Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3497/2015

Urteil vom 25. Februar 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A._____ AG, (…),
vertreten durch Von Graffenried AG Treuhand,
Waaghausgasse 1, Postfach, 3000 Bern 7,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2009 bis 2013).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist in der Gastronomie bzw. Hotellerie tätig und führt verschiedene Betriebe. Seit dem (Datum) ist sie im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Zwischen dem 29. September 2014 und dem 13. Oktober 2014 wurde bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle der Steuer- bzw. Abrechnungsperioden 1. Quartal 2009 bis 4. Quartal 2013 (Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2013) durchgeführt. Diese Kontrolle führte betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2009 bis 4. Quartal 2009 zur Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. X vom 26. November 2014 und betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2013 zur EM Nr. Y vom gleichen Datum. Die Steuerkorrektur (Nachbelastung) betrug für die erste EM gerundet Fr. 23'979.-- und für die zweite EM gerundet Fr. 79'624.-- jeweils nebst Verzugszinsen.

C.
Am 9. Januar 2015 erklärte sich die Steuerpflichtige mit der von der ESTV vorgenommenen Nachbelastung nicht einverstanden und liess bezüglich der beiden genannten EM den Erlass einer einzigen anfechtbaren Verfügung beantragen. Die Zahlung der Nachbelastungen erfolgte unter ausdrücklichem Vorbehalt.

D.
Am 29. April 2015 erliess die ESTV zwei Verfügungen, eine betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2009 bis 4. Quartal 2009, eine für die Steuerperioden 2010 bis 2013. Die ESTV gab im Wesentlichen zu bedenken, im Zusammenhang mit den Kundenbindungs- bzw. Kundengewinnungsprogrammen (insbesondere Kaffee- oder Menüpässe) der Steuerpflichtigen seien bzgl. des jeweiligen Betrages der eingelösten Vergünstigung keine Mehrwertsteuer abgerechnet worden. Die betreffende Konsumation des Kunden habe zwar eine mehrwertsteuerwirksame Umsatzbuchung ausgelöst, wobei der gewährte Vergünstigungsbetrag durch die mehrwertsteuerwirksame Verbuchung einer Entgeltsminderung korrigiert worden sei. Auf der Kundenquittung seien Mehrwertsteuern aber auch betreffend den gewährten Vergünstigungsbetrag und somit ein zu hoher Steuerbetrag in der Rechnung ausgewiesen worden. Gemäss dem Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" habe die

Steuerpflichtige, die ihren Kunden mit den Kassenquittungen fakturierte Mehrwertsteuer der ESTV zu entrichten und sei nicht befugt gewesen, Entgeltsminderungen geltend zu machen. Nach neuem Recht schulde derjenige, der in einer Rechnung für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweise, die ausgewiesene Steuer, wobei sich die Ablieferungspflicht nur durch eine Korrektur der Rechnung oder durch den Nachweis des fehlenden Steuerausfalles für den Bund erbringen lasse (Art. 27 Abs. 2 Mehrwertsteuergesetz [MWSTG, SR 641.20]). Vorliegend lägen keine Hinweise auf eine Vornahme von Rechnungskorrekturen vor und ein Nachweis des fehlenden Steuerausfalles sei nicht erbracht worden. Weiter seien für Gutscheine – obwohl sie reine Zahlungsmittel darstellen – keine Mehrwertsteuer abgerechnet worden und es liege keine Entgeltsminderung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne vor. Sodann handle es sich bei den Kommissionen an ausländische Tour Operator im Zusammenhang mit der Erbringung gastgewerblicher Leistungen an ausländische Touristengruppen um Entgelte für die Zuführung von Kunden (Entgelte für von der Beschwerdeführerin bezogene Leistungen/Aufwand), und nicht um Entgeltsminderungen. In der Verfügung für die Steuerperioden 2010 bis 2013 führte die ESTV zusätzlich auf, die Einreichung der Gutscheine "B._____" bei der C._____ GmbH durch die Steuerpflichtige zwecks Erhalt der ihr in diesem Zusammenhang vertraglich zustehenden Beträge stelle keine mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistung dar. Da aber eine Rechnung mit Ausweis der Mehrwertsteuer ausgestellt worden sei, liege ein zu hoher Steuerausweis vor und die zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer bleibe geschuldet. Die zwei Geschenke für die bei der Steuerpflichtigen angestellten Personen würden einen deutlich höheren Wert als Fr. 500.00 aufweisen und könnten nicht als Vorsteuerabzüge geltend gemacht werden, da ein unternehmerischer Grund nicht ohne weiteres vermutet werden könne. Sodann seien Personalgeschenke Leistungen der Steuerpflichtigen (als Arbeitgeberin) und würden gemäss Art. 47 Abs. 2 Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV, SR 641.201) als entgeltlich erbracht gelten.

E.

Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 1. Juni 2015 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt in formeller Hinsicht, die Verfahren gegen die Verfügungen der ESTV vom 29. April 2015 seien zu vereinigen. In materieller Hinsicht beantragt sie, die genannten Verfügungen der ESTV seien – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen – aufzuheben und die Steuerforderungen seien wie folgt festzusetzen:

a für die Steuerperiode 2009 auf Fr. 2'372'347.-- (Gutschrift von Fr. 1'794.--)
b für die Steuerperiode 2010 auf Fr. 2'787'815.-- (Gutschrift von Fr. 2'148.--)
c für die Steuerperiode 2011 auf Fr. 2'799'136.-- (Gutschrift von Fr. 1'807.--)
d für die Steuerperiode 2012 auf Fr. 2'501'558.-- (Gutschrift von Fr. 2'300.--)
e für die Steuerperiode 2013 auf Fr. 2'658'763.-- (Gutschrift von Fr. 1'807.--)

Somit seien von der von ihr unter Vorbehalt bezahlten Steuerforderung Fr. 9'856.-- zuzüglich Vergütungszins zurückzubezahlen. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin unter anderem vor, sie habe ihre Gutscheine im Sinne von Rabatten unentgeltlich abgegeben, so dass die Einlösung eines solchen Gutscheins nicht ein Entgelt darstellen könne. Zwar habe sie bei den im Rahmen ihrer Kundenbindungsprogramme unentgeltlich erbrachten Leistungen einen Beleg ausgestellt, in welchem die Mehrwertsteuer ausgewiesen worden sei. Da der Leistungsempfänger nichts bezahlt habe, könne er auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen, denn nur das effektiv erhaltene Entgelt müsse versteuert werden, da der Leistungsempfänger auch nur die effektiv bezahlte Vorsteuer geltend machen könne (analog einem Skonto). Vorliegend bezahle der Leistungsempfänger die in den ausgestellten Belegen ausgewiesene Steuer nicht und könne demnach auch keine Vorsteuer geltend machen. Zudem verpflichte ihn Art. 41 Abs. 2 MWSTG dazu, einen allfällig vorgenommenen Vorsteuerabzug zu korrigieren; dem Bund entstehe also kein Steuerausfall.

F.
Das Bundesverwaltungsgericht eröffnete zwei Verfahren (A-3497/2015 und A-3498/2015).

G.
Nachdem das Bundesverwaltungsgericht die ESTV zur Stellungnahme bezüglich Zulässigkeit der Sprungbeschwerde aufgefordert hatte, erklärte diese mit Schreiben vom 18. Juni 2015, ihrer Auffassung nach richte sich die Beschwerde gegen einlässlich begründete Verfügungen und die Sprungbeschwerde sei zulässig.

H.
Mit Verfügung vom 23. Juni 2015 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die beiden Verfahren und forderte die ESTV zur Vernehmlassung auf.

I.
Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz oder ESTV) beantragt in ihrer Ver-

nehmlassung von 23. Juli 2015, die Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen. Als Begründung hält die Vorinstanz insbesondere dagegen, dass es durchaus auch Sachverhaltskonstellationen gegeben habe, in welchen Gutscheine entgeltlich abgegeben worden seien. Sodann sei der Begriff des Steuerausfalls mit der potentiellen Beanspruchung des Vorsteuerabzugs gleichzusetzen, weshalb die blosse Gefährdung des Steuersubstrates genüge. Die fakturierende Person habe einzig deshalb über die volle ausgewiesene Steuer abzurechnen, weil die Rechnung/Gutschrift eine überhöhte Steuer ausweise und somit eine abstrakte Gefährdung des Steuersubstrats schaffe. Diese könne nur behoben werden, wenn die fakturierende Person nachweise, dass die andere Partei die Vorsteuer nicht zum Abzug gebracht habe (und dies in Zukunft auch nicht tun werde) oder den Vorsteuerabzug zwar vorgenommen, die überhöhte Vorsteuer aber bereits zurückgeführt habe. Diesen (strikten) Nachweis habe die Beschwerdeführerin nicht erbracht, das Bestehen der Bestimmung gemäss Randziffer 854 der "Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer" [Wegleitung 2008] vom Dezember 2007 [gültig ab 1. Januar 2008] bzw. Art. 28 Abs. 4 MWSTG würden diese Steuergefährdung nicht zu beheben vermögen. Überdies belegten Kassenquittungen üblicherweise einen entsprechenden Zahlungsvorgang und würden nur bei sofortiger Bezahlung ausgehändigt. Ersichtlich sei daraus nicht, ob der ausgewiesene Betrag (vollständig/teilweise/gar nicht) bezahlt worden sei. Allenfalls würde der Kunde für die zwar ausgewiesene, aber nicht bezahlte Mehrwertsteuer dennoch einen Vorsteuerabzug vornehmen. Sodann stellten die von der Beschwerdeführerin gewährten Vergünstigungen regelmässig nur einen Teilbetrag des gesamten, auf der Kassenquittung ausgewiesenen Konsumationsbetrages dar. Eine Analogie zum Skonto bzw. Art. 40 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. Art. 41 Abs. 2 MWSTG könne vorliegend nicht greifen, da diese die Änderung der Bemessungsgrundlage (ursprünglich richtiger Steuerausweis und nachträgliche Änderung des Steuerbetrages aufgrund Entgeltskorrektur) regeln würden und nicht für Sachverhalte beigezogen werden könnten, in welchen im Zeitpunkt der Ausstellung bereits objektiv falsche Rechnungen/Kassenquittungen vorliegen würden.

J.
Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst das anwendbare Recht festzustellen ist:

1.2.1 Am 1. Januar 2010 sind das (neue) MWSTG und die MWSTV in Kraft getreten. Das MWSTG löst das aMWSTG ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, soweit die Perioden vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2009 betroffen sind, nach dem aMWSTG sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 sind das MWSTG und die dazugehörige MWSTV anwendbar.

1.2.2 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (vgl. etwa Urteil des BGer 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 1.4.3; ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.2.3 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Gegen Verfügungen der ESTV ist also – in der Regel – zunächst Einsprache an die ESTV selbst zu erheben, bevor das Gericht angerufen wird. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteil des BVGer A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

1.2.4 Im vorliegenden Fall ist kein Einspracheentscheid der ESTV ergangen. Die Beschwerdeführerin hat gegen die (ersten) Verfügungen der ESTV direkt Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erhoben. Von Gesetzes wegen ist eine Sprungbeschwerde nicht direkt beim Bundesverwaltungsgericht einzureichen, sondern – mit einem entsprechenden Antrag – als Einsprache bei der ESTV, welche die Sache dann – in der Regel bereits ihrerseits mit einem entsprechenden Antrag – an das Bundesverwaltungsgericht weiterleitet (Urteil des BVGer A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.7). Um das Verfahren zu beschleunigen, hat das Bundesverwaltungsgericht ausnahmsweise davon abgesehen, auf die Beschwerde von Vornherein nicht einzutreten und die Sache der ESTV zu überweisen. Es hat eine entsprechende Stellungnahme der Vorinstanz eingeholt (Sachverhalt Bst. G), welche sich damit einverstanden erklärte, dass die Beschwerde als Sprungbeschwerde behandelt werde.

1.2.5 In Bezug auf die Entgegennahme der Beschwerde liegen damit übereinstimmende Anträge vor. Die angefochtenen Verfügungen sind einlässlich begründet, weshalb die Beschwerde auch aufgrund der Aktenlage als Sprungbeschwerde entgegengenommen werden kann.

1.2.6 Das Bundesverwaltungsgericht ist damit auch in funktioneller Hinsicht zuständig.

1.3 Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerden berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese im Licht des eben Ausgeführten (E. 1.2.3 ff.) frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und die einverlangten Kostenvorschüsse rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

Auf die (mittlerweile vereinigten) Beschwerden gegen die genannten Verfügungen ist einzutreten. Damit erübrigen sich weitere Ausführungen zum – ungerechtfertigten – Vorwurf des rechtsmissbräuchlichen Verhaltens der Vorinstanz, welche diese durch Verweigerung der Vereinigung der Verfahren begangen haben soll (Urteil des BVGer A-3480/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.3.3).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 aMWSTG sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). Der Steuer unterliegen betreffend die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Für die Zeit seit dem 1. Januar 2010 sieht das Gesetz in Art. 18 Abs. 1 MWSTG vor, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

2.2 Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen (sog. "Leistungsaustauschverhältnis" oder "Leistungsverhältnis"; vgl. IVO P. BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rz. 3; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 592; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 18 Rz. 2). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1, Urteile des BVGer A-975/2015 und A-987/2015 vom 17. Dezember 2015 E. 2.2.1).

2.3 Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (Urteile des BGer 2C_261/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.1, 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 18 Rz. 14 f.). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Gegenleistung (Entgelt) innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des BVGer A-5567/2015 vom 20. Januar 2016 E. 2.1.2 und A-3931/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.3).

Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (Urteil des BGer 2C_319/2014 vom 9. September 2014 E. 5.2; BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-975/2015 und A-987/2015 vom 17. Dezember 2015 E. 2.2.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 ff.; BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 4 Rz. 20). Grundsätzlich ohne Belang ist dagegen die Sichtweise des Leistungserbringers. Demnach muss die Leistung des Steuerpflichtigen, damit sie steuerbar ist, nicht zwingend auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (Urteile des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.1 und A-544/2013 vom 30. Oktober 2014 E. 2.1.4; BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 18 Rz. 7; a.M. CAMENZIND ET AL, a.a.O., Rz. 650 f.).

2.4

2.4.1 Das Entgelt ist jedoch nicht nur Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts, sondern bildet auch die Grundlage für die Bemessung der Steuer. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 24 Abs. 1 MWSTG; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 24 Rz. 4).

2.4.2 Nach altem Recht gehört zum Entgelt alles, was der Empfänger der Leistung oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich unter dem aMWSTG somit aus der Optik des Leistungsempfängers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Leistungsempfänger bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: BVGE 2011/44 E. 3.1; Urteile des BVGer A-975/2015 und A-987/2015 vom 17. Dezember 2015 E. 2.3.1 und A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.2).

Demgegenüber ist die Steuer gemäss Art. 24 Abs. 1 MWSTG vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen. Massgeblich ist somit der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer und nicht mehr, was der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet (Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.3.1; BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 6 Rz. 5; GEIGER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 24 Rz. 3). Dieser Systemwechsel beruht auf beweisrechtlichen Überlegungen. Das Abstellen auf den tatsächlichen Vermögenszugang und damit die Sichtweise des Leistungserbringers entlastet diesen vom Risiko von Transferverlusten z. B. bei Zahlungen in Fremdwährungen (BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 6 Rz. 4, ausführlich: BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 24 Rz. 2 ff.). Klarzustellen ist, dass Art. 24 MWSTG ausschliesslich die sog. quantitative Seite des Entgelts regelt. In Bezug auf die sog. qualitative Seite des Entgelts ist Art. 3 Bst. f MWSTG zu beachten, der das Entgelt als Vermögenswert definiert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Dies bedeutet, dass sich die Frage, ob vereinnahmten Geldern der Charakter von Leistungsentgelten zukommt, auch nach neuem Recht aus der Optik des Leistungsempfängers beurteilt (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885 ff., 6941 f.; GEIGER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 24 Rz. 1).

2.5

2.5.1 Über die Steuer war laut Art. 44 Abs. 1 aMWSTG grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abzurechnen. War das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (namentlich bei Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust) oder wurden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (namentlich bei Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährter Rabatte, Rückvergütungen), so konnte hierfür in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden (Art. 44 Abs. 2 aMWSTG; vgl. Urteil des BVGer A-1489/2006 vom 14. Januar 2008 E. 2.3; noch zum gleichlautenden Art. 35 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464]: A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.4; Entscheide der SRK vom 4. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.10 E. 3c, vom 1. Dezember 2004, veröffentlicht in VPB 69.65 E. 3b; ANDREAS RUSSI, in: mwst.com, Art. 44 Rz. 1 ff.).

2.5.2 Gegenstück zu Art. 33 aMWSTG (E. 2.4.2) war, dass die Vorsteuern herabgesetzt werden mussten (Art. 40 aMWSTG). Sobald der Abnehmer seinem Leistungserbringer einen kleineren Betrag bezahlte, als ihm in Rechnung gestellt wurde, durfte der Leistungserbringer in seiner Abrechnung den Betrag der Entgeltsminderung von seinem steuerbaren Umsatz abziehen. Der Leistungserbringer musste im Endeffekt nur die effektiv erhaltenen Entgelte (von hier nicht relevanten Fällen abgesehen) als Bemessungsgrundlage für die zu entrichtende Steuer verwenden (MICHAELA MERZ, in: mwst.com, Art. 40 Rz. 3 f.). Im Gegenzug musste der Vorsteuerabzugsberechtigte seinerseits in seiner Abrechnung über den Zeitabschnitt, in welchem die Entgeltsminderung eintrat, den Vorsteuerabzug entsprechend herabsetzen, so dass er im Ergebnis nicht mehr Vorsteuer abzog, als der Leistungserbringer als Mehrwertsteuer entrichten musste (MERZ, a.a.O., Art. 40 Rz. 5).

2.5.3 Als Entgeltsminderungen kommen ganz verschiedene Umstände in Frage, aus denen das tatsächlich entrichtete Entgelt niedriger ausfällt als ursprünglich angenommen (siehe die Beispiele unter neuem Recht bei CAMENZIND ET AL, a.a.O., Rz. 1509, so unter anderem Skonti, Rabatte, Umsatzboni, Treuepämien, Rabattmarken, Gutscheine udgl.). So kann eine Preisminderung bereits im Rahmen des Vertragsabschlusses festgelegt worden sein. Sie kann aber auch erst nachträglich eintreten, wie dies bei Minderung aufgrund von Umsatzgutschriften und bei Gewährleis-

tungsansprüchen in der Regel geschieht (MERZ, a.a.O., Art. 40 Rz. 9). Die Entgeltsminderung kann entweder direkt vom ursprünglich vereinbarten Entgelt abgezogen werden, so dass der Leistungsempfänger lediglich eine um die Entgeltsminderung gekürzte Gegenleistung entrichtet, oder durch eine volle oder teilweise Rückerstattung des Entgelts durch den Leistungserbringer, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt bereits entrichtet hat. Entscheidend ist, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage den ursprünglichen Leistungsaustausch erfasst (MERZ, a.a.O., Art. 40 Rz. 10).

2.5.4 Nach heute geltendem Recht ist eine Anpassung der Umsatzsteuerschuld vorzunehmen, wenn das vom Leistungsempfänger bezahlte oder mit ihm vereinbarte Entgelt korrigiert wird. Die Anpassung erfolgt im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt vereinnahmt wird (Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Art. 41 MWSTG regelt also die Korrektur der Umsatzsteuerschuld sowie des Vorsteuerabzugs, die sich aus einer Entgeltsänderung ergeben (vgl. Beispiele in E. 2.5.3; MARLISE RÜEGSEGGER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 41 Rz. 1). Diese Bestimmung ist sowohl bei der Abrechnung nach vereinbarten als auch nach vereinnahmten Entgelten anwendbar. Sie deckt Entgeltsminderungen sowohl auf der Umsatzsteuer- als auch auf der Vorsteuerseite ab (CAMENZIND ET AL, a.a.O., Rz. 1508). Bei einer solchen Entgeltskorrektur hat die steuerpflichtige Person keine Korrektur der Rechnung vorzunehmen, weil diese keinen unrichtigen Steuerausweis nach Art. 27 MWSTG darstellt (BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 5 Rz. 14).

2.5.5 Die ESTV hat im MWST-Branchen-Info 06: Detailhandel (nachfolgend: MBI 06 [mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version]) festgehalten, wie nach ihrer Auffassung das Gesetz zu verstehen ist und wie verschiedene Arten von Rabatten mehrwertsteuerlich zu behandeln sind. Demnach gilt – soweit vorliegend relevant – Folgendes: Sofern der Detailhändler eigene Marken verwendet, die nur durch ihn abgegeben werden und ausschliesslich in seinen Verkaufsstellen eingelöst werden können und wenn die Marken beim Kauf von Gegenständen abgegeben werden, die nur zu einem Steuersatz steuerbar sind, und volle Markenhefte Kunden bei der Einlösung dazu berechtigen, Leistungen des gleichen Steuersatzes gratis zu beziehen, dann gilt der Wert, der bei Einlösung der Markenhefte gratis abgegebenen Gegenständen als Naturalrabatt. Der Einkauf dieser Gegenstände berechtigt zum Vorsteuerabzug (Ziff. 1.13.3.1 MBI 06). Diese Ausführungen sind auch auf Restaurants

übertragbar, zumal für Restaurationsbetriebe diesbezüglich keine Sonderregeln aufgestellt worden sind.

2.5.6 Auch Kundenbindungsmassnahmen, welche vom Leistungserbringer selbst herausgegeben werden oder von einem Dritten ohne Rückvergütung an den Leistungserbringer, werden als Rabatt behandelt. Der in diesem Zusammenhang ausgestellte Bon ist also kein Zahlungsmittel (im Gegensatz z.B. zum [entgeltlich abgegebenen] Gutschein) und die Mehrwertsteuer ist lediglich auf dem vom Kunden "bar" entrichteten Entgelt geschuldet (Ziff. 1.13.1.1 und Ziff. 1.13.3.1 MBI 06). Muss der Kunde für eine ihm (zusätzlich) erbrachte Leistung nichts bezahlen, liegt – mangels Entgelt – kein Leistungsverhältnis vor. Diese Gratisleistung wird in der Ziff. 1.13.3.1 MBI 06 – wie bereits in E. 2.5.5 erwähnt – als Naturalrabatt bezeichnet. Als Beispiel kann unter anderem gerade der Gratis-Kaffee gegen Abgabe eines Bons genannt werden. Da hierbei der unternehmerische Grund besteht, ist das Vorsteuerabzugsrecht nicht eingeschränkt (BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 24 Rz. 28 f.; a. M. Bundesgericht in BGE 136 II 441 E. 3 zu den COOP-Superpunkten [altrechtlich]).

3.

3.1 Im Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung eine zentrale Bedeutung beigemessen. Sie ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden 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 185 E. 5; Urteile des BGer 2C_1151/2014 vom 4. Juni 2015 E. 4.1, 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.1 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5 mit Hinweisen).

3.2

3.2.1 Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Mehrwertsteuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), so hat – nach altem Recht – eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive eine Gutschrift zu erfolgen. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg

hinzuweisen. Ebenso ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren. Falls die Berichtigung unterbleibt, sind gemäss dem in der Verwaltungspraxis geltenden Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» allenfalls zu Unrecht oder zu viel berechnete Steuerbetreffnisse in voller Höhe geschuldet (Rz. 808 der «Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer» [Wegleitung 2001] vom Sommer 2000 [gültig ab 1. Januar 2001] bzw. Rz. 808 der Wegleitung 2008). Diese Verwaltungspraxis bzw. dieser Grundsatz wurde – soweit hier interessierend – bereits mehrfach von der Rechtsprechung bestätigt. Der Grundsatz gilt selbst für den Fall, dass die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde oder auf der Gutschrift erscheint bzw. es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht steuerpflichtige Personen handelt (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des BGer 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.2 und 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 3.3).

Zu beachten ist, dass der Ausweis eines zu hohen Mehrwertsteuersatzes bzw. die Fakturierung einer zu hohen Steuer keinen blossen «Formmangel» im Sinn des seit 1. Juli 2006 in Kraft stehenden Art. 45a aMWSTGV darstellt, sondern diesfalls eine materiell falsche Rechnung vorliegt. Insofern steht der Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» einer Anwendung von Art. 45a aMWSTGV entgegen (vgl. die diesbezügliche ständige Rechtsprechung: implizit etwa Urteile des BGer 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.2 und 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.2 f.; explizit etwa Urteile des BVGer A-2512/2008 vom 8. September 2010 E. 3.3 und E. 4.3.1, A-1536/2006 und A-1537/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.5.1 und A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.7 und E. 3.4).

3.2.2 Nach heute geltendem Recht ist mit Art. 27 Abs. 2 MWSTG nun für obgenannte Verwaltungspraxis eine gesetzliche Grundlage geschaffen und so dem Legalitätsprinzip Nachachtung verschafft worden (Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.7; BÉATRICE BLUM, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 27 Rz. 17). Danach schuldet die ausgewiesene Steuer, wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist, oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, es sei denn, es erfolgt eine Korrektur der Rechnung (Art. 27 Abs. 2 Bst. a MWSTG), oder – was gegenüber dem bisherigen Recht und der diesbezüglichen Praxis eine Neuerung darstellt – er oder sie weist nach, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Bei der Beurteilung der Gefährdungslage darf jedoch nicht allein auf

die im Zeitpunkt der Fakturierung herrschenden Sachumstände abgestellt werden, da eine (noch) nicht steuerpflichtige Person allenfalls später steuerpflichtig werden könnte und ihr die Möglichkeit einer Einlageentsteuerung verschaffte oder ein Steuerausweis missbräuchlich an eine steuerpflichtige Person weitergereicht wird (Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.7). Gemäss Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG entsteht namentlich kein Steuerausfall, wenn der Rechnungsempfänger oder die Rechnungsempfängerin keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die geltend gemachte Vorsteuer dem Bund zurückerstattet worden ist. Der blosse Beweis der Unwahrscheinlichkeit eines Steuerausfalles reicht hierbei nicht aus; es wird ein voller Beweis verlangt (Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.5 und E. 2.3.9). Ein unrichtiger Steuerausweis liegt vor, wenn ein zu hoher Steuerbetrag in der Rechnung ausgewiesen wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein falscher Steuersatz angewendet wird, die Steuer falsch berechnet wurde und dadurch ein zu hoher Steuerbetrag in der Rechnung ausgewiesen wird (Rechenfehler, Feststellung der Steuer auf zu hoher Bemessungsgrundlage durch rechtsfehlerhafte Entgeltserfassung usw.) oder ein Steuerausweis bei nicht steuerbaren oder steuerfreien Leistungen oder Leistungen im Ausland erstellt wird. Damit ein unrichtiger Steuerausweis nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG vorliegt, muss die Steuer bei der Erstellung der Rechnung und somit ursprünglich bereits unrichtig sein (vgl. dazu Art. 41 MWSTG [Änderung der Bemessungsgrundlage; E. 2.5.4], bei welchem ursprünglich ein zutreffender Steuerbetrag ausgewiesen wird, welcher durch ein nachträglich eintretendes Ereignis eine Entgeltskorrektur auslöst; REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 27 Rz. 8 und 17; BLUM, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 27 Rz. 14 und 16).

4.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass es sich bei den Kassenbelegen, die die Beschwerdeführerin den Konsumenten im Restaurant ausstellte, um Rechnungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn handelte. Auf diesen war zudem der (grundsätzlich korrekte) Mehrwertsteuersatz ausgewiesen. Ebenso unbestritten ist, dass einige Kunden, statt das eigentliche Entgelt zu bezahlen, eine Karte einlösten. Diese Karten funktionierten so, dass sie nach einer gewissen Anzahl Konsumationen zum Gratisbezug eines Produkts berechtigten. Der Mehrwertsteuersatz auf sämtlichen hier interessierenden Produkte ist derselbe. Nicht mehr im Streit liegt nunmehr die Nachbelastung für die Kommissionen an ausländische Tour Operater im Zusammenhang mit der Erbringung gastgewerblicher Leis-

tungen, die Nachbelastung für die Gutscheine "B._____" und jene für die Personalgeschenke.

4.1 Im Folgenden kann grundsätzlich offenbleiben, ob bei der «Bezahlung» mit dem Bon das Entgelt bereits durch Bezahlung der vorigen Konsumationen entrichtet wurde – so in BGE 136 II 441 – oder ob von einem Rabatt bzw. Gratisbezug ausgegangen wird (siehe E. 2.5.6). Im ersten Fall wäre der Bezug mehrwertsteuerlich – da das Entgelt bereits zu einem früheren Zeitpunkt (als Vorauszahlung) entrichtet worden ist – nicht mehr relevant. Insbesondere wäre auf Seiten der Beschwerdeführerin keine Korrektur der Vorsteuer vorzunehmen, da sämtliche Produkte denselben Mehrwertsteuersatz haben. Jedenfalls wäre keine Mehrwertsteuer geschuldet. Im zweiten Fall könnte eine Entgeltsminderung in Höhe des Rabatts, im vorliegenden Fall eines ganzen Getränks oder Menüs, geltend gemacht werden. Auch in diesem Fall wäre keine Mehrwertsteuer geschuldet.

4.2 Nun hat die Beschwerdeführerin den Gästen aber Kassenbelege über die mittels Bon "bezahlten" Konsumationen ausgestellt. Auf diesen ist der normalerweise zu bezahlende Betrag festgehalten sowie die Mehrwertsteuer. Eine solche Rechnung gilt in der Regel als Ausweis dafür, dass der Leistungserbringer, hier die Beschwerdeführerin, die auf der Rechnung aufgeführte Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. Damit dient die Rechnung auch als Beleg, mit dem der Leistungsbezüger, sofern er selber mehrwertsteuerpflichtig ist, die Vorsteuer in Abzug bringen kann (E. 3.1). Normalerweise ist daher eine auf einer Rechnung aufgeführte Mehrwertsteuer auch der ESTV abzuliefern, selbst wenn sie eigentlich gar nicht geschuldet wäre (E. 3.2). Es ist zu prüfen, ob von diesem Grundsatz im vorliegenden Fall abzuweichen ist.

4.2.1 Eine Ausnahme davon besteht insoweit, als eine Korrektur der fraglichen Rechnungen erfolgt ist oder die Beschwerdeführerin nachweist, dass dem Bund – trotz des zu hohen Ausweises der Steuer – kein Steuerausfall entstanden ist (E. 3.2.2). Vorliegend erfolgte unbestrittenermassen weder eine Korrektur der Rechnung noch hat die Beschwerdeführerin versucht, den Beweis zu erbringen, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Diesen Beweis wird sie auch kaum erbringen können, ist doch nicht ausgeschlossen, dass einige ihrer Kunden mehrwertsteuerpflichtig sind und die entsprechende Vorsteuer in ihrer Abrechnung geltend machen. Dieses Risiko wird dadurch erhöht, dass in einer Rechnung neben Leistungen, die gegen einen Bon erbracht wurden auch durchaus

regulär bezahlte figurieren. Ein Entlastungsbeweis gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG wird der Beschwerdeführerin vorliegend nicht gelingen und sie hätte daher die auf ihren Rechnungen fakturierte Mehrwertsteuer abzuliefern.

4.2.2

4.2.2.1 Die Beschwerdeführerin macht denn auch eine Entgeltsminderung geltend. Bei einer solchen komme es nicht darauf an, ob der entsprechende Betrag auf der Rechnung ausgewiesen sei. Eine Rechnung müsse nicht mehr nachträglich korrigiert werden, wenn sich herausstelle, dass das tatsächlich entrichtete Entgelt unter dem auf der Rechnung aufgeführten gelegen habe (vgl. Sachverhalt Bst. E).

4.2.2.2 Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass bei einer Korrektur im Rahmen einer Entgeltsminderung die steuerpflichtige Person keine Korrektur der Rechnung vorzunehmen hat, weil diese keinen unrichtigen Steuerausweis gemäss Art. 27 MWSTG darstellt. Art. 41 MWSTG regelt hingegen die Korrektur der Umsatzsteuerschuld sowie des Vorsteuerabzugs, die sich aus einer Entgeltsänderung ergeben (E. 2.5.4), also einer Änderung der Bemessungsgrundlage. Hierbei weist die Rechnung bereits bei ihrer Ausstellung einen korrekten Steuerbetrag aus, wobei erst ein nachträglich eintretendes Ereignis die Korrektur des Entgeltes auslöst (SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 27 Rz. 17). Vorliegend wurden den Kunden der Beschwerdeführerin jedoch auch Kassenbelege über die mittels Bon "bezahlten" Konsumationen (normalerweise zu bezahlender Betrag sowie Mehrwertsteuer) ausgehändigt. Da für die erbrachte Leistung kein Entgelt (und somit auch keine Mehrwertsteuer) floss, war die Steuer bereits bei Ausstellung der Rechnung – und somit ursprünglich – unrichtig. Die Beschwerdeführerin hätte also eine Korrektur der Rechnungen vornehmen oder den Nachweis erbringen müssen, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist; dies hat sie – wie bereits in E. 4.2.1 festgestellt – jedoch nicht getan. Auch gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung handelt es sich bei einer Treueprämie nicht um einen eigentlichen Rabatt, welcher eine Entgeltsminderung darstellt. Bei einer Prämie geht es vielmehr um eine Mehrleistung (Mehrlieferung) bei gleichbleibendem Entgelt (BGE 136 II 441 E. 3.2). Zu Recht weisen sodann BOSSART/CLAVADETSCHER darauf hin, dass es bei Gratisleistungen bzw. Naturalleistungen – wenn der Kunde für eine ihm (zusätzlich) erbrachte Leistung nichts bezahlen muss – nicht um eine Frage der Bemessung geht, da es mangels Entgelt bereits an einem Leistungsverhältnis fehlt (E. 2.5.6; BOSSART/CLAVADETSCHER, Kom-

mentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 18 Rz. 27 und 82 und Art. 24 Rz. 12 und 29).

4.2.3

4.2.3.1 Weiter argumentiert die Beschwerdeführerin, sie habe zwar bei den im Rahmen ihrer Kundenbindungsprogramme unentgeltlich erbrachten Leistungen einen Beleg ausgestellt, in welchem die Mehrwertsteuer ausgewiesen worden sei. Da der Leistungsempfänger aber nichts bezahlt habe, könne er auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen, denn nur das effektiv erhaltene Entgelt müsse versteuert werden, da der Leistungsempfänger auch nur die effektiv bezahlte Vorsteuer geltend machen könne (analog einem Skonto). Vorliegend bezahle der Leistungsempfänger die in den ausgestellten Belegen ausgewiesene Steuer nicht und könne demnach auch keine Vorsteuer geltend machen (Sachverhalt Bst. E).

4.2.3.2 Dieses Argument vermag nicht zu überzeugen: Es ist der Beschwerdeführerin zwar zuzustimmen, dass der Vorsteuerabzug prinzipiell nur zulässig ist, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer auch bezahlt hat (Art. 28 Abs. 4 MWSTG). Demnach kann lediglich Mehrwertsteuer, die tatsächlich bezahlt wurde, als Vorsteuer abgezogen werden; die Zahlung ist durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen (BÉATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 28 Rz. 36 f.). Hierbei sind Buchungs- und Zahlungsbelege jedoch ausreichend (BARBARA HENZEN, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 28 Rz. 40; CAMENZIND et al, a.a.O., Rz. 1690). Darin liegt aber gerade der Grund für den vorbestehenden richterrechtlichen Grundsatz "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer", welcher nun in Art. 27 Abs. 2 MWSTG überführt worden ist. Wie gesehen, lässt sich die Abrechnungs- und Ablieferungspflicht hinsichtlich des überhöhten Teils der ausgewiesenen Steuer nur dadurch abwenden, dass die fakturierende Person den Nachweis des fehlenden Steuernachteils erbringt, welcher mit der potentiellen Beanspruchung des Vorsteuerabzugs gleichgesetzt wird; die blosse Gefährdung des Steuersubstrates genügt (vgl. E. 3.2.2). Vorliegend haben die Kunden der Beschwerdeführerin als Leistungsempfänger ja gerade eine Rechnung (und somit einen Zahlungsbeleg) erhalten, welche auch die Mehrwertsteuer ausweist. Diese Rechnung bildet dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer, und berechtigt den Leistungsempfänger direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (E. 3.1) – und zwar auch dann, wenn er eigentlich nichts bezahlt hat und den Abzug folglich fahrlässig oder missbräuchlich tätigt bzw. überhöht fakturiert wurde (vgl. Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.2.5).

Gemäss altem Recht ist das Vorliegen eines formgültigen Belegs eine zwingende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 7 Rz. 14). Art. 38 Abs. 1 aMWSTG verlangt, dass im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges die (formkorrekte) "Rechnung" vorliegen muss. Der Ausweis in der Rechnung kann entweder durch Angabe des Steuerbetrages oder des Steuersatzes und das die Steuer umfassende Entgelt erfolgen (Art. 37 Abs. 1 Bst. f aMWSTG; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Art. 38 Rz. 22 f.). Die vorliegenden Zahlungsbelege erfüllen auch die Voraussetzungen an einen formgültigen Beleg nach altem Recht, berechtigten doch gemäss Praxis der ESTV Kassenzettel und Coupons von Registrierkassen zum Vorsteuerabzug, wenn sie sämtliche Angaben gemäss Art. 37 aMWSTG enthielten (bei Beträgen bis Fr. 400.-- wurde aus Gründen der Praktikabilität auf den Namen und die Adresse des Abnehmers verzichtet [Rz. 785 der Wegleitung 2008]; UELI MANSER, in: mwst.com, Art. 37 Rz. 13 mit Verweis auf Rz. 760 der "Wegleitung 1997 zur Mehrwertsteuer" vom Mai 1997 mit einem damaligen Betrag bis Fr. 200.--).

4.3 Die Beschwerdeführerin kann keine Ausnahme vom Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" aufzeigen und hat somit die Mehrwertsteuer für die mittels Bon "bezahlten" und auf den Kassenbelegen ausgestellten Konsumationen abzuliefern. Gleiches muss für die unentgeltlich abgegebenen Gutscheine gelten. Auch hierbei musste der Kunde für eine ihm (zusätzlich) erbrachte Leistung nichts bezahlen. Mangels Entgelt liegt kein Leistungsverhältnis vor (Gratisleistung oder Naturalrabatt; E. 2.5.6). Da jedoch auch diesbezüglich den Kunden der Beschwerdeführerin Kassenbelege über die mittels Gutschein "bezahlten" Konsumationen (normalerweise zu bezahlender Betrag sowie Mehrwertsteuer) ausgehändigt wurden, handelt es sich um eine ursprünglich unrichtige Rechnung. Hierfür kann keine Entgeltsminderung geltend gemacht werden.

Dass die entgeltlich abgegebenen Gutscheine als Zahlungsmittel gelten und erst die Einlösung des Gutscheins für die Bezahlung einer Leistung einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang auslöst (BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 24 Rz. 21), scheint vorliegend unbestritten.

4.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die vorliegend getätigten Kundenbindungsmassnahmen wie Menü- und Kaffeepässe und die unentgeltlich abgegebenen Gutscheine keine Entgeltsminderungen darstel-

len und der Beschwerdeführerin ein Entlastungsbeweis gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG nicht gelingt. Auch mit dem Argument der effektiv bezahlten Vorsteuer vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen. Somit erweisen sich die angefochtenen Verfügungen als rechtmässig und die Sprungbeschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

5.

5.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 2'300.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements von 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die einbezahlten Kostenvorschüsse in Höhe von Fr. 1'700.-- und Fr. 600.-- sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

5.2 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 werden auf Fr. 2'300.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Die einbezahlten Kostenvorschüsse in Höhe von Fr. 1'700.-- und Fr. 600.-- werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Anna Strässle

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 BGG). 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 die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: