

BVGer A-1437/2006 vom 11. Juni 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-06-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1437_2006

FR: TAF A-1437/2006 du 11 juin 2007

IT: TAF A-1437/2006 del 11 giugno 2007

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 der alten Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV von 1994, AS 1994 1464]). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 7. März 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten. Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1998 bis 2000. Die Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV).

E. 2.2

Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) ist zuständig, eine Entlastung von der Mehrwertsteuer für diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen und für diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und Hohe Beamte internationaler Organisationen zu regeln (Art. 81 Bst. b MWSTV). Das EFD hat die Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in einer Verordnung geregelt (Verordnung vom 26. Juni 1995 über die Entlastung von der Mehrwertsteuer für diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen sowie bestimmte Kategorien von Person [V Dipl, AS 1995 2888]). Diese Verordnung wurde mit Inkrafttreten der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) am 1. Januar 2001 zwar ebenfalls

aufgehoben (vgl. Art. 46 Bst. a MWSTGV). Die oben erwähnte Bestimmung von Art. 93 Abs. 1 MWSTG, wonach das aufgehobene Recht auf Sachverhalte, die sich unter seiner Herrschaft verwirklicht haben, weiterhin Anwendung findet, gilt indessen nicht nur für die alte Mehrwertsteuerverordnung, sondern auch für die gestützt darauf erlassenen Vorschriften. Die V Dipl stellt einen solchen Erlass dar, stützte sie sich doch auf Art. 81 Bst. b der alten Mehrwertsteuerverordnung ab. Sie bleibt somit auf den hier zu beurteilenden Fall ebenfalls anwendbar.

E. 2.3

Danach haben Anspruch auf Steuerentlastung: a. diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen (begünstigte Einrichtungen); b. diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und Hohe Beamte internationaler Organisationen (begünstigte Personen) (Art. 1 Abs. 1 V Dipl). Die Entlastung von der Mehrwertsteuer wird durch die Steuerbefreiung nach den Art. 3 und 4 V Dipl (Steuerbefreiung an der Quelle) und ausnahmsweise durch die Rückerstattung nach Art. 5 bewirkt (Art. 1 Abs. 4 V Dipl). Von der Steuer befreit sind: a. die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen im Inland durch steuerpflichtige Personen an begünstigte Einrichtungen und begünstigte Personen; b. der Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland durch begünstigte Einrichtungen für ihren amtlichen Gebrauch und durch begünstigte Personen für ihren ausschliesslich persönlichen Gebrauch (Art. 3 V Dipl). Die Steuerbefreiung nach Art. 3 Bst. a V Dipl kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das vollständig ausgefüllte amtliche Formular der ESTV verwendet wird (Art. 4 Abs. 1 V Dipl). Leistungen an eine begünstigte Einrichtung sind von der Steuer befreit, sofern sie zum amtlichen Gebrauch bestimmt sind und die begünstigte Einrichtung dies vor jedem Bezug auf dem amtlichen Formular bescheinigt (Art. 4 Abs. 2 V Dipl). Leistungen an begünstigte Personen sind von der Steuer befreit, sofern sie durch die begünstigte Person zum ausschliesslich persönlichen Gebrauch bestimmt sind und die Einrichtung, welcher sie angehört, dies vor jedem Leistungsbezug auf dem amtlichen Formular bescheinigt. Die begünstigte Person hat das amtliche Formular vorgängig eigenhändig zu unterzeichnen und sich bei jedem Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen mittels der von der zuständigen eidgenössischen Behörde ausgestellten Legitimationskarte auszuweisen (Art. 4 Abs. 3 V Dipl). In begründeten Einzelfällen kann die ESTV ausnahmsweise auf Antrag gegenüber den begünstigten Einrichtungen und Personen die Entlastung von der Mehrwertsteuer auf dem Weg der Steuerrückerstattung bewirken (Art. 5 Abs. 1 V Dipl). Eine begünstigte Einrichtung kann Leistungen, die sie zu ihrem amtlichen Gebrauch bezogen hat, pro Kalenderjahr höchstens zwei Anträge auf Steuerrückerstattung auf dem amtlichen Formular stellen (Art. 5 Abs. 2 V Dipl). Begünstigte Personen können für Leistungen, die sie zu ihrem ausschliesslich persönlichen Gebrauch bezogen haben, pro Kalenderjahr höchstens einen Antrag auf Steuerrückerstattung stellen. Die Anträge der begünstigten Personen sind durch die Einrichtung zur einmaligen jährlichen Einreichung zusammenzustellen (Art. 5 Abs. 3 V Dipl).

E. 2.4

Nach Verwaltungspraxis ist für eine Steuerbefreiung der Leistungen an solche Einrichtungen und Personen vorausgesetzt, dass - -:- - die begünstigte Einrichtung auf dem vollständig ausgefüllten amtlichen Formular (Form. Nr. A 1070, AA 1076 oder A/OI 1078) zu Händen der ESTV bescheinigt, dass die bezogenen Leistungen zum amtlichen Gebrauch bestimmt sind; - die Einrichtung, welcher die begünstigte Person angehört, auf dem

vollständig ausgefüllten amtlichen Formular (Form. Nr. B 1071 oder BB 1077) bescheinigt, dass die bezogenen Leistungen ausschliesslich für den persönlichen Gebrauch der begünstigten Person bestimmt sind; diese hat ausserdem das Formular vorgängig eigenhändig zu unterzeichnen und sich bei jedem Bezug von Leistungen mittels der roten respektive rosa Legitimationskarte auszuweisen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuer-pflichtige [Wegleitung], Rz. 577). Ausserdem verlangt die ESTV, dass alle in den genannten amtlichen Formularen enthaltenen Weisungen genauestens befolgt werden. Insbesondere sei zu beachten, dass die MWST auf den Rechnungen nicht erwähnt werden dürfe und die Formulare für Kontrollzwecke geordnet aufbewahrt werden müssen (Wegleitung, a.a.O., Rz. 579, 938).

E. 3.1

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen, in der sie angeben muss: a. den Namen und die Adresse, unter denen sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die sie im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet, sowie die Nummer, unter der sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist; b. den Namen und die Adresse des Empfängers der Lieferung oder der Dienstleistung, wie er im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt; c. Datum oder Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung; d. Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung; e. das Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung; f. den Steuersatz und den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, so genügt die Angabe des Steuersatzes (Art. 28 Abs. 1 MWSTV).

E. 3.2

Sowohl nach Rechtsprechung als auch Lehre zum Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung, die durch den Leistungserbringer zuhanden des Leistungsempfängers ausgestellt wird, eine zentrale Bedeutung beige-messen. Die Rechnung ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat, sowie dafür, wer Verfügungsmacht im Sinne von Art. 5 MWSTV über einen Gegenstand hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer, und berechtigt sie den Leistungsempfänger direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 190 E. 5; Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 497 ff. E. 3.3, 4.2, vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 732 E. 5a; Entscheide der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.127 E. 3a aa, vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 3a, je mit Hinweisen; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwert-steuergesetz (MWSTG), 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1312 ff.; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal Suisse, La Taxe sur La Valeur Ajoutée, Fribourg 2000, S. 221). Der mehrwertsteuerlichen Rechnung wird gar die Bedeutung eines "Checks auf den Bund" beige-messen. Die steuerpflichtigen

Leistungsempfänger könnten darauf vertrauen und die darin ausgewiesene Mehrwertsteuer ohne eingehende Prüfung als Vorsteuer abziehen (Sandra Knopp Pisi, Das Selbst-veranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer - insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, in ASA 74 396; vgl. BGE 131 II 188 f. E. 3.4). Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung der Grundsatz entwickelt "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" (BGE 131 II 190 E. 5; Entscheid der SRK vom 11. September 2006, veröffentlicht in VPB 70.102 E. 2a, 4a aa, vgl. auch Urteil des Bundesgerichts, a.a.O., veröffentlicht in ASA 75 499 f. E. 4.2 f.), welcher selbst dann Geltung beansprucht, wenn die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde und es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 190 E. 5, 196 f. E. 8.1 f.).

E. 3.3

Nach neuem Ordnungsrecht hat die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente anzuerkennen, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Art. 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG (bzw. Art. 28 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV) nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (Art. 15a MWSTGV). Allein aufgrund von Formmängeln wird überdies keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a MWSTGV). Art. 15a und 45a MWSTGV wurden durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmungen auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der alten Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung gelangen (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2). Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45 MWSTGV unberührt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352 vom 25. April 2007 E. 6). Gleiches hat mutatis mutandis für Art. 15a MWSTGV zu gelten (s. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2). So hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, das Vorhandensein einer Rechnung sei eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehle die Rechnung, könne dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a MWSTGV geheilt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2). Ebenso bilde für den Nachweis der Ausfuhr gemäss Art. 16 MWSTV bzw. Art. 20 MWSTG das Vorhandensein eines zollamtlichen Dokuments unabdingbare materielle Voraussetzung für den Ausfuhrnachweis (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4). Selbst bei der Praxisfestlegung durch die ESTV, wonach als zum Verkauf

bezogene Fahrzeuge gelten, mit welchen zwischen An- und Verkauf nicht mehr als 2'000 km (bzw. 5'000 km) zurückgelegt worden sind, handle es sich um eine Vorschrift materieller Art und nicht um eine Formvorschrift. Sie könne deshalb von Art. 45a MWSTGV nicht anvisiert und erst recht nicht ausser Kraft gesetzt werden. Formeller Natur sei hingegen beispielsweise die Praxisanordnung, wonach die Kilometerstände der entsprechenden Fahrzeuge zwingend in den An- und Verkaufsrechnungen zu erscheinen haben. In Anwendung von Art. 45a MWSTGV könnten die Kilometerstände auch auf andere Weise nachgewiesen werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). Vor diesem Hintergrund erhellt, dass die Rechnung auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung (E. 3.2 hievore) nicht eingebüsst hat.

E. 4.1

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

E. 4.2

Die Frage, ob die Steuer geschuldet bleibt, wenn die Beschwerdeführerin die Leistungen zunächst mit Ausweis der Mehrwertsteuer fakturierte bzw. ob die Steuerbefreiung zu Recht verweigert wird, wenn die Kunden der Beschwerdeführerin die Bescheinigungen der diplomatischen Einrichtung erst nach dem Leistungsbezug beibrachten, ist materiellrechtlicher Natur. Deshalb handelt es sich vorliegend um keinen Anwendungsfall von Art. 15a oder 45a MWSTGV (E. 3.3 hievore). Anders verhielte sich nur, wenn der Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung aufgrund von Formmängeln verweigert würde, beispielsweise wenn es um die Frage ginge, ob sie die fragliche Bescheinigung nicht auch auf andere Weise als mit dem vorgeschriebenen amtlichen Formular beibringen könne. Diese oder ähnliche Formfragen liegen hier indes nicht im Streit. Zu prüfen bleibt also nur - aber immerhin - die Rechtmässigkeit der Verwaltungspraxis, dergemäss die Steuer geschuldet bleibt, wenn die Beschwerdeführerin ihre Leistungen an diplomatische Einrichtungen oder deren Personal mit ausgewiesener Mehrwertsteuer fakturiert (E. 4.3 hienach), und allenfalls die Rechtmässigkeit der Verordnung des Finanzdepartements, welche zur Erwirkung der Steuerbefreiung gemäss Art. 81 Bst. b MWSTV zwingend voraussetzt, die Bescheinigung der diplomatischen Einrichtung habe zeitlich vor dem entsprechenden Leistungsbezug zu erfolgen (E. 4.4 hienach).

E. 4.3

Als negative Gültigkeitsvoraussetzung für eine Steuerbefreiung der Leistungen an diplomatische Einrichtungen und deren Personal verlangt die ESTV, dass die Mehrwertsteuer auf den Rechnungen nicht erwähnt oder ausgewiesen wird (E. 2.4 hievore). Diese Praxis ist direkter Ausdruck des in konstanter Rechtsprechung entwickelten

Grundsatzes "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer". An dieser Recht-sprechung ist festzuhalten. Die Beschwerdeführerin schuldet folglich für ihre Leistungen an die fragliche Kundschaft die Mehrwertsteuer, welche sie auf den dafür ausgehändigten Rechnungen auswies. Zwar könnte gemäss Verwaltungspraxis die Faktura mit einer neuen Rechnung oder Gutschrift grundsätzlich korrigiert werden, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), wobei der steuerpflichtige Empfänger der Gegenstände oder der Dienstleistung eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen hat (Wegleitung, a.a.O., Rz. 779). Laut Bundesgericht erscheint es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass einer steuerpflichtigen Person ein Irrtum bei der Rechnungsstellung unterlaufen kann, indem sie etwa meint, das Geschäft steuerbefreit abzuwickeln, während sie in der Rechnung versehentlich auf die Steuer hinweist. Ob ein derartiges Versehen berichtigt werden darf, kann gemäss Bundesgericht offen bleiben, wenn sich die Steuerpflichtige im konkreten Fall nicht in einem solchen Irrtum befindet. Ist ihr nämlich - wie vorliegend aufgrund der Aktenlage zweifellos auch der Beschwerdeführerin - der Unterschied zwischen der ordentlichen Besteuerung und der Steuerbefreiung (an der Quelle, s. E. 2.3 hievor) bekannt und ebenso, dass für die beiden Besteuerungstatbestände unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungsstellung gelten, befindet sie sich allenfalls höchstens in einem Irrtum über die Steuerfolgen und darf die Rechnung nicht berichtigen in Anwendung der Wegleitung Rz. 779 (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 734 f. E. 6c). Der Beschwerdeführerin ging es beim Ausstellen der neuen Rechnungen vielmehr darum, anstelle der ordentlichen Besteuerung die Steuerbefreiung zu erwirken. Eine derartige Möglichkeit der nachträglichen Änderung der einmal gewählten Besteuerungsart ist im Mehrwertsteuerrecht nicht vorgesehen. Es drängt sich auch nicht auf, sie zuzulassen. Die Mehrwertsteuer wird nach dem Prinzip der Selbst-veranlagung erhoben. Das bedeutet, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person selbst die Verantwortung für die richtige und vollständige Abrechnung der Steuer auf den in ihrem Geschäftsbetrieb vorkommenden Geschäftsvorfällen trägt. Sie entscheidet auch, ob sie die ordentliche Besteuerung oder die Steuerbefreiung (an der Quelle) wählt. Das Motiv der Beschwerdeführerin für die gewählte Methode ist dabei unerheblich. Indem sie in den fraglichen Rechnungen auf die Steuer hinwies, hat sie zum Ausdruck gebracht, dass sie die ordentliche Besteuerung (allenfalls mit entsprechender Rückerstattung, E. 2.3 hievor) angewendet wissen will. Dabei ist sie zu behaften. Es kann nicht dem Belieben der Steuerpflichtigen anheim gestellt werden, rückwirkend die Abrechnungsart zu wechseln, wenn sich die Steuerfolgen nachträglich als ungünstig erweisen. Anders zu entscheiden hiesse, die Erhebung der Mehrwertsteuer ernsthaft zu gefährden (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 734 E. 6b; statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.56 E. 2b und c, 3a und c). Die Beschwerde ist bereits aus diesem Grund abzuweisen.

E. 4.4.1

Unter diesen Umständen könnte dahin gestellt bleiben, ob sich vorliegend die Gültigkeitsvoraussetzung in Art. 4 Abs. 2 f. V Dipl als rechtmässig erweist, wonach für eine Steuerbefreiung zwingend vorausgesetzt ist, dass die erforderliche Bescheinigung der diplomatischen Einrichtung zeitlich vor dem entsprechenden Leistungsbezug zu erfolgen hat, was in den fraglichen Geschäftsvorfällen unbestrittenermassen jeweils nicht der Fall war. Greift nämlich wie hier der Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete

Mehrwertsteuer" und sind die Voraussetzungen für eine nachträgliche Korrektur der Rechnung nicht erfüllt (E. 4.3 hievor), spielt es keine Rolle, ob die Bescheinigungen vor oder erst nach dem Leistungsbezug beigebracht werden. Der Vollständigkeit halber ist dennoch kurz aufzuzeigen, dass diese Gültigkeitsvoraussetzung im vorliegenden Anwendungsakt nicht gegen massgebliches Bundesrecht verstösst und die Beschwerde auch aus diesem Grund abzuweisen wäre.

E. 4.4.2

Zu beachten ist für die alte gesetzvertretende Mehrwertsteuer-verordnung, dass der Richter den dem Ordnungsgeber in Art. 8 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 geltenden (alten) Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. im (per 1. Januar 2007 aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101, AS 1999 2556) übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Ordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 125 II 331 E. 3a, 123 II 299 E. 3a). Im Übrigen überprüft das Bundesverwaltungsgericht die gestützt auf die alten Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Finanzdepartementes sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z.B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der alten Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Entscheid der SRK [2001-094] vom 28. Februar 2002 E. 2c und d; vgl. BGE 123 II 30 E. 7, 123 II 299 E. 3b), wobei auch hier eine gewisse Zurückhaltung angebracht erscheint, wenn - wie durch Art. 81 Bst. b MWSTV - dem Finanzdepartement ein weiter Spielraum für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt wird.

E. 4.4.3

Die Gültigkeitsvoraussetzung für eine Steuerbefreiung, wonach die erforderliche Bescheinigung zeitlich vor dem entsprechenden Leistungsbezug zu erfolgen habe, erscheint zwar als streng. Dass es jedoch einer solchen Bescheinigung (mit dem in E. 2.3 hievor dargelegten Inhalt) zum Nachweis, die Leistungen würden durch die begünstigten Personen zum ausschliesslichen persönlichen Gebrauch bzw. durch die diplomatische Einrichtung zum amtlichen Gebrauch verwendet, überhaupt bedarf, wird durch die Beschwerdeführerin mit Recht nicht in Abrede gestellt. Wenn der Ordnungsgeber im Hinblick auf eine ordentliche sowie zuverlässige Ermittlung und Erhebung der Steuer bzw. für die Abgrenzung zur Steuerbefreiung an der Quelle als erforderlich betrachtet, die unabdingbare Bescheinigung habe nicht erst nach Leistungsbezug, sondern bereits vorher zu erfolgen, überschreitet er den sehr weiten Ermessensspielraum, der ihm in Art. 81 Bst. b MWSTV eingeräumt wird, nicht. Vielmehr ist er durch die weitgehende Delegation geradezu verpflichtet, für eine ordnungsgemässe Abwicklung der Steuerbefreiung von Leistungen an diplomatische Einrichtungen und deren Personal zu sorgen, wofür nach seinem Ermessen als notwendig erscheint, dass dem Steuerpflichtigen von allem Anfang klar ist, er habe die

Leistung steuerbefreit zu behandeln. Gerade der Fall der Beschwerdeführerin bestätigt die Einschätzung des Verordnungsgebers und zeigt auf, mit welchen Umtrieben sowohl die Steuerpflichtige als auch die Verwaltung konfrontiert ist, wenn die Bescheinigung erst nachträglich beigebracht wird (Rechnung mit Steuerausweis; buchhalterische Erfassung mit Steuer; Steuerabrechnung mit Steuer; Ablieferung der Steuer; Buchungs- und Rechnungskorrektur; Abrechnungskorrektur; Rückforderung der Steuer etc.). Die Regelung erweist sich deshalb zur Verringerung des Verwaltungsaufwands und zur Gewährleistung des Gebotes der Erhebungswirtschaftlichkeit der Mehrwertsteuer als erforderlich, zudem als praktikabel sowie praxisbewährt, zweckmässig und damit sachgerecht. Überdies dient die Vorschrift ganz offensichtlich der Missbrauchs-bekämpfung. Wird die Bescheinigung nicht vor dem Leistungsbezug beigebracht, hat die Erbringerin die Leistung als steuerbar zu behandeln und mit Mehrwertsteuer zu fakturieren. Erwirkt die diplomatische Einrichtung mittels dieser Rechnung die Steuerbefreiung nachträglich via Rückerstattung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 V Dipl und reduziert die Leistungserbringerin - wie die Beschwerdeführerin - im nachhinein den Rechnungsbetrag im Umfang der ursprünglich ausgewiesenen Steuer und macht diese gegenüber der ESTV geltend, dann wird die Steuer - worauf die ESTV mit Recht hinweist - doppelt zurückerstattet; einmal an die diplomatische Einrichtung und das andere Mal an die Steuerpflichtige. Die ESTV legt glaubhaft dar, sie könne solche Vorgänge nur mit übermässigem Aufwand überhaupt erkennen und verhindern. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann "ein Missbrauch (doppelte Rückerstattung der Vorsteuern)" folglich nicht generell ausgeschlossen werden. Wie sie selber ausführt, konnten ihr die diplomatischen Einrichtungen die ursprünglichen Rechnungen, welche die Steuer auswiesen, nicht mehr vorweisen, was verdeutlicht, wie leichthin diese zur Bewirkung der Steuerrückerstattung hätten verwendet werden können. Wenngleich im vorliegenden Fall kein konkreter Missbrauchsvorwurf oder -verdacht gegenüber der Beschwerdeführerin im Raume steht, ist nicht anders zu entscheiden. Es genügt, dass die Verwaltung die Gültigkeitsvoraussetzung nicht zuletzt aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der davon betroffenen Steuerpflichtigen konsequent durchsetzt. Nicht zu hören ist auch der Einwand, ein allfälliger Missbrauch durch die diplomatischen Einrichtungen könne nicht der Beschwerdeführerin angelastet werden. Die alleinige Verantwortung für die richtige steuerliche Behandlung ihrer Umsätze liegt bei der Beschwerdeführerin (Selbstveranlagungsprinzip, E. 4.3 hievon), weshalb sie in angemessener Weise auch angehalten werden kann, einer missbräuchlichen Erwirkung der Steuerbefreiung bezüglich ihrer Umsätze entgegen zu wirken. Es kann nicht gesagt werden, dieses Mass werde hier überschritten. Die Regelung hält v.a. auch vor dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz stand. Für die Steuerbefreiung an der Quelle, die zwingend voraussetzt, die Bescheinigung sei vor Leistungsbezug beizubringen, steht nämlich eine Alternative zur Verfügung. Diese besteht in der Steuerbefreiung auf dem Weg der Rückerstattung an die diplomatische Einrichtung oder Person (Art. 5 Abs. 1 V Dipl). Erachtet also die Steuerpflichtige die fragliche Regelung aus welchen Gründen auch immer als unangebracht, kann sie sich zusammen mit der Leistungsempfängerin für die Steuerbefreiung auf dem Rückerstattungsweg entscheiden. Auch wenn der Verordnungsgeber davon ausgeht, es handle sich dabei um den Ausnahmefall, erscheint unter diesen Umständen die Gültigkeits-voraussetzung für die Steuerbefreiung an der Quelle jedenfalls nicht als unverhältnismässig. Inwiefern die Regelung die Verfassung ansonsten verletzen sollte, wird weder ersichtlich noch durch die Beschwerdeführerin geltend gemacht. Die Vorschrift hält vor der zurückhaltenden Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht stand. Der Richter hat infolgedessen

nicht einzuschreiten und dem sich im Spielraum seines Ermessens bewegenden Verordnungsgeber die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorzuschreiben bzw. dessen Ermessen durch sein eigenes zu ersetzen (E. 4.4.2 hievor). Die Beschwerde wäre auch aus diesem Grund abzuweisen.

E. 4.4.4

Es bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind. Die Beschwerdeführerin trägt vor, die Nachforderung stelle eine übertriebene Härte dar, weil sie die Mehrwertsteuer nicht überwälzen könne (konnte). Auch wenn die Mehrwertsteuersystematik auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG), kann sich im Steuerjustizverfahren der Steuerpflichtige nach konstanter Rechtsprechung nicht mit Erfolg gegen eine Steuernachforderung wehren mit dem Einwand, er könne die nacherhobene Steuer nicht mehr auf den Leistungsbezüger überwälzen. Denn aus dem gesetzlich verankerten Überwälzbarkeitsprinzip entsteht gegenüber dem Staat kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Überwälzung der Mehrwertsteuer, genauso wenig wie er kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden könnte, die Steuer zu überwälzen. Die Überwälzung ist ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit dem hoheitlichen, staatlichen Handeln entzogen (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 680; Entscheid der SRK vom 7. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 67 234). Im vorliegenden Steuerjustizverfahren ist folglich die - im Übrigen unsubstantiierte - Behauptung nicht zu hören, die nicht gelungene Überwälzung treffe die Beschwerdeführerin hart. Die Beschwerdeführerin ist auf den Zivilrechtsweg zu verweisen (Art. 28 Abs. 6 MWSTV).

E. 5

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrens-kosten in Höhe von Fr. 2'500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerde-führerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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