Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1555/2006
{T 0/2}

Urteil vom 27. Juni 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Markus Metz, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 bis 2. Quartal 2000); Vorsteuerabzug, Preisauffüllung.

Sachverhalt:

A.
Die A._____AG bezweckt den Import und Export von sowie den Handel mit Lebensmitteln und Kaufmannsgütern aller Art. Aufgrund ihrer Tätigkeit ist sie seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Zusammen mit anderen Geflügelimporteuren einerseits und Geflügelproduzenten andererseits gründete sie gestützt auf einer privatrechtlichen Vereinbarung den G._____ mit dem Zweck der Verbilligung des inländischen Geflügelhandels (Vertrag vom 28. März 1996 bzw. vom 3. November 1998). Danach bezahlt der Importeur bei der Einfuhr jeweils einen gewissen Betrag in den G._____. Anlässlich der Lieferung von inländischem Geflügelfleisch durch den Geflügelproduzenten an den Abnehmer (Importeur) fakturiert der Geflügelproduzent sodann lediglich einen reduzierten Preis und stellt die Differenz dem G._____ in Rechnung.

B.
An verschiedenen Tagen in den Monaten Februar, April und Mai 2002 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2003 teilte die ESTV dieser mit, sie habe anlässlich einer Kontrolle bei einem ebenfalls dem G_____-Vertrag angehörenden Schlachtbetrieb festgestell, dass dieser ab dem 1. Oktober 1996 in seinen Rechungen an die Lieferungsempfänger nicht nur die auf dem in Rechnung gestellten Entgelt berechnete Mehrwertsteuer, sondern zusätzlich auch noch die Mehrwertsteuer auf den Beiträgen des G._____ ausgewiesen habe. Diese Rechnungsstellung sei nicht korrekt, was nunmehr auch von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) bestätigt worden sei. In der Folge könnten die steuerpflichtigen Leistungsempfänger nur die auf den fakturierten Nettopreisen berechnete Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen und die zusätzlich ausgewiesene Steuer auf den G._____-Beiträgen sei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Sinne einer Einforderungshandlung gemäss Art. 40 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464-1500) bzw. Art. 49 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) unterbreche sie vorsorglich die Verjährung für sämtliche seit dem 1. Januar 1998 gegebenenfalls zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern.

C.
Am 23. März 2004 bestritt die Steuerpflichtige die Aufrechnung der Vorsteuern. Die ESTV teilte ihr darauf mit Schreiben vom 9. August 2004 mit, dass für den Erlass eines Entscheids zuerst die Höhe der in Abzug gebrachten Vorsteuern ermittelt werden müsse. Die ESTV forderte die Steuerpflichtige deshalb auf, eine Aufstellung einzureichen, aus der die ihr in Rechnung gestellten Steuern auf den G._____-Beträgen und die von ihr diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern ersichtlich sind.

D.
Am 15. Dezember 2004 reichte die Steuerpflichtige die verlangte Auflistung ein. Aufgrund der gemachten Angaben stellte die ESTV ihr mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 07409014 vom 29. Juni 2005 für das 1. Quartal 1998 bis 2. Quartal 2000 Fr. 142'117.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 31. August 1999 in Rechnung. Diese Nachforderung bestätigte die ESTV in ihrem Entscheid vom 7. Juli 2005. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass die S._____AG der Steuerpflichtigen vom 1. Quartal 1998 bis 2. Quartal 2000 für Geflügellieferungen insgesamt Fr. 17'284'154.95 fakturiert habe. Die darauf berechnete Steuer zum massgebenden Steuersatz betrage Fr. 372'485.10 und könne von der Steuerpflichtigen grundsätzlich als Vorsteuern geltend gemacht werden. In den Rechnungen seien aber zusätzlich noch die "MWST auf Mengenrabatte" und die "MWST auf G._____-Rückvergütungen" im Umfang von insgesamt Fr. 142'117.45 ausgewiesen worden. Diese Steuerbeträge seien nicht auf dem ihr als Entgelt für die Warenlieferungen in Rechnung gestellten Betrag berechnet worden, sondern auf den zusätzlichen Zahlungen, die die S._____AG vom G._____ erhalten habe. Diese Beträge stellten keine "in Rechnung gestellte Steuer" im Sinn von Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV dar, die als Vorsteuern in Abzug gebracht werden könnten.

E.
Am 7. September 2005 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 7. Juli 2005 mit den folgenden Anträgen: "(1) Es sei der Entscheid vom 7. Juli 2005 vollumfänglich aufzuheben. (2) Es sei der nachbelastete Betrag der Ergänzungsabrechnung Nr. 409'014 vom 29. Juni 2005 in der Höhe von Fr. 142'117.-- der A._____AG auszubezahlen bzw. gutzuschreiben". Im Weiteren stellte sie die prozessualen Anträge: "(1) Es sei die Einsprache im

Sinne eines Sprungrekurses zur Beurteilung direkt an die Steuerrekurskommission weiterzuleiten. (2) Im Fall der Behandlung als Sprungrekurs alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Eidgenössischen Steuerverwaltung". Die Einsprecherin machte insbesondere geltend, dass die Zuschüsse des G._____, d.h. eines Dritten, gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV Teil des Entgelts darstellten. Die S._____AG habe deshalb bei den fraglichen Geflügellieferungen sowohl ihre Zahlungen wie auch die Zuschüsse des G._____ versteuert. Die S._____AG habe demnach mit dem Bruttopreis die richtige Berechnungsgrundlage berücksichtigt und den korrekten Mehrwertsteuerbetrag der ESTV abgeliefert. In der Folge habe sie diesen von der S._____AG in der Rechnung ausgewiesenen identischen Mehrwertsteuerbetrag als Vorsteuer geltend gemacht. Dieses Vorgehen entspreche dem Prinzip der Mehrwertsteuer als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteurabzug. Entgegen der ESTV bemesse sich die MWST nicht ausschliesslich nach dem Betrag, den die Rechnung als Entgelt ausweise. Art. 28 Abs. 1 Bst. f MWSTV halte denn auch lediglich fest, dass die Rechnung des Leistungserbringers, soll sie den Empfänger zur Geltendmachung der Vorsteuern berechtigen, den vom Entgelt (und damit eben nicht den vom [in derselben Rechnung] fakturierten Entgelt) geschuldeten Steuerbetrag ausweisen müsse. Vorliegend müssten die Rechnungen der S._____AG somit zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen, da die Voraussetzungen an die Rechnungsstellung erfüllt seien.

Im Weiteren würden die Mittel des G._____ durch die angeschlossenen Schweizer Geflügelimporteure selber geäuffnet. Indem die G._____-Partner über die Zahlungen an den G._____ die Verbilligung des Schweizer Geflügels selber bezahlten, würden sie es letztlich zum Bruttopreis bei den Schweizer Geflügelproduzenten einkaufen. Somit stehe ihnen auch der volle Vorsteuerabzug zu. Durch die Verweigerung des vollen Vorsteuerabzugsrechts werde das in der Bundesverfassung verankerte Prinzip der Rechtsgleichheit und das daraus abgeleitete Gebot der Wettbewerbsneutralität verletzt. Nicht alle Geflügelimporteure seien Partner des G._____. Diejenigen, die keine Partner seien, würden das inländische Geflügel bei den Produzenten zu Bruttopreisen einkaufen und die darauf lastende MWST vollumfänglich als Vorsteuer abziehen. Durch das Nichtakzeptieren des durch den G._____ bezahlten und von ihr selbst finanzierten Entgeltsteils, erfolge eine erhebliche Wettbewerbsverzerrung. Die G._____-Partner würden durch die Reduktion der

Vorsteuerabzugsberechtigung im Vergleich zu den übrigen Geflügelimporteuren erheblich benachteiligt.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2006 leitete die ESTV die Einsprache vom 7. September 2005 antragsgemäss im Sinn von Art. 64 Abs. 2 MWSTG als Beschwerde an die SRK weiter. In ihrer Vernehmlassung vom 10. April 2006 schloss die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

F.
Am 14. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen. Mit Verfügung vom 14. Januar 2008 forderte es diese auf, sich über allfällige Auswirkungen in Bezug auf Art. 15a und 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) auf das vorliegende Verfahren zu äussern. Die ESTV legte darauf mit Eingabe vom 5. Februar 2008 dar, dass vorliegend materiell unrichtige Vorsteuerbelege gegeben seien. Der Grund für die Steuernachforderung liege damit nicht in einem Formmangel und das neue Verordnungsrecht sei deshalb unbeachtlich.

Die A._____AG (Beschwerdeführerin) nahm am 8. Februar 2008 Stellung. Sie machte insbesondere geltend, der von der ESTV beanstandete Mangel in den Rechnungen sei formeller Natur. Fest stehe, dass die S._____AG die MWST auf dem ganzen Entgelt (also auf dem Betrag inkl. G._____-Beitrag) berechnet und der ESTV abgeliefert habe. An wen genau die S._____AG den MWST-Betrag fakturiert habe, spiele dabei keine Rolle. Daraus ergebe sich, dass die Art der von der S._____AG gewählten Fakturierung bezüglich der MWST-Abrechnung keine materiellen Konsequenzen gehabt habe. Demnach könne es sich vorliegend lediglich um einen formellen Mangel in der Rechnungsstellung handeln, bei der die MWST nicht dem Dritten (G._____), sondern direkt ihr, d.h. der Leistungsempfängerin, fakturiert worden sei. Im Weiteren liege kein Steuerausfall vor. Art. 45a MWSTGV sei somit für das vorliegende Verfahren von Relevanz.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2008 teilte die ESTV mit, dass sie an ihrer bisher geäusserten Auffassung vollumfänglich festhalte. Am 18. März 2008 reichte die Vertreterin der Beschwerdeführerin ihre

Kostennote ein.

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. Es übernimmt die Beurteilung der Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (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.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die MWSTGV in Kraft getreten. Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten des MWSTG getätigt worden sind. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1998 bis 2000 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit noch altes Recht, d.h. die MWSTV, anwendbar (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 MWSTG).

1.4

1.4.1 Die Übergangsbestimmungen in Art. 93 Abs. 1 MWSTG wie auch in Art. 94 Abs. 1 MWSTG beziehen sich indessen nur auf die materiell-rechtlichen Vorschriften und nicht auf Verfahrensbestimmungen (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 9). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte namentlich dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 9; BGE 115 II 97 E. 2c; Entscheid der SRK vom 9. März 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.87 E. 5b/aa mit Hinweisen; vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; PIERRE MOOR, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die eidgenössischen Prozessgesetze sehen indessen einschränkend vor, dass neues Prozessrecht keine Anwendung auf die zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens bereits bei bestimmten Rechtsmittelinstanzen hängigen Streitigkeiten findet. Dabei knüpfen sie an den Zeitpunkt der Eröffnung der anfechtbaren Verfügungen und Entscheide an: Findet die Eröffnung vor dem Inkrafttreten des neuen Prozessrechts statt, so ist altes, im anderen Falle das neue Recht anzuwenden (vgl. Art. 81 VwVG; BGE 120 Ia 101 E. 1b; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 79). Massgebend ist somit grundsätzlich das im Zeitpunkt der Eröffnung des angefochtenen Entscheids in Kraft stehende Verfahrensrecht. Damit können Konflikte, wie sie sich besonders bei einer Änderung der funktionellen Zuständigkeit, des zulässigen Rechtsmittels oder der Rechtsmittelfrist ergeben, vermieden werden (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts vom 30. September 1997, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 413 ff. E. 3b und c).

1.4.2 Im Gegensatz zur MWSTV sieht das MWSTG in Art. 64 Abs. 2 MWSTG die Möglichkeit der sog. "Sprungbeschwerde" vor. Unter der Voraussetzung, dass sich die Einsprache gegen einen einlässlich begründeten Entscheid der ESTV richtet, kann diese auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers die Einsprache als Beschwerde weiterleiten. Da die Sprungbeschwerde somit nur mit Zustimmung des

Einsprechers möglich ist, stellt diese neue Regelung eine Verbesserung seiner Verfahrensrechte dar. Sie kann deshalb grundsätzlich auf alle nach dem Inkrafttreten des MWSTG, d.h. nach dem 1. Januar 2001, eröffneten und einlässlich begründeten Erstentscheide der ESTV im Sinn von Art. 63 Abs. 1 MWSTG zum Zuge kommen. Zu beachten ist aber, dass die Sprungbeschwerde, welche das gesetzlich angeordnete Einspracheverfahren ausschliesst, als verfahrensmässiger Ausnahmefall im Justizverfahren der Mehrwertsteuer zu betrachten ist (vgl. DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 199 Rz. 5). Das MWSTG sieht als Regelfall vor, dass ein Einspracheverfahren stattzufinden hat (Art. 63 ff. MWSTG). Überdies ist Art. 64 Abs. 2 MWSTG, welcher die Sprungbeschwerde ermöglicht, als sogenannte «Kann-Vorschrift» ausgestaltet und überlässt der ESTV einen weiten Spielraum des Ermessens, in Form des Entschliessungsermessens, mit der Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht nur mit grosser Zurückhaltung den Ermessensentscheid der Verwaltung prüft, die Sprungbeschwerde zuzulassen oder eben nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 9. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.57 E. 1d/bb).

1.4.3 Im vorliegenden Fall wurde der Entscheid der ESTV vom 7. Juli 2005 nach Inkrafttreten des MWSTG eröffnet und ist einlässlich begründet. Zudem leitete die ESTV die Einsprache – auf Antrag der Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde weiter. Die Voraussetzungen nach Art. 64 Abs. 2 MWSTG sind demnach erfüllt und das Bundesverwaltungsgericht tritt auf die (Sprung-)Beschwerde ein.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV).

2.2 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. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2

MWSTV). Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven "Mehrwert" zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Mehrwertsteuerpflichtige – bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen – von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz diejenigen Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwälzt wurden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2.7.1, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.4).

2.3

2.3.1 Vorsteuerabzugsberechtigt ist somit der steuerpflichtige Leistungsempfänger einer Leistung, auf welcher die Vorsteuern abgezogen werden sollen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 4.1.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247, 251, 253; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 13 zu Art. 38). Das Recht zum Vorsteuerabzug kann der Steuerpflichtige nur bezüglich der ihm selbst durch einen anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer beanspruchen. Kein Steuerpflichtiger kann jedoch einen Vorsteuerabzug geltend machen, der einem Dritten zusteht (Entscheide der SRK vom 8. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.126 E. 2d, 3a, vom 15. Oktober 1999 [SRK 1998-071], teilweise veröffentlicht in VPB 64.47 E. 6b/cc).

2.3.2 Wer Leistungsempfänger ist, wird in der MWSTV nicht explizit definiert. Gewöhnlich wird die mehrwertsteuerliche mit der zivilrechtlichen Ausgangslage übereinstimmen, so dass der Auftraggeber der Leistung bzw. derjenige, der aus dem Vertragsverhältnis berechtigt und verpflichtet ist, gleichzeitig mehrwertsteuerlicher Leistungsempfänger ist (RIEDO, a.a.O., S. 253; BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; IVO P. BAUMGARTNER, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, Steuer-Revue [StR] 1996 S. 266; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.202/2006 vom 27. November 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom

7. März 2007 E. 2.3.1, A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.3, 2.4 und 4.1; Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021] E. 3b). Für die Frage, ob der Handelnde als Leistungserbringer bzw. -empfänger zu gelten hat, ist in mehrwertsteuerlicher Hinsicht massgeblich, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht. Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach Aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (statt vieler: Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b mit Hinweisen). Unerheblich ist bei der Bestimmung des Leistungsempfängers im Prinzip, wer das Entgelt aufwendet. Das Entgelt kann der Empfänger oder an seiner Stelle auch ein Dritter aufbringen (vgl. Art. 26 Abs. 2 Satz 1 MWSTV; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, a.a.O., E. 6b/cc; BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; siehe auch RIEDO, a.a.O., S. 223).

2.3.3 Vorsteuerabzugsberechtigt ist somit grundsätzlich derjenige Steuerpflichtige, der eine steuerbelastete Leistung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2007 vom 24. August 2007 E. 3.3) im eigenen Namen bezieht, unabhängig, wer das dafür zu erbringende Entgelt leistet bzw. die Rechnung bezahlt (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1). Die SRK hatte in ihrem Entscheid vom 2. Dezember 2003 betreffend die S._____AG Gelegenheit, die vorliegend in Frage stehenden Rechnungen auf ihre Konformität mit der MWSTV zu prüfen (vgl. Entscheid der SRK vom 2. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.72). Sie stellte dabei fest, dass die Art und Weise der Fakturierung nicht dem geltenden Recht entspreche. Bereits aus dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 MWSTV ergebe sich, dass der in der Rechnung an den Lieferungsempfänger auszuweisende Steuerbetrag sich nach dem darin genannten Entgelt (hier: Nettopreis) zu richten habe. Daraus folge zwingend, dass die S._____AG, falls sie für das Entgelt ihrer Lieferung eine weitere Rechnung an einen Dritten ausstelle, darin die entsprechende Steuer auszuweisen habe. Nichts anderes sei aus der ratio dieser Vorschrift zu schliessen. Art. 28 Abs. 1 MWSTV solle dem steuerpflichtigen Empfänger die Möglichkeit verschaffen, die Vorsteuer abzuziehen, selbstverständlich nur soweit er auch damit belastet worden sei. Dies treffe im Falle der Abnehmer des Geflügels nur nach Massgabe des Nettopreises zu und nicht auch im Umfang des restlichen Entgelts, welches die S._____AG dem G._____ fakturiert habe. Keine der anderen Auslegungsmethoden führe auch nur annähernd zum Schluss, die S._____AG könne gestützt auf Art.

28 Abs. 1 MWSTV die in der Rechnung an den Leistungsempfänger ausgewiesene Steuer nach Massgabe eines anderen Entgeltsbetrages berechnen, als nach jenem, den sie fakturiert habe. Wolle also die S._____AG die Steuer offen ausweisen, dann habe sie dies in der Rechnung an den Leistungsempfänger für den dort fakturierten Teil des Entgelts und in der Rechnung an den G._____ für den Rest des Entgelts zu tun. Die S._____AG dürfe dem Empfänger aufgrund der zwingenden gesetzlichen Ausgangslage nur jene Mehrwertsteuer ausweisen, die sich nach Massgabe ihrer Leistung und des vom Empfänger dafür aufgewendeten Entgelts (hier Nettopreis) als Bemessungsgrundlage ergebe. Fakturiere sie gleichzeitig einem Dritten (hier dem G._____), der den Nettopreis auffülle, habe sie die auf der Differenz zum Bruttopreis geschuldete Steuer in dieser Rechnung auszuweisen. Von dieser Regelung dürfe nicht abgewichen werden, nur weil es sich beim G._____ um keinen Steuerpflichtigen handle (Entscheid der SRK vom 2. Dezember 2003, a.a.O., E. 3c).

2.4 Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der ESTV nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV sieht daher vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1554/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4.2). Demnach muss ein Mehrwertsteuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, der Steuersatz (Bst. f) (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2.7.2). Das fakturierte Entgelt bildet damit die Grundlage für die Berechnung des ausgewiesenen Steuerbetrages (Entscheid der SRK vom 2. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.72 E. 3c).

2.5

2.5.1 Am 1. Juli 2006 sind Art. 15a und Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten. Art. 45a MWSTGV hält allgemein fest, dass allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben wird, 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. Betreffend die Rechnungsstellung bestimmt Art. 15a MWSTGV, dass die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Abs. 1 und 3 MWSTG anerkennt, 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 nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren. Art. 15a und 45a MWSTGV wurden durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Bundesverwaltungsgericht 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-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.7, A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2 mit Hinweisen).

2.5.2 Art. 15a und 45a MWSTGV betreffen allerdings 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 vom neuen Verordnungsrecht unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). 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 Bundes-

verwaltungsgerichts A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2). 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 nicht eingebüsst hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3).

2.6 Nach ständiger Praxis hat sich der Steuerpflichtige bei der von ihm vorgenommenen formellen Gestaltung seiner Rechtsbeziehungen behaften zu lassen. Es kann somit keine Rolle spielen, ob er eine steuerlich günstigere Gestaltung hätte vornehmen können (Urteil des Bundesgerichts 2A.420/2000 vom 11. November 2001 E. 3c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 3.5, A-1689/2006 vom 13. August 2007 E. 2.4, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 3.4; Entscheide der SRK vom 27. März 2002 [SRK 2000-109] E. 3d/cc, vom 13. Juli 2001 [SRK 1999-155] E. 3b in fine und 6).

2.7 Nach dem Grundsatz von Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) ist das Recht von den Behörden auf alle gleichliegenden Fälle gleich anzuwenden (Ulrich HÄFELIN/WALTER HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2005, Rz. 765). Dabei ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln (BGE 132 I 157 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 3.2). Die Wirtschaftsfreiheit (Art. 94 Abs. 1 BV) gebietet darüber hinaus, dass Differenzierungen zwischen direkten Konkurrenten wettbewerbsneutral auszugestalten sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-391/2007 vom 28. Januar 2008; HÄFELIN/HALLER, a.a.O., Rz. 693).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall fakturierte die S._____AG der Beschwerdeführerin im Rahmen des G._____-Vertrages von 1998 bis zum 2. Quartal 2000 ihre Geflügellieferungen zu einem um die G._____-Beiträge verbilligten Preis (sog. Nettopreis) von insgesamt Fr. 17'284'154.95. In den betreffenden Rechnungen wies die S._____AG die Mehrwertsteuer jeweils nach Massgabe dieser Nettopreise offen aus, ausmachend insgesamt Fr. 372'485.10.

Zusätzlich wies sie in den gleichen Rechnungen auch noch zwei weitere MWST-Positionen im Umfang von insgesamt Fr. 142'117.45 aus ("MWST auf Mengenrabatte" und die "MWST auf G._____-Rückvergütungen" gemäss Auflistung der Beschwerdeführerin vom 15. Dezember 2004). Dabei handelt es sich um die Steuer auf den vom G._____ ausgerichteten Beiträgen. Insgesamt stellte die S._____AG der Beschwereführerin somit zwar den Nettopreis in Rechnung, überwälzte ihr aber offen die Steuer auf dem Bruttopreis (einschliesslich G._____-Betrag). In der Folge machte die Beschwerdeführerin das Total dieser ausgewiesenen Steuer im Rahmen des Vorsteuerabzuges geltend. Dieser Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin (auch) die Vorsteuern auf den G._____-Beiträgen im Umfang von Fr. 142'117.45 in Abzug bringen durfte bzw. ob die ESTV diesbezüglich zu Recht eine Aufrechnung vornahm.

3.2 Wie bereits ausgeführt, hatte die SRK in ihrem Entscheid vom 2. Dezember 2003 betreffend die S._____AG Gelegenheit die vorliegend in Frage stehenden Rechnungen auf ihre Konformität mit der MWSTV zu prüfen (vgl. E. 2.3.3). Sie stellte dabei fest, dass die Art und Weise der Fakturierung nicht dem geltenden Recht entspreche. Die S._____AG dürfe dem Leistungsempfänger aufgrund der zwingenden gesetzlichen Ausgangslage nur jene Mehrwertsteuer offen ausweisen, die sich nach Massgabe ihrer Leistung und des vom Empfänger dafür aufgewendeten Entgelts (hier Nettopreis) als Bemessungsgrundlage ergebe. Fakturiere sie gleichzeitig einem Dritten (hier dem G._____), der den Nettopreis auffülle, habe sie die auf der Differenz zum Bruttopreis geschuldete Steuer in dieser Rechnung auszuweisen. Von dieser Regelung dürfe nicht abgewichen werden, nur weil es sich beim G._____ um keinen Steuerpflichtigen handle (Entscheid der SRK vom 2. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.72, E. 3c). Das Bundesverwaltungsgericht teilt diese Ansicht der SRK. Der vorliegende Ausweis der Steuer auf den Beiträgen des G._____ in den Rechnungen an die Beschwerdeführerin ist deshalb vorschriftswidrig. In diesem Umfang ist demnach auch der Vorsteuerabzug ungerechtfertigt (Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV; vgl. auch Entscheid der SRK vom 2. Dezember 2003, a.a.O., E. 3d).

3.3 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass die Zahlungen des G._____ Zuschüsse eines Dritten darstellten, die gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV Teil des von der S._____AG zu versteuernden

Entgelts bildeten. Diese habe somit richtigerweise die Steuer auf dem Bruttopreis der ESTV abgeliefert. Als Leistungsempfängerin habe sie deshalb in der Folge den in der Rechnung ausgewiesenen identischen Mehrwertsteuerbetrag als Vorsteuer geltend gemacht. Dies entspreche dem Prinzip der Mehrwertsteuer als Netto-Allphasensteuer. Art. 28 Abs. 1 Bst. f MWSTV halte lediglich fest, dass die Rechnung des Leistungserbringers, soll sie den Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigen, den vom Entgelt (und damit eben nicht den vom [in derselben Rechnung] fakturierten Entgelt) geschuldeten Steuerbetrag ausweisen müsse. Das Bundesverwaltungsgericht teilt die Meinung der Beschwerdeführerin insoweit, dass es sich bei den Zahlungen des G._____ um sog. Preisauffüllungen handelt, die gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV Teil des von der Leistungserbringerin zu versteuernden Entgelts bilden. Nicht gefolgt werden kann jedoch der Ansicht, dass in der Rechnung an die Beschwerdeführerin der Steuerbetrag vom Gesamtentgelt und nicht vom konkreten Rechnungsbetrag zu berechnen sei. Art. 28 Abs. 1 Bst. e MWSTV verlangt, dass das Entgelt für die Lieferung oder Dienstleistung angegeben werden muss. Gemeint ist dabei das Entgelt, das dem Leistungsempfänger belastet wird (wer indessen die Rechnung bezahlt ist nicht relevant, vgl. E. 2.3.3) und damit nicht das Gesamtentgelt, das allenfalls auch noch zusätzliche Zahlungen von dritter Seite zur Auffüllung des Preises enthält. Entsprechend muss gemäss Art. 28 Abs. 1 Bst. f MWSTV der Steuerbetrag nach dem für den Leistungsempfänger massgebenden Entgelt, d.h. dasjenige, das er aufzuwenden hat, berechnet werden (vgl. E. 2.4 in fine). Nur dieser Steuerbetrag soll ihn belasten und auf ihn überwälzt werden. Das vom Leistungserbringer zu versteuernde Gesamtentgelt ist für die Vorsteuerabzugsberechtigung des einzelnen Leistungsempfängers nicht entscheidend. Die von der Beschwerdeführerin angeführten – theoretisch möglichen – Beispiele von Rechnungsstellungen, die alle die Steuer auf dem Bruttopreis (inkl. Preisauffüllung des G._____) ausweisen, entsprechen somit nicht den Vorgaben von Art. 28 Abs. 1 Bst. e und f MWSTV. Im Übrigen ist vorliegend die tatsächlich vorgenommene Fakturierung zu prüfen und nicht auf andere theoretisch mögliche Rechnungsstellungen einzugehen. Soweit die Beschwerdeführerin das Prinzip der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ins Feld führt, ist ihr zu entgegnen, dass der G._____ als nicht Steuerpflichtiger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und sie die Folgen der gewählten Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen zu tragen hat (E. 2.6).

3.4 Auch aus dem Hinweis auf das deutsche Recht kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die schweizerischen Vorschriften (Art. 28 Abs. 1 Bst. e und f MWSTV) lassen keinen Spielraum offen (Entscheid der SRK vom 2. Dezember 2003, a.a.O., E. 3c). Zudem ist die Vergleichbarkeit des vorliegenden Falles mit dem von der Beschwerdeführerin zitierten Abschnitt 188 der Umsatzsteuerrichtlinie nicht gegeben, wird vorliegend doch dem Dritten sein (Teil-)Entgelt in Rechnung gestellt. Im Weiteren ist die betreffende Stelle der Umsatzsteuerrichtlinie in Deutschland offenbar nicht unumstritten (vgl. HOLGER STADIE in: Günter Rau/Erich Dürrwächter/Hans Flick/Reinhold Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., 1997, § 14 Anm. 257 mit Hinweisen). Im Übrigen ist für die Schweiz weder das Umsatzsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaft noch ihrer Mitgliedstaaten verbindlich; es kann nur als Interpretationshilfe für die Auslegung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts herangezogen werden (Urteile des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.2, 2A.81/2005 vom 7. Februar 2006 E. 4.2, 2A.334/2003 vom 30. April 2004 E. 2.3).

3.5 Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, dass die Mittel des G._____ durch die angeschlossenen Schweizer Geflügelimporteure selbst geäuffnet würden. Indem die G._____-Partner über die Zahlungen an den G._____ die Verbilligung des Schweizer Geflügels selber bezahlten, kauften sie es letztlich zum Bruttopreis bei den Schweizer Geflügelproduzenten ein. Deshalb stehe ihnen auch der volle Vorsteuerabzug zu. Auch hier muss der Beschwerdeführerin entgegnet werden, dass sie sich bei der von ihr vorgenommenen formellen Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen behaften lassen muss (E. 2.6) und deshalb die Frage, wer letztlich das Entgelt zu bezahlen hat, nicht entscheidend ist. Der Beschwerdeführerin und ihren Geschäftspartnern steht es indessen frei, für die betreffende Abwicklung ein anderes, steuerlich günstigeres Vorgehen zu wählen. Aus dem gleichen Grund kann sich die Beschwerdeführerin auch nicht erfolgreich auf das Gebot der Rechtsgleichheit oder der Wettbewerbsneutralität berufen. Diejenigen Importeure, die nicht dem G._____-Vertrag angehören, können den vollen Vorsteuerabzug vornehmen, da sie über – ihrer Gestaltung der Geschäftsbeziehungen entsprechende – mehrwertsteuerkonforme Vorsteuerbelege verfügen. Es liegen deshalb zwingende sachliche Gründe für eine Ungleichbehandlung vor (E. 2.7).

3.6 Der Ausweis einer Steuer in der Faktura, der nicht dem in Rechnung gestellten Entgelt entspricht, verstösst gegen die materiellen Vorschriften von Art. 28 Abs. 1 e und f MWSTV. Dieser Mangel kann nicht durch Art. 15a oder 45a MWSTGV geheilt werden (E. 2.5.2). Das neue Verordnungsrecht kann deshalb am vorliegenden Ergebnis nichts ändern, dass die Beschwerdeführerin die Vorsteuern auf den Beiträgen des G._____ nicht geltend machen kann. Im Übrigen kann der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, dass es keine Rolle spiele, an wen genau die S._____AG die Steuer fakturiere. Entscheidend ist, dass bei einer Überwälzung der fraglichen Steuer auf den G._____-Beiträgen an den G._____, dieser als Nichtsteuerpflichtiger von vornherein kein Vorsteuerabzugsrecht gehabt hätte. Die Zulassung des Vorsteuerabzugs bei der Beschwerdeführerin würde vorliegend somit zu einem Steuerausfall für den Bund führen. Auch aus diesem Grund kann das neue Verordnungsrecht gemäss Art. 45a MWSTV demnach nicht zur Anwendung kommen.

4.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 3'500.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- 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:

Pascal Mollard 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: