Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1599/2006
{T 0/2}

Urteil vom 10. März 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Lorenz Kneubühler (Abteilungspräsident),
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____AG,
vertreten durch _____
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Gutscheine (1/1997 – 4/2001).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (Steuerpflichtige oder Beschwerdeführerin) bezweckt den Handel mit Textilien aller Art, insbesondere mit Herren- und Damenbekleidung. Sie ist seit 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Vom 11. – 14. Dezember 2001 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie betreffend die Quartale 1/1997 – 4/2001 mit den Ergänzungsabrechnungen Nr. 302'406 bzw. 302'407 vom 9. April 2002 Steuernachforderungen von Fr. 25'046.-- bzw. Fr. 3'798.--, je zuzüglich eines allfälligen Verzugszinses. Die Nachforderungen resultierten im Umfang von Fr. 12'191.95 bzw. Fr. 1'615.25 aus dem Vorhalt, die Steuerpflichtige habe im Zusammenhang mit dem Verkauf von Gutscheinen auf den Kassaquittungen den Vermerk „inkl. MWST 6,5% / 7,5%“ angebracht mit der Folge, dass die so ausgewiesene Steuer geschuldet sei, denn es sei nicht auszuschliessen, dass diese später als Vorsteuer geltend gemacht werde. Am 19. Februar 2002 liess die Steuerpflichtige die Steuerforderungen bestreiten und mit Bezug auf die Gutscheine geltend machen, die vom Kassasystem gedruckte Quittung mit dem Hinweis auf die Mehrwertsteuer sei nur für die interne Ablage bestimmt und werde nicht an die Kunden abgegeben. Da der Käufer der Gutscheine also keine Quittungen mit Mehrwertsteuervermerk in Händen habe, könne er die Steuer nicht unrechtmässig gegenüber der ESTV als Vorsteuer geltend machen. Soweit die ESTV das Gegenteil behaupte, habe sie den Sachverhalt unrichtig festgestellt.

C.
Am 8. August 2002 entschied die ESTV, sie habe von der Steuerpflichtigen zu Recht Fr. 25'046.-- sowie Fr. 3'798.-- Mehrwertsteuern, je zuzüglich Verzugszins, nachgefordert. Zur Begründung hielt die ESTV soweit hier interessierend fest, bei der Abgabe von Gutscheinen sei das Entgelt im Zeitpunkt der Einlösung zu versteuern. Die Abgabe der Gutscheine selbst unterliege deshalb grundsätzlich der Steuer nicht. Dies gelte jedoch nur, solange die Gutscheine keinen Hinweis auf die Mehrwertsteuer aufwiesen. Der Nachweis dafür, dass

die Steuerpflichtige die Kassaquittungen einzig intern verwendete, sei nicht erbracht. Mit Eingabe vom 16. September 2002 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und beantragten, den Entscheid aufzuheben, u.a. soweit er die Position Gutscheine betrifft. Zur Begründung liess sie im Wesentlichen vortragen, beim Verkauf eines Gutscheins tippe sie den entsprechenden Betrag zur buchhalterischen Kontrolle in die Kasse ein und bewahre den so erhaltenen Kassabeleg bei den Buchhaltungsunterlagen auf. Da diese Kassabelege nur dem internen Gebrauch dienten, habe sie es bis anhin unterlassen, die von der Kasse gemäss Programmierung automatisch aufgedruckte Zeile „inkl. MWST“ jeweils durchzustreichen. Dem Erwerber eines Gutscheins händige sie jedoch nie eine Kaufquittung aus, sondern nur den ausgefüllten Gutschein, welcher wertmässig dem Betrag der Zahlung entspreche. Nur der Kassabeleg, nicht aber der dem Kunden ausgehändigte Gutschein, weise auf die Mehrwertsteuer hin. Folglich bestehe keine Gefahr, dass jemand unberechtigt einen Vorsteuerabzug vornehmen könne.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 7. April 2006 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut, wies diese jedoch mit Bezug auf den Verkauf von Gutscheinen ab und bestätigte die Steuernachforderungen in Höhe von Fr. 12'191.95 bzw. Fr. 1'615.25, je zuzüglich Verzugszins. Am 23. Mai 2006 lässt die Steuerpflichtige gegen diesen Einspracheentscheid bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und sinngemäss beantragen, diesen mit Bezug auf die Steuernachforderungen in Höhe von Fr. 12'191.95 bzw. Fr. 1'615.25 aufzuheben; auf diesen bereits bezahlten Steuern sei ein Vergütungszins auszurichten. Für den im Einspracheentscheid gutgeheissenen Teil sei ebenfalls ein Vergütungszins auszurichten, so auch auf dem bereits bezahlten Verzugszins. Mit Vernehmlassung vom 14. Juli 2006 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

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

E.
Am 6. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die bis zum 31. Dezember 2006 bei der SRK anhängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 7. April 2006 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2001). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des MWSTG zugetragen hat (1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG; Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG; Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Der Umstand, dass zur Steuerbemessung massgebend ist, was der Leistungsempfänger tatsächlich aufwendet, bewirkt bei

Entgeltsminderungen eine entsprechende Verringerung der Bemessungsgrundlage (vgl. Art. 44 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 35 Abs. 2 MWSTV; vgl. Entscheid der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69 127 E. 2b.aa, mit Hinweisen; vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1197; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N. 1 zu Art. 40).

Nach der Praxis der ESTV kommen Gutscheine zum Bezug von steuerbaren Leistungen den Zahlungsmitteln gleich, und ihr Verkauf stelle einen Vorgang dar, der keine Mehrwertsteuer auslöse. Erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins sei die entsprechende Leistung zu versteuern; als Entgelt habe der Gegenwert der verkauften Leistung zu gelten (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 427c; Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 396; Branchenbroschüre Nr. 6 über den Detailhandel vom September 2000, Ziff. 2.15). Da der Verkauf von Gutscheinen der Steuer nicht unterliege, dürfe in den entsprechenden Verkaufsquittungen nicht auf die Mehrwertsteuer hingewiesen werden (Branchenbroschüre, a.a.O., Ziff. 2.15).

2.2 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG; Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung mit den in Art. 37 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 28 Abs. 1 MWSTV vorgeschriebenen Angaben auszustellen.

Nach Rechtsprechung und Lehre zum Mehrwertsteuerrecht wird dieser Rechnung eine zentrale Bedeutung beigemessen. Sie ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat; sowie dafür, wer Verfügungsmacht im Sinne von Art. 6 MWSTG bzw. Art. 5 MWSTV über einen Gegenstand hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So

bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer, und berechtigt sie den Leistungsempfänger direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 190 E. 5; Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 497 ff. E. 3.3, 4.2, vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 732 E. 5a; Entscheide der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht VPB 69.127 E. 3a.aa, vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 3a, je mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1312 ff.; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal Suisse, La Taxe sur La Valeur Ajoutée, Fribourg 2000, S. 221). Der mehrwertsteuerlichen Rechnung wird gar die Bedeutung eines "Checks auf den Bund" beigemessen. Die steuerpflichtigen Leistungsempfänger könnten darauf vertrauen und die darin ausgewiesene Mehrwertsteuer ohne eingehende Prüfung als Vorsteuer abziehen (SANDRA KNOPP PISI, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer – insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, in ASA 74 S. 396; vgl. BGE 131 II 188 f. E. 3.4).

Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung der Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" entwickelt (BGE 131 II 190 E. 5; Entscheid der SRK vom 11. September 2006, veröffentlicht in VPB 70.102 E. 2a, 4a.aa, vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 499 f. E. 4.2 f.), welcher selbst dann Geltung beansprucht, wenn die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde und es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 190 E. 5, 196 f. E. 8.1 f.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.6, A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 2.2, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2).

Auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV hat die Rechnung ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung nicht eingebüsst (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.7, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.4).

Gutschriften und andere Dokumente wie Quittungen, Kassazettel usw., die im Geschäftsverkehr Rechnungen ersetzen, sind solchen

Rechnungen gleichgestellt, wenn sie die Angaben nach Art. 37 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 28 Abs. 1 MWSTV enthalten (vgl. Art. 37 Abs. 3 MWSTG bzw. Art. 28 Abs. 3 MWSTV).

2.3 In einem konkreten mehrwertsteuerlichen Anwendungsakt haben die Gerichte zur Behauptung einer Beschwerdeführerin, die Kassabons dienten einzig der internen Buchführung und würden nie der Kundschaft ausgehändigt, was folgt entschieden: „Nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und nach den allgemeinen Gepflogenheiten in Verkaufsgeschäften werden die durch die Registrierkasse ausgedruckten Zettel, die Kassabons, den Kunden als Verkaufsquittung ausgehändigt. Dies ist gerichtsnotorisch und bedarf keiner weitergehenden Erläuterung“ (Entscheid der SRK [2003-003/004] vom 6. Oktober 2004 E. 3d.bb, welcher in diesem Punkt durch das Bundesgericht ausdrücklich bestätigt worden ist [Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 502 E. 5.4]). „Ob der Kunde den Kassabon tatsächlich mit sich nimmt oder nicht, hat keinen Einfluss auf die Funktion dieses Beweismittels, das darüber Auskunft gibt, welche Waren gekauft wurden und dass diese durch den Kunden bezahlt wurden“ (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 502 E. 5.4).

2.4 Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Vorschriften dieses Gesetzes über die Sachverhaltsfeststellung durch das Beweismittel „Auskünfte der Parteien“ im Steuerverfahren keine Anwendung; es gelten die spezialgesetzlichen Vorschriften, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung und das rechtliche Gehör (vgl. BGE 103 Ib 192 E. 3b; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 51). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich folglich keine Verpflichtung der zum Entscheid berufenen Instanz zur Durchführung einer mündlichen Anhörung der Steuerpflichtigen (BGE 117 II 346 E. 1b/aa, BGE 115 II 129 E. 6a; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administrativ, Neuchâtel 1984, Bd. I, S. 382 und Bd. II, S. 840). Trotzdem kann aber auch im Steuerverfahren die Anhörung von Parteien in bestimmten Fällen geboten sein, gehen doch die direkt aus der Verfassung fliessenden minimalen Verfahrensgarantien (insbesondere das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV) den Bestimmungen von Art. 2 Abs. 1 VwVG vor (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A. 110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b). Eine solche Beweismassnahme rechtfertigt sich aber nur, wenn sie als geeignet erscheint, Tatsachen,

die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen (Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7 E. 4b.bb, mit weiteren Hinweisen). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel verzichten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 5.1; ANDRÉ MOSER, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 122 ff. Rz. 3.68 ff.). Auf eine Parteibefragung kann namentlich dann verzichtet werden, wenn sich daraus offensichtlich keine neuen Tatsachen ergeben werden bzw. davon auszugehen ist, die Beschwerdeführerin würde an einer mündlichen Befragung nichts anderes behaupten können, als was sie bereits mit ihrer Beschwerdeschrift vorbringt (Entscheide der SRK [2003-030] vom 27. Juli 2004 E. 4b.cc, vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 5b).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall verkauft die Beschwerdeführerin als „Bon“ bezeichnete (Geschenk-)Gutscheine, die den jeweiligen Inhaber zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen nach freier Wahl im Umfang des darauf angegebenen Geldbetrags berechtigen. Beim Verkauf der Gutscheine vermerkt die Beschwerdeführerin darauf den vom Käufer gewünschten Betrag und händigt sie nach der Bezahlung des Ausgabepreises aus. Die Gutscheine sind unbeschränkt gültig und können nur im Geschäft der Beschwerdeführerin eingelöst werden. Sie sind überdies fortlaufend nummeriert. Die Beschwerdeführerin tippt die Nummer des Gutscheins sowohl bei der Abgabe an den Käufer als auch anlässlich der Einlösung durch den Inhaber in die Registrierkasse ein. Die Gutscheine enthalten keinen Hinweis auf die Mehrwertsteuer, wohl aber die Kassaquittungen über die Gutscheinverkäufe (sowohl der Vermerk „inkl. MWST“ als auch der Normalsatz mit dem entsprechenden Mehrwertsteuerbetrag sind ausdrücklich angegeben). Soweit ist der Sachverhalt im vorliegenden Fall unbestritten.

Die Beschwerdeführerin trägt nun aber vor, in der hier interessierenden Zeit habe sie beim Verkauf der Gutscheine jeweils den Ausgabepreis einzig zur buchhalterischen Kontrolle in die Registrier-

kasse getippt mit der Folge, dass sie das Doppel der Kassaquittung bei den Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt und den Originalbeleg weggeworfen habe. Dem Erwerber eines Gutscheines habe sie also keine Kaufquittung ausgehändigt, sondern nur den ausgefüllten Gutschein. Im Einspracheverfahren erwähnte die Beschwerdeführerin diesen Originalbeleg noch nicht, sondern sie ging implizite davon aus, es werde nur eine Kassaquittung gedruckt, welche zur Buchhaltung genommen, jedoch nicht dem Kunden ausgehändigt worden sei. Aus der Behauptung, sie habe die Originalquittungen jeweils weggeworfen, leitet die Beschwerdeführerin nunmehr ab, es habe keine Gefahr bestanden, dass unrechtmässig Vorsteuerabzüge durch die Käufer vorgenommen worden seien; die Nachforderung sei deshalb rechtswidrig, namentlich durch unrichtige und vollständige Feststellung des Sachverhalts, erfolgt.

3.2 Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Die SRK und das Bundesgericht kamen in einem vergleichbaren Anwendungsakt zum Schluss, es sei gerichtsnotorisch und bedürfe keiner weitergehenden Erläuterung, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung, dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den allgemeinen Gepflogenheiten in Verkaufsgeschäften die durch die Registrierkasse ausgedruckten Kassabelege den Kunden als Verkaufsquittungen ausgehändigt würden. Von dieser Rechtsprechung bzw. von der entsprechenden Tatsachenvermutung abzuweichen, besteht im vorliegenden Fall keinerlei Anlass. Denn die Beschwerdeführerin bleibt den Nachweis des steuerausschliessenden Umstandes, sie habe die Originale der Kassaquittungen beim Verkauf von Gutscheinen jeweils weggeworfen und nicht ausgehändigt, schuldig.

Vielmehr ist ihr entgegenzuhalten, dass hier Gutscheine über beträchtliche Beträge wie Fr. 1'000.--, Fr. 3'500.-- oder gar Fr. 5'000.-- zu beurteilen sind (vgl. Kassaquittungen als Beilage zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 14. November 2005). Jeder Käufer eines Gutscheines, lautend auf solche Beträge, handelte fahrlässig, liesse er sich den Kauf und vor allem die Bezahlung nicht mittels Quittung bestätigen. Dies allein angesichts des gewichtigen Gegenwerts dieser Gutscheine; aber auch, weil der Käufer sich der Gefahr von möglichen Nachweisnotständen aussetzen würde, für den Fall, dass der beschenkte Inhaber den Gutschein verliert oder dass bei der Einlösung allfällige Komplikationen auftreten. Das Gleiche hat ohne weiteres für Gutscheine mit geringeren Ausgabepreisen zu gelten. Die

Beschwerdeführerin macht denn auch nicht geltend, sie verweigere eine Aushändigung der Quittung auch dann, wenn sie vom Käufer ausdrücklich verlangt werde. All dies genügt zur begründeten Annahme, die Beschwerdeführerin habe die Originalquittungen über den Verkauf der Gutscheine, zumindest in aller Regel, den Käufern ausgehändigt.

Kommt hinzu, dass die bei den Akten liegenden Verkaufsquittungen mehrheitlich auf den Namen der Käufer der Gutscheine ausgestellt sind (immerhin auf 6 von 10 Quittungen sind entweder ursprünglich maschinell oder handschriftlich die Käufer aufgeführt). Wäre die Quittung einzig für den internen Gebrauch bestimmt, wie die Beschwerdeführerin vorzugeben versucht, reichte es, die Nummer des Gutscheins zu vermerken. Denn wie die Beschwerdeführerin selbst betont, ist der mit dem Gutschein abgewickelte Geschäftsverkehr lückenlos und zuverlässig erfasst und nachprüfbar, weil die Nummer des Gutscheins sowohl bei dessen Verkauf als auch bei der Einlösung registriert wird. Insofern ist der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Käufer der Gutscheine auf den Kassabelegen namentlich nennt, ganz offensichtlich nur damit zu erklären, dass die für den bezeichneten Käufer bestimmte Quittung diesem auch tatsächlich ausgehändigt wird. Unter diesen Umständen kann ohne weiteres auf das unsubstantiierte Beweisangebot des Parteiverhörs zu dieser Frage verzichtet werden. Abgesehen davon würde die Beschwerdeführerin an einer mündlichen Befragung nichts anderes behaupten können, als was sie bereits mit ihrer Beschwerde schriftlich vorträgt, weshalb auch deshalb in antizipierter Beweiswürdigung darauf zu verzichten ist (E. 2.4 hievor).

Es ist folglich davon auszugehen, die Beschwerdeführerin habe die Originale der Kassaquittungen beim Verkauf der Gutscheine ausgehändigt, wie dies dem gewöhnlichen Lauf der Dinge entspricht. Mit den Quittungen hat sie gegenüber dem Käufer die Mehrwertsteuer auf den Umsätzen mit den Gutscheinen zum Normalsatz ausgewiesen. Damit gab sie dem Kunden in verbindlicher Weise zum Ausdruck, sie kassiere für den Fiskus Steuern auf den Verkaufsgeschäften ein. Dieses Verhalten hat sich die Beschwerdeführerin anrechnen zu lassen. Die Steuer hat deshalb als auf den Leistungsempfänger bzw. auf den Empfänger der Kassaquittung überwälzt zu gelten, jedenfalls solange die Beschwerdeführerin ihren (falschen) Steuerausweis gegenüber dem Kunden nicht korrigiert. Sie hat beim Leistungs-

empfänger die Steuer einkassiert und muss diese dem Fiskus gestützt auf den Grundsatz „fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer“ aushändigen (vgl. E. 2.2 hievor). Es mangelt an einer gesetzlichen Grundlage dafür, dass eine steuerpflichtige Leistungserbringerin die als überwälzt und einkassiert zu geltende Steuer für sich behalten darf, selbst dann, wenn die entsprechende Aktivität grundsätzlich der Mehrwertsteuer gar nicht unterliegt. Einzig anspruchsberechtigt auf eine ausgewiesene, als überwälzt und einkassiert geltende Steuer ist der Fiskus, jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige die Steuer dem Kunden nicht rückerstattet (Entscheid der SRK [2003-003/004] vom 6. Oktober 2004 E. 3c.bb, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 497 ff.; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.2). Weder ist den Akten eine solche Steuerrückerstattung an einen Käufer zu entnehmen noch macht die Beschwerdeführerin eine solche geltend. Die Nachforderung erweist sich als rechtens.

An diesem Ergebnis ändert nichts, dass der Mehrwertsteuervermerk auf den Kassaquittungen angeblich in aller Regel durchgestrichen worden sei. Zum einen nahm die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren noch den Standpunkt ein, eine Durchstreichung habe sie gänzlich unterlassen (denn die Quittungen hätten lediglich internen Zwecken gedient); im Beschwerdeverfahren räumt sie immerhin noch ausdrücklich ein, dies nicht in allen Fällen getan zu haben. Zum andern wird aus den bei den Akten liegenden Exemplaren (Doppeln) von Quittungen ersichtlich, dass die Durchstreichung handschriftlich auf dem Doppel erfolgte, was keineswegs zwingend den Schluss aufdrängt, auf dem dem Erwerber ausgehändigten Original sei der Vermerk ebenfalls durchgestrichen. Im Gegenteil, hätte die Beschwerdeführerin den Vermerk auf dem Original gestrichen, dann hätte sich dies auf das Doppel übertragen, und eine nachträgliche Durchstreichung hätte sich dort erübrigt.

3.3 Es bleibt auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie durch die voranstehenden Erwägungen weder ausdrücklich noch implizite widerlegt sind.

3.3.1 Sie trägt vor, bei den Käufern der Gutscheine handle es sich vorwiegend um nichtsteuerpflichtige Personen. Selbst wenn also die Kassaquittungen den Kunden abgegeben worden seien, scheitere der Vorsteuerabzug bereits daran. Ein Vorsteuerabzug sei auch aus

formellen Gründen nicht möglich gewesen, weil der Kassabeleg die Angaben nach Art. 37 MWSTG bzw. Art. 28 MWSTV, mithin Name und Adresse des Leistungsempfängers in aller Regel gar nicht enthielt und mit dem Vermerk „Bon“ eine nicht steuerbare Leistung angab.

Die Frage nach der Qualifizierung der Kassabons als Rechnung und jene nach der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren irrelevant. Massgebend ist, dass durch ihr Verhalten die Steuer als im Umfang des ausgewiesenen Normalsatzes auf den Leistungsempfänger überwälzt zu gelten hat und – bis zu einer allfälligen Rückerstattung der Steuer an den Käufer – einzig dem Fiskus ein Anspruch auf die entsprechend einkassierte Steuer zukommen kann; dies unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Steuerpflichtigen handelt oder nicht (E. 2.2 und 3.2 hievor; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.4; Entscheid der SRK [2003-003/004] vom 6. Oktober 2004 E. 3e.aa). Schliesslich ist der Beschwerdeführerin ohnehin entgegenzuhalten, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Kassabon seine Funktion als Beweismittel selbst dann nicht verliert, wenn der Kunde ihn tatsächlich nicht mitnimmt (E. 2.3 hievor), mithin auch dann, wenn die Beschwerdeführerin das Original jeweils wegwarf, wie sie erfolglos vorzugeben versucht.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, die ESTV stütze sich zu Unrecht auf den Bundesgerichtsentscheid vom 14. Juli 2005, mithin auf den entsprechenden Entscheid der SRK vom 6. Oktober 2004 (vgl. E. 2.3 und 3.2 hievor). Der Sachverhalt, der dort zu entscheiden war, sei mit dem vorliegenden nicht vergleichbar. Dort sei darüber zu befinden gewesen, nach welchem Satz die Steuer zu entrichten war, hier jedoch, „ob die Beschwerdeführerin auf dem Verkauf von Gutscheinen – der ja der Mehrwertsteuer nicht unterliege – trotzdem die Mehrwertsteuer zu entrichten hätte, nur weil die rein theoretische Gefahr besteht, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsempfänger (missbräuchlich) einen Vorsteuerabzug erfolgreich geltend machen könnte“.

Die Beschwerdeführerin geht bereits im Ansatz fehl in der Annahme, sie schulde die Steuer, weil die Gefahr bestehe, ein Leistungsempfänger könne missbräuchlich Vorsteuern abziehen. Der Grundsatz „fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer“ hat unabhängig einer

allfälligen Missbrauchsgefahr zu gelten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.4). Im Übrigen sind die beiden Fälle in den rechtswesentlichen Punkten sehr wohl vergleichbar. Dort ging es um die Frage, ob die Steuer für eine normalerweise zum reduzierten Satz steuerbare Leistung zum Normalsatz geschuldet ist, wenn dieser auf dem Kassabeleg ausgewiesen wird; vorliegend um die Frage, ob die Beschwerdeführerin für eine Leistung, die normalerweise keine Steuer auslöst, die Mehrwertsteuer zum Normalsatz schuldet, wenn sie diesen auf dem Kassabeleg ausweist. Rechtswesentlich ist in beiden Verfahren die mithin gleichgelagerte Frage, ob eine selbst grundsätzlich nicht geschuldete Steuer abzuliefern ist, wenn sie auf dem Kassabeleg ausgewiesen wird.

3.3.3 Schliesslich hält die Beschwerdeführerin dafür, die Nachforderung verletze das Legalitätsprinzip. Es gehe nicht an, ihr Steuern deswegen aufzurechnen, weil sie bestimmte formelle Erfordernisse, die in einem Merkblatt oder einer Branchenbroschüre festgelegt sind, in einzelnen Fällen nicht durchwegs beachtete. Ein solches Vorgehen sei auch unverhältnismässig.

Die Rüge einer Verletzung des Gesetzmässigkeits- und des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes bleibt unsubstantiiert. Der Beschwerdeführerin ist ohnehin entgegenzuhalten, dass der in höchstrichterlicher Rechtsprechung entwickelte Grundsatz „fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer“ sehr wohl Grundlage im Gesetz findet (Art. 37 f. MWSTG, Art. 28 f. MWSTV; vgl. E. 2.2 f. hievor). Die ESTV und deren Praxis stützen sich im vorliegenden Anwendungsakt darauf ab, es wird kein Bundesrecht verletzt.

4.

Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin einen Vergütungszins wie folgt: Sie habe die nachgeforderten Steuern mit Valuta 3. Mai 2002 vorsorglich beglichen. Den darauf belasteten Verzugszins habe sie der ESTV ebenfalls überwiesen, und zwar am 4. Juni 2002. Für den im angefochtenen Einspracheentscheid gutgeheissenen Teil habe ihr die ESTV in rechtswidriger Weise keinen Vergütungszins zugesprochen. Die zu Unrecht belasteten Steuern seien ihrem Konto am 19. April 2006 gutgeschrieben worden, sodass ein Vergütungszins auf dem gutgeheissenen Teil für die Zeit vom 3. Mai 2002 bis 19. April 2006 geschuldet sei. Im Weiteren habe die Beschwerdeführerin Anspruch

auf Rückerstattung der von ihr bezahlten Verzugszinse, zuzüglich Vergütungszins, in der Höhe des Verzugszinses seit der Überweisung der Zinse am 4. Juni 2002.

Die ESTV hält entgegen, bei den Gutschriften gemäss Einspracheentscheid handle es sich um Teilstorni der ursprünglichen Ergänzungsabrechnungen Nr. 302'406 und 302'407. Sie seien valutagerecht per 30. August 1999 bzw. 30. August 2001 an die Ergänzungsabrechnungen angerechnet worden. Ihre Verpflichtung zur Leistung von Vergütungszinsen ergäbe sich aus Art. 48 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 MWSTV. Praxisgemäss würden Vergütungszinse jeweils ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Steuer vergütet, im vorliegenden Fall somit ab dem 3. Mai 2002. Entgegen den Berechnungen der Beschwerdeführerin habe die ESTV jedoch nur bis zum 7. April 2006 Vergütungszins zu leisten, dem Datum der Gutschriftsanzeigen. Ferner liege es auf der Hand, dass sich die Verbuchung der Gutschriftsanzeigen auf die Höhe der geschuldeten Verzugszinse auswirke, was selbstverständlich eine Korrektur der geschuldeten Verzugszinse nötig mache. Es verstehe sich von selbst, dass die Beschwerdeführerin nur auf den von ihr geschuldeten Steuern Verzugszins leisten müsse. Mit Rechtskraft des vorliegenden Verfahrens werde die ESTV die geschuldeten Verzugszinse neu berechnen und die daraus resultierende Differenz der Beschwerdeführerin gutschreiben. Hingegen bestehe keine Pflicht zur Leistung von Vergütungszinsen auf Verzugszinsen.

Die ESTV betrachtet es als selbstverständlich, dass die Gutschriften gemäss Einspracheentscheid sich zu Gunsten der Beschwerdeführerin bzw. deren Verzugszinsschuld auswirkten, ohne dies aber im Einspracheentscheid ausdrücklich zu erwähnen. Insofern ist deshalb eine Abänderung des Einspracheentscheides erforderlich und die Beschwerde gutzuheissen. Davon abgesehen erweist sich die Beschwerde unter den gegebenen Umständen ohne weiteres als gegenstandslos, was den Antrag auf Vergütungszins für die Zeit vom 3. Mai 2002 bis 7. April 2006 betrifft. Für die restlichen 12 Tage (Zeit vom 8. – 19. April 2006) ist das Begehren um Vergütungszins abzuweisen. Gemäss Art. 48 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 MWSTV ist ein Vergütungszins geschuldet bis zur Auszahlung des Guthabens an die steuerpflichtige Person, und nicht bis zum Zeitpunkt, an dem dieses dem Konto der Steuerpflichtigen gutgeschrieben wird. Die Gutschriftsanzeigen der ESTV datieren vom 7. April 2006. Auf

dieses Datum ist vorliegend abzustellen, zumal die Beschwerdeführerin es unterlässt, sowohl den Nachweis zu erbringen, dass die ESTV ihr das Guthaben erst per 19. April 2006 ausbezahlt hatte, als auch eine Erklärung zu liefern, weshalb zwischen Ausstellen der Gutschrift und deren Verbuchung auf ihrem Konto 12 Tage verstrichen sind. Eine Vergütungszinspflicht auf zu Unrecht bezahltem Verzugszins schliesslich, wie sie die Beschwerdeführerin in unsubstantiierter Weise verlangt, entbehrt einer gesetzlichen Grundlage. Mit der Rückerstattung des zu Unrecht bezahlten Verzugszinses und mit dem Vergütungszins auf der zu Unrecht geforderten und bezahlten Steuer ist die Beschwerdeführerin rechtsgenügend restituiert.

5.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde – soweit sie sich nicht als gegenstandslos erweist – teilweise gutzuheissen, der vorinstanzliche Einspracheentscheid im selben Umfang aufzuheben. Angesichts ihres nur sehr geringfügigen Obsiegens rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'000.-- der Beschwerdeführerin vollumfänglich aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG); diese sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist aus demselben Grund nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird – soweit nicht gegenstandslos – teilweise gutgeheissen, der vorinstanzliche Einspracheentscheid im selben Umfang aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der Abteilungspräsident: Die Gerichtsschreiberin:

Lorenz Kneubühler Iris Widmer

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: