

Rechnungsformalismus bei der Mehrwertsteuer

Daniel Schär

Mit BGE 2A.490/2003 vom 13. Januar 2005 hat das Bundesgericht den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer Rechnung verweigert, auf der die Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers gefehlt hatte; der Rechnungsbetrag verstand sich allerdings «inkl. MWST» und der Leistungsempfänger hatte die ausgewiesene Mehrwertsteuer auch bezahlt. Weiter hat es entschieden, dass eine fakturierte Mehrwertsteuer grundsätzlich selbst dann geschuldet ist, wenn die zugrundeliegende Leistung nicht oder nur teilweise steuerbar wäre. Im Ergebnis wurde in beiden Fällen aus formellen Gründen MWST erhoben, die bei rein materiellrechtlicher Betrachtung nicht geschuldet wäre: Die Form dominierte den Inhalt.

Inhaltsübersicht

1. Ausgangslage
2. Sachverhalt
3. Rechnungsformalismus auf der Ebene der Vorsteuer
 - 3.1 Erwägungen
 - 3.2 Würdigung
4. Rechnungsformalismus auf der Ebene der Umsatzsteuer
 - 4.1 Erwägungen
 - 4.2 Würdigung

1. Ausgangslage ^

[Rz 1] Die Mehrwertsteuer (MWST) basiert auf dem Nettoallphasensystem: Der Erbringer einer Leistung fakturiert seine Leistung inklusive MWST. Seine Rechnung bildet die Basis für die Erhebung von Umsatzsteuer. Umgekehrt darf der steuerpflichtige Rechnungsempfänger unter gewissen Voraussetzungen die ihm fakturierte Steuer abziehen (Vorsteuerabzug). Ist der Abnehmer nicht steuerpflichtig, hat er keinen Anspruch auf Abzug der ihm in Rechnung gestellten Steuer.

[Rz 2] Bei diesem Zusammenspiel von Umsatz- und Vorsteuer kommt der Rechnung hohe Bedeutung zu. Dabei ist die Praxis der Mehrwertsteuer von einem hohen Grad von Formalismus gekennzeichnet, der sich regelmässig unter Hinweis auf potentiellen Missbrauch – insbesondere Vorsteuermissbrauch – begründet. Eine formell nicht korrekte Faktura kann MWST auslösen, die materiellrechtlich gesehen nicht geschuldet wäre. Dieser Effekt kann umsatz- oder vorsteuerseitig eintreten, wie BGE [2A.490/2003](#) vom 13. Jan. 2005 zeigt.

2. Sachverhalt ^

[Rz 3] Die Einzelunternehmung C. organisiert Carreisen im In- und Ausland und ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Im August 1999 wurde C. von der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) einer Mehrwertsteuerrevision für den Zeitraum 1995 bis 30. Juni 1999 unterzogen. Als Ergebnis der Kontrolle forderte die ESTV mit einer Ergänzungsabrechnung insgesamt CHF 13'107 Mehrwertsteuer nach. Von den diversen Korrekturpositionen interessieren hier lediglich zwei: die Aufrechnung einer von C. geltend gemachten Vorsteuer von CHF 854 auf dem Kauf eines

Zugfahrzeugs und die Erhebung zusätzlicher Umsatzsteuer von CHF 3'121 auch auf demjenigen Teil einer Reiseleistung, der im Ausland erbracht worden und damit an sich steuerfrei war. Auf der Grundlage der Ergänzungsabrechnung erliess die ESTV am 7. Dez. 2000 einen Entscheid; die dagegen erhobene Einsprache der C. wies sie am 25. Sept. 2001 ab.

[Rz 4] C. zog den Fall weiter an die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK), welche die Beschwerde am 8. Sept. 2003 teilweise guthiess. Dagegen erhob die ESTV Verwaltungsgerichtsbeschwerde, welche das Bundesgericht am 13. Jan. 2005 vollumfänglich guthiess. Auf diese und weitere Erwägungen ist im Folgenden themenspezifisch einzugehen.

3. Rechnungsformalismus auf der Ebene der Vorsteuer ^

3.1 Erwägungen ^

[Rz 5] Die Einzelunternehmung C. hatte das betreffende Zugfahrzeug 1996 von der E-AG gekauft. Die E-AG hatte den Verkauf mit CHF 14'000 «inkl. MWST» quittiert, d.h. auf die MWST hingewiesen, welche die C. bezahlt hatte (CHF 854, auf der Basis des damaligen Steuersatzes von 6.5%). Im Beleg figurierte ausserdem der Begriff «MWST-Nr.», aber die MWST-Nr. der E-AG war nicht angegeben. Die Quittung datierte vom 24. Sept. 1997. Im Verfahren stellte sich dann heraus, dass die E-AG bereits am 24. Okt. 1996 aus dem Register der MWST-Pflichtigen gestrichen und am 23. Okt. 1997 über sie der Konkurs eröffnet worden war.

[Rz 6] Im Rahmen der MWST-Revision verweigerte die ESTV der C. den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem gekauften Fahrzeug, unter Hinweis auf die fehlende Angabe der MWST-Nr. der E-AG. Wie in solchen Fällen üblich, gewährte die ESTV der C. allerdings das Recht, den Formmangel mit dem sogenannten Formular 1310 zu heilen. Dieses Formular eröffnet die Möglichkeit, von einem Leistungserbringer nachträglich die formellen Angaben für den Vorsteuerabzug – insbesondere die fehlende MWST-Nr. – einzuholen; wird das Formular vom Leistungserbringer vollständig ausgefüllt und rechtsgültig unterzeichnet, gewährt die ESTV nachträglich den Vorsteuerabzug.

[Rz 7] Im Formular 1310 hat der Leistungserbringer unter anderem unterschriftlich zu bestätigen, dass er die im Formular bezeichnete Leistung ordnungsgemäss versteuert hat. Hierzu hatte die Konkursverwaltung der E-AG auf dem Formular keine Angabe gemacht bzw. hatte das betreffende Feld leer gelassen. Die ESTV betrachtete deshalb das Formular 1310 nicht als vollständig ausgefüllt und verweigerte der C. weiterhin den Vorsteuerabzug.

[Rz 8] Die SRK sah dies anders: Sie erwog, dass der Vorsteuerabzug in formeller Hinsicht nur an die Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 1 MWST-Verordnung (gültig bis Ende 2000; heute Art. 37 Abs. 1 [MWST-Gesetz](#)) knüpfe; nicht vorgesehen sei, dass der Leistungserbringer die betreffende Leistung tatsächlich versteuert hat, weshalb die Verwaltung auf dem Formular 1310 auch keine Angaben über die Versteuerung verlangen dürfe.

[Rz 9] Weiter legte die SRK Art. 29 Abs. 5 MWST-Verordnung (heute Art. 39 Abs. 1 MWST-Gesetz) aus. Diese Bestimmung ist eine Ausprägung des Grundsatzes von Treu und Glauben und statuiert, dass ein Steuerpflichtiger eine Vorsteuer nicht abziehen darf, wenn er weiss oder bei sorgfältiger Prüfung hätte wissen können, dass der Rechnungssteller nicht als Steuerpflichtiger

eingetragen ist und damit von vornherein nicht hätte auf die MWST hinweisen dürfen. Die SRK erachtete den Sachverhalt bezüglich der Streichung der E-AG aus dem Register der MWST-Pflichtigen nicht als genügend erhellt und wies den Fall zur Abklärung an die ESTV zurück.

[Rz 10] Das Bundesgericht schützte schliesslich die ESTV mit der Begründung, dass die E-AG in der Quittung die Abkürzung «MWST-Nr.» angeführt habe, ohne die MWST-Nr. anzugeben. Damit biete die Quittung keine genügende Grundlage zum Schutz des Vertrauens der C. Die Rückweisung des Falles an die ESTV sei zu Unrecht erfolgt; zu Recht habe die ESTV den Vorsteuerabzug verweigert. Im Übrigen – so das Bundesgericht – seien Angaben über die Versteuerung einer Leistung durch den Leistungserbringer durchaus von den formellen Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 1 der MWST-Verordnung gedeckt.

3.2 Würdigung [^]

[Rz 11] Der hauptsächliche Teil der bundesgerichtlichen Erwägung beschlägt die Frage, ob die Quittung als Grundlage für den Schutz des Leistungsempfängers nach Treu und Glauben genügt. Dieses Thema muss in wertender Rechtsanwendung entschieden werden und ist keine Frage von richtig oder falsch. Prima vista erscheint die bundesgerichtliche Wertung nachvollziehbar: Ein Beleg, der die Abkürzung «MWST-Nr.» enthält, bei dem aber die MWST-Nr. fehlt, soll stutzig machen. Es fragt sich jedoch, wie entschieden worden wäre, wenn lediglich beim Rechnungsbetrag auf die MWST hingewiesen (CHF ... inkl. MWST), im Übrigen aber kein weiterer Anhaltspunkt betreffend MWST geliefert worden wäre. Gemeint ist der praktisch bedeutsame Fall, in dem die MWST-Nr. wahrscheinlich einfach vergessen ging. Wäre dann ebenfalls von vornherein keine genügende Vertrauensgrundlage gegeben? Dann käme dem Schutzgedanken von Art. 29 Abs. 5 MWST-Verordnung (heute Art. 39 Abs. 1 MWST-Gesetz) wohl nur noch Bedeutung zu für den Fall der absichtlichen Täuschung, d.h. wenn der Leistungserbringer einen formell korrekten Beleg erstellt und insbesondere durch die Angabe seiner MWST-Nr. vorspiegelt, dass er im Register der Pflichtigen eingetragen sei, obwohl er es nicht ist.

[Rz 12] Praktisch wird jedenfalls ein Leistungsempfänger gut daran tun, eine formell nicht korrekte Rechnung schon vor der Bezahlung zur Vervollständigung der formellen Angaben zurückzuweisen.

[Rz 13] Was die bundesgerichtlichen Erwägungen zum Formular 1310 betrifft, so hätten diese ausführlicher ausfallen dürfen: Das Formular 1310 bietet eine nachträgliche Korrekturmöglichkeit bei formell fehlerhaften Rechnungen. Es ist weder in der MWST-Verordnung noch im MWST-Gesetz geregelt, sondern ein Instrument der Verwaltungspraxis¹. Das Instrument ist zu begrüßen. Nicht sinnvoll ist allerdings, wenn im Formular Angaben verlangt werden, die von der MWST-Verordnung (bzw. dem MWST-Gesetz) weder ausdrücklich noch vom Sinn her geboten sind. So steht in der MWST-Verordnung nicht, dass der Leistungsempfänger die Vorsteuer nur abziehen dürfe, sofern der Leistungserbringer die Steuer auf der entsprechenden Leistung entrichtet habe. Eine solche Konnexität wäre auch vom Zweck der Steuer her problematisch, denn sie würde dazu führen, dass der Fiskus in jedem Fall und vielleicht sogar doppelt befriedigt wird: Ihm steht unbestritten eine Steuer auf dem Umsatz zu. Wenn der Leistungserbringer diese nicht entrichtet (z.B. infolge Konkurses), kann der Fiskus theoretisch seinen Steueranspruch indirekt geltend machen, indem er dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug verweigert. Der Leistungsempfänger hat aber die Vorsteuer bereits als Teil des Rechnungsbetrages bezahlt. Wenn ihm der Vorsteuerabzug verweigert wird, zahlt er die Steuer – nun gegenüber dem Fiskus – nochmals. Zwar erhält der

Fiskus damit einmal eine Steuer auf dem Umsatz, was grundsätzlich systemrichtig ist, aber das Risiko, dass der Leistungserbringer die Steuer nicht entrichtet, trägt dann der Leistungsempfänger. Demgegenüber ist zu bedenken, dass der Fiskus das Ausfallrisiko auf eine breitere Grundlage abstellen bzw. auf eine hohe Anzahl von Steuerpflichtigen verteilen kann, und dass er im Konkurs grundsätzlich nicht besser gestellt werden sollte als die anderen Gläubiger von gewöhnlichen Forderungen. Damit wäre es wohl sachgerechter, wenn der Fiskus das Risiko des Steuerausfalls tragen würde.

[Rz 14] Hinzu kommt, dass es im ungünstigen Fall unter Umständen dem Leistungsempfänger gar nicht gelingt, den Leistungserbringer zur rechtsgültigen Unterzeichnung eines Formulars 1310 zu bewegen. Hat der Leistungserbringer tatsächlich den Umsatz versteuert und verweigert der Fiskus dem Leistungsempfänger aus formellen Gründen den Abzug der Vorsteuer, wird systemwidrig auf dem gleichen Umsatz zweimal die MWST erhoben.

[Rz 15] Vor diesem Hintergrund wäre daher näher zu begründen, inwiefern Angaben über die Versteuerung eines Umsatzes auf dem Formular 1310 von der MWST-Verordnung gedeckt sein sollen.

4. Rechnungsformalismus auf der Ebene der Umsatzsteuer ^

4.1 Erwägungen ^

[Rz 16] Nach Art. 12 Abs. 2 lit. b MWST-Verordnung befindet sich der Ort einer Beförderungsleistung in dem Land, in welchem die zurückgelegte Strecke liegt (ebenso heute Art. 14 Abs. 2 lit. b MWST-Gesetz). Werden Personen nur im Inland befördert, ist das Entgelt für die Transportleistung zum Normsatz zu versteuern. Werden Personen teils im Inland, teils im Ausland befördert, unterliegt bloss das Entgelt für die im Inland zurückgelegte Strecke der Steuer. Folglich muss bei grenzüberschreitendem Verkehr der Rechnungsbetrag aufgeteilt werden in einen steuerbaren Inland- und einen steuerbefreiten Auslandanteil.

[Rz 17] Im vorliegenden Fall hatte die Einzelunternehmung C. eine grenzüberschreitende Beförderungsleistung erbracht. Diese stellte sie mit dem Zusatz «inkl. MWST» in Rechnung, was den Anschein erweckte, als sei das gesamte Entgelt der Steuer unterworfen. Die Steuer wurde jedoch der ESTV nur auf jenem Teil des Rechnungsentgelts abgeliefert, der auf die Inlandstrecke entfiel. Die ESTV forderte von der C. auch die restliche Umsatzsteuer ein, d.h. die Steuer auf dem Auslandteil der zurückgelegten Strecke.

[Rz 18] C. hatte diese Aufrechnung bestritten, und die SRK hatte ihr teilweise Recht gegeben. Gemäss SRK sei im Fall einer undifferenzierten Rechnungsstellung zu prüfen, ob es sich – materiellrechtlich gesehen – um eine ganz oder teilweise steuerbefreite Leistung handle, und weiter, ob die Leistung gegenüber einem steuerpflichtigen Abnehmer mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug oder gegenüber einem Endverbraucher erbracht werde. Bei einer steuerbefreiten Leistung an einen Endverbraucher sei gemäss SRK ein «Deklarationsfehler» zu vermuten, mit der Folge, dass der Leistungserbringer die MWST nicht schulde. Bei einer steuerbefreiten Leistung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmer dagegen sei am Grundsatz festzuhalten, wonach eine fakturierte MWST geschuldet ist. Bei einer teilweise steuerbefreiten Leistung sei die 90:10-Praxis anwendbar. Nach dieser Praxis gilt eine Leistung integral als steuerbefreit, wenn der steuerbare Teil der Leistung weniger als 10% des gesamten Entgelts ausmacht. In diesem Fall – so

die SRK – sei wie bei einer echt steuerbefreiten Leistung zu differenzieren, ob der Leistungsempfänger die Vorsteuer geltend machen könne oder Endverbraucher sei.

[Rz 19] Diese Differenzierung verwarf das Bundesgericht unter Hinweis auf die Gefahr des Vorsteuermissbrauchs: Es erwog, dass ein steuerpflichtiger Empfänger die in der Rechnung ausgewiesene Steuer abziehen könne, selbst wenn der Leistungserbringer die Steuer auf dem Umsatz nicht entrichtet habe. Für diesen Fall gelte der Grundsatz, dass eine ausgewiesene Steuer geschuldet sei. Derselbe Grundsatz müsse aber auch gelten, wenn eine an sich steuerbefreite Leistung einem Endverbraucher mit MWST in Rechnung gestellt werde, denn es könne nie ausgeschlossen werden, dass der Endverbraucher eines Tages zum Steuerpflichtigen werde und dann von der Möglichkeit Gebrauch mache, nachträglich Vorsteuern abzuziehen, welche vor seiner Steuerpflicht entstanden sind (Einlageentsteuerung). In diesem Zusammenhang verwies das Bundesgericht auch auf die Margenbesteuerung: Bei dieser darf ein Wiederverkäufer nicht auf die Steuer hinweisen, ansonsten er den gesamten Umsatz zu versteuern hat. Wenn bei der Margenbesteuerung nicht nach dem Empfänger der Leistung differenziert werde, dann sei eine Differenzierung auch im vorliegenden Fall nicht geboten².

4.2 Würdigung ^

[Rz 20] Die Differenzierung der SRK war naheliegend: Der Endverbraucher einer Leistung hat keinen Vorsteuerabzug. Folglich entgeht dem Fiskus nichts, wenn ein Leistungserbringer einen steuerbefreiten Umsatz mit MWST in Rechnung stellt, dem Fiskus aber die Steuer nicht abliefert. Nun mag zwar der Fall eintreten, dass jemand Umsätze tätigt, ohne sich als Steuerpflichtiger anzumelden. Wird diese Person rückwirkend in das Register der Steuerpflichtigen eingetragen, kann sie nachträglich Vorsteuern abziehen, die sie im Zeitpunkt der Rechnungsstellung nicht abziehen konnte. Das Risiko des Vorsteuermissbrauchs ist folglich nicht Null. Aber die bundesgerichtliche Begründung läuft darauf hinaus, dass jeder Endverbraucher von heute der Steuerpflichtige von morgen sein kann, der dann nachträglich einen Vorsteuerabzug geltend macht. Dieser Begründungsansatz wirkt gesucht.

[Rz 21] Es wäre überzeugender gewesen, stattdessen mit Begriffen wie Risikosphäre und Sorgfalt zu operieren: Wenn ein Steuerpflichtiger eine steuerbefreite Leistung mit MWST in Rechnung stellt, dann hat er diesen Umstand zu vertreten. Bei Wahrung der nötigen Sorgfalt wäre er in der Lage gewesen, seine Leistung korrekt zu fakturieren. Wenn ihm dies nicht von Anfang an gelingt, stellt sich höchstens noch die Frage, ob eine bereits bezahlte Rechnung nachträglich richtiggestellt werden kann. Die ESTV lässt eine Berichtigung unter gewissen Voraussetzungen zu (vgl. [Wegleitung 2001 zur MWST](#), Randziffer 808, in der Fassung gemäss Praxismitteilung vom 30. Januar 2004 bzw. nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 2. Juni 2003). Anerkennt man eine Korrekturmöglichkeit und verzichtet ein Leistungserbringer auf diese Möglichkeit, dann muss er sich grundsätzlich beim erzeugten Rechtsschein behaften lassen: Eine fakturierte Steuer ist geschuldet. Ein Konnex zum Rechnungsempfänger und – wie vorliegend – eine potentielle Missbrauchsgefahr müssen damit nicht herangezogen werden.

[Rz 22] Insgesamt bestätigt sich im rezensierten Urteil die Tendenz der ESTV und der Steuerjustiz, wonach der Rechnung im Nettoallphasensystem hohe bzw. sogar überragende Bedeutung

zukommt. Eine formell nicht korrekte Rechnung hat materiellrechtliche Konsequenzen: Sie vermag einen Vorsteuerabzug zu verhindern, der materiellrechtlich gegeben wäre, oder zieht eine Umsatzsteuer nach sich, die materiellrechtlich nicht geschuldet wäre. Die in der Lehre erhobene Forderung, dass der Sinn von Formanforderungen stets ins Verhältnis zur Steuererhebung gesetzt und hinterfragt werden soll³, bleibt unbeachtet. Der Rechnungsformalismus bei der MWST kann teuer zu stehen kommen.

Dr. [Daniel Schär](#) ist Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte bei [Meyer Lustenberger Rechtsanwälte](#) in Zürich.

¹ Vgl. dazu Pascal Mollard, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto, Festschrift SRK, Lausanne 2004, 67.

² Dazu kritisch Urs Behnisch, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2001, ZBJV 127 (2001) 907 f.

³ Behnisch, a.a.O., 907 f.

Rechtsgebiet(e): [Indirekte Steuern](#)

Erschienen in: [Jusletter 6. Juni 2005](#)

Zitiervorschlag: Daniel Schär, Rechnungsformalismus bei der Mehrwertsteuer, in: [Jusletter 6. Juni 2005](#) [Rz]