

## **CH\_VB JAAC 68.72 vom 2. Dezember 2003**

Bundesverwaltung, 2003-12-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_68.72\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_68.72__)

FR: CH\_VB JAAC 68.72 du 2 décembre 2003

IT: CH\_VB JAAC 68.72 del 2 dicembre 2003

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Mehrwertsteuer. Bemessungsgrundlage. Rechnungsstellung. Steuerüberwälzung. - Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ist das gesamte Entgelt, das der Steuerpflichtige für seine Leistung erhält. Dazu gehören auch Beiträge eines Dritten, durch welche die Leistungen des Erbringers an den Empfänger direkt verbilligt werden (so genannte Preisauffüllung; E. 3b). - Der in der Rechnung an den Lieferungsempfänger auszuweisende Steuerbetrag hat sich nach dem von diesem aufgewendeten Entgelt zu richten. Stellt die Beschwerdeführerin für die gleiche Leistung einem Dritten, der den Nettopreis auffüllt, eine Rechnung, hat sie darin die auf der Differenz zum Bruttopreis geschuldete Steuer auszuweisen. Von dieser zwingenden gesetzlichen Ausgangslage darf nicht abgewichen werden, bloss weil es sich beim Dritten um keinen Steuerpflichtigen handelt (E. 3c). - Die Frage der Steuerüberwälzung beschlägt einzig das privatrechtliche Verhältnis zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger (E. 2b). Damit ist gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) der steuerpflichtige Leistungsempfänger für den korrekten Vorsteuerabzug verantwortlich; macht er infolge einer falschen Rechnungsstellung durch den Leistungserbringer einen zu hohen Vorsteuerabzug geltend, kann die ESTV den Abzug verweigern oder allenfalls beim Leistungsempfänger zurückfordern. Jedenfalls kann die ESTV bei einem vorschriftswidrigen Vorsteuerabzug in der Steuerabrechnung des Empfängers keine Nachforderung beim Leistungserbringer stellen (E. 3d). Imposta sul valore aggiunto. Base di calcolo. Fatturazione. Trasferimento d'imposta. - La base di calcolo dell'imposta sul valore aggiunto è il totale della contro-prestazione che il contribuente riceve per la propria prestazione. Sono compresi anche i contributi di un terzo che permettono di ridurre direttamente il prezzo delle prestazioni del fornitore al destinatario (il cosiddetto complemento di prezzo; consid. 3b). - L'importo fiscale che deve figurare nella fattura al destinatario della prestazione deve basarsi sulla contro-prestazione fornita. Se la ricorrente emana una fattura ad un terzo per la stessa prestazione e tale fattura è un complemento del prezzo netto, la ricorrente deve indicare nella fattura dovuta sulla differenza rispetto al prezzo lordo. Il fatto che il terzo non sia un contribuente non permette di fare eccezioni a questo principio imperativo sancito dalla base legale (consider. 3c). - La questione del trasferimento d'imposta concerne unicamente il rapporto di diritto privato fra il fornitore della prestazione ed il destinatario (consider. 2b). Per questo motivo, il destinatario della prestazione è responsabile verso l'Amministrazione federale delle

#### **E. 2**

contribuzioni (AFC) per la corretta deduzione dell'imposta precedente; se egli, a causa di una fatturazione sbagliata da parte del fornitore di prestazioni, fa valere una deduzione dell'imposta precedente troppo elevata, l'AFC può rifiutare la deduzione o eventualmente

chiedere il rimborso al destinatario della prestazione. Comunque l'AFC non può chiedere un versamento supplementare al fornitore della prestazione in caso di deduzione dell'imposta precedente contraria alle disposizioni e che figura nel calcolo fiscale del destinatario (consid. 3d). Zusammenfassung des Sachverhalts: A. Die S. AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb von Anlagen für die Schlachtung und Verarbeitung von Geflügel und Geflügelfleisch, Aufzucht und Brut; Handel mit Nutz- und Schlachtgeflügel aller Art, Geflügelfleisch und anderen Lebensmitteln. Sie ist für ihre Tätigkeit seit 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen. Kontingentsberechtigte Importeure von ausländischem Geflügel sind nach Massgabe der Landwirtschaftsgesetzgebung gehalten, in einem bestimmten Verhältnis zur Importmenge auch inländisches Geflügel zu beziehen (so genannte Inlandleistungen). Zusammen mit anderen Geflügelproduzenten einerseits und mit den Geflügelimporteuren andererseits bildet die Beschwerdeführerin den auf einer privatrechtlichen Vereinbarung gründenden «Geflügelausgleichsfonds» (im Folgenden: GAF) 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 GAF. Anlässlich der Lieferung von inländischem Geflügelfleisch durch die Beschwerdeführerin sodann an den Abnehmer (Importeur) fakturiert die Beschwerdeführerin lediglich einen «Nettopreis» und stellt die Differenz zum «Bruttopreis» der Geflügellieferung dem GAF in Rechnung. Bis April 1996 wies die Beschwerdeführerin in den Rechnungen an die Abnehmer ihres Geflügels die Steuer lediglich nach Massgabe des Nettopreises aus, auf die restliche Steuer wies sie in den Rechnungen an den GAF hin. Ab Mai 1996 fakturierte sie den Empfängern des Geflügels weiterhin den Nettopreis, wies ihnen gegenüber nun aber auf die Steuer nach Massgabe des Bruttopreises (Nettopreis zuzüglich Beitrag des GAF) hin, also zusätzlich auf die Steuer, die sie bis anhin gegenüber dem GAF ausgewiesen hatte. Die Beschwerdeführerin rechnete die gesamte den Abnehmern in Rechnung gestellte Steuer mit der ESTV ab, indem sie die abzuliefernde Steuer kapitalisierte und auf diese Weise den zu deklarierenden Umsatz ermittelte. In den Rechnungen an den GAF wies die Beschwerdeführerin keine Steuer mehr aus. Die Beiträge des GAF berücksichtigte sie in ihren Abrechnungen im deklarierten Gesamtumsatz, zog sie aber «als von der Steuer ausgenommene Umsätze» wieder ab. B. An diversen Tagen in den Monaten März, November und Dezember 1999 führte die ESTV bei der S. AG eine Steuerkontrolle durch und revidierte die Perioden 1/95-3/99. Gestützt darauf forderte sie u. a. mit

### **E. 3**

Ergänzungsabrechnung vom 9. Dezember 1999 von der Steuerpflichtigen Fr. 692'382.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Die Verwaltung warf der Steuerpflichtigen dabei vor, sie habe mit ihrer Art der Rechnungstellung ab Mai 1996 den steuerpflichtigen Kunden zu einem unrechtmässigen Vorsteuerabzug verholfen. Mit Schreiben vom 10. Dezember 1999 räumte die ESTV der Steuerpflichtigen die Gelegenheit ein, Bestätigungen der Kunden beizubringen, aus denen hervorgeht, ob und in welchem Umfang sie den beanstandeten Vorsteuerabzug vornahmen. Die Verwaltung stellte dabei in Aussicht, allenfalls auf die Ergänzungsabrechnung (EA) zurückzukommen. C. Nach weiteren Schriftenwechseln entschied die ESTV am 27. Juli 2001, die S. AG schulde der ESTV für die Steuerperioden 1/95-3/99 zusätzlich Fr. 692'382.- nebst Verzugszins. Dagegen liess die S. AG am 14. September 2001 Einsprache erheben und den Antrag stellen, den Entscheid aufzuheben. D. Mit Einspracheentscheid vom 9. Januar 2003 wies die ESTV die Einsprache

ab und bestätigte die Nachforderung für die Perioden 1/95-3/99 im Betrag von Fr. 692'382.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte sie an, zwar sei richtig, dass sowohl die vom Leistungsempfänger als auch die vom GAF geleisteten Zahlungen als Entgelt für die von der Einsprecherin erbrachten Lieferungen anzusehen seien. Davon sei aber die Frage zu unterscheiden, ob die Einsprecherin die geschuldete Mehrwertsteuer in den Rechnungen richtig ausgewiesen und gegenüber der ESTV auch korrekt deklariert hat. Dies sei zu verneinen. Die Einsprecherin verhalte sich bei der Rechnungstellung widersprüchlich, indem sie dem Leistungsempfänger den um die GAF-Beiträge reduzierten Nettopreis in Rechnung gestellt, die Steuer aber nach Massgabe des höheren Bruttopreises (Nettopreis zuzüglich GAF-Beiträge) berechnet und ausgewiesen habe. Auf diese Weise von zwei verschiedenen Begriffen des Entgelts auszugehen, stehe im Widerspruch zu Art. 28 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464). Wolle die Einsprecherin in der Rechnung an den Leistungsempfänger die Steuer auf dem Bruttopreis ausweisen, so müsse sie auch den Bruttopreis in Rechnung stellen. Fakturiere sie aber nur den Nettopreis, so lasse das Gesetz den Hinweis nur auf die auf dem Nettopreis geschuldete Steuer zu. Die Einsprecherin habe folglich in den Rechnungen die Steuer auf einer falschen Bemessungsgrundlage berechnet. Da bis anhin eine formelle Korrektur mit Gutschrift und Rückerstattung der zu hoch berechneten Steuer ausgeblieben sei, habe die Einsprecherin die zu hoch berechnete und ausgewiesene Steuer der ESTV abzuliefern. Dies habe die Einsprecherin zwar versucht, indem sie die geschuldete Steuer kapitalisiert und so den der geschuldeten Steuer entsprechenden Umsatz ermittelte. Dieser Umsatz sei aber gemäss den Geschäftsbüchern mit den Leistungsempfängern nicht erzielt worden. Hinzugerechnet habe die Einsprecherin die vom GAF erhaltenen, steuerbaren Zahlungen. Damit weise sie in den Abrechnungen einen zu hohen Umsatz aus. Infolgedessen habe sie diesen Umsatz als von der Steuer ausgenommenen Umsatz wieder abgezogen, obwohl sie keinen solchen tätigte. E. Am 10. Februar 2003 lässt die S. AG bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen und den Antrag stellen, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben. Mit Vernehmlassung vom 19. Mai 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4**

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Aus den Erwägungen: 1.a. und b. (Formelles) 2.a. Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Die Rechnung des Leistungserbringers muss u.a. Art, Gegenstand und Umfang der Leistung, das Entgelt für die Leistung sowie den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag enthalten. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, darf der Steuerpflichtige nur den Steuersatz angeben (Art. 28 Abs. 1 MWSTV). Verwendet der steuerpflichtige Leistungsempfänger diese Leistung für eine steuerbare Ausgangsleistung, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer auf der Eingangsleistung abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Gemäss Rechtsprechung kommt der Rechnung im System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug eine besondere Bedeutung zu. Die Rechnung dient dem Empfänger der Leistung als Beleg gegenüber der ESTV, dass der Leistungserbringer die Steuer abgerechnet hat, und soll dem steuerpflichtigen Empfänger die Möglichkeit verschaffen, die Vorsteuer abzuziehen (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, E. 5a, in Steuer Revue [StR] 3/2003, S. 213). b. Die Frage der Steuerüberwälzung beschlägt nicht das

Subordinationsverhältnis zwischen der ESTV und dem steuerpflichtigen Leistungserbringer bzw. der ESTV und dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger, sondern einzig und allein das privatrechtliche Verhältnis zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger. So ist denn auch gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung der Zivilrichter, und nicht die Verwaltung, zuständig zur Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung (Art. 28 Abs. 6 MWSTV; statt vieler: Entscheid der SRK vom

#### **E. 7**

ihn im Veranlagungsverfahren eine weitreichende Sorgfaltspflicht mit Bezug auf die Steuerabrechnung und damit auch beim Abzug von Vorsteuern. Hätte er die ihm zumutbare Sorgfalt walten lassen, hätte er erkennen müssen, dass er Vorsteuern nur nach Massgabe des ihm in Rechnung gestellten und durch ihn bezahlten Nettopreises hätte in Abzug bringen dürfen. Er hätte in guten Treuen feststellen müssen, dass er auf der zusätzlich bzw. separat ausgewiesenen Steuer nach Massgabe der Preisauffüllung durch den GAF zu keinem Abzug der Vorsteuer berechtigt gewesen ist. Es verhält sich nicht anders als im Fall der - ebenfalls zulässigen (E. 2a hievor) - verdeckten Überwälzung der Steuer, wo der Leistungsempfänger selber für die richtige Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer aus dem fakturierten Preis zu sorgen hat. Auch wäre er in Anwendung von Art. 28 Abs. 1 MWSTV verpflichtet gewesen, von der Beschwerdeführerin eine berichtigte Rechnung zu verlangen, in der die Steuer vorschriftsgemäss auszuweisen ist. Aus Art. 28 Abs. 1 MWSTV erwachsen dem steuerpflichtigen Leistungsempfänger Ansprüche auf Abzug der Vorsteuer gegenüber dem Fiskus (E. 2a hievor). Jedoch kann der Fiskus in seinem Subordinationsverhältnis mit der Leistungserbringerin (Beschwerdeführerin) aus Art. 28 Abs. 1 MWSTV keinen durchsetzbaren Anspruch ableiten darauf, dass diese eine Rechnung ausstellt, auch nicht, dass sie eine vorschriftsgemässe Rechnung mit dem richtigen Steuerhinweis ausstellt (ausführlich: Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 [SRK 1996-050], E. 2c, insbesondere cc). Ist die Rechnung nicht vorschriftskonform, kann die ESTV lediglich dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug verweigern. Hat die ESTV keinen durchsetzbaren Anspruch gegenüber der Beschwerdeführerin darauf, dass diese die Steuer gegenüber dem Leistungsempfänger richtig ausweist, kann sie bei einem vorschriftswidrigen Vorsteuerabzug in der Steuerabrechnung des Empfängers das verminderte Steueraufkommen nicht durch eine Nachforderung bei der Beschwerdeführerin kompensieren. Hiefür bedürfte es einer gesetzlichen Grundlage, an der es aber mangelt. Die ESTV hat ihren Anspruch im Subordinationsverhältnis zum Leistungsempfänger durchzusetzen. Es genügt also, wenn die Beschwerdeführerin der ESTV die Lieferungsempfänger bekannt gibt (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 [2001-154], E. 4b, bestätigt durch den noch unveröffentlichten Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002], E. 5). Die ESTV hält dafür, die Beschwerdeführerin schulde die in den Rechnungen zu hoch berechnete Steuer, da sie es bis anhin unterlassen habe, die Rechnung formell zu korrigieren und die zu hoch berechnete Steuer dem Leistungsempfänger gutzuschreiben und zurückzuerstatten. Die Verwaltung verkennt, dass es sich hier um keinen Anwendungsfall von Rz. 799 ff. der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige handelt. Denn die Beschwerdeführerin irrte nicht bei der Steuerberechnung oder beim anwendbaren Steuersatz (s. Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, E. 6a, in StR 3/2003, S. 214). Falls die Beschwerdeführerin nicht nur zu viel Steuer auswies, sondern in der Tat auch zu viel Steuer überwälzte, kann die ESTV von der Beschwerdeführerin ohnehin nicht verlangen, diese an den Leistungsempfänger zurückzuerstatten. Die Durchsetzung dieses Anspruch

## **E. 8**

unterliegt ausschliesslich der Privatautonomie der Beschwerdeführerin und des Leistungsempfängers (s. noch unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002], E. 5.3.3 und 5.4.1; E. 2b hievor). Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der steuerliche Anspruch des Fiskus gegenüber der Beschwerdeführerin vollumfänglich erfüllt ist, weil diese für ihre Lieferungen die Steuer per saldo auf dem Bruttoentgelt ablieferte. Wird das Steueraufkommen durch einen unrechtmässigen Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers geschmälert, hat sich die ESTV bei diesem schadlos zu halten. In der vorliegenden Konstellation die Steuer dennoch bei der Beschwerdeführerin einzufordern, bedürfte einer gesetzlichen Grundlage, an der es mangelt. Erst recht als unzulässig erweist sich die Nachforderung, soweit das Vorgehen der Beschwerdeführerin keine Minderung des Steueraufkommens zu Folge hat, nämlich in jenen Fällen, in denen die Abnehmer keinen Vorsteuerabzug vornahmen, der über das ihnen fakturierte Entgelt (Nettopreis) hinausging. 4. Nach den voranstehenden Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der ESTV keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 6'000.-) mit den Verfahrenskosten (Fr. 6'000.-) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 6'000.-) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021 und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV], SR 172.041.0). Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von praxisgemäss Fr. 9'000.- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 der hievor zitierten Verordnung).

## **E. 9**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 68.72 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. Dezember 2003 [SRK 2003-035] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2004 Année Anno Band 68 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 629 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

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