Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.109/2006 /fco

Urteil vom 14. November 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____ Establishment,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwälte Müller & Partner,

gegen

Liechtensteinische Steuerverwaltung,
Lettstrasse 37, 9490 Vaduz,
Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein, 9490 Vaduz.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Vorsteuerkürzung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 9. Februar 2006.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ Establishment ist eine seit dem 1. Januar 1999 im liechtensteinischen Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragene juristische Person. Mit Verfügung vom 8. März 2004 stellte ihr die Liechtensteinische Steuerverwaltung für das 3. Quartal 2002 bis und mit dem 3. Quartal 2003 Mehrwertsteuern von total Fr. 15'386.15 in Rechnung.
Gegen diese Verfügung erhob die X._____ Establishment am 25. März 2004 Einsprache. Sie machte geltend, die Steuerverwaltung habe Vorsteuern im Zusammenhang mit Provisionszahlungen und einer Vergleichszahlung an M.Y._____ im Umfang von insgesamt Fr. 21'508.08 zu Unrecht nicht akzeptiert.
In der Folge stellte die Steuerverwaltung fest, dass die von der X._____ Establishment auf dem Vergleichsbetrag von Fr. 160'000.– geltend gemachten Vorsteuern bei der Mehrwertsteuerabrechnung 2. Quartal 2003 fälschlicherweise anerkannt worden seien und mangels korrekter Belege nachträglich gestrichen würden. Demgemäss wurde die Einsprache der X._____ Establishment abgewiesen, die Verfügung vom 8. März 2004 bestätigt und für das Jahr 2003 eine Vorsteuerkürzung von Fr. 11'301.12 verfügt (Entscheid vom 3. Juni 2004).
B.
Die Liechtensteinische Landessteuerkommission wies eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid am 3. November 2004 ab. Ebenso wurde eine Beschwerde gegen den Entscheid der Landessteuerkommission vom Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein abgewiesen (Urteil vom 9. Februar 2006).
C.
Die X._____ Establishment hat am 22. Februar 2006 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizeri-

sche Bundesgericht erhoben. Sie beantragt, das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichtshofs sei insoweit abzuändern, als damit der Vorsteuerabzug von Fr. 11'301.12 aus der Vergleichszahlung von Fr. 160'000.– an M.Y._____ wegen unrichtiger Gutschriftsanzeige nicht anerkannt werde. Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung des liechtensteinischen Mehrwertsteuerrechts sowie überspitzten Formalismus geltend.
Der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein und die Liechtensteinische Steuerverwaltung haben auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein an das Schweizerische Bundesgericht ergibt sich völkerrechtlich aus Art. 11 der Vereinbarung vom 28. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142.1; im Folgenden: Vereinbarung) und landesrechtlich aus Art. 66 Abs. 1 des liechtensteinischen Gesetzes vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuer (MWSTG/FL; LGBL 2000, Nr. 163).
Das Verfahren richtet sich nach schweizerischem Recht (Vereinbarung, Art. 11; vgl. Art. 66 Abs. 5 MWSTG/FL).
1.2 Letztinstanzliche liechtensteinische Entscheidungen über materielle Vorschriften der Mehrwertsteuer können kraft ausdrücklicher Vorschrift ausschliesslich "in bezug auf Rechtsfragen" beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden (Vereinbarung, Art. 11). Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht kann also nur gerügt werden, Rechtsvorschriften der liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzgebung und der gemäss dieser Gesetzgebung anwendbaren Vorschriften seien verletzt (Art. 66 Abs. 2 MWSTG/FL); eine Sachverhaltsprüfung steht dem Bundesgericht somit nicht zu, auch nicht in dem durch Art. 105 Abs. 2 OG eingeschränkten Rahmen (vgl. Urteil 2A.550/2004 vom 11. Juli 2005, E. 1.2, mit Hinweis; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1714 S. 581 f.). Diese Kognitionsbeschränkung rechtfertigt sich mit Rücksicht auf die Steuerautonomie, die jedem der beiden Vertragsstaaten zusteht (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Vertrags vom 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142).
1.3 Auf den vorliegenden Fall ist das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene (neue) liechtensteinische Mehrwertsteuergesetz vom 16. Juni 2000 anwendbar (Art. 89 und 90 MWSTG/FL).
Das Fürstentum Liechtenstein hat das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen unverändert in das eigene Recht übernommen (vgl. Vereinbarung, Art. 1 Abs. 1). Deshalb kann bei der Beurteilung auf die entsprechende Lehre und Rechtsprechung zur schweizerischen Mehrwertsteuer abgestellt werden. Dies gilt zumindest insoweit, als keine abweichenden Gesetzesbestimmungen bestehen. Eine möglichst einheitliche Regelung, Auslegung und Durchsetzung der Mehrwertsteuer in den beiden Ländern wird überdies im erwähnten Vertrag vom 28. Oktober 1994 ausdrücklich vereinbart.
2.
Umstritten ist einzig, ob die Beschwerdeführerin die am 1. September 2003 mit der Abrechnung für das 2. Quartal 2003 geltend gemachte Vorsteuer für eine Restzahlung von Fr. 160'000.– beanspruchen kann oder nicht. Die Steuerbehörden und der Verwaltungsgerichtshof haben den entsprechenden Vorsteuerabzug (Fr. 11'301.12) nachträglich verweigert, weil auf der von der Beschwerdeführerin erstellten Gutschriftsanzeige als Leistungserbringer "M.Y._____" genannt wird und nicht die im Mehrwertsteuerregister eingetragene Firma "Z._____ Handel S. + M.Y._____". Die Beschwerdeführerin rügt, diese Rechtsauffassung sei unzutreffend und beruhe auf einem "im vorliegenden Fall geradezu unerträglich überspitzten Formalismus".
2.1 Vorsteuern im Sinn von Art. 38 MWSTG/FL können nur dann in Abzug gebracht werden, wenn eine Rechnung mit allen in Art. 37 MWSTG/FL aufgeführten Angaben vorliegt (Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG/FL; vgl. gleich lautend Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG/CH). Rechnungen oder diesen gemäss Art. 37 Abs. 3 MWSTG/FL gleichgestellte Gutschriften müssen die in Art. 37 Abs. 1 lit. a-f MWSTG/FL genannten Angaben enthalten, damit sie mehrwertsteuerlich anerkannt werden. Name und Adresse des Leistungserbringers sind dabei von wesentlicher Bedeutung.
Nach dem Wortlaut von Art. 37 Abs. 1 lit. a MWSTG/FL (vgl. Art. 37 Abs. 1 lit. a MWSTG/CH) muss die Rechnung den Namen und die Adresse enthalten, unter denen der Leistungserbringer im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die er im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet, sowie die

Nummer, unter der er im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist. Gemäss ursprünglicher Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung hatte der im Geschäftsverkehr verwendete Name demjenigen gemäss Art. 944 ff. OR sowie Art. 47 f. der Handelsregisterverordnung (HRegV) zu entsprechen (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 759; vgl. zur Kritik an dieser Praxis u.a.: Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1317 S. 450; Ueli Mauser, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, N 6 ff. zu Art. 37).
2.2 In der Folge hat die Eidgenössische Steuerverwaltung der Kritik im Zusammenhang mit der strengen und formalen Anwendung des Gesetzes Rechnung getragen und auf den 1. Januar 2005 verschiedene Praxisänderungen in Kraft gesetzt. Mit Bezug auf Rz. 759 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer wurde folgende Erleichterung vorgesehen:
"Damit eine Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss sie auf die Adresse lauten, die der Leistungsempfänger im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet. Als zulässig galt bis anhin die Adresse (Ort) gemäss Eintrag im Handelsregister bzw. im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Von einer solchen Einschränkung wird nun generell abgesehen.

Neu werden sämtliche im Geschäftsverkehr verwendete Adressen anerkannt, insbesondere auch solche von Filialen, Zweigstellen usw. sowie inländische Postfachadressen von Leistungsempfängern mit Sitz im Inland; dies unabhängig davon, ob sie im Handelsregister bzw. im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind oder nicht. Nicht massgebend für die Belange des Vorsteuerabzugs sind ferner Angaben wie Strasse, Hausnummer, Postleitzahl, Postfachnummer usw.

Diese Erleichterung gilt nicht für Unternehmen im Ausland in Bezug auf inländische Postfachadressen.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist in solchen Fällen aber, dass
- die übrigen in Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genannten Voraussetzungen erfüllt sind;
- es sich eindeutig um geschäftlich begründeten Aufwand handelt;
- die Rechnung in der Buchhaltung verbucht wurde;
- kein Missbrauch vorliegt.

Diese Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein.
Das Gesagte gilt auch für die Adresse des Leistungserbringers (Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG)."
Ferner wurden auf den 1. Juli 2006 mit Art. 15a der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV/CH) folgende Erleichterungen in Kraft gesetzt:
"Die Eidgenössische Steuerverwaltung anerkennt auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Absätze 1 und 3 des Gesetzes, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Art. 37 Absatz 1 Buchstaben a und b des Gesetzes nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren."
Wesentlich ist aufgrund des Gesetzeswortlauts und der Vollzugserlasse sowie der mit diesen Bestimmungen verbundenen Zielsetzungen des Gesetzgebers weiterhin, dass eine klare Identifizierung des Rechnungsadressaten ermöglicht wird, wozu auch die im Register für Mehrwertsteuerpflichtige genannte Nummer erforderlich ist; dies gilt auch für Gutschriften (Art. 37 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 37 Abs. 1 MWSTG/FL bzw. MWSTG/CH). Zudem soll, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht verlangt, jeglicher Missbrauch ausgeschlossen sein.
2.3 In der Europäischen Union (EU) ist nach Art. 18 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie (6. EG-RL) für einen Vorsteuerabzug vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzt (6. EG-RL, Art. 18 Abs. 1 lit. a). Der mit Wirkung ab 1. Januar 2004 neu gefasste Art. 22 Abs. 3 der 6. EG-RL sieht verbindliche Vorschriften vor, wie Rechnungen ausgestellt werden müssen bzw. welche Angaben sie enthalten müssen und wie sie aufzubewahren sind (vgl. dazu Michael Langer, in: Reiss/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Berlin und Bonn, Rz. 26.1 zu Art. 22 der 6. EG-RL). Demnach müssen Rechnungen, ungeachtet der in der Richtlinie genannten Sonderbestimmungen, neben den übrigen in dieser Bestimmung genannten Angaben "den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift der Steuerpflichtigen und seines

Kunden" enthalten. Dabei erscheint es ausreichend, "wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen" (vgl. Michael Langer, a.a.O., Rz. 26.15 ff. zu Art. 22 der 6. EG-RL). Auch die 6. EG-RL verlangt somit eine eindeutige Identifizierung von Leistungserbringer
und Leistungsempfänger.
2.4 Im Licht der dargestellten Rechtslage wurde der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall der Vorsteuerabzug zu Recht und mit zutreffender Begründung verweigert:

Die Beschwerdeführerin hatte aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs einen Betrag von Fr. 160'000.–, einschliesslich einer Mehrwertsteuer von Fr. 11'301.12, zu bezahlen und diesen am 4. Juni 2003 unbestrittenermassen auch vergütet. In der betreffenden Gutschriftsanzeige nannte sie als Leistungserbringer "Herr M.Y._____, A._____strasse 0, MWST-Nr. 000 000" an Stelle von "Z._____ Handel S. + M.Y._____, A._____strasse 0, MWST-Nr. 000 000".

Gemäss dem zitierten Art. 37 Abs. 1 lit. a MWSTG/FL haben Rechnungen und Gutschriften den Namen und die Adresse des Leistungserbringers zu enthalten, unter denen er im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die er im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet. Ein Eintrag unter dem Namen M.Y._____ ist im Register für Mehrwertsteuerpflichtige offensichtlich nicht vorhanden. Hingegen ist die Firma "Z._____ Handel S. + M.Y._____" unter der Nummer 000.0.000.000-00 im Handelsregister des Kantons Zürich als Kollektivgesellschaft eingetragen. Es kann sich demnach nur fragen, ob die Verwendung des privaten Namens M.Y._____ im Geschäftsverkehr zulässigerweise auch für die eingetragene Kollektivgesellschaft möglich ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dies unter Hinweis auf die einschlägigen Bestimmungen des Firmenrechts zu Recht verneint: Gemäss Art. 947 Abs. 1 OR muss die Firma einer Kollektivgesellschaft, sofern nicht sämtliche Gesellschafter namentlich aufgeführt werden, den Familiennamen wenigstens eines der Gesellschafter mit einem das Gesellschaftsverhältnis andeutenden Zusatz enthalten. Art. 47 HRegV verlangt zudem, dass auf Briefen, Bestellscheinen und Rechnungen die im Handelsregister eingetragene Firma vollständig und unverändert anzugeben ist. Wird stattdessen nur der Name und die Adresse eines Gesellschafters verwendet, so kann nicht von einer im Geschäftsverkehr zulässigen Verwendung von Namen und Adresse der Kollektivgesellschaft gesprochen werden. Deshalb sind im vorliegenden Fall, wo die Beschwerdeführerin auf der Gutschriftsanzeige nur den Namen von M.Y._____ angebracht hat, die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht erfüllt.

Die mit der erwähnten Praxisänderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (per 1. Januar 2005) eingeführten Erleichterungen ändern im konkreten Fall nichts, weil damit lediglich "sämtliche im Geschäftsverkehr verwendeten Adressen" anerkannt werden, während der Name weiterhin klar und unmissverständlich und so vorhanden sein muss, wie er im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet wird. Eine eindeutige Identifizierung der betroffenen Personen wird, wie dargelegt, auch nach Art. 15a MWSTGV/CH verlangt (vgl. oben E. 2.2).
2.5 Was in der Beschwerde dagegen vorgebracht wird, dringt nicht durch:

Die Beschwerdeführerin wendet zunächst ein, sie sei gerichtlich zur Zahlung "an M.Y._____ und nicht an die Z._____ Handel S. + M.Y._____" verurteilt worden, was der Verwaltungsgerichtshof übersehe. Wäre demnach aber davon auszugehen, dass M.Y._____ Leistungserbringer war und nicht die Kollektivgesellschaft, so käme ein Vorsteuerabzug zum Vornherein nicht in Betracht, weil M.Y._____ nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist ferner durch die auf der Gutschriftsanzeige verwendete Angabe "M.Y._____, A._____strasse 0" der Leistungserbringer mit der korrekten Bezeichnung "Z._____ Handel S. + M.Y._____, A._____strasse 0" nicht leicht und vor allem nicht eindeutig identifizierbar. Bei der ersten Angabe handelt es sich um die Privatadresse von M.Y._____, während die korrekte Angabe eine Kollektivgesellschaft bestehend aus S.Y._____ und M.Y._____ bezeichnet. Eine Verwechslung mit der nicht mehrwertsteuerlich registrierten Privatperson oder einer allfälligen Einzelfirma

"M.Y._____" ist deshalb leicht möglich. Eine klare Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsadresse ist aber absolut erforderlich und vom Gesetzgeber auch vorgesehen. Eine über die gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Praxis, die eine solche Unterscheidung missachten würde, wäre nicht zulässig und stünde zudem im Widerspruch zu dem in Art. 1 Abs. 2 MWSTG/FL festgelegten Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit. Bei einer Selbstveranlagungssteuer wie der Mehrwertsteuer, die erhöhte Pflichten an die Steuersubjekte stellt, kann es nicht Aufgabe der Steuerverwaltung sein, die Einzelheiten und Abgrenzungen von Leistungen an nicht Steuerpflichtige gegenüber den im Mehrwertsteuerregister eingetragenen abzuklären.

Die im Geschäftsverkehr zulässigerweise zu verwendende korrekte Firmenbezeichnung der Kollektivgesellschaft hat im Übrigen nichts mit der Vertretungsbefugnis der einzelnen Gesellschafter zu tun und hängt auch nicht davon ab, ob der Agenturvertrag liechtensteinischem Recht unterliegt, wie die Beschwerdeführerin meint.

3.

Das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden; insbesondere wurde Art. 37 Abs. 1 lit. a MWSTG/FL, welcher der klaren und leichten Identifizierung des Leistungserbringers dient, im konkreten Fall keineswegs überspitzt formalistisch, sondern richtig und sinnvoll angewandt. Die Beschwerde erweist sich in allen Teilen als unbegründet und ist deshalb abzuweisen.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 153 und 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Liechtensteinischen Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. November 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: