

BGer 9C_698/2022 vom 21. Juni 2023

Bundesgericht, 2023-06-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_698_2022

FR: TF 9C_698/2022 du 21 juin 2023

IT: TF 9C_698/2022 del 21 giugno 2023

Erwägungen

E. 1.1

Die Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 148 V 366 E. 3.1).

E. 1.3

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 148 I 127 E. 4.3).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 148 V 366 E. 3.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 148 V 366 E. 3.3). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung, namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (BGE 147 IV 534 E. 2.5.1; 146 V 240 E. 8.2). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 148 V 366 E. 3.3; vorne E. 1.3).

E. 2.1

Der Bund kann auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer erheben (Art. 130 Abs. 1 in

Verbindung mit Art. 196 Ziff. 14 BV). Der Gesetzgeber hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) erlassen. Die Mehrwertsteuer ist als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgebildet (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009), was die

Erhebungskonzeption zum Ausdruck bringt (BGE 144 II 412 E. 2.1; 142 II 488 E. 2.2.2). Die Mehrwertsteuer bezweckt die "Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland" (

Belastungskonzeption gemäss Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009; BGE 148 II 233 E. 4.2; 144 II 412 E. 2.1; 142 II 488 E. 2.2.1; zum Ganzen Pierre-Marie Glauser, in: Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, N. 12 und 13 zu Art. 130 BV).

E. 2.2.1

Der mehrwertsteuerlichen Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG 2009) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten (Haupt-) Leistungen. Solche sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG 2009). Von einer (Haupt-) Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn ist zu sprechen, falls die leistungserbringende Person einer leistungsempfangenden Drittperson einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert einräumt, wobei die leistungserbringende Person hierfür eine Gegenleistung ("Entgelt") erwartet (Art. 3 lit. c MWSTG 2009). Die Leistung des steuerpflichtigen Unternehmens muss mithin die Gegenleistung des Leistungsempfängers auslösen (Aspekt der Kausalität); die steuerpflichtige Person erbringt die Leistung, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität; Urteil 2C_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 2.1). Haupt- und Gegenleistung sind vermutungsweise wirtschaftlich gleichwertig (äquivalent; BGE 140 I 153 E. 2.5.1) und unterliegen dem Konnex einer "inneren wirtschaftlichen Verknüpfung" (BGE 149 II 53 E. 6.1; 141 II 182 E. 3.3; 141 II 199 E. 5.2 ; 140 I 153 E. 2.5.1; 140 II 80 E. 2.1; 138 II 239 E. 3.2; 126 II 443 E. 6a). Beim Entgelt im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn handelt es sich um den Vermögenswert, den die leistungsempfangende Person - oder an ihrer Stelle eine weitere Drittperson - für den Erhalt der (Haupt-) Leistung aufwendet (Art. 3 lit. f MWSTG 2009; BGE 140 I 153 E. 2.5.1; zuletzt Urteile 9C_609/2022 vom 13. Juni 2023 E. 2.2.1, zur Publ. vorgesehen; 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.1).

E. 2.2.2

Die auf die erbrachten steuerbaren Leistungen entfallende Mehrwertsteuer wird grundsätzlich vom "tatsächlich empfangenen Entgelt" berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009). Während Art. 24 MWSTG 2009 die quantitative Seite des Entgelts regelt, die den Umfang der Bemessungsgrundlage bestimmt, beschlägt Art. 3 lit. f MWSTG 2009 die qualitative Seite (Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: HK MWSTG], N. 1 zu Art. 24). Ob eine Leistung gegen Entgelt vorliegt, ob also den von der steuerpflichtigen Person vereinnahmten Geldern der Charakter eines mehrwertsteuerlichen Entgelts zukommt, beurteilt sich aus der Optik der leistungsempfangenden Person (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6941 f.; Urteile 2C_307/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 5.3; 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.2; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, Anhang 3 N. 129 ff.; Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 20; Sonja Bossart/Diego Clavadetscher, in: Martin

Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2015, N. 4 zu Art. 24 MWSTG 2009; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.). Dies ergibt sich aus der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer (Urteil 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.1).

E. 2.2.3

Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben (Art. 24 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009). Nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden unter anderem Beträge, welche die steuerpflichtige Person von der leistungsempfangenden Person als Erstattung der in deren Namen und für deren Rechnung getätigten Auslagen erhält, sofern sie diese gesondert ausweist (durchlaufende Posten; Art. 24 Abs. 6 lit. b MWSTG 2009; BGE 140 II 495 E. 3.4.2).

E. 3.1

Die Steuerpflichtige hatte im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemacht, hinsichtlich der Steuerperioden 2013 und 2014 sei die Festsetzungsverjährung eingetreten, was die Vorinstanz in der Folge verwarf (Sachverhalt, lit. B.b). Der angefochtene Entscheid ist am 19. Oktober 2022 ergangen, folglich im zurückliegenden Jahr. Bei der im öffentlichen Recht von Amtes wegen vorzunehmenden Prüfung der Verjährung (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; 138 II 169 E. 3.1 und 3.2; 133 II 366 E. 3.3) ergibt sich, dass die Steuerperioden 2013 und 2014 auch im laufenden Jahr weder absolut noch relativ verjährt sind (Art. 42 Abs. 2 MWSTG 2009). Streitgegenstand bilden mithin die fünf Steuerperioden von 2013 bis und mit 2017.

E. 3.2.1

In der Sache selbst ist einzig noch streitig und zu prüfen, in welcher Weise die von der Steuerpflichtigen auf die Urproduzenten überbundenen Produktionskosten von Fr. 5'304'357.- (Sachverhalt, lit. A.c) zu würdigen seien. Was den "Koordinationsabzug" anbelangt, wozu die Vorinstanz die diesbezügliche Beschwerde guthiess, hat die ESTV von einer Beschwerde abgesehen. Dies ist für das Bundesgericht verbindlich: Gemäss Art. 107 Abs. 1 BGG gilt, dass das Bundesgericht über die Anträge der Parteien nicht hinausgehen darf (

ne eat iudex ultra petita partium ; BGE 149 V 2 E. 11.2; zur Dispositionsmaxime im Abgaberecht zuletzt Urteile 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 1.3.2; 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 1.5.1). Damit bleibt es bei der vorinstanzlichen Würdigung, wonach der "Koordinationsabzug" zu einer Entgeltsminderung führe und von der Steuerpflichtigen nicht zu versteuern sei (Sachverhalt, lit. B.b).

E. 3.2.2

Unstreitig ist, dass die Steuerpflichtige Leistungen erbracht hat, die im Handel mit Holz bestehen. Sie erwirbt das Holz "ab Stock" und veräussert dieses an Sägereien im In- und Ausland. Dazwischen liegt die Produktion. Da die Steuerpflichtige über keine eigene Produktionskapazitäten verfügt, zieht sie für die Holzschlagarbeiten jeweils in eigenem Namen die erforderlichen Forstunternehmen bei, die sie auch auf eigene Rechnung entschädigt (Sachverhalt, lit. A.b). Ebenso unbestritten ist, dass die Steuerpflichtige alsdann

die Produktionskosten auf die Urproduzenten überwältzte (Sachverhalt, lit. A.c). Die Vorinstanz kam beweiswürdigend zum Ergebnis, dass zwischen der Steuerpflichtigen und den Urproduzenten vor dem Holzschlag

keine Erntepauschale vereinbart worden sei. Die Steuerpflichtige habe mithin die tatsächlichen Produktionskosten überwältzt, weshalb die Urproduzenten das Risiko unerwartet hoher Produktionskosten zu tragen gehabt hätten (Sachverhalt, lit. B.b).

E. 3.2.3

Die Steuerpflichtige ist anderer Auffassung. Die Diskrepanz setzt bei der Frage ein, ob die "definitive interne Abrechnung" lediglich eine "interne Kalkulationsunterlage" gebildet oder vielmehr als Rechnung bzw. Gutschrift zuhanden der Urproduzenten gedient habe, wovon die ESTV ausgeht. Die Vorinstanz beruft sich auf zwei Abrechnungen seitens der Steuerpflichtigen, aus welchen im einen Fall eine Gutschrift und im anderen Fall eine Rechnung hervorgeht. Beide folgen in ihrem Aufbau dem üblichen Muster (Sachverhalt, lit. A.c). Die Vorinstanz würdigt dies als Indiz dafür, dass den Urproduzenten die tatsächlichen Produktionskosten in Rechnung gestellt worden sind. Keinen eigentlichen Beweiswert misst die Vorinstanz demgegenüber den Bestätigungen bei, in welchen Urproduzenten erklärt hatten, sie erhielten von der Steuerpflichtigen einen "ausgehandelten Betrag pro Kubikmeter". Dem setzt die Vorinstanz entgegen, dass die Bestätigungen mehr oder weniger wortgleich gehalten und ohnehin erst im Nachgang zur Kontrolle erstellt worden seien (angefochtener Entscheid E. 4.4.3.2.1).

E. 3.2.4

Bei all diesen Überlegungen handelt es sich um beweiswürdigende Feststellungen, die als solche für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich sind, soweit sie sich nicht als "offensichtlich unrichtig" darstellen (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4). Um dies darzutun, hätte die Steuerpflichtige Einwände vorzutragen, mit welchen sie der sie insofern treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügen könnte (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3). Die Steuerpflichtige bringt zwar pauschale Bestreitungen an, ohne aber die Beweiswürdigung einer detaillierten Auseinandersetzung unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlichen Haltbarkeit zu unterziehen. Unwidersprochen bleibt namentlich auch der buchhalterische Aspekt. Die ESTV hatte in ihrer Kontrolle festgestellt, dass die Produktionsleistungen beschaffungsseitig auf dem Konto 3060 und absatzseitig auf dem Konto 4500 in jeweils gleicher Höhe verbucht worden seien (Sachverhalt, lit. A.c). Diese zentrale Würdigung unterzieht die Steuerpflichtige keinen näheren Ausführungen. Mangels (hinreichender) Bestreitung ergibt sich damit, dass die Kosten der streitbetreffenden Produktionsleistungen "eins zu eins" an die Urproduzenten weitergereicht wurden. Worin die (mündliche) Vereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und dem jeweiligen Urproduzenten im Einzelnen bestanden hat, ist mithin nicht näher zu ergründen, zeigt sich doch, dass die effektiven Produktionskosten weiterbelastet wurden. Dementsprechend durfte die Vorinstanz verfassungsrechtlich haltbar annehmen, dass die "definitiven internen Abrechnungen" nicht bloss zur Vornahme der Nachkalkulation herangezogen worden seien, sondern (auch) als für den Versand bestimmte Gutschriften oder Rechnungen gedient hätten.

E. 3.3.1

Damit fragt sich, wie die Weiterbelastung der effektiven Produktionskosten von der Steuerpflichtigen an den jeweiligen Urproduzenten zu würdigen sei. Die Vorinstanz nähert

sich der Fragestellung vornehmlich anhand der MWST-Branchen-Info 01, "Urproduktion und nahe stehende Bereiche" (Sachverhalt, lit. B.b). Diese unterscheidet - mit Blick auf die Berechnung des Vorsteuerabzugs - zwischen Abzügen, die in direktem Zusammenhang mit der zu erbringenden Leistung der Urproduzenten stehen und deshalb als Entgeltminderung zu qualifizieren sind, sowie den (eigenständigen) Erntearbeiten, die mit der Leistung der Urproduzenten verrechnet werden können. Die Zulässigkeit der Verrechnung von Erntearbeiten seitens des Forstunternehmens einerseits und Holzlieferungen seitens des Urproduzenten andererseits ist dabei davon abhängig, dass dem Urproduzenten die für die Erntearbeiten tatsächlich entstandenen Kosten (namentlich Ernte und Transport) sowie etwaige nach Vertragsabschluss eingetretene Risiken (beispielsweise Preiszerfall, Qualitätseinbussen) in Rechnung gestellt oder vom Wert des Ernteguts in Abzug gebracht werden (MWST-Branchen-Info 01, Ziff. 7).

E. 3.3.2

Bei der MWST-Branchen-Info 01 handelt es sich um eine - generell-abstrakt ausgestaltete - Verwaltungsverordnung, für die sich im Unterschied zu den Rechtsverordnungen keine förmliche gesetzliche Delegation findet und die daher auf keiner rechtssatzmässigen Grundlage beruht. Anders als Bundesgesetze (und Rechtsverordnungen) sind Verwaltungsverordnungen für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden zwar nicht massgebend, sie werden rechtsprechungsgemäss aber berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 148 V 102 E. 4.2; 148 V 385 E. 5.2; 142 II 182 E. 2.3.2).

E. 3.3.3

Ausgangspunkt bildet aber in jedem Fall das Gesetzesrecht, soweit solches besteht. Zur hier massgebenden Abgrenzung von Leistungsverrechnung (bei zwei Leistungen) und Entgeltminderung (bei lediglich einer Leistung) sieht das Mehrwertsteuergesetz keine ausdrückliche Regelung vor. Klarheit herrscht aber darüber, dass jede Leistung (Art. 3 lit. c MWSTG 2009), die im Inland durch eine steuerpflichtige Person erbracht wird, mit der Inlandsteuer zu erfassen ist, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG 2009). Im Fall der Mehrheit von Leistungen werden voneinander unabhängige Leistungen selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG 2009; Urteile 2C_982/2014 vom 1. September 2015 E. 5.1.1; 2C_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.6.1; Geiger, in: HK MWSTG, N. 1 ff. zu Art. 19 MWSTG 2009). Ob im konkreten Fall zwei Leistungen vorliegen, ist im Wesentlichen aufgrund objektiver wirtschaftlicher Überlegungen zu beurteilen: Wird diejenige Leistung, bei welcher eine Behandlung als Entgeltminderung zur Diskussion steht, auf dem Markt als solche angeboten oder ist - bei neuartigen Leistungen - denkbar, dass dafür ein Markt entstehen könnte, so ist sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als eine eigene (zweite) Leistung zu qualifizieren.

E. 3.3.4.1

Diese Betrachtungsweise entspricht insbesondere auch den Grundsätzen der ordnungsgemässen Rechnungslegung (dazu gleich anschliessend). Diese sind mehrwertsteuerrechtlich insofern von Bedeutung, als das Mehrwertsteuerrecht in Art. 70 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009 ausdrücklich festhält, die steuerpflichtige Person habe ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen,

wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009). Nicht nur im Bereich des Gewinnsteuerrechts, auch in jenem des Mehrwertsteuerrechts ist in derartigen Fällen praktischerweise vom Handelsrecht auszugehen. Dieses bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das "Leitrecht" und beruht seinerseits auf der Betriebswirtschaftslehre (Urteil 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.7).

E. 3.3.4.2

Gemäss Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR gilt, dass Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag für die Zwecke der Rechnungslegung miteinander nicht verrechnet werden dürfen. Vom Verbot der Verrechnung und dem Gebot der Bruttodarstellung bestehen Ausnahmen, insbesondere in den Fällen der Verrechnung gemäss Art. 120 ff. OR (Lukas Müller/David P. Henry/Peter Barmettler, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Komm. Rechnungslegung], N. 71 zu Art. 958c OR ; siehe auch Robert Gutsche, in: Komm. Rechnungslegung, N. 16 ff. zu Art. 959a OR).

E. 3.3.4.3

Das Bruttoprinzip erfasst zum einen die horizontale Ebene (Aktiven und Passiven bzw. Aufwand und Ertrag; Verrechnungsverbot i.e.S.), zum andern auch die vertikale Ebene (zwei Aktiven, zwei Verbindlichkeiten, zwei Aufwände oder zwei Erträge; Saldierungsverbot; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 5. Aufl. 2022, § 6 N. 177; Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Auf. 2016, N. 337 ff.). Buchführungs- und rechnungslegungsrechtlich ist die Nettodarstellung den eher geringfügigen "Korrekturposten" vorbehalten, die namentlich in Rabatten, Skonti, Preisnachlässen und dergleichen zum Ausdruck kommen (Müller/Henry/Barmettler, in: Komm. Rechnungslegung, N. 71 zu Art. 958c OR). Solche künftigen

Mindereinnahmen oder

Mehraufwendungen , zusammenfassend Erlösminderungen genannt, setzen den gebuchten Bruttoerlös auf den Nettoerlös herab, der den eigentlichen Umsatz ausmacht (Karl Käfer, Berner Kommentar, Die kaufmännische Buchführung, Band VIII/2/2, 1981, N. 167 ff. zu Art. 958 OR ; vgl. BGE 27 I 151 E. 3 ; 48 I 139 E. 2 ; 84 I 98 E. 2). Es handelt sich um proportionale Erfolgselemente, die daher unmittelbar an den Erlös angerechnet werden dürfen (Ernst Bossard, Zürcher Kommentar, Die kaufmännische Buchführung, Band V/6/3b, 1984, N. 114 ff., insb. 116 zu Art. 958 OR). Die Nettodarstellung bildet aber keine Pflicht; die Erlösminderung darf auch einem entsprechenden Konto belastet werden (Konti 3800 ff.; dazu Herbert Mattle/Markus Helbling/Dieter Pfaff, Schweizer Kontenrahmen KMU, 2. Aufl. 2023, S. 45 und 122), was jedenfalls im Fall der mittleren und grösseren Unternehmungen den Regelfall bildet. Dies ändert nichts am besonderen Charakter dieser Positionen. "Gedanklich" bilden sie Abzugspositionen (Nettoprinzip).

E. 3.3.4.4

Ansonsten herrscht von vornherein das Bruttoprinzip. Diesem zufolge sind Leistung und Gegenleistung gesondert zu buchen. Sie haben zur Bebuchung je eines Kontos zu führen, unabhängig davon, ob die Rechnung bzw. Gutschrift "netto" dargestellt ist. Untersagt ist namentlich "die ungute Praxis, einen Aufwandposten dadurch zu verschleiern, dass man einfach einen Ertragsposten um den entsprechenden Betrag kürzt" (Böckli, a.a.O., § 6 N.

182).

E. 3.4.1

Den vorinstanzlichen Feststellungen (Art. 105 Abs. 1 BGG) und den Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) kann entnommen werden, dass die Produktionskosten zunächst dem Aufwandkonto 3060 belastet und dann "eins zu eins" dem Ertragskonto 4500 gutgeschrieben wurden (Sachverhalt, lit. A.c). Die Weiterbelastung an die Urproduzenten erfolgte damit im Umfang des tatsächlichen Aufwandes, den die Steuerpflichtige zu tragen hatte. Dennoch geht sie davon aus, dass eine Entgeltsminderung vorliege.

E. 3.4.2.1

Wie dargelegt, können dem geltenden Mehrwertsteuerrecht keine ausdrücklichen Bestimmungen zum Umfang der zulässigen Entgeltsminderung entnommen werden. Die Fragestellung ist aber nicht neu und hat das Bundesgericht insbesondere schon im Anwendungsbereich von Art. 22 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (BRB WUST 1941; AS 1941 793) beschäftigt. Der Begriff der Gegenleistung wurde "stets weit ausgelegt" (Urteil A.128/1980 vom 22. Oktober 1982 E. 2b); steuerbar war "die volle Gegenleistung" (Urteil 2A.101/1993 vom 30. Januar 1995 E. 2c). Das Entgelt bestand aus den "gesamten Bruttoeinnahmen,

die mit der Lieferung in ursächlichem Zusammenhang stehen " (Urteil 2A.332/1997 vom 29. Oktober 1999 E. 2b), ohne Unterscheidung danach, ob die eingenommenen Beträge für den Empfänger Kostenersatz oder Erträge darstellen (erstmalig dazu: Urteil A.60/1946 vom 20. September 1946 E. 1; alsdann BGE 74 I 317 E. 1 ; 75 I 71 E. 1 ; 80 I 44 E. 2; zuletzt etwa Urteil 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 6; Wilhelm Wellauer, Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Band 1, Warenumsatzsteuer, 1959, N. 464 und 509; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983/1992, N. 558). Kosten konnten "keine abgezogen werden" (Urteil 2A.332/1997 vom 29. Oktober 1999 E. 2b).

E. 3.4.2.2

Zu den Entgeltsminderungen führte das Bundesgericht aus, dass "Rabatte und andere Preisnachlässe, die der Lieferer dem Abnehmer gewährt, die Gegenleistung für die Ware und damit das steuerbare Entgelt vermindern" (Urteile A.207/1981 vom 24. Juni 1983 E. 2; A.215/1981 vom 28. September 1983 E. 5; 2A.211/1992 vom 29. November 1993 E. 3a). Dabei wurde den von den Parteien getroffenen Vereinbarungen ausschlaggebendes Gewicht beigemessen (Urteil A.125/1986 vom 30. September 1986 E. 1). Wenn allerdings eine Rabattgewährung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich und offenkundig einzig getroffen worden war, um die Warenumsatzsteuer auf dem Entgelt für die Lieferung (teilweise) einzusparen, nahm die bundesgerichtliche Praxis eine Steuerumgehung an (Urteil 2A.211/1992 vom 29. November 1993 E. 3a). In Normalfall fielen - neben Rabatten, Skonti, Bonifikationen, Debitorenverlusten und dergleichen - insbesondere die Versandkosten, die Versicherungsprämien für den Versand und die Verpackungskosten unter die Entgeltsminderungen (Urteil 2A.304/1990 vom 26. Februar 1991 E. 5a).

E. 3.4.2.3

Im Anwendungsbereich von Art. 26 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV 1994; AS 1994 1464) wurde die bisherige Formel dahingehend erweitert, dass lediglich diejenigen Zuwendungen nicht zum Entgelt zählten, die "

nicht in einem ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung stehen" (Urteil 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.3.1). Dies führte über zur Praxis zu Art. 33 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 1999; AS 2000 1300), wobei das Bundesgericht wiederum an den bisherigen Stand der Rechtsprechung anknüpfte. Es wiederholte, dass der Abzug für Rabatte, Skonti und dergleichen "einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus[setzt], der das steuerbare Entgelt auslöst" (BGE 136 II 441 E. 3.2 zu Art. 44 Abs. 2 MWSTG 1999). Bei Entgeltsminderungen handle es sich um "Preisnachlässe, die bei Vertragsschluss oder später gewährt werden" (Urteile 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.3; 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.3; zur praktischen Abwicklung: Walter Steiger, Steuerliche Behandlung von Entgeltsminderungen/Debitorenverlusten, in: StR 57/2002 S. 659, insb. 662 f.).

E. 3.4.3

Dies alles präjudiziert nunmehr die Auslegung von Art. 24 Abs. 1 MWSTG 2009, die unter Aspekt der Entgeltsminderung bis anhin noch nicht vorzunehmen war. Es zeigt sich, dass der Anwendungsbereich der Entgeltsminderung von Handelsrechts wegen eng und den eigentlichen "Korrekturposten" vorbehalten ist, die zumindest "gedanklich" dem Nettoprinzip zugänglich sind (vorne E. 3.3.4.2). Gegen das ansonsten herrschende Bruttoprinzip verstösst von vornherein, wenn Aufwände und Erträge, mögen sie auch auf demselben Vertragsverhältnis beruhen, saldierend behandelt werden.

Vor dem Hintergrund dessen, dass Entgeltsminderungen typischerweise den Preisnachlässen (durch Rabatte, Skonti oder dergleichen) und ähnlichen proportionalen Erfolgselementen vorbehalten sind, die daher unmittelbar an den Erlös angerechnet werden dürfen, konkretisiert sich das Gebot, voneinander unabhängige Leistungen "brutto", selbständig zu behandeln (Art. 19 Abs. 1 MWSTG 2009; vorne E. 3.3.3 bzw. 3.3.4.3). Auch im geltenden Mehrwertsteuerrecht ist von Entgeltsminderungen nur zu sprechen bei "Rabatten, Skonti, Mängelrügen, Debitorenverlusten, Umsatzboni, Rabattvergütungen, Rückvergütungen, Vergütungen infolge Rückgängigmachung der Leistung, Rücknahme von Umschliessungen" und dergleichen (Geiger, in: HK MWSTG, N. 5 zu Art. 24 MWSTG 2009; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 6 N. 6 und § 8 N. 33). Solche stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit der erbrachten Leistung (Michael Beusch, in: HK MWSTG, N. 1 zu Art. 41 MWSTG 2009) und sind "proportional".

Das Urteil 2C_647/2021 vom 1. November 2021 E. 5.3 spricht vom "rapport direct avec l'opération à la base de la contre-prestation initiale". Das Leistungsverhältnis wird allein aufgrund der Entgeltsminderung weder aufgehoben noch noviert, es tritt lediglich eine Änderung der Bemessungsgrundlage ein (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 4 N. 27). Nicht als Entgeltsminderungen gelten Kreditkartenkommissionen, Scheckgebühren, WIR-Einschläge und dergleichen (dazu Art. 46 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV 2009; SR 641.201]), wenngleich diese einen gewissen proportionalen Charakter tragen. Sie unterliegen dem Bruttoprinzip, ergeben derartige Aufwendungen sich doch aufgrund dessen, dass die Leistungen von einer Drittpartei - beispielsweise einer Kreditkartengesellschaft oder einer Bank - erbracht wurden.

E. 3.5

Die Steuerpflichtige hat die von ihr getragenen Produktionskosten, die sie alsdann "eins zu eins" an die Urproduzenten weiterreichte, handelsrechtlich als Aufwand und als Ertrag

verbucht. Die Bruttodarstellung entspricht den Vorgaben des Buchführungsrechts. Insbesondere herrscht auch keine Durchlauf-Konstellation: In Bezug auf die Produktionskosten ist die Steuerpflichtige weder im Namen der Urproduzenten noch für deren Rechnung aufgetreten (Art. 24 Abs. 6 lit. b MWSTG 2009), zumal sie den vollen Vorsteuerabzug getätigt hat. Sie hätte damit die Weiterleitung der Produktionskosten versteuern (Art. 18 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 1 MWSTG 2009) und dabei den Normalsatz anwenden müssen (Art. 25 Abs. 1 MWSTG 2009). Die von der Steuerpflichtigen geübte Praxis, ihre Rechnungen bzw. Gutschriften einer mehrwertsteuerlichen "Nettobetrachtung" zu unterziehen, findet mithin keine mehrwertsteuerrechtliche Grundlage und widerspricht dem Handelsrecht. Die Weiterbelastungen an die Urproduzenten bilden keine geringfügige "proportionale" Korrekturposition; ein hinreichend unmittelbarer Zusammenhang zu den von den Urproduzenten bezogenen Holzlieferungen ist nicht gegeben. Die ESTV hat eingekaufte und weiterbelastete Fremdarbeiten von Fr. 5'304'357.- festgestellt, was im vorinstanzlichen Verfahren unbestritten geblieben ist. Damit hat die Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf diesem Betrag zu entrichten. Im Gegenzug ist sie berechtigt, die Vorsteuer in gleicher Höhe abzuziehen (was sie bereits getan hat).

E. 4.1

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 4.2

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von der Steuerpflichtigen zu tragen. Der Schweizerischen Eidgenossenschaft, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis tätig wird, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.