Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1438/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. Juni 2007

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

X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Y._____

gegen

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

betreffend
MWST; Art. 90 Abs. 2 Bst. a MWSTG (1/2001-4/2002).

Sachverhalt:

A. Die X._____ AG ist seit 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. An diversen Tagen im Frühling 2003 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 242'594 vom 24. Juni 2003 eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. 68'992.-- zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung resultierte aus dem Vorhalt, die geltend gemachte Steuerbefreiung von Leistungen an diplomatische Missionen bzw. deren Personal sei nicht gerechtfertigt, weil den Leistungsbezügern jeweils vorerst eine Rechnung mit vollem Steuerausweis ausgestellt worden sei. Die Leistungsempfänger hätten auf diese Weise über einen Beleg zur Berechtigung gegenüber der ESTV auf Rückerstattung der Steuer in Händen gehabt. Die Steuer sei deshalb geschuldet, auch wenn nachträglich eine Fakturierung ohne Mehrwertsteuer erfolgt sei und die diplomatische Einrichtung dies entsprechend bescheinigte.

B. Daraufhin liess die Steuerpflichtige die Nachforderung bestreiten und einen einsprachefähigen Entscheid verlangen.

C. Am 11. Dezember 2003 entschied die ESTV, sie habe von der X._____ AG für die Perioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 zu Recht Fr. 68'992.-- zuzüglich Verzugszins nachgefordert. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen an, die Steuerpflichtige habe in den fraglichen Rechnungen auf die Mehrwertsteuer hingewiesen. Folglich hätten die Leistungsempfänger über Belege verfügt, die sie zur Rückerstattung der Mehrwertsteuer berechtigten. Demzufolge seien die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäss Art. 90 Abs. 2 Bst. a MWSTG nicht erfüllt.

D. Mit Einsprache vom 13. Januar 2004 liess die X._____ AG beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, eine missbräuchliche Verwendung der ursprünglichen Rechnungen und damit eine ungerechtfertigte doppelte Rückerstattung der Vorsteuer könne in ihrem Fall ausgeschlossen werden. Die Nachforderung treffe sie hart und sei Ausfluss eines überspitzten Formalismus.

E. Mit Einspracheentscheid vom 7. März 2005 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, die Einsprecherin habe ihren Kunden jeweils eine Rechnung mit Ausweis der Mehrwertsteuer ausgestellt mit der Folge, dass sie die entsprechenden Leistungen zu versteuern habe. Eine Steuerbefreiung an der Quelle sei nur gestattet, wenn die entsprechende Bescheinigung vom Abnehmer zeitlich vor dem Leistungsbezug vorgelegt werde. Werde die Bescheinigung erst nach dem Bezug bzw. nach Ausstellung der Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis beigebracht, könne die Steuer nur noch auf dem Wege der Rückerstattung geltend gemacht werden.

F. Am 14. April 2005 lässt die X._____ AG gegen diesen Einspracheentscheid bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und sinngemäss beantragen, diesen aufzuheben unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV. Zur Begründung trägt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen die selben Argumente vor wie anlässlich ihrer Einsprache an die Vorinstanz.

Die ESTV verzichtet darauf, sich vernehmen zu lassen.

G. Am 2. 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 am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 7. März 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

2.2 Der Bundesrat ist zuständig, eine Entlastung von der Mehrwertsteuer für diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen und für diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und Hohe Beamte internationaler Organisationen zu regeln (Art. 90 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Der Bundesrat hat die Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 20 ff. MWSTGV geregelt.

2.3 Danach haben Anspruch auf Steuerentlastung: a. diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen (begünstigte Einrichtungen); b. diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und Hohe Beamte internationaler Organisationen (begünstigte Personen) (Art. 20 Abs. 1 MWSTGV). Die Entlastung von der

Mehrwertsteuer wird durch die Steuerbefreiung nach den Art. 22 und 23 MWSTGV (Steuerbefreiung an der Quelle) und ausnahmsweise durch die Rückerstattung nach Art. 24 bewirkt (Art. 20 Abs. 3 MWSTGV).

Von der Steuer befreit sind: a. die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen im Inland durch steuerpflichtige Personen an begünstigte Einrichtungen und begünstigte Personen; b. der Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch begünstigte Einrichtungen und begünstigte Personen (Art. 22 Abs. 1 MWSTGV). Die Steuerbefreiung gilt nur für Lieferungen und Dienstleistungen: a. an begünstigte Personen, wenn sie ausschliesslich zum persönlichen Gebrauch bestimmt sind; b. an begünstigte Einrichtungen, wenn sie ausschliesslich zum amtlichen Gebrauch bestimmt sind (Art. 22 Abs. 2 MWSTGV).

Eine begünstigte Einrichtung, welche die Steuerbefreiung beanspruchen will, muss vor jedem Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen auf dem amtlichen Formular bescheinigen, dass die bezogenen Leistungen zum amtlichen Gebrauch bestimmt sind (Art. 23 Abs. 1 MWSTGV). Eine begünstigte Person, welche die Steuerbefreiung beanspruchen will, muss sich vor jedem Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen auf dem amtlichen Formular durch die Einrichtung, der sie angehört, bescheinigen lassen, dass sie den Status nach Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTGV geniesst, der sie zum steuerfreien Bezug berechtigt. Die begünstigte Person hat das eigenhändig unterzeichnete amtliche Formular dem Leistungserbringer zu übergeben und sich bei jedem Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen mittels der von der zuständigen eidgenössischen Behörde ausgestellten Legitimationskarte auszuweisen (Art. 23 Abs. 2 MWSTGV).

In begründeten Einzelfällen kann die ESTV ausnahmsweise auf Antrag bereits bezahlte Steuerbeträge, für die ein Anspruch auf Steuerbefreiung besteht, zurückerstatten (Art. 24 Abs. 1 MWSTGV). Eine begünstigte Einrichtung kann pro Kalenderjahr höchstens zwei Anträge auf Steuerrückerstattung auf dem amtlichen Formular stellen (Art. 24 Abs. 3 MWSTGV). Begünstigte Personen können pro Kalenderjahr höchstens einen Antrag auf Steuerrückerstattung stellen. Die Anträge der begünstigten Personen sind durch die Einrichtung, der sie angehören, zur einmaligen jährlichen Einreichung zusammenzustellen (Art. 24 Abs. 4 MWSTGV).

2.4 Nach Verwaltungspraxis ist für eine Steuerbefreiung der Leistungen an solche Einrichtungen und Personen vorausgesetzt, dass

- die begünstigte Einrichtung auf dem vollständig ausgefüllten amtlichen Formular (Form. Nr. A 1070, AA 1076 oder A/OI 1078) zu Handen der ESTV bescheinigt, dass die bezogenen Leistungen zum amtlichen Gebrauch bestimmt sind;
- die Einrichtung, welcher die begünstigte Person angehört, auf dem vollständig ausgefüllten amtlichen Formular (Form. Nr. B 1071 oder BB

1077) bescheinigt, dass die bezogenen Leistungen ausschliesslich für den persönlichen Gebrauch der begünstigten Person bestimmt sind; diese hat ausserdem das Formular vorgängig eigenhändig zu unterzeichnen und sich bei jedem Bezug von Leistungen mittels der roten respektive rosa Legitimationskarte auszuweisen (Wegleitung 2001 für Mehrwert-steuerpflichtige [Wegleitung, SR 610.525], Rz. 574).

Ausserdem verlangt die ESTV, dass alle in den genannten amtlichen Formularen enthaltenen Weisungen genauestens befolgt werden; andernfalls könne für die Leistungen keine Steuerbefreiung bewirkt werden. Insbesondere sei zu beachten, dass die MWST auf den Rechnungen nicht erwähnt werden dürfe und die Formulare für Kontrollzwecke geordnet aufbewahrt werden müssen (Wegleitung, a.a.O., Rz. 576, 943).

3.

3.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG).

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).

3.2 Sowohl nach Rechtsprechung als auch Lehre zum Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung, die durch den Leistungserbringer zuhanden des Leistungsempfängers ausgestellt wird, eine zentrale Bedeutung beigemessen. Die Rechnung 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 über einen Gegenstand hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwert-steuer 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] 75 497 ff. E. 3.3, 4.2, vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 732 E. 5a; Entscheide der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.127 E. 3a aa, vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 3a, je mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, 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 74 396; vgl. BGE 131 II 188 f. E. 3.4).

Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung der Grundsatz entwickelt "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" (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, a.a.O., veröffentlicht in ASA 75 499 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.).

3.3 Nach neuem Verordnungsrecht hat die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente anzuerkennen, 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 (bzw. Art. 28 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV) nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (Art. 15a MWSTGV). Allein aufgrund von Formmängeln wird überdies keine Steuernachforderung erhoben, 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 (Art. 45a MWSTGV).

Art. 15a und 45a MWSTGV wurden durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmungen auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der alten Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung gelangen (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2).

Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV 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 von Art. 45 MWSTGV unberührt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352 vom 25. April 2007 E. 6). Gleiches hat mutatis mutandis für Art. 15a MWSTGV zu gelten (s. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2).

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). Ebenso bilde für den Nachweis der Ausfuhr gemäss Art. 16 MWSTV bzw. Art. 20 MWSTG das Vorhandensein eines zollamtlichen Dokuments unabdingbare materielle Voraussetzung für den Ausfuhrnachweis (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4). Selbst bei der Praxisfestlegung durch die ESTV, wonach als zum Verkauf bezogene Fahrzeuge gelten, mit welchen zwischen An- und Verkauf nicht mehr als 2'000 km (bzw. 5'000 km) zurückgelegt worden sind, handle es sich um eine Vorschrift materieller Art und nicht um eine Formvorschrift. Sie könne deshalb von Art. 45a MWSTGV nicht anvisiert und erst recht nicht ausser Kraft gesetzt werden. Formeller Natur sei hingegen beispielsweise die Praxisanordnung, wonach die Kilometerstände der entsprechenden Fahrzeuge zwingend in den An- und Verkaufsrechnungen zu erscheinen haben. In Anwendung von Art. 45a MWSTGV könnten die Kilometerstände auch auf andere Weise nachgewiesen werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6).

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 (E. 3.2 hievor) nicht eingebüsst hat.

4.

4.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin ihre Leistungen an die fragliche Kundschaft, die diplomatischen Einrichtungen bzw. deren Personal, zunächst als steuerbar behandelt und auf den dafür ausgehändigten Rechnungen die Mehrwertsteuer ausgewiesen. Die Umsätze deklarierte sie in den entsprechenden Quartalsabrechnungen. Machte der Kunde eine Steuerbefreiung geltend, stellte ihm die Beschwerdeführerin nach Erhalt des entsprechenden amtlichen Formulars (d.h. der Bescheinigungen gemäss E. 2.3 f. hievor) eine neue Rechnung aus, diesmal ohne Mehrwertsteuer, aber mit dem entsprechenden

Steuerbefreiungsvermerk. In der Folge buchte sie die ursprünglich fakturierte Mehrwertsteuer wieder aus und machte sie gegenüber der ESTV in den Quartalsabrechnungen geltend.

4.2 Die Frage, ob die Steuer geschuldet bleibt, wenn die Beschwerdeführerin die Leistungen zunächst mit Ausweis der Mehrwertsteuer fakturierte bzw. ob die Steuerbefreiung zu Recht verweigert wird, wenn die Kunden der Beschwerdeführerin die Bescheinigungen der diplomatischen Einrichtung erst nach dem Leistungsbezug beibrachten, ist materiellrechtlicher Natur. Deshalb handelt es sich vorliegend um keinen Anwendungsfall von Art. 15a oder 45a MWSTGV (E. 3.3 hievor). Anders verhielte sich nur, wenn der Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung aufgrund von Formmängeln verweigert würde, beispielsweise wenn es um die Frage ginge, ob sie die fragliche Bescheinigung nicht auch auf andere Weise als mit dem vorgeschriebenen amtlichen Formular beibringen könne. Diese oder ähnliche Formfragen liegen hier indes nicht im Streit.

Zu prüfen bleibt also nur – aber immerhin – die Rechtmässigkeit der Verwaltungspraxis, dergemäss die Steuer geschuldet bleibt, wenn die Beschwerdeführerin ihre Leistungen an diplomatische Einrichtungen oder deren Personal mit ausgewiesener Mehrwertsteuer fakturiert (E. 4.3 hienach), und allenfalls die Rechtmässigkeit der bundesrätlichen Verordnung, welche zur Erwirkung der Steuerbefreiung gemäss Art. 90 Abs. 2 Bst. a MWSTG zwingend voraussetzt, die Bescheinigung der diplomatischen Einrichtung habe zeitlich vor dem entsprechenden Leistungsbezug zu erfolgen (E. 4.4 hienach).

4.3 Als negative Gültigkeitsvoraussetzung für eine Steuerbefreiung der Leistungen an diplomatische Einrichtungen und deren Personal verlangt die ESTV, dass die Mehrwertsteuer auf den Rechnungen nicht erwähnt oder ausgewiesen wird (E. 2.4 hievor). Diese Praxis ist direkter Ausdruck des in konstanter Rechtsprechung entwickelten Grundsatzes "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer". An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten. Die Beschwerdeführerin schuldet folglich für ihre Leistungen an die fragliche Kundschaft die Mehrwertsteuer, welche sie auf den dafür ausgehändigten Rechnungen auswies.

Zwar könnte gemäss Verwaltungspraxis die Faktura mit einer neuen Rechnung oder Gutschrift grundsätzlich korrigiert werden, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), wobei der steuerpflichtige Empfänger der Gegenstände oder der Dienstleistung eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen hat (Wegleitung, a.a.O., Rz. 808). Laut Bundesgericht erscheint es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass einer steuerpflichtigen Person ein Irrtum bei der Rechnungsstellung unterlaufen kann, indem sie etwa meint, das Geschäft steuerbefreit abzuwickeln, während sie in der Rechnung versehentlich auf die Steuer hinweist. Ob ein derartiges Versehen berichtigt werden darf, kann gemäss Bundesgericht offen bleiben, wenn

sich die Steuerpflichtige im konkreten Fall nicht in einem solchen Irrtum befindet. Ist ihr nämlich - wie vorliegend aufgrund der Aktenlage zweifellos auch der Beschwerdeführerin - der Unterschied zwischen der ordentlichen Besteuerung und der Steuerbefreiung (an der Quelle, s. E. 2.3 hievor) bekannt und ebenso, dass für die beiden Besteuerungstatbestände unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungsstellung gelten, befindet sie sich allenfalls höchstens in einem Irrtum über die Steuerfolgen und darf die Rechnung nicht berichtigen in Anwendung der Wegleitung Rz. 808 (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 734 f. E. 6c). Der Beschwerdeführerin ging es beim Ausstellen der neuen Rechnungen vielmehr darum, anstelle der ordentlichen Besteuerung die Steuerbefreiung zu erwirken. Eine derartige Möglichkeit der nachträglichen Änderung der einmal gewählten Besteuerungsart ist im Mehrwertsteuerrecht nicht vorgesehen. Es drängt sich auch nicht auf, sie zuzulassen. Die Mehrwertsteuer wird nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben. Das bedeutet, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person selbst die Verantwortung für die richtige und vollständige Abrechnung der Steuer auf den in ihrem Geschäftsbetrieb vorkommenden Geschäftsvorfällen trägt. Sie entscheidet auch, ob sie die ordentliche Besteuerung oder die Steuerbefreiung (an der Quelle) wählt. Das Motiv der Beschwerdeführerin für die gewählte Methode ist dabei unerheblich. Indem sie in den fraglichen Rechnungen auf die Steuer hinwies, hat sie zum Ausdruck gebracht, dass sie die ordentliche Besteuerung (allenfalls mit entsprechender Rückerstattung, E. 2.3 hievor) angewendet wissen will. Dabei ist sie zu behaften. Es kann nicht dem Belieben der Steuerpflichtigen anheim gestellt werden, rückwirkend die Abrechnungsart zu wechseln, wenn sich die Steuerfolgen nachträglich als ungünstig erweisen. Anders zu entscheiden hiesse, die Erhebung der Mehrwertsteuer ernsthaft zu gefährden (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 734 E. 6b; statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.56 E. 2b und c, 3a und c).

Die Beschwerde ist bereits aus diesem Grund abzuweisen.

4.4

4.4.1 Unter diesen Umständen könnte dahin gestellt bleiben, ob sich vorliegend die Gültigkeitsvoraussetzung in Art. 23 Abs. 1 und 2 MWSTGV als rechtmässig erweist, wonach für eine Steuerbefreiung zwingend vorausgesetzt ist, dass die erforderliche *Bescheinigung* der diplomatischen Einrichtung zeitlich *vor dem entsprechenden Leistungsbezug* zu *erfolgen* hat, was in den fraglichen Geschäftsvorfällen unbestrittenermassen jeweils nicht der Fall war. Greift nämlich wie hier der Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" und sind die Voraussetzungen für eine nachträgliche Korrektur der Rechnung nicht erfüllt (E. 4.3 hievor), spielt es keine Rolle, ob die Bescheinigungen vor oder erst nach dem Leistungsbezug beigebracht werden. Der Vollständigkeit halber ist dennoch kurz aufzuzeigen, dass diese Gültigkeitsvoraussetzung im vorliegenden Anwendungsakt nicht gegen

massgebliches Bundesrecht verstösst und die Beschwerde auch aus diesem Grund abzuweisen wäre.

4.4.2 Zu beachten gilt, dass im konkreten Anwendungsakt die Mehrwertsteuerverordnung grundsätzlich daraufhin überprüft wird, ob sie gesetz- und verfassungsmässig ist. Ist der Bundesrat wie im Fall des in Rede stehenden Art. 23 MWSTGV durch eine Delegationsnorm in einem Bundesgesetz ermächtigt worden (Art. 90 Abs. 2 Bst. a MWSTG), ist zu prüfen, ob sich der Verordnungsgeber an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen, befindet das Gericht auch über die Verfassungsmässigkeit der selbständigen Verordnung. Räumt jedoch das Gesetz dem Bundesrat - wie hier - einen weiten Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsstufe ein, so ist dieser für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Der Richter hat diesfalls nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle jenes des Verordnungsgebers zu setzen, sondern lediglich zu prüfen, ob die Verordnungsbestimmung den Rahmen der dem Bundesrat delegierten Kompetenzen offensichtlich sprenge oder sich aus andern Gründen als gesetz- oder verfassungswidrig erweise (BGE 131 II 25 f, mit Hinweisen; HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Aufl., Zürich/ Basel/Genf 2005, Rz. 2096 ff.).

