelege, nicht aber über eine Rechnung. Dies stellt einen materiellen Mangel dar, der nicht durch Art. 45a MWSTGV geheilt werden kann (E. 7.2). Die ESTV verweigerte die betreffenden Vorsteuerabzüge deshalb zu Recht.

9.3.3 Bei den diversen Swisscom-Rechnungen lauten die Swisscom-Mobile Rechnungen auf die nicht steuerpflichtige "F._____SA" und die Swisscom-Fixnet Rechnungen auf "A._____ und X._____". Die Rechnungen geben somit nicht (nur) den Namen des Beschwerdeführers als Leistungsempfänger an, was für den Vorsteuerabzug erforderlich wäre (Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Eine mangelhafte

Angabe zu Name und Adresse kann nach Art. 15a MWSTGV aber dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn die betreffende Person eindeutig identifiziert werden kann (E. 7.1). Im vorliegenden Fall ist jedoch eine solche eindeutige Indentifikation bereits deshalb nicht möglich, da die tatsächlichen Leistungsempfänger der fakturierten Leistungen unbestrittenermassen sowohl der Beschwerdeführer wie aber auch die Familie A._____ privat sowie die – ebenfalls im gleichen Einfamilienhaus domizilierten – F._____SA und R._____SA waren. Der Vorsteuerabzug wäre somit zu verweigern. Bei den Fixnet-Rechnungen gewährte die ESTV trotzdem unpräjudiziell dem Beschwerdeführer den entsprechenden Vorsteuerabzug zu 50%, ausmachend Fr. 83.19 MWST. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, dieses Entgegenkommen der ESTV in Frage zu stellen.

9.3.4 Die Rechnung des Pneuhauses (...) vom 21. November 2003 erfüllt die Voraussetzungen von Art. 37 MWSTG. Ebenfalls erbrachte der Beschwerdeführer mit dem eingereichten Zertifikat des Pneuhauses (...) vom 21. November 2003 den Nachweis, dass die gekauften Alufelgen für den BMW 530i, d.h. für das Geschäftsauto und somit für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet wurden. Der Vorsteuerabzug von Fr. 144.80 kann deshalb gewährt werden. Der Umstand, dass der Bruder des Beschwerdeführers für ihn die Zahlung an das Pneuhaus (...) tätigte und der Beschwerdeführer in der Folge ihm diese vergütete, kann an der Vorsteuerabzugsberechtigung nichts ändern. Massgebend ist, dass die Rechnung auf den Beschwerdeführer lautet und dieser die Leistung für einen steuerbaren Zweck verwendete. Diesbezüglich ist die Beschwerde somit gutzuheissen.

9.3.5 Die Rechnungen der (...) Parking sind an die "F._____SA, A_____" adressiert. Da es sich um einen Autoparkierservice am Flughafen Zürich handelt und das Geschäftsauto parkiert wurde, kann von einem geschäftlich bedingten Leistungsbezug ausgegangen werden. Die Rechnungen sind aber insofern mangelhaft, als sie den Beschwerdeführer nicht klar (allein) als Leistungsempfänger im Sinn von Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG ausweisen. Gemäss Art. 15a MWSTGV kann der Beschwerdeführer den Vorsteuerabzug aber dennoch geltend machen, wenn er eindeutig als Empfänger der Leistung der (...) Parking identifiziert werden kann (E. 7.1). Da der Beschwerdeführer glaubhaft dargelegt hat, dass er den Parkierservice

am Flughafen für seine Zwecke und nicht für jene der F._____SA in Anspruch nahm, da diese regional tätig sei, und auch er als Adressat aufgeführt ist, kann er als Leistungsempfänger eindeutig identifiziert werden. Die entsprechenden Vorsteuerabzüge sind somit zu gewähren. Es handelt sich dabei um die Rechnung vom 15. November 2003 mit MWST von Fr. 7.89, vom 21. Januar 2004 mit MWST von Fr. 3.60, vom 5. Februar 2004 mit MWST von Fr. 6.05, vom 12. Februar 2004 mit MWST von Fr. 6.05 und vom 29. Februar 2004 mit MWST von Fr. 15.31. Insgesamt ist die Beschwerde somit in diesem Punkt im Umfang von Fr. 38.90 gutzuheissen.

9.4 Der Beschwedeführer reichte mit seiner Beschwerde noch weitere diverse Belege über verschiedene geringere Leistungsbezüge ein (Einkäufe von Kundengeschenken, Kundenessen, Büro- und Kleinmaterial, PTT-Gebühren etc.). Im Rahmen der Vernehmlassung vom 28. April 2005 prüfte die ESTV die Abzugsberechtigung und stellte fest, dass hier die Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug im Umfang von Fr. 82.60 gegeben seien. Detailliert begründete sie, wieso die übrigen Vorsteuerabzüge nicht gewährt werden könnten. Der Beschwerdeführer nahm zu den betreffenden Einwendungen in seinen Eingaben im Anschluss an die Vernehmlassung der ESTV jedoch nicht konkret Stellung (vgl. die Ausführungen des Beschwerdeführers zu den "verschiedenen Auslagen per 31. Dezember 2003" auf Seite 16 seines Schreiben vom 24. Juni 2005, wonach die Betragshöhe kaum eine detaillierte Stellungnahme rechtfertige und deshalb auf eine weitergehende Begründung verzichtet werde). Das Bundesverwaltungsgericht prüfte die betreffenden Belege und stellt fest, dass entsprechend dem Antrag der ESTV zusätzlich Vorsteuern im Umfange von Fr. 82.60 gewährt werden können (Parkgebühren Fr. 2.19 MWST, Kundenessen Fr. 36.75 MWST, Büro- und Kleinmaterial Fr. 12.76 MWST, PTT-Gebühren Fr. 20.72 MWST, Diverses Fr. 10.18 MWST). Im darüber hinausgehenden Umfang berechtigen die eingereichten Belege jedoch nicht zum Vosteuerabzug. Es handelt sich dabei um:

- Diverse Kassenzettel des "Tax free shop, Zürich Airport", d.h. ohne MWST
- Rechnung mit ausländischer MWST (vgl. Rechnung Pizzeria "..." vom 8. September 2003 in Euro).
- Rechnung, die keinen Hinweis auf die MWST enthält (Rechnung des (...) Service vom 25. Februar 2004).

- Kassenzettel, die die Art der Leistung nicht aufführt (Kassenzettel der Papeterie ...).
- Einkäufe für einen nicht geschäftlich begründeten Zweck (Belege für Rasensamen, Kletterrosen und andere Gartenartikel etc.; Einfuhr einer Original Radierung von Shoichi Hasegawa vom 12. Januar 2004).
- Leistungsbezüge, bei denen keine Rechnung vorhanden ist, sondern nur eine Belastungsanzeige der Bank (Zahlung an UPS vom 22. August 2003, an Fust AG vom 9. März 2004; zum Erfordernis der Rechnung vgl. E. 9.3.2).
- Rechnungen, die nicht auf den Beschwerdeführer, sondern auf eine andere Gesellschaft lauten (u.a. Rechnung Hotel ... vom 9. Februar 2004).

10.

10.1 Die ESTV auferlegte dem Beschwerdeführer in ihrem Einspracheentscheid vom 19. Januar 2005 für das Einspracheverfahren Verfahrenskosten von Fr. 440.--.

10.2 Im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren werden in der Regel keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet (Art. 68 Abs. 1 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 4); vom Grundsatz der Kostenlosigkeit wird jedoch dann abgewichen, wenn der Steuerpflichtige das Verfahren schuldhaft verursacht hat (vgl. PETER A. MÜLLER-STOLL, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 68, Rz. 3). Überdies sieht Art. 68 Abs. 2 MWSTG explizit vor, dass die Kosten von Untersuchungshandlungen ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens derjenigen Partei auferlegt werden können, die sie schuldhaft verursacht hat. Ein Verfahren gilt namentlich als unnötigerweise verursacht, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel, mithin die Mehrwertsteuerabrechnung, nicht oder zu spät, also erst im Verlaufe des Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens, eingereicht hat (vgl. die Rechtsprechung zu Art. 63 Abs. 3 VwVG betreffend Auferlegung von Verfahrenskosten an eine obsiegende Partei: Entscheide der SRK vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 5b, vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 5b, vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2c und 4c), oder auch, wenn ein Steuerpflichtiger die Bezahlung der Steuerschuld ungerechtfertigterweise verweigert

hat (Entscheid der SRK vom 19. September 2003 [SRK 2003-014] E. 6b, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.524/2003 vom 5. November 2003 E. 3.3; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1477/2006 und A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 4.1, A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 4.1). Der Beschwerdeführer reichte trotz (wiederholter) Aufforderung der ESTV die von ihr verlangten Unterlagen (Vorsteuerbelege und Rechnungen an Kunden im Ausland mit Beilage) im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht, sondern erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren ein. Zurecht stellte deshalb die ESTV fest, dass er seine Mitwirkungspflichten (zumindest) im Einspracheverfahren verletzt hat. Die Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheentscheid in der Höhe von Fr. 440.-- war somit nach Art. 68 Abs. 1 MWSTG zulässig und auch verhältnismässig.

11.

11.1 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde – soweit darauf eingetreten werden kann – im Umfang von Fr. 404.60 gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. In diesem Umfang reduziert sich damit selbstredend auch die von der ESTV in Betreibung gesetzte Forderung. Im Übrigen ist das vom Beschwerdeführer gestellte Begehren um Löschung (recte wohl Aufhebung) der Betreibung ausgangsgemäss abzuweisen.

11.2 Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren werden auf Fr. 1'800.-- festgelegt (Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Unter Berücksichtigung, dass der Beschwerdeführer nur in einem sehr kleinen Umfang obsiegt, rechtfertigt es sich, ihm die Verfahrenskosten vollständig aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Eine Parteientschädigung ist aus dem gleichen Grund nicht zuzusprechen (Art. 64. Abs. 1 VwVG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 5, A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 5, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird – soweit darauf eingetreten wird – im Sinne der Erwägungen im Umfang von Fr. 404.60 teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'800.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Pascal Mollard	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die

Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: