

Formular 1310 und Verzugszins: Strafen ohne Gesetz bei der Mehrwert- steuer

1 Einführung

Die Mehrwertsteuer ist eine der bedeutendsten Finanzquellen des Bundes. Dank einer formalistischen Praxis zum Vorsteuerabzug sprudelt die Quelle jedoch stärker, als das Gesetz erlaubt: Nur in allzu eingeschränktem Rahmen können formell mangelhafte Rechnungen nach der Bezahlung korrigiert werden. Doch selbst wenn diese Korrekturmöglichkeit eingeräumt und der Vorsteuerabzug gewährt wird, wird Verzugszins erhoben, obwohl dem Bund nie Geld vorenthalten wurde.

Diese Art Praxis ist unvereinbar mit tragenden Grundsätzen der Mehrwertsteuer bzw. des Rechtsstaates schlechthin. Sie basiert auf einer widersprüchlichen Begründung und führt im Ergebnis zu einer Bestrafung der Steuerpflichtigen, ohne dass dafür eine gesetzliche Grundlage besteht. Leider tendiert die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) dazu, die Verwaltungspraxis zu schützen und gelegentlich sogar zu verschärfen. Das gibt Anlass zu grundsätzlichen Überlegungen betreffend Vorsteuerabzug und Verzugszins.

2 Formerfordernisse des Vorsteuerabzugs

Die Schweizer Mehrwertsteuer ist eine Nettoallphasensteuer. Besteuert werden soll lediglich der auf einer Umsatzstufe geschaffene Mehrwert. Entsprechend schuldet ein Unternehmen zunächst zwar die volle Steuer auf seinem Umsatz, kann aber davon unter gewissen Voraussetzungen die beim Güter- bzw. Dienstleistungsbezug angefallenen Vorsteuern wieder abziehen. Der Vorsteuerabzug ist bei der Nettoallphasensteuer von zentraler Bedeutung, um eine Steuerkumulation auszuschliessen. Seine Voraussetzungen sind in den Art. 38 ff. MWSTG umschrieben. An dieser Stelle interessiert der Leistungsaustausch unter inländischen Steuerpflichtigen, wo der Vorsteuerabzug eine Rechnung voraussetzt, welche die nach Art. 37 MWSTG erforderlichen Angaben (Erbringer und Empfänger der Leistung, Art der Leistung etc.) enthält.

MARCO GRETER



*Dr. iur., Steuerberater,
Treuhandgesellschaft
Altorfer Duss & Beilstein,
Zürich*

DANIEL SCHÄR



*Dr. iur., Steuerberater,
Treuhandgesellschaft
Altorfer Duss & Beilstein,
Zürich*

Wie ein Experte der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) selbst einräumt, sind Formfehler in der Rechnungsstellung an der Tagesordnung¹. Allerdings ist die schweizerische Praxis zu den formellen Anforderungen streng, formalistischer noch als im heutigen europäischen Umfeld²: Fehlt z.B. die Adresse des Leistungserbringers auf einer Faktura, wird der Vorsteuerabzug verweigert. Dem Pflichtigen wird – unter Hinweis auf Randziffer 807 der Wegleitung – versagt, sich nach der Zahlung eine neue, formell korrekte Rechnung ausstellen zu lassen. Einzig gewisse Angaben sollen mit dem sog. Formular 1310 ergänzt werden können³.

3 Formular 1310

3.1 Begriffliche Vorbemerkung

Wenn im folgenden von Ergänzung oder Berichtigung von Rechnungen die Rede ist, so sind damit Korrekturen bezahlter Fakturen gemeint, welche die Höhe der Steuer nicht beeinflussen. Zu denken ist beispielsweise an die Ergänzung einer Faktura um die MWST-Nummer oder die richtige Anschrift des Leistungsempfängers. Davon abzugrenzen sind Fälle wie die Korrektur einer Rechnung mit falschem Steuersatz, oder die Korrektur einer Rechnung, welche mit MWST ausgestellt wurde, obwohl der Umsatz von der Steuer ausgenommen oder nicht pflichtig gewesen wäre⁴.

3.2 Wesen und Rechtsgrundlage des Formulars 1310

Die Möglichkeit einer Ergänzung formell mangelhafter Rechnungen ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz: Weder in der früheren MWSTV noch im MWSTG ist ausdrücklich vorgesehen, dass formell mangelhafte Fakturen berichtigt bzw. um ein neues Dokument ergänzt werden können. Allerdings schliesst das MWSTG

eine Ergänzung formell mangelhafter Rechnungen auch nicht ausdrücklich aus.

Dieses gesetzgeberische Stillschweigen hat die ESTV in der Wegleitung interpretiert: Gemäss Randziffer 807 f. der Wegleitung können Rechnungen grundsätzlich nur vor der Bezahlung geändert werden; nach der Bezahlung gilt der Geschäftsvorfall als abgeschlossen und eine Berichtigung bleibt dann verwehrt.

Gleichwohl lässt die Verwaltung für gewisse Angaben eine Rechnungsergänzung mittels Formular 1310 zu. Das Formular trägt den Titel «Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzugs trotz formell ungenügender Rechnung». Mit ihm können lediglich fehlende Angaben zur MWST-Nr., zum Datum und zur Art der Leistung sowie zum Steuerersatz ergänzt werden⁵. Als gänzlich unverzichtbare Rechnungsbestandteile betrachtet die ESTV hingegen Name und Adresse des Erbringers oder des Empfängers der Leistung, den Rechnungsbetrag und den Steuerbetrag. Eine bezahlte Faktura ohne diese Angaben darf nicht nachgebessert werden, womit der Vorsteuerabzug verloren und insgesamt – aus rein formellen Gründen – eine zu hohe Steuer bezahlt wird. Das Formular 1310 wird nur im Rahmen einer MWST-Revision abgegeben. Es ist ausgefüllt und unterzeichnet wieder einzureichen. Nach erfolgreicher Überprüfung der Bestätigung wird der Vorsteuerabzug gewährt⁶.

Die 1310-Praxis hat sich bereits unter der MWSTV herausgebildet⁷ und wird von der SRK geschützt⁸. Mittlerweile ist am 1. Oktober 2002 auch ein Urteil des Bundesgerichts ergangen, das jedoch im vorliegenden Zusammenhang nicht Bedeutung erlangen wird, weil aus Beweisgründen kaum Ausführungen zum Formular 1310 nötig waren (der Steuerpflichtige hatte die ihm offerierten Formulare 1310 ohne Unterzeichnung eingereicht)⁹. Die 1310-Praxis

scheint in einer Dienstanweisung mit internem Charakter geregelt zu sein. Leider existiert bis heute keine Publikation der ESTV über die Anwendungsgrundsätze für das Formular 1310. Immerhin hat unlängst Walter Steiger (Sektionschef bei der Hauptabteilung MWST) mit einem Aufsatz etwas Licht ins Dunkel gebracht¹⁰.

4 Kritik an der 1310-Praxis

4.1 Verletzung der freien Beweiswürdigung

Es ist eine Grundsatzfrage, ob das Recht zum Vorsteuerabzug nur besteht, wenn eine nach Art. 37 MWSTG formell korrekte Rechnung vorliegt. Der Wortlaut von Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG deu-

Inhaltsübersicht

- 1 Einführung
- 2 Formerfordernisse des Vorsteuerabzugs
- 3 Formular 1310
 - 3.1 Begriffliche Vorbemerkung
 - 3.2 Wesen und Rechtsgrundlage des Formulars 1310
 - 4 Kritik an der 1310-Praxis
 - 4.1 Verletzung der freien Beweiswürdigung
 - 4.2 Unverhältnismässiger Ausschluss der eigenhändigen Ergänzung
 - 4.2.1 Problemstellung
 - 4.2.2 Inkonsequente Selbstveranlagung
 - 4.3 Unverhältnismässige Begrenzung der 1310-Praxis
 - 4.4 Rechtsvergleichendes Argument
 - 5 Kritik an der Verzugszinspraxis
 - 5.1 Ausblenden der materiellen Anspruchsentstehung
 - 5.2 Verzugszins als Verwaltungsbusse
 - 5.3 1310 als Druckmittel
 - 6 Fazit

tet in diese Richtung. Allerdings ist von Lehre und Praxis längst anerkannt, dass der Wortlaut einer Steuernorm nicht die Grenze der Gesetzesauslegung markiert, sondern der Sinn der Norm entscheidend ist. Es wird immer Steuernormen geben, welche nicht alle praxisrelevanten Konstellationen regeln und die deshalb – wenn ihr Sinn es gebietet – weiter auszulegen sind, als es ihr Wortlaut vermuten liesse¹¹. Zutreffend hat deshalb das Bundesgericht schon früh festgehalten, dass eine auf den Wortlaut beschränkte Auslegung nicht elementaren Begriffen der Steuergerechtigkeit widersprechen dürfe, und dass die Steuergerechtigkeit verletzt sei, wenn eine Steuer aufgrund bloss formaler Tatsachen und ohne Bezug auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten erhoben werde¹². Diese Ansprüche werden nicht erfüllt, wenn die SRK die Vorläuferbestimmung von Art. 38 MWSTG (Art. 29 Abs. 1 lit. a MWSTV) formalistisch anwendet bzw. sie wegen ihres Wortlauts gar nicht erst als auslegungsbedürftig empfindet¹³. Ob ein Wortlaut «klar» ist, steht nicht

- 1 *Walter Steiger*, Steuerliche Behandlung von Entgeltsminderungen / Debitorenverlusten. Fragen im Zusammenhang mit der korrekten Rechnungsstellung, *Steuer Revue* 2002, 663.
- 2 *Betreffend Deutschland Ueli Manser*, MWST-Komm., N 14 zu Art. 37 MWSTG. Allgemein SRK im Entscheid vom 17.01.2001, VPB 65.84, Erw. 4.b. (vor Änderung der 6. EG-UStR-Richtlinie).
- 3 *Steiger*, 666 f.
- 4 *Dazu Steiger*, 663 ff.
- 5 Bei Rechnungen in ausländischer Währung (bis Ende 2000) ausserdem der Betrag in Schweizerfranken.
- 6 *Steiger*, 666 f.
- 7 *Hans-Peter Felder*, Referat IFF-Kurs, 6.10.1998, Ziff. 2.4.
- 8 Entscheid vom 25.03.2002, VPB 66.97, sowie noch nicht publizierte Entscheide vom 17.06.2002 und 02.09.2002 (ev. noch nicht rechtskräftig), zitiert bei *Steiger*, 666 f.
- 9 Verfahren 2A.537/2001, Internetpublikation Homepage ESTV (Kurzform) und im Volltext Homepage Bundesgericht.
- 10 *Steiger*, 667.
- 11 *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, *Steuerrecht*, Band I, 9. A., § 5 Rz. 36, m.w.H.; BGE 8.1.1999, in StE 1999 B 23.1 Nr. 41 (DBG), Erw. 3.a.
- 12 BGE 103 Ia 117.
- 13 Entscheid vom 17.01.2001, in VPB 65.84, Erw. 4.d.

schon nach dem ersten Durchlesen fest, sondern erst nach umfassender Normauslegung, bei der Historie, Zweck und weitere Elemente zu berücksichtigen sind¹⁴.

Art. 38 MWSTG ist deshalb nicht von vornherein als abschliessend zu verstehen. Der Sinn dieser Bestimmung ist nichts Geringeres als die Verwirklichung der Nettoallphasenbesteuerung mittels Vorsteuerabzugs. Wie die Marginalie deutlich macht, regelt Art. 38 MWSTG «lediglich» das **Allgemeine** zum Vorsteuerabzug. Art. 38 Abs. 1 MWSTG auferlegt es dem Unternehmen, seine Vorsteuern nachzuweisen, und lit. a besagt, dass der Nachweis bei Inlandsachverhalten im allgemeinen durch eine formell korrekte Rechnung zu erfolgen hat.

Unser Rechtssystem ist durchdrungen vom **Grundsatz der freien Beweiswürdigung**. Die Zeiten der formalen Beweisregeln, wie sie noch die Germanen kannten, sind längst vorbei. Freie Beweiswürdigung im Vorsteuerbereich bedeutet, dass Art. 38 MWSTG nicht als formale Beweisregel mit alleiniger Anerkennung des «Fakturbeweises» verstanden werden darf. Vielmehr ist Art. 38 MWSTG wie jede andere Rechtsnorm umfassend auszulegen. Daraus ergibt sich die Anerkennung alternativer Beweismöglichkeiten. Es verstiesse gegen das Mehrwertsteuersystem und die Steuergerechtigkeit, für materiell klar vorhandene Vorsteuern aus formellen Gründen den Vorsteuerabzug zu verweigern und so den gleichen Mehrwert bewusst doppelt zu besteuern. Als Beispiel dienen mag der Fall, wo nicht als MWST-Gruppe organisierte verbundene Unternehmen untereinander über Jahre keine formellen Rechnungen stellten, sondern lediglich auf der Grundlage von Umsatzstatistiken (EDV-Ausdrucke aus Tabellenkalkulationen) ihren Leistungsaustausch abrechneten. Die Leistungserbringer versteuerten pflichtbewusst die Umsätze gemäss Statistik, die Leistungsempfänger zogen korrespondierend dazu Vorsteuern ab. Ob-

wohl die MWST-Revision eine im Ergebnis richtige Steuerabrechnung ergab, wollte die ESTV anfänglich die Steuer auf den Umsätzen gemäss EDV-Tabellen anerkennen, den auf der gleichen Grundlage berechneten Vorsteueranspruch aber aus formellen Gründen verweigern.

Schon das Anlegen derart unterschiedlicher Beweismassstäbe ist willkürlich. Die damit bewirkte Überbesteuerung ist rein formell bedingt und wäre vermeidbar, wenn der Grundsatz der freien Beweiswürdigung angewandt und die formalen Anforderungen an die Rechnung so verstanden würden, wie sie von der ESTV im Zusammenhang mit den Buchführungsgrundsätzen in Randziffer 893 ff. der Wegleitung verstanden werden: als Prüfpur zur leichten und zuverlässigen Überprüfung von Geschäftsvorfällen. Damit würde auch Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung respektiert, der von der Behörde ein Handeln unter Wahrung der Verhältnismässigkeit verlangt. Die unnötige Beschränkung von Beweismöglichkeiten ist rechtsstaatlich unhaltbar.

4.2 Unverhältnismässiger Ausschluss der eigenhändigen Ergänzung

4.2.1. Problemstellung

Wer trotzdem die freie Beweiswürdigung im Vorsteuerbereich ablehnt und an formell korrekten Rechnungen festhalten will, muss sich eine weitere Grundsatzfrage stellen: Im Rahmen einer MWST-Revision ist eine Ergänzung bezahlter Rechnungen mittels Formular 1310 zulässig. Warum soll dieselbe oder eine ähnliche (eigenhändige) Rechnungsergänzung vor oder ausserhalb einer MWST-Revision unzulässig sein? Sinnvollerweise ordnet ein Steuerpflichtiger manchmal eine private MWST-Revision durch einen Mehrwertsteuerspezialisten an. Dabei stellt sich oft heraus, dass Fakturen – wegen Unwissenheit oder Unaufmerksamkeit – formell mangelhaft sind. Der Steuerberater wird in einem

solchen Fall vernünftigerweise auf die Verbesserung der künftigen Fakturen hinwirken. Eine Richtigstellung der Vorsteuerbelege wäre in diesem Zeitpunkt meist technisch noch möglich und von der Sache her gerechtfertigt. Dies ist aber nur dann sinnvoll, wenn solche Korrekturen bei einer mehrwertsteuerlichen Revision auch Anerkennung finden.

Um Sinn und Zweck des Gesetzes vernünftiger umzusetzen, sollte die eigenhändige Ergänzung bezahlter Rechnungen ausserhalb einer Revision zulässig sein. Unter dem Geltungsbereich der MWSTV war dies von der ESTV anerkannt. Ein leitender Experte der ESTV hat 1998 in einem Referat festgehalten, dass das Formular 1310 nur im Nachgang einer MWST-Revision zur Anwendung komme, dass aber ausserhalb von Verwaltungskontrollen vergleichbare schriftliche Bestätigungen vom Leistungserbringer eingeholt werden können, die dann im Rahmen einer ESTV-Revision zum Vorsteuerabzug berechtigen¹⁵. Die Verwaltung hat bislang nicht kundgetan, dass dies unter dem MWSTG anders sein sollte.

Die Steuerpraxis wird zunächst entscheidend durch die Verwaltung geprägt. Den Steuerpflichtigen stehen dagegen Rechtsmittel zur Verfügung. Leider hat sich die SRK in diesem Bereich eher noch in verschärfender Weise geäussert: In einem Urteil vom 17. Januar 2001 hält sie «im Übrigen» fest, dass eine eigenhändige nachträgliche Bestätigung des Leistungserbringers «zu weit geht und nicht akzeptiert werden kann»¹⁶. Der Schreiber dieses Gerichtsurteils hat

in einer Fachpublikation dann unterstützend nachgedoppelt, indem er eigenhändige Bestätigungen «von anderer Art» als die 1310-Bestätigungen hält¹⁷. Mittlerweile ist der SRK-Entscheid vom 25. März 2002 publiziert, in dem sich die SRK bereits selbst zitieren kann, wenn sie eigenhändige Bestätigungen einfach ausschliesst¹⁸. Das unheilvolle Muster, eine Praxis zu etablieren, ohne sie konsensfähig zu begründen, ist hier transparent geworden. Es fehlt nur noch der künftige Entscheid, in dem es dann ohne nähere Begründung heissen wird, dass trotz Kritik eines Teils der Lehre an der Rechtsprechung festzuhalten sei. Solche Präjudizienketten sind leider aus anderen Bereichen bekannt: Man denke nur etwa an die umstrittene Rechtsfigur der indirekten Teilliquidation, bei der das Bundesgericht die Lehrmeinungen regelmässig ignoriert, die Praxis im DBG unbesehen der gesetzgeberischen Arbeiten zu Art. 16 Abs. 3 DBG weiterführt und sie sogar zunehmend radikalisiert¹⁹.

4.2.2. Inkonsequente Selbstveranlagung

Mit der hier vorgeschlagenen Möglichkeit der Berichtigung bezahlter Rechnungen ist nicht das plumpe Austauschen bezahlter Fakturen gemeint (dies würde die Frage der Urkundenfälschung aufwerfen). Rechtlich unbedenklich und von der Sache her sinnvoll wäre vielmehr, wenn ergänzend ein (aktuell datiertes) Dokument geschaffen werden darf, welches den formellen Rechnungsanforderungen genügt und auf die ursprüngliche, formell mangelhafte Rechnung Bezug nimmt; ein Dokument also, welches eine leichte und zuverlässige Prüfspur schafft. Ob – wie unter der MWSTV – eigenhändige Rechnungsergänzungen unabhängig von der Form anerkannt werden sollen oder ein gewisser Formularstandard verlangt wird, ist sekundär. Es wäre durchaus denkbar und allen dienlich, wenn die ESTV Formulare 1310 zur

¹⁴ Höhn/Waldburger, § 5 Rz. 33.

¹⁵ Felder, IFF-Kurs 6.10.1998, Ziff. 2.5.

¹⁶ In VPB 65.84, Erw. 4.d.

¹⁷ Wolfgang Hatzinger, Zu den Formerfordernissen der zum Vorsteuerabzug zugelassenen Rechnungen in der Mehrwertsteuer, Steuer Revue 2002, 656.

¹⁸ VPB 66.97, Erw. 4.d.

¹⁹ Nachweise bei Schär, ST 2002, 225 ff.

Bestellung oder zum Download offerieren würde. Der Leistungsempfänger könnte sie dem Leistungserbringer ausgefüllt zur Unterzeichnung vorlegen und hätte damit für den Fall einer amtlichen Revision «seine Hausaufgaben gemacht».

Werden solche Rechnungsergänzungen abgelehnt, wird das System der Nettoallphasensteuer unterlaufen. Dieser Systembruch müsste mit höherwertigen Interessen überzeugend begründet sein. Dabei läge eine Argumentation mit dem Vorsteuermissbrauch zwar nahe, ginge aber aus folgenden Gründen fehl: Die Schweizer Mehrwertsteuer wird nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben. Selbstveranlagung bedeutet Vertrauen in den Steuerpflichtigen. Nur wer dem Pflichtigen die korrekte Steuerabwicklung zutraut, kann Folgen (auch strafrechtlicher Natur) an ein Fehlverhalten knüpfen. **Das Prinzip der Selbstveranlagung darf nun nicht einfach nach Belieben ausgeblendet werden:** Eine korrekte Rechnung berechtigt bei einer amtlichen Revision zum Vorsteuerabzug, weil dem Leistungserbringer Vertrauen entgegen gebracht wird. Warum soll er dieses Vertrauen schlagartig verlieren, wenn der Leistungsempfänger eine formell mangelhafte Rechnung bezahlt? Wenn die Parteien nach der Zahlung der Faktura klüger geworden sind, muss ihnen gemäss Selbstveranlagungsprinzip auch zutraut werden, die verbesserte Erkenntnis umzusetzen. Worin unterscheidet sich denn die ursprünglich korrekte Rechnung von einer zunächst mangelhaften Rechnung, welche in transparenter Weise korrigiert wird? Das Zahlungsmoment ist jedenfalls kein hinreichender Grund für die rechtungleiche Behandlung der beiden Faktoren.

Selbst wenn ein sachlich begründeter Unterschied zwischen bezahlter und nicht bezahlter Faktura bestünde, würde mit einem Verbot der Berichtigung über das Ziel hinaus geschossen.

Nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit muss der Staat von zwei zur Verfügung stehenden, geeigneten Massnahmen die mildere wählen. Dass die Überprüfung von berichtigten Rechnungen bei einer amtlichen Revision gegenüber einem Ausschluss der Berichtigung die mildere Massnahme darstellt, kann wohl nicht bestritten werden. Klar ist auch, dass schon das Wissen um die Überprüfungsmöglichkeit einem allfälligen Vorsteuermissbrauch entgegenwirkt, der Präventiveffekt somit höher ist als bei gewöhnlichen Fakturen, wo nicht mit der gleichen Gegenkontrolle gerechnet werden muss.

Worin unterscheidet sich das Formular 1310 von einer eigenhändigen Bestätigung mit den gleichen Angaben? Bei beiden handelt es sich zunächst um ein Papier mit konkreten Angaben über den steuerrelevanten Leistungsaustausch. Die Verwaltung vertraut nicht unbesehen den im Formular 1310 bestätigten Angaben, sondern behält sich die Gegenkontrolle der Versteuerung beim Leistungserbringer vor, bevor sie den Vorsteuerabzug gewährt. Damit ist offensichtlich nicht entscheidend, dass das Formular 1310 anlässlich einer Revision bzw. von der Verwaltung abgegeben wird; ausschlaggebend ist vielmehr die behördliche Nachprüfung. Solange an dieser festgehalten wird, kommt einem Formular 1310 keine stärkere Garantiefunktion zu als einer eigenhändigen Rechnungsergänzung. Wenn die Verwaltung bereit ist, Formulare 1310 nachzuprüfen (was durchaus verständlich ist), müsste sie diese Bereitschaft konsequenterweise auch bei eigenhändigen Berichtigungen aufbringen. Missbrauchsverhinderung ist jedenfalls kein Argument dagegen. Auch die Steuerneutralität kann nicht bemüht werden, denn die Verweigerung eines materiell eindeutig gegebenen Vorsteueranspruchs aus formellen Gründen ist eben nicht steuerneutral. Das müsste umso mehr einleuchten, als die 1310-Praxis ja gerade mit der Steuerneutralität begründet wird²⁰.

4.3 Unverhältnismässige Begrenzung der 1310-Praxis

Nach der heutigen 1310-Praxis können – wie erwähnt – nur gewisse Formfehler nachgebessert werden; Angaben zum Erbringer oder zum Empfänger der Leistung, zum Entgelt und zum Steuerbetrag gelten als nicht korrigierbar; für sie wird eine Berichtigung ausgeschlossen. Vor dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit staatlichen Handelns ist diese Begrenzung zu überdenken. Auch ihr fehlt eine überzeugende Begründung, warum irrtümliche oder fehlende Angaben nicht richtiggestellt werden dürfen, solange dem Missbrauch entgegengewirkt werden kann (z.B. Adressergänzung bei vorhandener Bezeichnung des Erbringers bzw. Empfängers einer Leistung, oder Steuerbetrag, der sich mittels weiterer Dokumente eindeutig präzisieren liesse).

Schliesslich wären in einem weiteren Zusammenhang Korrekturmöglichkeiten für formell mangelhafte Rechnungen bei Dienstleistungsexporten bzw. Dienstleistungen im Ausland zu prüfen.

4.4 Rechtsvergleichendes Argument

Der rechtsvergleichende Blick über die Grenze – der hier nur skizzenhaft sein kann – zeigt, dass die 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie keine Bestimmungen über die Berichtigung von Rechnungen beinhaltet. Die Mitgliedstaaten können deshalb deren Voraussetzungen festlegen. Sie müssen aber gemäss EuGH gewährleisten, dass Rechnungen berichtigt werden können (inkl. Berichtigung zu Unrecht berechneter Mehrwertsteuer)²¹.

²⁰ Entscheid der SRK vom 25.03.2002, VPB 66.97, Erw. 4.d.bb.

²¹ *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, Okt. 2001, S 162 Rz. 1 ff.

²² *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, Okt. 2001, S 162 Rz. 6 ff.

²³ Vgl. *Hatzinger*, Steuer Revue 2002, 653 f.

Nach deutschem Umsatzsteuerrecht scheint es zulässig, ungenaue Angaben in Rechnungen zu präzisieren («klarstellende Auslegung») oder den Rechnungsinhalt durch referenzierte Urkunden (z.B. Vertrag, auf den Bezug genommen wird) zu ergänzen. Soweit ersichtlich wird auch anerkannt, wenn der Name, die Anschrift, das Entgelt oder der Steuerbetrag vervollständigend bzw. berichtigt wird. Die Änderung kann durch Zugang einer neuen Rechnung oder Berichtigungserklärung erfolgen. Je nachdem erlangt die Rechnung nach der Änderung die Eignung für den Vorsteuerabzug, die ihr vorher fehlte (oder verliert umgekehrt den Anschein einer für den Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung)²².

Allgemein sind die Anforderungen an die Rechnungsstellung in Deutschland geringer als in der Schweiz: Die Eindeutigkeit von Angaben und deren leichte Überprüfbarkeit stehen dort im Vordergrund, was Ausdruck der freien Beweiswürdigung ist. Eine gewisse Verschärfung der Rechnungserfordernisse ist vielleicht aufgrund von Änderungen der 6. EG-Richtlinie zu erwarten²³. Eine Verschärfung der Regelung der Rechnungsberichtigung hingegen erscheint – weil den Mitgliedstaaten vorbehalten – nicht zwingend.

5 Kritik an der Verzugszinspraxis

5.1 Ausblenden der materiellen Anspruchsentstehung

Hat ein Steuerpflichtiger die bezahlte Vorsteuer für eine unbestritten erbrachte Leistung in Abzug gebracht, ohne über einen mehrwertsteuerkonformen Beleg zu verfügen, kann eine paradoxe Situation eintreten: Wird durch die ESTV der Nachweis mittels Formular 1310 zugestanden und war die Gegenkontrolle erfolgreich, wird zwar der Vorsteuerabzug (quasi nachträg-

lich) gewährt, aber bis zur Einreichung des Formulars 1310 wird ein Verzugszins auf dem Vorsteuerbetrag erhoben (obwohl die Vorsteuer – rückblickend – zu Recht abgezogen wurde). In der Lehre wurde bereits kritisiert, dass die Rechtsgrundlage für diesen Verzugszins schmal sei²⁴; tatsächlich verfügt eine solche «Verzugszinspflicht» über keine Rechtsgrundlage. Dies scheint die SRK übersehen zu haben, als sie der ESTV in der Verzugszinsfrage ohne Begründung folgte²⁵. Es bleibt zu hoffen, dass ein künftiger Fall von der SRK oder letztinstanzlich näher untersucht wird, denn die heutige Verwaltungspraxis ist aus folgenden Gründen unhaltbar:

Zu den Fundamenten unseres Rechtssystems gehört die materielle Anspruchsentstehung: Ansprüche entstehen nicht erst, nachdem gewisse Formen eingehalten sind oder eine Behörde durch Verfügung oder Entscheid über sie befunden hat, sondern bereits mit der Verwirklichung des steuerrechtlich massgebenden Tatbestandes. Fälligkeit oder Veranlagung bzw. das Einreichen einer Steuererklärung sind hierbei ohne Einfluss. Das entspricht gefestigter Praxis bei den Einkommens- oder Gewinnsteuern, welche mittels Verfügung veranlagt werden²⁶. Dasselbe gilt erst recht im Selbstveranlagungsverfahren der Mehrwertsteuer: Deshalb ist beispielsweise nicht entscheidend, ob ein Verkaufsumsatz deklariert und von der Behörde geprüft wird; die Steuer ist geschuldet, weil ein Verkaufsumsatz getätigt wurde, und zwar selbst dann, wenn das Unternehmen die Anmeldung ins Register der Pflichten zu Unrecht versäumt hat. Materielle, nicht formelle Kriterien lassen den Steueranspruch entstehen. Entsprechend knüpft Art. 47 Abs. 1 MWSTG nicht an eine Quartalsdeklaration oder an einen behördlichen Feststellungsakt, sondern an der Verwirklichung des Steuertatbestandes an: Die Steuer ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu entrichten, für welche sie geschuldet ist.

Nur weil Steueransprüche unabhängig von formellen Kriterien entstehen, können sie verjähren, hinterzogen werden oder Verzugs- und Vergütungszinsen auslösen. Würden Steuern durch behördlichen Akt begründet, wäre ein Verzugszins erst nach der formellen, rechtskräftigen Beurteilung des Anspruchs geschuldet (was dazu verleiten dürfte, diese durch Rechtsmittel hinauszuzögern).

Entsprechend knüpft der Anspruch auf die Vorsteuer – wie derjenige auf die Umsatzsteuer – allein an der Verwirklichung des Steuertatbestandes an. Dass nach Art. 38 Abs. 7 lit. a MWSTG der Vorsteueranspruch unter inländischen Steuerpflichtigen am Ende der Abrechnungsperiode entsteht, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten hat, ist nicht Ausdruck einer formellen Anspruchskonstitution. Das genannte Rechnungserfordernis ist lediglich ein formelles Kriterium, welches die Durchsetzbarkeit des nach materiellen Kriterien entstandenen Vorsteueranspruchs zu beeinflussen vermag (sofern man die freie Beweiswürdigung im Vorsteuerbereich ablehnt). Der Gesetzgeber wollte damit eine **Vorfinanzierung durch den Bund verhindern**. Zu diesem Zweck hat er eine Regelung getroffen, welche den Vorsteuerabzug verbietet, bevor der Leistungserbringer seine Umsätze versteuert und den Steuerbetrag abgeliefert hat bzw. schuldet²⁷. Dieser Sinn von Art. 38 Abs. 7 lit. a MWSTG wird deutlich, wenn die Norm zusammen mit Art. 43 Abs. 1 lit. a MWSTG ausgelegt wird. Ausserdem dient das Fakturaerfordernis einer Standardisierung von Angaben zur raschen und eindeutigen Prüfung. Ein weitergehender Zweck – im Sinn einer formellen Anspruchsentstehung – kann dem Rechnungserfordernis in Art. 38 Abs. 7 lit. a MWSTG jedoch nicht entnommen werden.

5.2 Verzugszins als Verwaltungsbusse

Getreu der materiellen Anspruchsentstehung hält Art. 47 Abs. 2 MWSTG fest, dass bei verspäteter Zahlung auch ohne Mahnung Verzugszins geschuldet ist. Die Regelung dient der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen; für den Staat hat sie ausgleichende Funktion. Der Staat wird entschädigt, weil ihm Geld gefehlt hat, auf das er materiell schon zu einem früheren Zeitpunkt Anspruch hatte. Hat er umgekehrt mehr Geld erhalten, als ihm materiell zusteht, schuldet er nach Art. 48 Abs. 4 MWSTG Vergütungszins. Zwischen diesen Konstellationen liegt der Normalfall, in dem der Staat fristgerecht genau den Steuerbetrag erhält, auf den er materiell Anspruch hat. Oder anders gesagt: Auf Geld, das dem Staat zu keinem Zeitpunkt gefehlt hat, darf er keinen Verzugszins erheben. Tut er es doch, bereichert er sich in sachwidriger Weise, was dem Verzugszins einen pönalen Charakter verleiht²⁸. Für Strafen bedarf es in unserem Rechtsstaat aber einer klaren gesetzlichen Grundlage, die vorliegend offensichtlich fehlt.

Es ist zudem widersprüchlich, wenn der Staat den Vorsteueranspruch gestützt auf das Formular 1310 gewährt und damit zum Ausdruck

bringt, dass er die ihm materiell zustehende Steuer erhalten hat, andererseits dann aber Verzugszins erhebt, wie wenn er materiell Anspruch auf mehr Steuern gehabt hätte. Aus diesem Widerspruch hilft eine durchsichtige Argumentation etwa der Art, der Vorsteueranspruch entsteht erst mit Einreichen des Formulars 1310, nicht hinaus.

Zu diesem Schluss könnte man allenfalls wegen des Rechnungserfordernisses in Art. 38 Abs. 7 lit. a MWSTG gelangen. Dass damit die materielle Anspruchsentstehung ausgeblendet wird, wurde bereits dargetan. Hinzu kommt, dass mit dieser Argumentation in das Gesetz hineininterpretiert wird, dass das Formular 1310 wie eine neu ausgestellte Rechnung zu behandeln sei. Tatsache ist jedoch, dass die steuerpflichtige Person zu einem früheren Zeitpunkt eine Rechnung erhalten (und bezahlt) hat, die mittels Formular 1310 lediglich nachgebessert wird. Genau aus diesem Grund werden im Formular 1310 unter anderem Angaben zum Rechnungsdatum, zur Rechnungsnummer und zur Zahlung verlangt. Der Sinn des Formulars 1310 erfüllt sich erst vollständig, wenn die Wirkung der Nachbesserung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Faktura zurückbezogen wird²⁹. Das Entstehenlassen des Vorsteueranspruchs mit Einreichung des Formulars 1310 entpuppt sich als widersprüchlicher argumentativer Kunstgriff und letztlich als Scheinargument.

5.3 1310 als Druckmittel

Offiziell sind – wie bereits dargetan – die Anwendungsfälle des Formulars 1310 beschränkt. Im «Halbschatten» findet sich jedoch ein interessantes weiteres Anwendungsgebiet der 1310-Praxis: Zuweilen gibt die ESTV das Formular 1310 auch ab, obwohl die zu eng definierten Voraussetzungen nicht erfüllt sind, der Vorsteuerabzug aber materiell gegeben ist. Selbstverständlich erfolgt eine solche Formularabgabe

²⁴ Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender; Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern, 2000, 376. Ablehnend auch Clavadetscher; Ein Plädoyer für den schlecht gelöhnten Gehilfen des Fiskus, ST 2002, 727.

²⁵ VPB 66.97, Erw. 4.d.bb.

²⁶ Betr. Gewinnsteuern StE 2002 B 72.14.2 Nr. 29 (ZH), m.w.H.

²⁷ Betr. zeitgleicher Geltendmachung vgl. SRK-Entscheid vom 4.03.2002, VPB 66.58, Erw. 3.a.aa.

²⁸ Clavadetscher, 727.

²⁹ Soweit ersichtlich, entfaltet allerdings auch in Deutschland die Berichtigung keine Rückwirkung auf die ursprüngliche Faktura, sondern wirkt erst ab dem Berichtigungszeitpunkt, vgl. Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, Okt. 2001, § 162 Rz. 6–8.

«ohne Präjudiz», und leider nur unter der Bedingung, dass sich der Steuerpflichtige mit dem Verzugszins bis zur Einreichung der Formulare einverstanden erklärt. Das Formular 1310 wird dabei ausdrücklich unter dem Vorbehalt eingesetzt, dass bei Anfechtung des Verzugszinses die Formulare 1310 bzw. die Vorsteuern wieder ab-erkannt werden. Damit trägt der Pflichtige zugleich das Prozessrisiko für die Zinsen und die Vorsteuern, was als Druckmittel in der Regel genügt, um ihn zur Anerkennung der Verzugszinsforderung zu bewegen.

Man mag nun der Verwaltung zugute halten, dass sie immerhin die Vorsteuern anerkennt. Die Druckversuche zeigen indessen, dass ihr mit einem rigiden Vorsteuerauschluss selbst nicht immer wohl ist und sie im Grunde sieht, dass es zu weit ginge, wenn sie Unternehmen aus rein formellen Gründen in die finanzielle Krise reiten würde. Aus Sicht der Lehre ist allerdings zu bedauern, dass wegen solcher Druckversuche interessante Fälle nicht öffentlich erledigt werden und die gerichtliche Rechtsfortbildung damit ebenso auf der Strecke bleibt wie der Rechtsschutz des Pflichtigen und die Rechtsgleichheit. Erwartet wird heute eigentlich nur noch ein Gerichtsurteil nach dem Muster desjenigen bei der verrechnungssteuerlichen Fifty-fifty-Praxis, welches es für zulässig erklärt, dass die Verwaltung zunächst vergleichsweise eine Anerkennung offerieren darf, auf die sie dann im Bestreitungsfall nicht zurückkommen muss³⁰.

6 Fazit

Die Ergänzung bezahlter Rechnungen ist im MWSTG nicht ausdrücklich geregelt. Da im täglichen Leben unvollständige Rechnungen vorkommen, ist über deren mehrwertsteuerliche Behandlung zu entscheiden. Dabei ist nach allge-

meinen Auslegungskriterien das System der Nettoallphasenbesteuerung zu berücksichtigen. Dieses fundamentale Prinzip verbietet es, einen materiell klaren und beweisbaren Vorsteueranspruch aus rein formalen Gründen zu verweigern und so den gleichen Mehrwert bewusst doppelt zu besteuern. Auch der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und derjenige der Verhältnismässigkeit staatlichen Handelns sprechen gegen unnötige Horizontbeschränkung im Vorsteuerbereich. Wenn die ESTV den Steuersubjekten zutraut, von Anfang an formell korrekte Rechnungen zu erstellen, dann sollte sie ihnen auch die eigenhändige Berichtigung mangelhafter Fakturen zutrauen. Bloss wegen dem Zahlungsmoment darf das Selbstveranlagungsprinzip nicht ausgeblendet werden. Ausserdem sollten Formulare 1310 für mehr Anwendungsfälle zulässig sein, als zur Zeit in der (leider nur internen) Dienstanweisung vorgesehen.

Wie andere Rechtsansprüche entsteht der Vorsteueranspruch mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes, d.h. unabhängig von formellen Kriterien. Die Anerkennung der Rechnungsergänzung muss sich auf die Tatbestandsverwirklichung zurück beziehen. Damit hat der Fiskus zu keinem Zeitpunkt zu wenig Steuern erhalten und ist nicht berechtigt, bis zur Einreichung der Formulare 1310 Verzugszinsen zu erheben.

Da die Verwaltungspraxis weitestgehend durch die Steuerverwaltung geprägt wird und die Steuergerichte oft – u.a. aufgrund eingeschränkter Kognition – wenig Einfluss darauf haben, ist zu wünschen, dass die Problematik verwaltungsintern von Grund auf überprüft und die Praxis sinnvoll weiterentwickelt wird. Es ist durchaus verständlich, dass die Einführung der MWST zu gewissen Lösungen zwang, die bei näherer Betrachtung weniger überzeugen. Nach dem Abschluss der Einführungsphase sollten solche Mängel im Rahmen der Feinregulierung beseitigt werden können.

³⁰ Vgl. BGE vom 15. Okt. 1993, ASA 63 (1994/95) 250.