4.4.3 Die Gültigkeitsvoraussetzung für eine Steuerbefreiung, wonach die erforderliche Bescheinigung zeitlich vor dem entsprechenden Leistungsbezug zu erfolgen habe, erscheint zwar als streng. Dass es jedoch einer solchen Bescheinigung (mit dem in E. 2.3 hievor dargelegten Inhalt) zum Nachweis, die Leistungen würden durch die begünstigten Personen zum ausschliesslichen persönlichen Gebrauch bzw. durch die diplomatische Einrichtung zum amtlichen Gebrauch verwendet, überhaupt bedarf, wird durch die Beschwerdeführerin mit Recht nicht in Abrede gestellt. Wenn der Verordnungsgeber im Hinblick auf eine ordentliche sowie zuverlässige Ermittlung und Erhebung der Steuer bzw. für die Abgrenzung zur Steuerbefreiung an der Quelle als erforderlich betrachtet, die unabdingbare Bescheinigung habe nicht erst nach Leistungsbezug, sondern bereits vorher zu erfolgen, überschreitet er den sehr weiten Ermessensspielraum, der ihm in Art. 90 Abs. 2 Bst. a MWSTG eingeräumt wird, nicht. Vielmehr ist er durch die weitgehende Delegation geradezu verpflichtet, für eine ordnungsgemässe Abwicklung der Steuerbefreiung von Leistungen an diplomatische Einrichtungen und deren Personal zu sorgen, wofür nach seinem Ermessen als notwendig erscheint, dass dem Steuerpflichtigen von allem Anfang klar ist, er habe die Leistung steuerbefreit zu behandeln. Gerade der Fall der Beschwerdeführerin bestätigt die Einschätzung des Verordnungsgebers und zeigt auf, mit welchen Umtrieben sowohl die Steuerpflichtige als auch die Verwaltung konfrontiert ist, wenn die Bescheinigung erst nachträglich beigebracht wird (Rechnung mit Steuerausweis; buchhalterische Erfassung mit Steuer; Steuerabrechnung mit Steuer; Ablieferung der Steuer; Buchungs- und Rechnungskorrektur; Abrechnungskorrektur; Rückforderung der Steuer

etc.). Die Regelung erweist sich deshalb zur Verringerung des Verwaltungsaufwands und zur Gewährleistung des Gebotes der Erhebungswirtschaftlichkeit der Mehrwertsteuer als erforderlich, zudem als praktikabel sowie praxisbewährt, zweckmässig und damit sachgerecht.

Überdies dient die Vorschrift ganz offensichtlich der Missbrauchsbekämpfung. Wird die Bescheinigung nicht vor dem Leistungsbezug beigebracht, hat die Erbringerin die Leistung als steuerbar zu behandeln und mit Mehrwertsteuer zu fakturieren. Erwirkt die diplomatische Einrichtung mittels dieser Rechnung die Steuerbefreiung nachträglich via Rückerstattung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 MWSTGV und reduziert die Leistungserbringerin - wie die Beschwerdeführerin - im nachhinein den Rechnungsbetrag im Umfang der ursprünglich ausgewiesenen Steuer und macht diese gegenüber der ESTV geltend, dann wird die Steuer - worauf die ESTV mit Recht hinweist - doppelt zurückerstattet; einmal an die diplomatische Einrichtung und das andere Mal an die Steuerpflichtige. Die ESTV legt glaubhaft dar, sie könne solche Vorgänge nur mit übermässigem Aufwand überhaupt erkennen und verhindern. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann "ein Missbrauch (doppelte Rückerstattung der Vorsteuern)" folglich nicht generell ausgeschlossen werden. Wie sie selber ausführt, konnten ihr die diplomatischen Einrichtungen die ursprünglichen Rechnungen, welche die Steuer auswiesen, nicht mehr vorweisen, was verdeutlicht, wie leichthin diese zur Bewirkung der Steuerrückerstattung hätten verwendet werden können. Wenngleich im vorliegenden Fall kein konkreter Missbrauchsvorwurf oder -verdacht gegenüber der Beschwerdeführerin im Raume steht, ist nicht anders zu entscheiden. Es genügt, dass die Verwaltung die Gültigkeitsvoraussetzung nicht zuletzt aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der davon betroffenen Steuerpflichtigen konsequent durchsetzt. Nicht zu hören ist auch der Einwand, ein allfälliger Missbrauch durch die diplomatischen Einrichtungen könne nicht der Beschwerdeführerin angelastet werden. Die alleinige Verantwortung für die richtige steuerliche Behandlung ihrer Umsätze liegt bei der Beschwerdeführerin (Selbstveranlagungsprinzip, E. 4.3 hievor), weshalb sie in angemessener Weise auch angehalten werden kann, einer missbräuchlichen Erwirkung der Steuerbefreiung bezüglich ihrer Umsätze entgegen zu wirken. Es kann nicht gesagt werden, dieses Mass werde hier überschritten.

Die Regelung hält v.a. auch vor dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz stand. Für die Steuerbefreiung an der Quelle, die zwingend voraussetzt, die Bescheinigung sei vor Leistungsbezug beizubringen, steht nämlich eine Alternative zur Verfügung. Diese besteht in der Steuerbefreiung auf dem Weg der Rückerstattung an die diplomatische Einrichtung oder Person (Art. 24 Abs. 1 MWSTGV). Erachtet also die Steuerpflichtige die fragliche Regelung aus welchen Gründen auch immer als unangebracht, kann sie sich zusammen mit der Leistungsempfängerin für die Steuerbefreiung auf dem Rückerstattungsweg entscheiden. Auch wenn der Verordnungsgeber davon ausgeht, es handle sich dabei um den Ausnahmefall, erscheint unter diesen Umständen die Gültigkeits-

voraussetzung für die Steuerbefreiung an der Quelle jedenfalls nicht als unverhältnismässig.

Inwiefern die Regelung die Verfassung oder das Mehrwertsteuergesetz ansonsten verletzen sollte, wird weder ersichtlich noch durch die Beschwerdeführerin geltend gemacht. Die Vorschrift hält vor der zurückhaltenden Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht stand. Der Richter hat infolgedessen nicht einzuschreiten und dem sich im Spielraum seines Ermessens bewegenden Verordnungsgeber die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorzuschreiben bzw. dessen Ermessen durch sein eigenes zu ersetzen (E. 4.4.2 hievor). Die Beschwerde wäre auch aus diesem Grund abzuweisen.

4.4.4 Es bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die Nachforderung stelle eine übertriebene Härte dar, weil sie die Mehrwertsteuer nicht überwälzen könne (konnte). Auch wenn die Mehrwertsteuersystematik auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG), kann sich im Steuerjustizverfahren der Steuerpflichtige nach konstanter Rechtsprechung nicht mit Erfolg gegen eine Steuernachforderung wehren mit dem Einwand, er könne die nacherhobene Steuer nicht mehr auf den Leistungsbezüger überwälzen. Denn aus dem gesetzlich verankerten Überwälzbarkeitsprinzip entsteht gegenüber dem Staat kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Überwälzung der Mehrwertsteuer, genauso wenig wie er kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden könnte, die Steuer zu überwälzen. Die Überwälzung ist ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit dem hoheitlichen, staatlichen Handeln entzogen (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 680; Entscheid der SRK vom 7. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 67 234). Im vorliegenden Steuerjustizverfahren ist folglich die - im Übrigen unsubstantiierte - Behauptung nicht zu hören, die nicht gelungene Überwälzung treffe die Beschwerdeführerin hart. Die Beschwerdeführerin ist auf den Zivilrechtsweg zu verweisen (Art. 37 Abs. 6 MWSTG).

5. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario)**.**

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in

gleicher Höhe verrechnet.

3. Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. _____) (mit Gerichtsurkunde)

Der Abteilungspräsident:	Die Gerichtsschreiberin:
Lorenz Kneubühler	Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: