Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6245/2007
{T 0/2}

Urteil vom 13. Februar 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter André Moser,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003); fakturierte Steuer.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ ist sei dem 1. Januar 2001 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Hintergrund der Eintragung der Steuerpflichtigen war, dass sie auf dieses Datum hin sämtliche A._____ Regionalgenossenschaften durch Fusion übernahm.

B.
Die ESTV führte in den Jahren 2003 und 2004 bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt darauf forderte sie u.a. mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 114'661 vom 13. Mai 2004 für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2003 Fr. 7'858'393.--, zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 31. Oktober 2002, nach. Sie begründete ihre Nachforderung damit, dass vor dem 1. Dezember 2001 die Sortimentstasten bei den Registrierkassen so eingerichtet gewesen seien, dass bei "Food" und "Zeitungen/Bücher" die Steuer zum Normalsatz statt zum reduzierten Satz ausgewiesen worden sei. In den Abrechnungen seien dagegen diese Umsätze zum reduzierten Satz abgerechnet worden. In solchen Fällen sei die ausgewiesene Steuer geschuldet.

C.
Die Steuerpflichtige bezahlte am 14. Juni 2004 die Nachforderung unter Vorbehalt. Mit dem Schreiben vom 30. August 2004 bestätigte sie den Vorbehalt. Am 29. Oktober 2004 reichte sie zudem eine Stellungnahme ein. Darin führte sie zur Nachbelastung im Wesentlichen aus, dass die Aufrechnung im Zusammenhang mit der Falschcodierung einer rechtlichen Grundlage entbehre, da sie aufgrund fehlender Voraussetzungen gar nicht befugt gewesen sei, ihre Abrechnung mit Hilfe des Kassasystems zu erstellen, vielmehr sei sie dazu verpflichtet gewesen, die Aufteilung der Steuersätze aufgrund des sogenannten Belieferungsschlüssels vorzunehmen. Die Falschcodierung könne deshalb keine Rolle spielen und dürfe nicht zu Aufrechnungen führen.

D.
Nach Besprechungen bei der ESTV am 12. Januar 2005 und am 31. Januar 2007 sowie weiteren Schriftenwechseln, die jedoch nicht zu neuen Ergebnissen führten, erliess die ESTV am 12. Februar 2007

einen anfechtbaren Entscheid in Anwendung von Art. 63 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), in dem sie ihre Nachforderung für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 von Fr. 7'858'393.-- bestätigte. Sie begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die aufgrund der falsch programmierten Sortimentstasten "Food" und "Zeitungen/Bücher" auf den Kassenzetteln offen ausgewiesene Steuer von 7,6% (anstatt richtig 2,4%) auch geschuldet sei. Es gelte der Grundsatz: "ausgewiesene Steuer gleich geschuldete Steuer".

E.
Die Steuerpflichtige erhob am 15. März 2007 Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 12. Februar 2007. Sie brachte im Wesentlichen vor, sie habe korrekt mittels des Belieferungsschlüssels abgerechnet. Sie sei gar nicht befugt gewesen, aufgrund des Kassensystems abzurechnen. Im Weiteren berechtigten die Kassenzettel die Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug, weil es an der korrekten Angabe des Leistungserbringers fehle und zudem Sammelbegriffe wie z.B. "Food" nicht ausreichend seien. Damit ein Vorsteuerabzug seitens des Kunden vorgenommen werden könne, müsse eine separate Mehrwertsteuerbescheinigung ausgestellt werden. Weil vorliegend die Kassenquittungen die formellen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht erfüllten, sei ein Steuerausfall aufgrund der fehlenden Missbrauchsmöglichkeit somit definitiv ausgeschlossen.

F.
In ihrem Einspracheentscheid vom 13. August 2007 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, die Einsprecherin schulde ihr für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 Fr. 7'858'393.-- Mehrwertsteuer, zuzüglich 5% Verzugszins seit 31. Oktober 2002. Ein entsprechender Anteil der am 14. Juni 2004 geleisteten Zahlung sei somit zu Recht zur Tilgung des genannten Betrags herangezogen worden. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, wesentlich sei in casu nicht die Frage, wie der Leistungsempfänger mit dem Beleg umgehe, sondern wie der Leistungserbringer den massgeblichen Beleg ausstelle bzw. welchen Steuerbetrag er zugunsten des Bundes vereinnahme. Weil die Kassenzettel in casu abgegeben worden seien, habe die Mehrwertsteuer als im Umfang des Normalsatzes auf den Leistungsempfänger bzw. den Empfänger des Kassenbons überwälzt zu gelten, jedenfalls solange die Einsprecherin ihren falschen

Steuerausweis gegenüber den Kunden nicht korrigiere. Die Frage der Missbrauchswahrscheinlichkeit sei belanglos. Das Prinzip "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" habe mehr Gewicht als die Steuerberechnung mittels des Belieferungsschlüssels. Es handle sich dabei bloss um eine (vorgeschriebene) Schätzungsmethode.

G.

Die A._____ (Beschwerdeführerin) führte am 14. September 2007 gegen den Einspracheentscheid der ESV vom 13. August 2007 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen: "(1) Es sei der Einspracheentscheid vom 13. August 2007 vollumfänglich aufzuheben. (2) Es sei über den nachbelasteten Betrag in Höhe von Fr. 7'858'393.-- eine Gutschrift zu Gunsten von A._____ auszustellen bzw. der Betrag der A._____ (zzgl. 5% Verzugszins seit dem 14. Juni 2004) zurückzuerstatten. Alles unter o/e Kostenfolge". Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen vor, sie habe in der fraglichen Zeit die Steuersatzaufteilung mittels des Belieferungsschlüssels vornehmen müssen, da sie die Voraussetzungen für eine Steuersatzaufteilung mit Hilfe der Scannerkassen nicht erfüllt habe. Die Falschcodierung bestimmter Sortimentstasten könne somit keine Rolle spielen. Begründet werde die Nachbelastung mit dem Argument, dass, sofern auf den Quittungen die MWST zum Normalsatz ausgewiesen werde, diese auch an die ESTV abgeführt werden müsse, selbst wenn der Umsatz korrekterweise dem reduzierten Satz unterliege. Dies würde im Ergebnis aber dazu führen, dass die ESTV sie verpflichte, über die MWST aufgrund des Scannerkassensystems abzurechnen, obwohl sie hierzu im fraglichen Zeitpunkt gar nicht berechtigt gewesen sei. Es sei deshalb nicht einzusehen, warum das Prinzip "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" vorliegend der von der ESTV in diesem Fall vorgeschriebenen Berechnungsweise nach dem Einkaufsschlüssel vorgehen soll. Im Weiteren berechtigten die Kassenzettel den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug. Es fehle deshalb definitiv an einer Missbrauchsmöglichkeit. Ein Steuerausfall könne ausgeschlossen werden. Die ESTV verhalte sich widersprüchlich, wenn sie auf der einen Seite festhalte, dass die Belege den Anforderungen für den Vorsteuerabzug nicht entsprechen, auf der anderen Seite aber argumentiere, es bestehe eine Missbrauchsmöglichkeit, in dem der Vorsteuerabzug zumindest theoretisch möglich wäre und daher eine Korrektur erfolgen müsse. Im Übrigen habe sie die Artikelpreise basierend auf dem tatsächlich anwendbaren reduzierten Steuersatz berechnet. Der

Bruttopreis habe sich durch die Falschcodierung bzw. der Angabe des falschen Steuersatzes auf den Quittungen nicht geändert, was für den Verbraucher lediglich massgebend sei. In den bisher vom Bundesgericht erlassenen Urteilen zur Frage, ob die ausgewiesene Steuer auch geschuldet sei, sei es um Fälle gegangen, bei denen der Steuerpflichtige einen falschen Steuersatz wider besseres Wissen ausgewiesen habe und dieses Vorgehen – trotz vorhandener Möglichkeit, den Vorgang zu korrigieren und trotz erheblichen Zeitablaufs – nicht geändert habe. Vorliegend habe sie die Falschcodierung aufgrund der äusserst arbeitsaufwendigen und letztlich auch komplizierten Implementierung der Scannerkassen nicht bemerkt, sie aber nach relativ kurzer Zeit korrigiert.

H.
In ihrer Vernehmlassung vom 10. Dezember 2007 schloss die ESTV in ihrem Hauptbegehren auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde; eventualiter stellte sie den Antrag, auf die Beschwerde nicht einzutreten und festzustellen, dass der Einspracheentscheid vom 13. August 2007 in Rechtskraft erwachsen sei.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Der Einspracheentscheid der ESTV vom 13. August 2007 wurde der Beschwerdeführerin am 15. August 2007 zugestellt. Am 14. September 2007 übergab die Beschwerdeführerin ihre Beschwer-

de der Post zu Handen des Bundesverwaltungsgerichts. Sie hat folglich die 30-tägige Beschwerdefrist gemäss Art. 50 Abs. 1 VwVG eingehalten. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten. Dem Antrag der ESTV auf Nichteintreten ist demnach nicht stattzugeben.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Der Steuer unterliegen gemäss Art. 5 Bst. a MWSTG die durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, sofern es sich nicht ausdrücklich um von der Steuer ausgenommene Umsätze handelt (vgl. Art. 18 MWSTG). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Die Lieferung von abschliessend aufgezählten Gegenständen, darunter Ess- und Trinkwaren sowie Zeitungen, Zeitschriften und Bücher, unterliegt dem reduzierten Steuersatz von 2,4% (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 und Ziff. 9 MWSTG). Ansonsten ist der Normalsatz von 7,6% anwendbar (Art. 36 Abs. 3 MWSTG).

2.2 Gemäss der Praxis der ESTV sind für die Steuerabrechnung im Detailhandel die effektiv erzielten Einnahmen gemäss Ladenkassen (Rekapitulationen bzw. Kassenbuch) sowie die Kreditverkäufe massgebend (Branchenbroschüre Nr. 6, Detailhandel, ESTV, September 2000, Ziff. 4.1). Eine Aufteilung der Verkaufsumsätze nach Steuersätzen allein mit Hilfe von Ladenkassen ist jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, da ein solches Vorgehen verschiedene Fehlermöglichkeiten in sich birgt und zudem jeglicher Kontrollmöglichkeit entbehrt (Branchenbroschüre, a.a.O., Ziff. 4.2). Bei Grossbetrieben des Detailhandels hat die Aufteilung der effektiven Entgelte auf die Umsätze zum reduzierten Satz und zum Normalsatz grundsätzlich mit Hilfe eines Schlüssels zu erfolgen, welcher sich

aufgrund des zu Detailhandelspreisen berechneten Wareneinkaufs ergibt. Der errechnete Schlüssel gilt jeweils für ein Jahr. Für die ersten drei Quartalsabrechnungen des laufenden Geschäftsjahres ist der Aufteilungsschlüssel des Vorjahres, resp. bei Eintritt in die Steuerpflicht ein provisorischer Schlüssel, anzuwenden. Ende Geschäftsjahr ist der Aufteilungsschlüssel des abgelaufenen Geschäftsjahres genau zu ermitteln. In der Abrechnung für das 4. Quartal des Geschäftsjahres ist dieser anzuwenden, und es sind die entsprechenden Richtigstellungen für die ersten drei Quartalsabrechnungen vorzunehmen (Branchenbroschüre Nr. 6, a.a.O., Ziff. 4.5). Eine Steuersatzaufteilung mit Hilfe von Scannerkassen darf nur vorgenommen werden, wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind: (1) Das gesamte Warenangebot ist in den Artikelstammdaten mit dem zutreffenden Steuersatz zu codieren. (2) Änderungen der Artikelstammdaten sind zu protokollieren (Datum, Codierung, Artikelbezeichnung, alter/neuer Preis, alter/neuer MWST-Code). Die Protokolle sind innerhalb der Verjährungsfrist aufzubewahren. (3) Die Kassenzettel der Scannerkassen haben den formellen Anforderungen für den Vorsteuerabzug zu genügen, d.h. sie müssen in Form und Inhalt Ziff. 759 und Ziff. 761 ff. der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer entsprechen. Ferner ist auch Ziff. 785 zu beachten. (4) Je Steuersatzkategorie sind zwingend separate Aufwand- und Ertragskonti zu führen (Branchenbroschüre Detailhandel, a.a.O., Ziff. 4.3.1).

2.3 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).

2.4 Sowohl nach der Rechtsprechung als auch der 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 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 Eidgenössischen Steuerrekurskommission [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, ASA 74 S. 396 E. 3.4; vgl. BGE 131 II 188 f. E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2).

2.5 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 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 Leistungs-

erbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 190 E. 5, E. 8.1 f.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 2.2, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2).

2.6 Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Mehrwertsteuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage, etc.), so ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive Gutschrift möglich, welche einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung bewirkt. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen. Der mehrwertsteuerpflichtige Leistungsempfänger hat eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Wenn die Berichtigung unterbleibt, sind gemäss Verwaltungspraxis allenfalls zu Unrecht oder zuviel berechnete Steuerbetreffnisse in voller Höhe geschuldet (Wegleitung 2001, Rz. 808). Diese Verwaltungspraxis wurde bereits mehrfach von der Rechtsprechung bestätigt (Urteile des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 4.3.1, 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 3.4; BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 6.2.1, A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 7.2.2, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.3).

2.7 Nach neuem Verordnungsrecht anerkennt die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Abs. 1 und 3 MWSTG, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Art. 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (Art. 15a MWSTGV, AS 2006 2353, in Kraft seit 1. Juli 2006). Allein aufgrund von Formmängeln soll keine Steuernachforderung erhoben werden, 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 Art. 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 Anwendung finden

(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 betreffen Art. 15a und 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. 15a und Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 2.3, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.4, A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2, A-1352 vom 25. April 2007 E. 6, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4). Vor diesem Hintergrund erhellt, dass die Rechnung auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und Art. 45a MWSTGV ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung (E. 2.4 und 2.5 hievor) nicht eingebüsst hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.4).

3.

3.1 Vom 1. Mai 2001 bis Ende 2001 stellte die Beschwerdeführerin auf ein neues Kassensystem (sog. "Scannerkassen") um. In dieser Übergangszeit wurde die Aufteilung des Umsatzes auf die beiden Steuersatzkategorien (reduzierter Satz/Normalsatz) noch nicht mit Hilfe der "Scannerkassen", sondern weiterhin anhand eines Schlüssels (sog. Belieferungsschlüssel) vorgenommen, der sich aufgrund des zu Detailhandelspreisen berechneten Wareneinkaufs ergab. Die Beschwerdeführerin stellte Schritt für Schritt auf das "Scannen" der Produkte beim Verkauf um. In der Übergangszeit gab es noch zahlreiche Artikel, die über keinen Barcode verfügten oder im System noch nicht aufgenommen worden waren. Diese Produkte wurden über die sog. Sortimentstasten erfasst. Es gab insgesamt vier Sortimentstasten: "Food", "Zeitungen/Bücher", "Blumen/Pflanzen" und "Non Food". Die beiden Sortimentstasten "Food" sowie "Zeitungen/ Bücher" waren dabei – mit Ausnahme hinsichtlich alkoholischer Getränke, die auch zum Sortiment "Food" gezählt wurden – mit einem (falschen) MWST-Code von 7,6%, anstatt 2,4%, hinterlegt. Bei einem

Verkauf eines Produkts unter Anwendung dieser beiden Sortimentstasten wurde die Steuer auf dem entsprechenden Kassenzettel in der Folge, statt zum reduzierten Satz von 2,4%, zum Normalsatz von 7,6% ausgewiesen. Dieser Sachverhalt ist unbestritten. Im Streit liegt, ob die ausgewiesene Steuer oder die mit Hilfe des Belieferungsschlüssels deklarierte Steuer geschuldet ist.

3.2 Die Beschwerdeführerin hat mit den betreffenden Kassenzetteln gegenüber den Käufern die Mehrwertsteuer zum Normalsatz ausgewiesen. Damit brachte sie dem Kunden gegenüber in verbindlicher Weise zum Ausdruck, sie kassiere für den Fiskus Mehrwertsteuern in diesem Umfang. Dieses Verhalten hat sich die Beschwerdeführerin anrechnen zu lassen. Die Mehrwertsteuer hat deshalb als im Umfang des Normalsatzes auf den Leistungsempfänger bzw. den Empfänger des Kassenzettels überwälzt zu gelten (E. 2.5), jedenfalls solange die Beschwerdeführerin ihren falschen Steuerausweis gegenüber dem Kunden nicht korrigiert (E. 2.6). Eine solche Berichtigung fand jedoch nicht statt. Folglich forderte die ESTV zu Recht von der Beschwerdeführerin die Differenz zwischen der abgerechneten und der fakturierten Steuer nach.

3.3 Die Beschwerdeführerin wendet ein, sie habe in der fraglichen Zeit die Steuersatzaufteilung mittels des Belieferungsschlüssels vornehmen müssen, da sie die Voraussetzungen für eine Steuersatzaufteilung mit Hilfe der "Scannerkassen" nicht erfüllt habe. Die Falschcodierung bestimmter Sortimentstasten könne somit keine Rolle spielen. Das Argument, die ausgewiesene Steuer sei auch geschuldet, führe vorliegend im Ergebnis dazu, dass die ESTV sie verpflichte, über die MWST aufgrund des "Scannersystems" abzurechnen, obwohl sie hierzu im fraglichen Zeitpunkt gar nicht berechtigt gewesen sei. Der Einwand der Beschwerdeführerin ist nicht stichhaltig. Die Steuersatzaufteilung mittels des Belieferungsschlüssels stellt eine branchenspezifische Lösung im Detailhandel zur Abrechnung mit der ESTV dar (vgl. E. 2.2). Dies heisst jedoch nicht, dass die Beschwerdeführerin aufgrund dieser branchenspezifischen Methode von ihrer Pflicht befreit wäre, eine dem Kunden – unter Ausweis eines zu hohen Steuersatzes – zu hoch fakturierte Steuer gemäss dem Grundsatz "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" (allfällige Korrekturen gegenüber dem Kunden vorbehalten) auch abzuliefern bzw. die Differenz zwischen der (zu hoch) fakturierten und der abgerechneten Steuer der ESTV nachzuentrichten (E. 2.5 und 2.6).

Der genannte Grundsatz und die Art der Abrechnung mit der ESTV sind auseinanderzuhalten. Der Grundsatz "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" gilt unabhängig von der Abrechnungsweise mit der ESTV. So bleibt er z.B. auch bei der Abrechnung mittels Saldosteuersätzen anwendbar (vgl. Spezialbroschüre Nr. 03a, Saldosteuersätze, ESTV, Juni 2004, Ziff. 10).

Nicht von Bedeutung ist im Weiteren der Einwand der Beschwerdeführerin, dass sie den – offen ausgewiesenen – falschen Steuersatz bzw. die Falschcodierung aufgrund einer äusserst arbeitsaufwendigen und letztlich auch komplizierten Implementierung der "Scannerkassen" vorerst nicht bemerkt, den Fehler aber nach dessen Kenntnis innert relativ kurzer Zeit korrigiert habe. Im Gegensatz zur Ansicht der Beschwerdeführerin spielt es (zumindest) für das vorliegende Verfahren keine Rolle, ob der offene Ausweis eines falschen Steuersatzes in einer Rechnung absichtlich erfolgt ist oder nicht.

3.4 Die Beschwerdeführerin macht zudem geltend, die Kassenzettel berechtigten den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug, weil es an der korrekten Angabe des Leistungserbringers fehle und zudem Sammelbegriffe wie "Food" nicht ausreichend seien. Es fehle daher definitiv an einer Missbrauchsmöglichkeit und ein Steuerausfall könne folglich ausgeschlossen werden. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass vorliegend die Frage, ob die Kassenzettel alle Anforderungen an eine Rechnung im Sinn von Art. 37 Abs. 1 MWSTG erfüllen, nicht massgebend ist. Entscheidend ist, dass durch ihr Verhalten die Mehrwertsteuer als im Umfang des ausgewiesenen Normalsatzes auf den Leistungsempfänger überwälzt zu gelten hat und – bis zu einer allfälligen Rückerstattung der Mehrwertsteuer an den Käufer – einzig dem Fiskus ein Anspruch auf die entsprechend einkassierte Mehrwertsteuer zukommen kann; dies unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Mehrwertsteuerpflichtigen handelt oder nicht. Das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Kriterium der Missbrauchsgefahr bzw. des Steuerausfalls stellt keine Bedingung für die Anwendung des Grundsatzes "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" dar (E. 2.5). Das Vorhandensein eines Steuerausfalls wäre allenfalls im Rahmen von Art. 45a MWSTGV zu prüfen (E. 2.7). Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 10. Dezember 2007 jedoch zu Recht ausführt, stellt der Ausweis eines zu hohen MWST-Satzes bzw. die Fakturierung einer zu hohen Steuer nicht ein blosser Formmangel im Sinn von Art. 45a MWSTGV dar, sondern es

liegt eine materiell falsche Rechnung vor. Der Grundsatz "fakturierte MWST gleich geschuldete MWST" steht deshalb im vorliegenden Fall einer Anwendung von Art. 45a und im Übrigen auch Art. 15a MWSTGV entgegen (E. 2.7 hievor; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 3.2; Entscheide der SRK vom 11. September 2006, veröffentlicht in VPB 70.102 E. 4b, vom 4. September 2006 [CRC 2004-180/181] E. 5b/cc).

3.5 Schliesslich sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass der Grundsatz "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" nur dann gelten könne, wenn sie die entsprechenden Kassenzettel auch tatsächlich den Kunden ausgehändigt habe, zwar zutreffend (vgl. Entscheid der SRK vom 6. Oktober 2004 [SRK 2003-004 und SRK 2003-005] E. 3c/aa; Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, a.a.O., E. 5.4); sie kann jedoch vorliegend daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, da sie dies unbestrittenermassen getan hat. Nicht gehört werden kann letztlich der Einwand der Beschwerdeführerin, dass die meisten Konsumenten den Kassenzettel nicht anschauen oder mitnehmen würden. Denn ob der Kunde den Kassenzettel tatsächlich anschaut oder mit sich nimmt, hat keinen Einfluss auf die Funktion dieses Beweismittels, das darüber Auskunft gibt, welche Waren gekauft wurden und dass diese sowie die MWST durch den Kunden bezahlt wurden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, a.a.O., E. 5.4). Entscheidend ist hier nicht das Verhalten der Kunden, sondern dasjenige der Beschwerdeführerin, mit dem sie die Steuer im Umfang des Normalsatzes auf die Leistungsempfänger überwälzte.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, die auf Fr. 40'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 40'000.-- zu verrechnen. Eine Parteientschädigung bleibt der Beschwerdeführerin bei diesem Verfahrensausgang von Gesetzes wegen versagt (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 40'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 40'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: