

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. Dezember 2003 [SRK 2003-035])

Mehrwertsteuer. Bemessungsgrundlage. Rechnungsstellung. Steuerüberwälzung.

- Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ist das gesamte Entgelt, das der Steuerpflichtige für seine Leistung erhält. Dazu gehören auch Beiträge eines Dritten, durch welche die Leistungen des Erbringers an den Empfänger direkt verbilligt werden (so genannte Preisauffüllung; E. 3b).

- Der in der Rechnung an den Lieferungsempfänger auszuweisende Steuerbetrag hat sich nach dem von diesem aufgewendeten Entgelt zu richten. Stellt die Beschwerdeführerin für die gleiche Leistung einem Dritten, der den Nettopreis auffüllt, eine Rechnung, hat sie darin die auf der Differenz zum Bruttopreis geschuldete Steuer auszuweisen. Von dieser zwingenden gesetzlichen Ausgangslage darf nicht abgewichen werden, bloss weil es sich beim Dritten um keinen Steuerpflichtigen handelt (E. 3c).

- Die Frage der Steuerüberwälzung beschlägt einzig das privatrechtliche Verhältnis zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger (E. 2b). Damit ist gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) der steuerpflichtige Leistungsempfänger für den korrekten Vorsteuerabzug verantwortlich; macht er infolge einer falschen Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer einen zu hohen Vorsteuerabzug geltend, kann die ESTV den Abzug verweigern oder allenfalls beim Leistungsempfänger zurückfordern. Jedenfalls kann die ESTV bei einem vorschriftswidrigen Vorsteuerabzug in der Steuerabrechnung des Empfängers keine Nachforderung beim Leistungserbringer stellen (E. 3d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Base de calcul. Facturation. Transfert de l'impôt.

- La base de calcul de la taxe sur la valeur ajoutée est l'ensemble de la contre-prestation perçue par l'assujéti en contre-partie de sa prestation. Sont inclus également les montants d'un tiers qui réduisent directement en faveur du destinataire le prix des prestations du fournisseur (ce que l'on appelle le complément de prix; consid. 3b).

- Le montant de l'impôt résultant de la facture adressée au destinataire de la livraison doit se baser sur la contre-prestation dépensée. Dans la mesure où la recourante facture la même prestation à un tiers qui a complété le prix net, elle doit attester de l'impôt dû sur la différence avec le prix brut. Il ne peut pas être dérogé à cette réglementation pour la simple raison que le tiers en cause n'est pas un assujéti (consid. 3c).

- La question du transfert de l'impôt concerne seulement le rapport de droit privé entre le fournisseur de prestation et le destinataire (consid. 2b). A cet égard, le destinataire est responsable vis-à-vis de l'Administration fédérale des contributions (AFC) de la correcte déduction de l'impôt préalable; s'il fait valoir une déduction trop élevée de l'impôt préalable sur la base d'une fausse facturation émise par le fournisseur de prestations, l'AFC peut refuser ou au besoin réclamer la déduction auprès du destinataire de la prestation. Dans tous les cas l'AFC ne peut établir aucun redressement auprès du fournisseur de la prestation en présence d'une déduction illégale de l'impôt préalable ressortant du décompte fiscal du destinataire (consid. 3d).

Imposta sul valore aggiunto. Base di calcolo. Fatturazione. Trasferimento d'imposta.

- La base di calcolo dell'imposta sul valore aggiunto è il totale della contro-prestazione che il contribuente riceve per la propria prestazione. Sono compresi anche i contributi di un terzo che permettono di ridurre direttamente il prezzo delle prestazioni del fornitore al destinatario (il cosiddetto complemento di prezzo; consid. 3b).

- L'importo fiscale che deve figurare nella fattura al destinatario della prestazione deve basarsi sulla contro-prestazione fornita. Se la ricorrente emana una fattura ad un terzo per la stessa prestazione e tale fattura è un complemento del prezzo netto, la ricorrente deve indicare nella fattura dovuta sulla differenza rispetto al prezzo lordo. Il fatto che il terzo non sia un contribuente non permette di fare eccezioni a questo principio imperativo sancito dalla base legale (consid. 3c).

- La questione del trasferimento d'imposta concerne unicamente il rapporto di diritto privato fra il fornitore della prestazione ed il destinatario (consid. 2b). Per questo motivo, il destinatario della prestazione è responsabile verso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) per la corretta deduzione dell'imposta precedente; se egli, a causa di una fatturazione sbagliata da parte del fornitore di prestazioni, fa valere una deduzione dell'imposta precedente troppo elevata, l'AFC può rifiutare la deduzione o eventualmente chiedere il rimborso al destinatario della prestazione. Comunque l'AFC non può chiedere un versamento supplementare al fornitore della prestazione in caso di deduzione dell'imposta precedente contraria alle disposizioni e che figura nel calcolo fiscale del destinatario (consid. 3d).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die S. AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb von Anlagen für die Schlachtung und Verarbeitung von Geflügel und Geflügelfleisch, Aufzucht und Brut; Handel mit Nutz- und Schlachtgeflügel aller Art, Geflügelfleisch und anderer Lebensmittel. Sie ist für ihre Tätigkeit seit 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen.

Kontingentsberechtigte Importeure von ausländischem Geflügel sind nach Massgabe der Landwirtschaftsgesetzgebung gehalten, in einem bestimmten Verhältnis zur Importmenge auch inländisches Geflügel zu beziehen (so genannte Inlandleistungen). Zusammen mit anderen Geflügelproduzenten einerseits und mit den Geflügelimporteuren andererseits bildet die Beschwerdeführerin den auf einer privatrechtlichen Vereinbarung gründenden «Geflügelausgleichsfonds» (im Folgenden: GAF) mit dem Zweck der Verbilligung des inländischen Geflügelhandels (Vertrag vom 28. März 1996 bzw. vom 3. November 1998). Danach bezahlt der Importeur bei der Einfuhr jeweils einen gewissen Betrag in den GAF. Anlässlich der Lieferung von inländischem Geflügelfleisch durch die Beschwerdeführerin sodann an den Abnehmer (Importeur) fakturiert die Beschwerdeführerin lediglich einen «Nettopreis» und stellt die Differenz zum «Bruttopreis» der Geflügellieferung dem GAF in Rechnung.

Bis April 1996 wies die Beschwerdeführerin in den Rechnungen an die Abnehmer ihres Geflügels die Steuer lediglich nach Massgabe des Nettopreises aus, auf die restliche Steuer wies sie in den Rechnungen an den GAF hin. Ab Mai 1996 fakturierte sie den Empfängern des Geflügels weiterhin den Nettopreis, wies ihnen gegenüber nun aber auf die Steuer nach Massgabe des

Bruttopreises (Nettopreis zuzüglich Beitrag des GAF) hin, also zusätzlich auf die Steuer, die sie bis anhin gegenüber dem GAF ausgewiesen hatte. Die Beschwerdeführerin rechnete die gesamte den Abnehmern in Rechnung gestellte Steuer mit der ESTV ab, indem sie die abzuliefernde Steuer kapitalisierte und auf diese Weise den zu deklarierenden Umsatz ermittelte. In den Rechnungen an den GAF wies die Beschwerdeführerin keine Steuer mehr aus. Die Beiträge des GAF berücksichtigte sie in ihren Abrechnungen im deklarierten Gesamtumsatz, zog sie aber «als von der Steuer ausgenommene Umsätze» wieder ab.

B. An diversen Tagen in den Monaten März, November und Dezember 1999 führte die ESTV bei der S. AG eine Steuerkontrolle durch und revidierte die Perioden 1/95-3/99. Gestützt darauf forderte sie u. a. mit Ergänzungsabrechnung vom 9. Dezember 1999 von der Steuerpflichtigen Fr. 692'382.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Die Verwaltung warf der Steuerpflichtigen dabei vor, sie habe mit ihrer Art der Rechnungstellung ab Mai 1996 den steuerpflichtigen Kunden zu einem unrechtmässigen Vorsteuerabzug verholten. Mit Schreiben vom 10. Dezember 1999 räumte die ESTV der Steuerpflichtigen die Gelegenheit ein, Bestätigungen der Kunden beizubringen, aus denen hervorgeht, ob und in welchem Umfang sie den beanstandeten Vorsteuerabzug vornahmen. Die Verwaltung stellte dabei in Aussicht, allenfalls auf die Ergänzungsabrechnung (EA) zurückzukommen.

C. Nach weiteren Schriftenwechseln entschied die ESTV am 27. Juli 2001, die S. AG schulde der ESTV für die Steuerperioden 1/95-3/99 zusätzlich Fr. 692'382.- nebst Verzugszins. Dagegen liess die S. AG am 14. September 2001 Einsprache erheben und den Antrag stellen, den Entscheid aufzuheben.

D. Mit Einspracheentscheid vom 9. Januar 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung für die Perioden 1/95-3/99 im Betrag von Fr. 692'382.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte sie an, zwar sei richtig, dass sowohl die vom Leistungsempfänger als auch die vom GAF geleisteten Zahlungen als Entgelt für die von der Einsprecherin erbrachten Lieferungen anzusehen seien. Davon sei aber die Frage zu unterscheiden, ob die Einsprecherin die geschuldete Mehrwertsteuer in den Rechnungen richtig ausgewiesen und gegenüber der ESTV auch korrekt deklariert hat. Dies sei zu verneinen. Die Einsprecherin verhalte sich bei der Rechnungstellung widersprüchlich, indem sie dem Leistungsempfänger den um die GAF-Beiträge reduzierten Nettopreis in Rechnung gestellt, die Steuer aber nach Massgabe des höheren Bruttopreises (Nettopreis zuzüglich GAF-Beiträge) berechnet und ausgewiesen habe. Auf diese Weise von zwei verschiedenen Begriffen des Entgelts auszugehen, stehe im Widerspruch zu Art. 28 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464). Wolle die Einsprecherin in der Rechnung an den Leistungsempfänger die Steuer auf dem Bruttopreis ausweisen, so müsse sie auch den Bruttopreis in Rechnung stellen. Fakturiere sie aber nur den Nettopreis, so lasse das Gesetz den Hinweis nur auf die auf dem Nettopreis geschuldete Steuer zu. Die Einsprecherin habe folglich in den Rechnungen die Steuer auf einer falschen Bemessungsgrundlage berechnet. Da bis anhin eine formelle Korrektur mit Gutschrift und Rückerstattung der zu hoch berechneten Steuer ausgeblieben sei, habe die Einsprecherin die zu hoch berechnete und ausgewiesene Steuer der ESTV abzuliefern. Dies habe die Einsprecherin zwar versucht, indem sie die geschuldete Steuer kapitalisiert und so den der geschuldeten Steuer entsprechenden Umsatz ermittelte. Dieser Umsatz sei aber gemäss den Geschäftsbüchern mit den Leistungsempfängern nicht erzielt worden. Hinzugerechnet habe die Einsprecherin die vom GAF erhaltenen, steuerbaren Zahlungen. Damit weise sie in den Abrechnungen einen zu hohen Umsatz aus. Infolgedessen habe sie diesen Umsatz als von der Steuer ausgenommenen Umsatz wieder abgezogen, obwohl sie keinen solchen tätigte.

E. Am 10. Februar 2003 lässt die S. AG bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen und den Antrag stellen, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben. Mit Vernehmlassung vom 19. Mai 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

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

Aus den Erwägungen:

1.a. und b. (Formelles)

2.a. Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Die Rechnung des Leistungserbringers muss u.a. Art, Gegenstand und Umfang der Leistung, das Entgelt für die Leistung sowie den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag enthalten. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, darf der Steuerpflichtige nur den Steuersatz angeben (Art. 28 Abs. 1 MWSTV). Verwendet der steuerpflichtige Leistungsempfänger diese Leistung für eine steuerbare Ausgangsleistung, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer auf der Eingangsleistung abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Gemäss Rechtsprechung kommt der Rechnung im System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug eine besondere Bedeutung zu. Die Rechnung dient dem Empfänger der Leistung als Beleg gegenüber der ESTV, dass der Leistungserbringer die Steuer abgerechnet hat, und soll dem steuerpflichtigen Empfänger die Möglichkeit verschaffen, die Vorsteuer abzuziehen (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, E. 5a, in Steuer Revue [StR] 3/2003, S. 213).

b. Die Frage der Steuerüberwälzung beschlägt nicht das Subordinationsverhältnis zwischen der ESTV und dem steuerpflichtigen Leistungserbringer bzw. der ESTV und dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger, sondern einzig und allein das privatrechtliche Verhältnis zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger. So ist denn auch gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung der Zivilrichter, und nicht die Verwaltung, zuständig zur Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung (Art. 28 Abs. 6 MWSTV; statt vieler: Entscheid der SRK vom 7. Mai 1997 in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 222, vor allem E. 5b/bb und c; noch unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002], E. 5.2).

3.a. In den zur vorliegenden Steuernachforderung führenden Fällen fakturierte die Beschwerdeführerin den Abnehmern ihrer Geflügellieferungen die um die GAF-Beiträge verbilligten Preise (so genannte Nettopreise). In den Rechnungen wies sie die Steuer jeweils nach Massgabe dieser Nettopreise offen aus. Zusätzlich wies sie in den gleichen Rechnungen an die Lieferungsempfänger auf die Steuer nach Massgabe der GAF-Beiträge hin, insgesamt folglich auf die Steuer berechnet nach dem so genannten Bruttopreis bzw. nach dem Gesamtentgelt für ihre Lieferungen. Dem Fiskus lieferte sie jeweils die gesamte den Lieferungsempfängern in Rechnung gestellte Steuer ab. In den Rechnungen an den GAF wies die Beschwerdeführerin keine Steuer aus.

b. Die Parteien gehen mit Recht davon aus, es handle sich bei den Beiträgen des GAF an die Beschwerdeführerin, welche deren Geflügellieferungen an die Abnehmer direkt verbilligen, um Entgelt von dritter Seite für diese Lieferungen (so genannte Preisauffüllung; E. 2a hievor). Die Beiträge des GAF bilden infolgedessen zusammen mit den Nettopreisen Steuerbemessungsgrundlage der Lieferungen. Die Beschwerdeführerin schuldet für ihre Lieferungen Mehrwertsteuern nach Massgabe des Gesamtentgelts (hier: Bruttopreis). Auch darüber sind sich die Verfahrensbeteiligten offensichtlich einig.

c. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin entspricht demgegenüber die Art und Weise ihrer Fakturierung nicht dem geltenden Recht. Bereits aus dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 MWSTV ergibt sich, dass der in der Rechnung an den Leistungsempfänger auszuweisende Steuerbetrag sich nach dem darin genannten Entgelt (hier: Nettopreis) zu richten hat (E. 2a hievor). Daraus folgt zwingend, dass die Beschwerdeführerin, falls sie für das Entgelt ihrer Lieferung eine weitere Rechnung an einen Dritten ausstellt, darin die entsprechende Steuer auszuweisen hat. Nichts anderes ist aus der ratio dieser Vorschrift zu schliessen. Art. 28 Abs. 1 MWSTV soll dem steuerpflichtigen Empfänger die Möglichkeit verschaffen, die Vorsteuer abzuziehen (E. 2a hievor), selbstverständlich nur soweit er auch damit belastet worden ist. Dies trifft im Falle der Abnehmer des beschwerdeführerischen Geflügels nur nach Massgabe des Nettopreises zu und nicht auch im Umfang des restlichen Entgelts, welches die Beschwerdeführerin dem GAF fakturierte. Keine der anderen Auslegungsmethoden führt auch nur annähernd zum Schluss, die Beschwerdeführerin könne gestützt auf Art. 28 Abs. 1 MWSTV die in der Rechnung an den Leistungsempfänger ausgewiesene Steuer nach Massgabe eines anderen Entgeltsbetrages berechnen, als nach jenem, den sie fakturiert.

Will also die Beschwerdeführerin die Steuer offen ausweisen, dann hat sie dies in der Rechnung an den Leistungsempfänger für den dort fakturierten Teil des Entgelts und in der Rechnung an den GAF für den Rest des Entgelts zu tun. Wie die Beschwerdeführerin selbst einräumt, ging es ihr darum, ihre steuerpflichtigen Kunden zum Vorsteuerabzug auf dem Gesamtentgelt zu verhelfen, da der GAF als nicht Steuerpflichtiger zum Vornherein nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Dieses Motiv berechtigt nicht, sich den Vorgaben von Art. 28 Abs. 1 MWSTV zu widersetzen. Die Beschwerdeführerin hat die steuerlichen Konsequenzen der mit ihren Geschäftspartnern gewählten Art und Weise der Geschäftsabwicklung zu tragen. Wäre beispielsweise vereinbart gewesen, die Beschwerdeführerin fakturiere ihre Lieferungen zum Gesamtentgelt den Leistungsempfängern, welche die Verbilligungsbeiträge direkt vom GAF erhalten, so wäre einem Ausweis über die volle Steuer nichts im Wege gestanden. Darüber ist hier aber nicht zu befinden. Ebenfalls nicht zu beurteilen ist die Frage, wie zu entscheiden wäre, wenn das ganze Entgelt dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellt worden wäre, unter Anrechnung der Preisauffüllung des GAF und ohne dass diese dem GAF in Rechnung gestellt worden wäre. Entscheidend ist, dass nach der gewählten Abwicklung der Geschäfte die Beschwerdeführerin die Steuer nicht vorschriftsgemäss auswies.

Die steuerpflichtige Leistungserbringerin darf dem Empfänger aufgrund der zwingenden gesetzlichen Ausgangslage nur jene Mehrwertsteuer ausweisen, die sich nach Massgabe ihrer Leistung und des vom Empfänger dafür aufgewendeten Entgelts (hier Nettopreis) als Bemessungsgrundlage ergibt. Fakturiert sie gleichzeitig einem Dritten, der den Nettopreis auffüllt, hat sie die auf der Differenz zum Bruttopreis geschuldete Steuer in dieser Rechnung auszuweisen. Von dieser Regelung darf sie nicht abweichen, nur weil es sich beim Dritten um keinen Steuerpflichtigen handelt.

Aus dem Hinweis auf das deutsche Recht kann die Beschwerdeführerin nichts für ihren Vorteil ableiten. Zunächst ist die ESTV nicht gehalten, sich in ihrer Praxisbildung am deutschen Recht zu orientieren, wenn die schweizerische Vorschrift - wie gezeigt - keinen Spielraum offen lässt. Im Übrigen ist die Vergleichbarkeit des vorliegenden Falls mit den durch die Beschwerdeführerin zitierten Textstellen der deutschen Autoren nicht gegeben, wird hier doch - anders als dort - dem Dritten sein (Teil-)Entgelt in Rechnung gestellt.

Mit Recht erwähnt die Vorinstanz schliesslich, dass die Beschwerdeführerin formell auch nicht fehlerfrei mit der ESTV abrechnete, indem sie beispielsweise die abzuliefernde Steuer kapitalisierte und auf diese Weise den zu deklarierenden Umsatz ermittelte oder indem sie die Beiträge des GAF aus diesem Grund wiederum «als von der Steuer ausgenommene Umsätze» abzog, um sie nicht zweimal als Umsatz berücksichtigen zu müssen.

d. Dennoch hat die Beschwerdeführerin für die fraglichen Geflügellieferungen per saldo genau die Steuer abgeliefert, die sie dafür schuldet, nämlich jene berechnet nach Massgabe des Bruttopreises (also einschliesslich der Beiträge des GAF), mithin nach dem Gesamtentgelt. Dies räumt an mehreren Stellen ausdrücklich auch die Vorinstanz ein.

Damit ist das Steueraufkommen mit Bezug auf die fraglichen Geflügellieferungen der Beschwerdeführerin maximal und erleidet keinerlei Einbusse. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin die Steuer falsch auswies, denn was sie den Leistungsempfängern zuviel an Steuern fakturierte, stellte sie dem GAF zu wenig in Rechnung.

Die vorschriftswidrige Fakturierung erweist sich nur in jenen Fällen als steueraufkommensrelevant, in welchen die Leistungsempfänger die Vorsteuer nicht nur - was rechtens wäre - berechnet nach dem Nettopreis, sondern darüber hinaus auch die von der Beschwerdeführerin in der Faktura ebenfalls ausgewiesene Steuer auf den Beiträgen des GAF abzogen. In diesem Umfang (Steuer auf den Beiträgen des GAF) wäre ein Vorsteuerabzug ungerechtfertigt, und das Steueraufkommen würde rechtswidrig geschmälert. Unabhängig davon, ob die Leistungsempfänger jeweils auch diese Vorsteuer (auf den Beiträgen des GAF) im Gesamttotal von Fr. 692'382.- in Abzug brachten, hat die ESTV diese Summe von der Beschwerdeführerin nachgefordert.

Nach eigenen Angaben der ESTV hat sie bis anhin bei 11 von 35 Empfängern von Geflügelfleisch im Rahmen der GAF-Vereinbarung eine Steuerkontrolle durchgeführt, und nur in einem Fall einen unzulässigen Vorsteuerabzug beanstandet. Soweit dort infolge des zu hohen Steuerausweises durch die Beschwerdeführerin eine Vorsteuer abgezogen worden ist, die über jene hinausgeht, die auf dem Nettopreis lastet, vermindert sich das Steueraufkommen und eine Nachforderung ist gerechtfertigt. Allerdings hat für diese Nachsteuer der steuerpflichtige Leistungsempfänger einzustehen. Dieser ist im Subordinationsverhältnis zum Fiskus dafür verantwortlich, dass er keine überhöhte Vorsteuer in Abzug bringt. Aufgrund des strengen Selbstveranlagungsprinzips im Mehrwertsteuerrecht (Art. 37 MWSTV) trifft ihn im Veranlagungsverfahren eine weitreichende Sorgfaltspflicht mit Bezug auf die Steuerabrechnung und damit auch beim Abzug von Vorsteuern. Hätte er die ihm zumutbare Sorgfalt walten lassen, hätte er erkennen müssen, dass er Vorsteuern nur nach Massgabe des ihm in Rechnung gestellten und durch ihn bezahlten Nettopreises hätte in Abzug bringen dürfen. Er hätte in guten Treuen feststellen müssen, dass er auf der zusätzlich bzw. separat ausgewiesenen Steuer nach Massgabe der Preisauffüllung durch den GAF zu keinem Abzug der Vorsteuer berechtigt gewesen ist. Es verhält sich nicht anders als im Fall der - ebenfalls zulässigen (E. 2a hievor) - verdeckten Überwälzung der Steuer, wo der

Leistungsempfänger selber für die richtige Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer aus dem fakturierten Preis zu sorgen hat. Auch wäre er in Anwendung von Art. 28 Abs. 1 MWSTV verpflichtet gewesen, von der Beschwerdeführerin eine berichtigte Rechnung zu verlangen, in der die Steuer vorschriftsgemäss auszuweisen ist. Aus Art. 28 Abs. 1 MWSTV erwachsen dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger Ansprüche auf Abzug der Vorsteuer gegenüber dem Fiskus (E. 2a hievor). Jedoch kann der Fiskus in seinem Subordinationsverhältnis mit der Leistungserbringerin (Beschwerdeführerin) aus Art. 28 Abs. 1 MWSTV keinen durchsetzbaren Anspruch ableiten darauf, dass diese eine Rechnung ausstellt, auch nicht, dass sie eine vorschriftsgemässe Rechnung mit dem richtigen Steuerhinweis ausstellt (ausführlich: Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 [SRK 1996-050], E. 2c, insbesondere cc). Ist die Rechnung nicht vorschriftskonform, kann die ESTV lediglich dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug verweigern.

Hat die ESTV keinen durchsetzbaren Anspruch gegenüber der Beschwerdeführerin darauf, dass diese die Steuer gegenüber dem Leistungsempfänger richtig ausweist, kann sie bei einem vorschriftswidrigen Vorsteuerabzug in der Steuerabrechnung des Empfängers das verminderte Steueraufkommen nicht durch eine Nachforderung bei der Beschwerdeführerin kompensieren. Hiefür bedürfte es einer gesetzlichen Grundlage, an der es aber mangelt. Die ESTV hat ihren Anspruch im Subordinationsverhältnis zum Leistungsempfänger durchzusetzen. Es genügt also, wenn die Beschwerdeführerin der ESTV die Lieferungsempfänger bekannt gibt (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 [2001-154], E. 4b, bestätigt durch den noch unveröffentlichten Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002], E. 5).

Die ESTV hält dafür, die Beschwerdeführerin schulde die in den Rechnungen zu hoch berechnete Steuer, da sie es bis anhin unterlassen habe, die Rechnung formell zu korrigieren und die zu hoch berechnete Steuer dem Leistungsempfänger gutzuschreiben und zurückzuerstatten. Die Verwaltung verkennt, dass es sich hier um keinen Anwendungsfall von Rz. 799 ff. der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige handelt. Denn die Beschwerdeführerin irrte nicht bei der Steuerberechnung oder beim anwendbaren Steuersatz (s. Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, E. 6a, in StR 3/2003, S. 214). Falls die Beschwerdeführerin nicht nur zu viel Steuer auswies, sondern in der Tat auch zu viel Steuer überwältzte, kann die ESTV von der Beschwerdeführerin ohnehin nicht verlangen, diese an den Leistungsempfänger zurückzuerstatten. Die Durchsetzung dieses Anspruch unterliegt ausschliesslich der Privatautonomie der Beschwerdeführerin und des Leistungsempfängers (s. noch unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002], E. 5.3.3 und 5.4.1; E. 2b hievor).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der steuerliche Anspruch des Fiskus gegenüber der Beschwerdeführerin vollumfänglich erfüllt ist, weil diese für ihre Lieferungen die Steuer per saldo auf dem Bruttoentgelt ablieferte. Wird das Steueraufkommen durch einen unrechtmässigen Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers geschmälert, hat sich die ESTV bei diesem schadlos zu halten. In der vorliegenden Konstellation die Steuer dennoch bei der Beschwerdeführerin einzufordern, bedürfte einer gesetzlichen Grundlage, an der es mangelt. Erst recht als unzulässig erweist sich die Nachforderung, soweit das Vorgehen der Beschwerdeführerin keine Minderung des Steueraufkommens zu Folge hat, nämlich in jenen Fällen, in denen die Abnehmer keinen Vorsteuerabzug vornahmen, der über das ihnen fakturierte Entgelt (Nettopreis) hinausging.

4. Nach den voranstehenden Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der ESTV keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 6'000.-) mit den Verfahrenskosten (Fr. 6'000.-) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 6'000.-) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021 und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV], SR 172.041.0).

Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von praxisgemäss Fr. 9'000.- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 der hievor zitierten Verordnung).

Dokumente der SRK