

Urteilkopf

149 II 290

27. Auszug aus dem Urteil der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. GmbH gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 9C_698/2022 vom 21. Juni 2023

Regeste (de):

Art. 957 ff., Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR; Art. 10 ff., Art. 18 Abs. 1, Art. 19 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 und 6 lit. b, Art. 70 Abs. 1 MWSTG 2009; Wesen und Grenzen einer Entgeltsminderung.

Ob eine oder zwei (Haupt-)Leistungen vorliegen (E. 2), ist anhand objektiver wirtschaftlicher Überlegungen zu klären. Von Bedeutung ist dabei auch das Handelsrecht (E. 3.3).

Produktionskosten, die ein Forstunternehmen an die Urproduzenten weiterbelastet und von diesen im Gegenzug Holz "ab Stock" bezieht, stellen keine Entgeltsminderung dar; sie sind als eigenständige Leistung zu versteuern (E. 3.4 und 3.5).

Regeste (fr):

Art. 957 ss, art. 958c al. 1 ch. 7 CO; art. 10 ss, art. 18 al. 1, art. 19 al. 1, art. 24 al. 1 et 6 let. b, art. 70 al. 1 LTVA 2009; nature et limites d'une réduction de la contre-prestation.

Le point de savoir s'il y a une ou deux prestations (principales) (consid. 2) doit être clarifié en se fondant sur des considérations économiques objectives. Le droit commercial est également important à cet égard (consid. 3.3).

Les coûts de production qu'une entreprise forestière refacture aux producteurs primaires dont elle reçoit en contrepartie du bois "sur pied" ne constituent pas une réduction de la contre-prestation; ils doivent être imposés en tant que prestation indépendante (consid. 3.4 et 3.5).

Regesto (it):

Art. 957 segg., art. 958c cpv. 1 n. 7 CO; art. 10 segg., art. 18 cpv. 1, art. 19 cpv. 1, art. 24 cpv. 1 e 6 lett. b, art. 70 cpv. 1 LIVA 2009; natura e limiti di una diminuzione della controprestazione.

La presenza di una o due prestazioni (principali) (consid. 2), deve essere chiarita sulla base di considerazioni economiche oggettive. Anche il diritto commerciale è rilevante in questo caso (consid. 3.3).

I costi di produzione che un'azienda forestale rifattura ai produttori primari da cui riceve in cambio legname "in piedi" (ovvero alberi non ancora tagliati) non costituiscono una diminuzione della controprestazione; essi devono essere imposti come una prestazione indipendente (consid. 3.4 e 3.5).

Sachverhalt ab Seite 291

BGE 149 II 290 S. 291

A. Die A. GmbH (nachfolgend: die Steuerpflichtige) wurde am 26. September 2007 gegründet und hat Sitz

in U./GR. Sie ist in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Inlandsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet nach der effektiven Methode ab. In den Steuerperioden 2013 bis 2017 bestand das Geschäftsmodell darin, dass die Steuerpflichtige bei verschiedenen Waldeigentümern (nachfolgend: Urproduzenten) stehendes Holz ("ab Stock") einkaufte, um dieses nach der Fällung an Sägereien im In- oder Ausland zu veräussern. Zur Vornahme der Holzschlagarbeiten zog sie jeweils in eigenem Namen die erforderlichen Subunternehmer (nachfolgend: Forstunternehmen) bei, die sie auf eigene Rechnung entschädigte und damit die Produktionskosten trug. Von dem den Urproduzenten zu entrichtenden Holzpreis zog sie die Produktionskosten und eine Marge ("Koordinationsabzug") ab. Die ESTV kontrollierte die Steuerpflichtige und stellte fest, dass diese die Produktionskosten von Fr. 5'304'357.- vollumfänglich an die Urproduzenten weiterbelastet und darüber hinaus die Marge ("Koordinationsabzug") erhoben habe. Sie habe die Produktionskosten zwar dem Aufwandkonto 3060 belastet, denselben Betrag aber dem Ertragskonto 4500 gutgeschrieben. Weiter habe sie weder die Weiterbelastung der Produktionskosten noch die Erhebung des "Koordinationsabzugs" versteuert, indem sie von einer Leistung (Lieferung von Holz durch die Urproduzenten an die Steuerpflichtige) ausgegangen sei. Richtigerweise lägen, so die ESTV, zwei Leistungen vor. Die eine bestehe in der Lieferung von Holz durch den jeweiligen Urproduzenten an die Steuerpflichtige, die andere in den Tätigkeiten seitens der Steuerpflichtigen an den Urproduzenten. Die ESTV setzte die Steuerforderung für den Kontrollzeitraum auf Fr. 106'953.- fest und machte die Differenz zu ihren Gunsten von Fr. 1'341'876.- geltend (Einschätzungsmitteilung vom 13. März 2019). Mit Verfügung vom 20. August 2020 und Einspracheentscheid vom 29. April 2021 bestätigte sie dies.

B. Mit Urteil vom 19. Oktober 2022 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde im Betrag von Fr. 54'799.80 gut und wies es sie im Übrigen ab. Es erkannte, dass zwei Leistungsverhältnisse bestünden, nämlich die Holzernte und die Lieferung von geertetem Holz. Bemessungsgrundlage bilde hinsichtlich der erbrachten Ernteleistung das den Urproduzenten in Rechnung gestellte Entgelt, wobei offengelassen werden könne, ob ein Tausch oder eine "blosse Verrechnung" zweier Leistungsentgelte vorliege.

BGE 149 II 290 S. 292

C. Mit Eingabe vom 24. November 2022 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, in Aufhebung des angefochtenen Urteils sei die Steuerforderung zugunsten der Steuerpflichtigen auf insgesamt Fr. 1'234'733.- festzusetzen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab. (Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Der Bund kann auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer erheben (Art. 130 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 196 Ziff. 14 BV). Der Gesetzgeber hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) erlassen. Die Mehrwertsteuer ist als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgebildet (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009), was die Erhebungskonzeption zum Ausdruck bringt (BGE 144 II 412 E. 2.1; BGE 142 II 488 E. 2.2.2). Die Mehrwertsteuer bezweckt die "Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland" (Belastungskonzeption gemäss Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009; BGE 148 II 233 E. 4.2; BGE 144 II 412 E. 2.1; BGE 142 II 488 E. 2.2.1; zum Ganzen

PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, N. 12 und 13 zu Art. 130 BV).

2.2

2.2.1 Der mehrwertsteuerlichen Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG 2009) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten (Haupt-)Leistungen. Solche sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG 2009). Von einer (Haupt-)Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn ist zu sprechen, falls die leistungserbringende Person einer leistungsempfangenden Drittperson einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert einräumt, wobei die leistungserbringende Person hierfür eine Gegenleistung ("Entgelt") erwartet (Art. 3 lit. c MWSTG 2009). Die Leistung des steuerpflichtigen Unternehmens muss mithin die Gegenleistung des Leistungsempfängers auslösen (Aspekt der Kausalität); die steuerpflichtige Person erbringt die Leistung, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität; Urteil 2C_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 2.1). Haupt- und Gegenleistung sind vermutungsweise wirtschaftlich gleichwertig (äquivalent; BGE 140 I 153

BGE 149 II 290 S. 293

E. 2.5.1) und unterliegen dem Konnex einer "inneren wirtschaftlichen Verknüpfung" (BGE 149 II 53 E. 6.1; BGE 141 II 182 E. 3.3; BGE 141 II 199 E. 5.2; BGE 140 I 153 E. 2.5.1; BGE 140 II 80 E. 2.1; BGE 138 II 239 E. 3.2; BGE 126 II 443 E. 6a). Beim Entgelt im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn handelt es sich um den Vermögenswert, den die leistungsempfangende Person - oder an ihrer Stelle eine weitere Drittperson - für den Erhalt der (Haupt-)Leistung aufwendet (Art. 3 lit. f MWSTG 2009; BGE 140 I 153 E. 2.5.1; zuletzt BGE 149 II 255 E.2.2.1; Urteil 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.1).

2.2.2 Die auf die erbrachten steuerbaren Leistungen entfallende Mehrwertsteuer wird grundsätzlich vom "tatsächlich empfangenen Entgelt" berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009). Während Art. 24 MWSTG 2009 die quantitative Seite des Entgelts regelt, die den Umfang der Bemessungsgrundlage bestimmt, beschlägt Art. 3 lit. f MWSTG 2009 die qualitative Seite (FELIX GEIGER, in: MWSTG, Kommentar [nachfolgend: HK MWSTG], Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 1 zu Art. 24 MWSTG 2009). Ob eine Leistung gegen Entgelt vorliegt, ob also den von der steuerpflichtigen Person vereinnahmten Geldern der Charakter eines mehrwertsteuerlichen Entgelts zukommt, beurteilt sich aus der Optik der leistungsempfangenden Person (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6941 f.; Urteile 2C_307/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 5.3; 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, Anhang 3 N. 129 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 20; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 4 zu Art. 24 MWSTG 2009; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.). Dies ergibt sich aus der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer (Urteil 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.1).

2.2.3 Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben (Art. 24 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009). Nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden unter anderem Beträge, welche die steuerpflichtige Person von der leistungsempfangenden Person als Erstattung der in deren Namen und für deren Rechnung

getätigten Auslagen erhält, sofern sie diese gesondert ausweist (durchlaufende Posten; Art. 24 Abs. 6 lit. b MWSTG 2009; BGE 140 II 495 E. 3.4.2).

3.

3.1 Die Steuerpflichtige hatte im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemacht, hinsichtlich der Steuerperioden 2013 und 2014 sei die Festsetzungsverjährung eingetreten, was die Vorinstanz in der Folge verwarf. Der angefochtene Entscheid ist am 19. Oktober 2022 ergangen, folglich im zurückliegenden Jahr. Bei der im öffentlichen Recht von Amtes wegen vorzunehmenden Prüfung der Verjährung (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BGE 138 II 169 E. 3.1 und 3.2; BGE 133 II 366 E. 3.3) ergibt sich, dass die Steuerperioden 2013 und 2014 auch im laufenden Jahr weder absolut noch relativ verjährt sind (Art. 42 Abs. 2 MWSTG 2009). Streitgegenstand bilden mithin die fünf Steuerperioden von 2013 bis und mit 2017.

3.2

3.2.1 In der Sache selbst ist einzig noch streitig und zu prüfen, in welcher Weise die von der Steuerpflichtigen auf die Urproduzenten überbundenen Produktionskosten von Fr. 5'304'357.- zu würdigen seien. Was den "Koordinationsabzug" anbelangt, wozu die Vorinstanz die diesbezügliche Beschwerde guthiess, hat die ESTV von einer Beschwerde abgesehen. Dies ist für das Bundesgericht verbindlich: Gemäss Art. 107 Abs. 1 BGG gilt, dass das Bundesgericht über die Anträge der Parteien nicht hinausgehen darf (ne eat iudex ultra petita partium; BGE 149 V 2 E. 11.2; zur Dispositionsmaxime im Abgaberecht zuletzt Urteile 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 1.3.2; 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 1.5.1). Damit bleibt es bei der vorinstanzlichen Würdigung, wonach der "Koordinationsabzug" zu einer Entgeltsminderung führe und von der Steuerpflichtigen nicht zu versteuern sei.

3.2.2 Unstreitig ist, dass die Steuerpflichtige Leistungen erbracht hat, die im Handel mit Holz bestehen. Sie erwirbt das Holz "ab Stock" und veräussert dieses an Sägereien im In- und Ausland. Dazwischen liegt die Produktion. Da die Steuerpflichtige über keine eigene Produktionskapazitäten verfügt, zieht sie für die Holzschlagarbeiten jeweils in eigenem Namen die erforderlichen Forstunternehmen bei, die sie auch auf eigene Rechnung entschädigt. Ebenso unbestritten ist, dass die Steuerpflichtige alsdann die Produktionskosten auf die Urproduzenten überwälzte. Die Vorinstanz kam beweiswürdigend zum

Ergebnis, dass zwischen der Steuerpflichtigen und den Urproduzenten vor dem Holzschlag keine Erntepauschale vereinbart worden sei. Die Steuerpflichtige habe mithin die tatsächlichen Produktionskosten überwälzt, weshalb die Urproduzenten das Risiko unerwartet hoher Produktionskosten zu tragen gehabt hätten.

3.2.3 Die Steuerpflichtige ist anderer Auffassung. Die Diskrepanz setzt bei der Frage ein, ob die "definitive interne Abrechnung" lediglich eine "interne Kalkulationsunterlage" gebildet oder vielmehr als Rechnung bzw. Gutschrift zuhanden der Urproduzenten gedient habe, wovon die ESTV ausgeht. Die Vorinstanz beruft sich auf zwei Abrechnungen seitens der Steuerpflichtigen, aus welchen im einen Fall eine Gutschrift und im anderen

Fall eine Rechnung hervorgeht. Beide folgen in ihrem Aufbau dem üblichen Muster. Die Vorinstanz würdigt dies als Indiz dafür, dass den Urproduzenten die tatsächlichen Produktionskosten in Rechnung gestellt worden sind. Keinen eigentlichen Beweiswert misst die Vorinstanz demgegenüber den Bestätigungen bei, in welchen Urproduzenten erklärt hatten, sie erhielten von der Steuerpflichtigen einen "ausgehandelten Betrag pro Kubikmeter". Dem setzt die Vorinstanz entgegen, dass die Bestätigungen mehr oder weniger wortgleich gehalten und ohnehin erst im Nachgang zur Kontrolle erstellt worden seien (angefochtener Entscheid E. 4.4.3.2.1).

3.2.4 Bei all diesen Überlegungen handelt es sich um beweiswürdige Feststellungen, die als solche für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich sind, soweit sie sich nicht als "offensichtlich unrichtig" darstellen (Art. 105 Abs. 1 BGG; nicht publ. E. 1.4). Um dies darzutun, hätte die Steuerpflichtige Einwände vorzutragen, mit welchen sie der sie insofern treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügen könnte (Art. 106 Abs. 2 BGG; nicht publ. E. 1.3). Die Steuerpflichtige bringt zwar pauschale Bestreitungen an, ohne aber die Beweiswürdigung einer detaillierten Auseinandersetzung unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlichen Haltbarkeit zu unterziehen. Unwiderrspochen bleibt namentlich auch der buchhalterische Aspekt. Die ESTV hatte in ihrer Kontrolle festgestellt, dass die Produktionsleistungen beschaffungsseitig auf dem Konto 3060 und absatzseitig auf dem Konto 4500 in jeweils gleicher Höhe verbucht worden seien. Diese zentrale Würdigung unterzieht die Steuerpflichtige keinen näheren Ausführungen. Mangels (hinreichender) Bestreitung ergibt sich damit, dass die Kosten der streitbetroffenen Produktionsleistungen "eins zu eins" an die Urproduzenten

BGE 149 II 290 S. 296

weitergereicht wurden. Worin die (mündliche) Vereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und dem jeweiligen Urproduzenten im Einzelnen bestanden hat, ist mithin nicht näher zu ergründen, zeigt sich doch, dass die effektiven Produktionskosten weiterbelastet wurden. Dementsprechend durfte die Vorinstanz verfassungsrechtlich haltbar annehmen, dass die "definitiven internen Abrechnungen" nicht bloss zur Vornahme der Nachkalkulation herangezogen worden seien, sondern (auch) als für den Versand bestimmte Gutschriften oder Rechnungen gedient hätten.

3.3

3.3.1 Damit fragt sich, wie die Weiterbelastung der effektiven Produktionskosten von der Steuerpflichtigen an den jeweiligen Urproduzenten zu würdigen sei. Die Vorinstanz nähert sich der Fragestellung vornehmlich anhand der MWST-Branchen-Info 01, "Urproduktion und nahe stehende Bereiche". Diese unterscheidet - mit Blick auf die Berechnung des Vorsteuerabzugs - zwischen Abzügen, die in direktem Zusammenhang mit der zu erbringenden Leistung der Urproduzenten stehen und deshalb als Entgeltsminderung zu qualifizieren sind, sowie den (eigenständigen) Erntearbeiten, die mit der Leistung der Urproduzenten verrechnet werden können. Die Zulässigkeit der Verrechnung von Erntearbeiten seitens des Forstunternehmens einerseits und Holzlieferungen seitens des Urproduzenten andererseits ist dabei davon abhängig, dass dem Urproduzenten die für die Erntearbeiten tatsächlich entstandenen Kosten (namentlich Ernte und Transport) sowie etwaige nach Vertragsabschluss eingetretene Risiken (beispielsweise Preiszerfall, Qualitätseinbussen) in Rechnung gestellt oder vom Wert des Ernteguts in Abzug gebracht werden (MWST-Branchen-Info 01, Ziff. 7).

3.3.2 Bei der MWST-Branchen-Info 01 handelt es sich um eine - generell-abstrakt ausgestaltete - Verwaltungsverordnung, für die sich im Unterschied zu den Rechtsverordnungen keine förmliche gesetzliche Delegation findet und die daher auf keiner rechtssatzmässigen Grundlage beruht. Anders als Bundesgesetze (und Rechtsverordnungen) sind Verwaltungsverordnungen für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwenden-

den Behörden zwar nicht massgebend, sie werden rechtsprechungsgemäss aber berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 148 V 102 E. 4.2; BGE 148 V 385 E. 5.2; BGE 142 II 182 E. 2.3.2).

BGE 149 II 290 S. 297

3.3.3 Ausgangspunkt bildet aber in jedem Fall das Gesetzesrecht, soweit solches besteht. Zur hier massgebenden Abgrenzung von Leistungsverrechnung (bei zwei Leistungen) und Entgeltminderung (bei lediglich einer Leistung) sieht das Mehrwertsteuergesetz keine ausdrückliche Regelung vor. Klarheit herrscht aber darüber, dass jede Leistung (Art. 3 lit. c MWSTG 2009), die im Inland durch eine steuerpflichtige Person erbracht wird, mit der Inlandsteuer zu erfassen ist, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG 2009). Im Fall der Mehrheit von Leistungen werden voneinander unabhängige Leistungen selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG 2009; Urteile 2C_982/2014 vom 1. September 2015 E. 5.1.1; 2C_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.6.1; GEIGER, HK MWSTG, a.a.O., N. 1 ff. zu Art. 19 MWSTG 2009). Ob im konkreten Fall zwei Leistungen vorliegen, ist im Wesentlichen aufgrund objektiver wirtschaftlicher Überlegungen zu beurteilen: Wird diejenige Leistung, bei welcher eine Behandlung als Entgeltminderung zur Diskussion steht, auf dem Markt als solche angeboten oder ist - bei neuartigen Leistungen - denkbar, dass dafür ein Markt entstehen könnte, so ist sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als eine eigene (zweite) Leistung zu qualifizieren.

3.3.4

3.3.4.1 Diese Betrachtungsweise entspricht insbesondere auch den Grundsätzen der ordnungsgemässen Rechnungslegung (dazu gleich anschliessend). Diese sind mehrwertsteuerrechtlich insofern von Bedeutung, als das Mehrwertsteuerrecht in Art. 70 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009 ausdrücklich festhält, die steuerpflichtige Person habe ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009). Nicht nur im Bereich des Gewinnsteuerrechts, auch in jenem des Mehrwertsteuerrechts ist in derartigen Fällen praktischerweise vom Handelsrecht auszugehen. Dieses bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das "Leitrecht" und beruht seinerseits auf der Betriebswirtschaftslehre (Urteil 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.7).

3.3.4.2 Gemäss Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR gilt, dass Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag für die Zwecke der Rechnungslegung miteinander nicht verrechnet werden dürfen. Vom Verbot der Verrechnung und dem Gebot der Bruttodarstellung bestehen Ausnahmen,

BGE 149 II 290 S. 298

insbesondere in den Fällen der Verrechnung gemäss Art. 120 ff. OR (MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht [nachfolgend: Komm. Rechnungslegung], Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 71 zu Art. 958c OR; siehe auch ROBERT GUTSCHE, Komm. Rechnungslegung, a.a.O., N. 16 ff. zu Art. 959a OR).

3.3.4.3 Das Bruttoprinzip erfasst zum einen die horizontale Ebene (Aktiven und Passiven bzw. Aufwand und Ertrag; Verrechnungsverbot i.e.S.), zum andern auch die vertikale Ebene (zwei Aktiven, zwei Verbindlichkeiten, zwei Aufwände oder zwei Erträge; Saldierungsverbot; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 5. Aufl.

2022, § 6 N. 177; LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, Rz. 337 ff.). Buchführungs- und rechnungslegungsrechtlich ist die Nettodarstellung den eher geringfügigen "Korrekturposten" vorbehalten, die namentlich in Rabatten, Skonti, Preisnachlässen und dergleichen zum Ausdruck kommen (MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Komm. Rechnungslegung, a.a.O., N. 71 zu Art. 958c OR). Solche künftigen Mindereinnahmen oder Mehraufwendungen, zusammenfassend Erlösminderungen genannt, setzen den gebuchten Bruttoerlös auf den Nettoerlös herab, der den eigentlichen Umsatz ausmacht (KARL KÄFER, Berner Kommentar, Die kaufmännische Buchführung, Bd. VIII/2/2, 1981, N. 167 ff. zu Art. 958 OR; vgl. BGE 27 I 151 E. 3; 48 I 139 E. 2; 84 I 98 E. 2). Es handelt sich um proportionale Erfolgselemente, die daher unmittelbar an den Erlös angerechnet werden dürfen (ERNST BOSSARD, Zürcher Kommentar, Die kaufmännische Buchführung, Bd. V/6/3b, 1984, N. 114 ff., insb. 116 zu Art. 958 OR). Die Nettodarstellung bildet aber keine Pflicht; die Erlösminderung darf auch einem entsprechenden Konto belastet werden (Konti 3800 ff.; dazu MATTLE/HELBLING/PFAFF, Schweizer Kontenrahmen KMU, 2. Aufl. 2023, S. 45 und 122), was jedenfalls im Fall der mittleren und grösseren Unternehmungen den Regelfall bildet. Dies ändert nichts am besonderen Charakter dieser Positionen. "Gedanklich" bilden sie Abzugspositionen (Nettoprinzip).

3.3.4.4 Ansonsten herrscht von vornherein das Bruttoprinzip. Diesem zufolge sind Leistung und Gegenleistung gesondert zu buchen. Sie haben zur Bebuchung je eines Kontos zu führen, unabhängig davon, ob die Rechnung bzw. Gutschrift "netto" dargestellt ist. Untersagt ist namentlich "die ungute Praxis, einen Aufwandsposten dadurch zu verschleiern, dass man einfach einen Ertragsposten um den entsprechenden Betrag kürzt" (BÖCKLI, a.a.O., § 6 N. 182).

BGE 149 II 290 S. 299

3.4

3.4.1 Den vorinstanzlichen Feststellungen (Art. 105 Abs. 1 BGG) und den Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) kann entnommen werden, dass die Produktionskosten zunächst dem Aufwandkonto 3060 belastet und dann "eins zu eins" dem Ertragskonto 4500 gutgeschrieben wurden. Die Weiterbelastung an die Urproduzenten erfolgte damit im Umfang des tatsächlichen Aufwandes, den die Steuerpflichtige zu tragen hatte. Dennoch geht sie davon aus, dass eine Entgeltsminderung vorliege.

3.4.2

3.4.2.1 Wie dargelegt, können dem geltenden Mehrwertsteuerrecht keine ausdrücklichen Bestimmungen zum Umfang der zulässigen Entgeltsminderung entnommen werden. Die Fragestellung ist aber nicht neu und hat das Bundesgericht insbesondere schon im Anwendungsbereich von Art. 22 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (BRB WUST 1941; AS 57 793) beschäftigt. Der Begriff der Gegenleistung wurde "stets weit ausgelegt" (Urteil A.128/1980 vom 22. Oktober 1982 E. 2b); steuerbar war "die volle Gegenleistung" (Urteil 2A.101/1993 vom 30. Januar 1995 E. 2c). Das Entgelt bestand aus den "gesamten Bruttoeinnahmen, die mit der Lieferung in ursächlichem Zusammenhang stehen" (Urteil 2A.332/1997 vom 29. Oktober 1999 E. 2b), ohne Unterscheidung danach, ob die eingenommenen Beträge für den Empfänger Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen (erstmalig dazu: Urteil A.60/1946 vom 20. September 1946 E. 1; alsdann BGE 74 I 317 E. 1; 75 I 71 E. 1; 80 I 44 E. 2; zuletzt etwa Urteil 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 6; WILHELM WELLAUER, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. I, 1959, Rz. 464 und 509; DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983/1992, Rz. 558). Kosten konnten "keine abgezogen werden" (Urteil 2A.332/1997 vom 29. Oktober 1999 E. 2b).

3.4.2.2 Zu den Entgeltsminderungen führte das Bundesgericht aus, dass "Rabatte und andere Preisnachlässe, die der Lieferer dem Abnehmer gewährt, die Gegenleistung für die Ware und damit das steuerbare Entgelt vermindern" (Urteile A.207/1981 vom 24. Juni 1983 E. 2; A.215/1981 vom 28. September 1983 E. 5; 2A.211/1992 vom 29. November 1993 E. 3a). Dabei wurde den von den Parteien getroffenen Vereinbarungen ausschlaggebendes Gewicht beigemessen (Urteil A.125/1986 vom 30. September 1986 E. 1). Wenn allerdings

BGE 149 II 290 S. 300

eine Rabattgewährung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich und offenkundig einzig getroffen worden war, um die Warenumsatzsteuer auf dem Entgelt für die Lieferung (teilweise) einzusparen, nahm die bundesgerichtliche Praxis eine Steuerumgehung an (Urteil 2A.211/1992 vom 29. November 1993 E. 3a). In Normalfall fielen - neben Rabatten, Skonti, Bonifikationen, Debitorenverlusten und dergleichen - insbesondere die Versandkosten, die Versicherungsprämien für den Versand und die Verpackungskosten unter die Entgeltsminderungen (Urteil 2A.304/1990 vom 26. Februar 1991 E. 5a).

3.4.2.3 Im Anwendungsbereich von Art. 26 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV 1994; AS 1994 1464) wurde die bisherige Formel dahingehend erweitert, dass lediglich diejenigen Zuwendungen nicht zum Entgelt zählten, die "nicht in einem ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung stehen" (Urteil 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.3.1). Dies führte über zur Praxis zu Art. 33 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 1999; AS 2000 1300), wobei das Bundesgericht wiederum an den bisherigen Stand der Rechtsprechung anknüpfte. Es wiederholte, dass der Abzug für Rabatte, Skonti und dergleichen "einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus[setzt], der das steuerbare Entgelt auslöst" (BGE 136 II 441 E. 3.2 zu Art. 44 Abs. 2 MWSTG 1999). Bei Entgeltsminderungen handle es sich um "Preisnachlässe, die bei Vertragsschluss oder später gewährt werden" (Urteile 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.3; 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.3; zur praktischen Abwicklung: WALTER STEIGER, Steuerliche Behandlung von Entgeltsminderungen/Debitorenverlusten, StR 57/2002 S. 659, insb. 662 f.).

3.4.3 Dies alles präjudiziert nunmehr die Auslegung von Art. 24 Abs. 1 MWSTG 2009, die unter Aspekt der Entgeltsminderung bis anhin noch nicht vorzunehmen war. Es zeigt sich, dass der Anwendungsbereich der Entgeltsminderung von Handelsrechts wegen eng und den eigentlichen "Korrekturposten" vorbehalten ist, die zumindest "gedanklich" dem Nettoprinzip zugänglich sind (vorne E. 3.3.4.2). Gegen das ansonsten herrschende Bruttoprinzip verstösst von vornherein, wenn Aufwände und Erträge, mögen sie auch auf demselben Vertragsverhältnis beruhen, saldierend behandelt werden. Vor dem Hintergrund dessen, dass Entgeltsminderungen typischerweise den Preisnachlässen (durch Rabatte, Skonti oder dergleichen)

BGE 149 II 290 S. 301

und ähnlichen proportionalen Erfolgselementen vorbehalten sind, die daher unmittelbar an den Erlös angerechnet werden dürfen, konkretisiert sich das Gebot, voneinander unabhängige Leistungen "brutto", selbständig zu behandeln (Art. 19 Abs. 1 MWSTG 2009; vorne E. 3.3.3 bzw. 3.3.4.3). Auch im geltenden Mehrwertsteuerrecht ist von Entgeltsminderungen nur zu sprechen bei "Rabatten, Skonti, Mängelrügen, Debitorenverlusten, Umsatzboni, Rabattvergütungen, Rückvergütungen, Vergütungen infolge Rückgängigmachung der Leistung, Rücknahme von Umschliessungen" und dergleichen (GEIGER, HK MWSTG, a.a.O., N. 5 zu Art. 24 MWSTG

2009; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 6 N. 6 und § 8 N. 33). Solche stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit der erbrachten Leistung (MICHAEL BEUSCH, HK MWSTG, a.a.O., N. 1 zu Art. 41 MWSTG 2009) und sind "proportional". Das Urteil 2C_647/2021 vom 1. November 2021 E. 5.3 spricht vom "rapport direct avec l'opération à la base de la contre-prestation initiale". Das Leistungsverhältnis wird allein aufgrund der Entgeltsminderung weder aufgehoben noch noviert, es tritt lediglich eine Änderung der Bemessungsgrundlage ein (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 27). Nicht als Entgeltsminderungen gelten Kreditkartenkommissionen, Scheckgebühren, WIR-Einschläge und dergleichen (dazu Art. 46 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV 2009; SR 641.201]), wenngleich diese einen gewissen proportionalen Charakter tragen. Sie unterliegen dem Bruttoprinzip, ergeben derartige Aufwendungen sich doch aufgrund dessen, dass die Leistungen von einer Drittpartei - beispielsweise einer Kreditkartengesellschaft oder einer Bank - erbracht wurden.

3.5 Die Steuerpflichtige hat die von ihr getragenen Produktionskosten, die sie alsdann "eins zu eins" an die Urproduzenten weiterreichte, handelsrechtlich als Aufwand und als Ertrag verbucht. Die Bruttodarstellung entspricht den Vorgaben des Buchführungsrechts. Insbesondere herrscht auch keine Durchlauf-Konstellation: In Bezug auf die Produktionskosten ist die Steuerpflichtige weder im Namen der Urproduzenten noch für deren Rechnung aufgetreten (Art. 24 Abs. 6 lit. b MWSTG 2009), zumal sie den vollen Vorsteuerabzug getätigt hat. Sie hätte damit die Weiterleitung der Produktionskosten versteuern (Art. 18 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 1 MWSTG 2009) und dabei den Normalsatz anwenden müssen (Art. 25 Abs. 1 MWSTG 2009). Die von der Steuerpflichtigen geübte Praxis, ihre

BGE 149 II 290 S. 302

Rechnungen bzw. Gutschriften einer mehrwertsteuerlichen "Nettobetrachtung" zu unterziehen, findet mithin keine mehrwertsteuerrechtliche Grundlage und widerspricht dem Handelsrecht. Die Weiterbelastungen an die Urproduzenten bilden keine geringfügige "proportionale" Korrekturposition; ein hinreichend unmittelbarer Zusammenhang zu den von den Urproduzenten bezogenen Holzlieferungen ist nicht gegeben. Die ESTV hat eingekaufte und weiterbelastete Fremdarbeiten von Fr. 5'304'357.- festgestellt, was im vorinstanzlichen Verfahren unbestritten geblieben ist. Damit hat die Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf diesem Betrag zu entrichten. Im Gegenzug ist sie berechtigt, die Vorsteuer in gleicher Höhe abzuziehen (was sie bereits getan hat).