Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6365/2012

Urteil vom 24. September 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____ GmbH
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009;
Vorsteuerkorrekturen).

Sachverhalt:

A.

A.a Die A._____ GmbH (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in B._____ (…) bezweckt die Ausführung von Bauarbeiten, die Bauleitung sowie die Bauführung. Sie ist seit dem 1. Januar 2004 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

A.b Im September 2010 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Untersucht wurden die Steuerperioden vom 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009). Die ESTV kam aufgrund der Prüfung der Lieferantenrechnungen zum Schluss, dass während des kontrollierten Zeitraums unberechtigte Vorsteuerabzüge von der Steuerpflichtigen vorgenommen wurden. Sie bemängelte insbesondere, dass verschiedene Lieferantenrechnungen die gesetzlichen Anforderungen nicht erfüllen würden und infolgedessen der diesbezügliche Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden könne. Mittels unterzeichneter Bestätigungen ihrer Lieferanten "zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzugs trotz formell ungenügender Rechnung" (Formular 1310) könnten aber die Mängel behoben werden.

A.c Mit Schreiben vom 30. Mai 2011 liess die Steuerpflichtige der ESTV mitteilen, dass es ihr nicht gelungen sei, alle von der ESTV geforderten Formulare 1310 erhältlich zu machen. Infolgedessen belastete die ESTV der Steuerpflichtigen mit "Einschätzungsmitteilung Nr. 332'839 / Verfügung" (nachfolgend: die EM) vom 17. August 2011 den Betrag von Fr. 62'217.-- nach.

B.

Gegen diese Verfügung liess die Steuerpflichtige am 15. September 2011 bei der ESTV "Einsprache" erheben. Sie beantragte die EM teilweise aufzuheben. Zur Begründung führte sie insbesondere an, allen Rechnungen (bzw. den Quittungen) könne die Adresse des jeweiligen Leistungserbringers und dessen Mehrwertsteuernummer, der Umfang der Leistung, das Rechnungsdatum, der Rechnungsbetrag, der Mehrwertsteuersatz oder der Mehrwertsteuerbetrag und bei Barzahlung die Unterschrift des Geldempfängers entnommen werden. Alle Rechnungen seien somit "formell richtig ausgestellt".

C.

Mit einer als "Einspracheentscheid" bezeichneten Verfügung vom 8. No-

vember 2012 der ESTV wurde die "Einsprache" der Steuerpflichtigen teilweise gutgeheissen. Die ESTV kam zum Schluss, dass für einen Teil der anfänglich nicht akzeptierten Rechnungen sämtliche Voraussetzungen für vorsteuerkonforme Belege erfüllt seien und damit abzugsberechtige Vorsteuerbeträge vorlägen. Auf verschiedenen Rechnungen der C._____ GmbH, der D._____ GmbH, von E._____ sowie der F._____ GmbH (nachfolgend: die Leistungserbringer) sei aber kein Steuersatz ausgewiesen und bei einigen fehle es sogar zusätzlich an der Angabe des Steuerbetrags, was grundsätzlich einen zulässigen Grund für die Nichtanerkennung als Vorsteuerbelege darstelle. Der formelle Mangel könne gemäss Praxis der ESTV aber mittels Nachreichung des durch den Erbringer der jeweiligen Leistung ausgefüllten und unterzeichneten Formulars 1310 korrigiert werden. Bei der Korrektur mittels Formular 1310 habe der Leistungserbringer zu bestätigen, dass er die entsprechende "Rechnung ordnungsgemäss versteuert" habe. Die angeführten Unternehmungen hätten die Formulare 1310 entweder gar nicht oder leer zurückgeschickt, womit diese nicht akzeptiert werden könnten. An der Nachbelastung in Folge der Vorsteuerkorrektur sei daher in der Höhe von Fr. 21'419.-- festzuhalten.

D.

Gegen den "Einspracheentscheid" liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) am 7. Dezember 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, die Nachforderung der ESTV für den Zeitraum vom 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 sei auf Fr. 211.90.-- zu korrigieren. Zudem sei ihr eine Parteientschädigung von "mindestens" Fr. 12'000.-- zuzusprechen. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass sie im vorliegenden Fall glaubhaft dargelegt habe, dass dem Bund aufgrund des Fehlens des Steuersatzes auf den fraglichen Rechnungen kein Steuerausfall entstanden sei. Mit Ausnahme einer Rechnung in der Höhe von Fr. 3'000.-- (woraus die akzeptierte Nachbelastung von Fr. 211.90 resultiere) sei nämlich auf allen Rechnungen der effektive Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen. Aus den Umständen gehe daher – auch ohne effektive Nennung des Steuersatzes – klar hervor, dass der jeweilige Rechnungsbetrag zu 7.6% versteuert worden sei. Da die Mehrwertsteuer korrekt berechnet sei und dieselben Lieferanten im Übrigen "unzählige" weitere Belege korrekt erstellt hätten, könne ein Steuerausfall nicht vermutet werden. Ihr sei daher in Anwendung der Praxis der ESTV, welche festhalte, dass Formmängel keine Steuernachbelastung nach sich ziehen dürfen, soweit dem Bund aus der Nichtbeachtung der Form kein Steuerausfall entstanden sei, der

Vorsteuerabzug auf Grundlage der diesbezüglichen Rechnungen zu gewähren.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 18. Januar 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen und den "Einspracheentscheid" vom 8. November 2012 der ESTV zu bestätigen. Im Wesentlichen hält sie an ihrer Begründung, welche sich aus dem "Einspracheentscheid" ergibt, fest. Dass – wie die Beschwerdeführerin behaupte – aufgrund der vielen formell korrekten Belege derselben Leistungserbringer darauf geschlossen werden könne, dass kein Steuerausfall vorliege, sei nicht nachgewiesen und lasse sich aus den vorliegenden Belegen auch nicht ableiten.

Der Beizug der Dossiers der Leistungserbringer, welche vertraulich zu behandeln seien, lasse ebenfalls den Schluss zu, dass – entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin – dem Bund mit der Gewährung des Vorsteuerabzugs tatsächlich ein Steuerausfall entstehen würde.

F.
Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1
Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG, gegen deren Verfügungen die Beschwerde zulässig ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2

1.2.1 Am 1. Januar 2010 trat das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2006 bis 2009 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht grundsätzlich dem (alten) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3 und A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3).

1.2.2 Vorliegend wurde eine als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten. Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt voraus, dass vorgängig eine Verfügung erging, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden konnte. Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff., auch zum Folgenden). Eine Einschätzungsmitteilung als solche ist aber keine Verfügung im Sinn des Gesetzes (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.1-4.2.5). Unbestrittenermassen ist jedoch der "Einspracheentscheid" vom 8. November 2012 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Indem die Beschwerdeführerin gegen den "Einspracheentscheid" beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhebt, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Be-

schwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" einlässlich begründet ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

1.3 Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zeitigt bei Gutheissung grundsätzlich reformatorische Wirkung. Mit anderen Worten entscheidet das Gericht diesfalls in der Regel selbst, statt die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 3.191). Das Gericht kann sich aber auch auf die Kassation der angefochtenen Verfügung beschränken und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückweisen. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen ("im Sinne der Erwägungen") – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG und Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgt namentlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer sowie unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit und der Wirtschaftlichkeit der Erhebung (Art. 1 Abs. 2 aMWSTG und Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

2.2

2.2.1 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung Vorsteuern für Lieferungen und Dienstleistungen gemäss Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG abziehen.

2.2.2 Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG sieht vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 37 Abs. 1 und 3 aMWSTG nachweisen kann. Die Rechnung des Leistungserbringers muss enthalten: seinen Namen und seine Adresse sowie

seine Mehrwertsteuernummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt; den Steuersatz und den geschuldeten Steuerbetrag, wobei die Angabe des Steuersatzes genügt, wenn das Entgelt die Steuer einschliesst (Art. 37 Abs. 1 aMWSTG).

2.2.3 Von der Rechtsprechung wurde anerkannt, dass diese Regelung verfassungsmässig ist und die Verwaltung und die Gerichte im Prinzip durch diesen gesetzlichen Formalismus gebunden sind. Wenn die Rechnungen die im aMWSTG aufgestellten Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht kumulativ erfüllen, muss die ESTV den Abzug verweigern (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2963/2012 vom 12. März 2013 E. 2.1; A-607/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.4.1; A-4385/2009 vom 19. Dezember 2011 E. 2.3.1 je mit Hinweisen).

2.3

2.3.1 Unter bestimmten Voraussetzungen kann nach der Verwaltungspraxis eine mangelhafte Rechnung innerhalb der Verjährungsfrist noch korrigiert und dem Leistungsempfänger damit der Vorsteuerabzug noch ermöglicht werden. Einerseits ist eine einfache Korrektur der Rechnung bzw. eine Richtigstellung durch den Leistungserbringer solange möglich, als die Rechnung noch nicht bezahlt ist. In diesem Fall können im Prinzip jegliche Mängel korrigiert werden (vgl. Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009] und Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007] Rz. 807 sowie die Erläuterungen in den Vorbemerkungen zum Formular 1550). Andererseits ist eine nachträgliche Berichtigung bzw. Ergänzung der Rechnung nur noch unter eingeschränkten Bedingungen vorgesehen, wenn die Bezahlung der Rechnung bereits erfolgt ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2963/2012 vom 12. März 2013 E. 2.2.1; A-6152/2009 vom 22. März 2012 E. 4.3; A-3603/2009 vom 16. März 2011 E. 4.2 auch zum Folgenden).

2.3.2 Bei bestimmten, von der ESTV (abschliessend) aufgezählten Mängeln ist eine nachträgliche Korrektur anhand von Formular 1310 (Korrektur mit Mitwirkung der ESTV) bzw. anhand von Formular 1550 (Korrektur ohne Mitwirkung der ESTV) mit dem Titel "Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzugs bei formell ungenügender Rechnung oder Gutschrift" möglich: Wenn die Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers fehlt; wenn Datum oder Zeitraum, Art, Gegenstand und Umfang der

Leistung nicht vollständig angegeben sind; wenn der Steuersatz fehlt. Wenn diese Mängel mit dem Formular beseitigt werden können, darf der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug vornehmen (vgl. zur näheren Regelung ausführlich: Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 25. März 2002, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.97 E. 4d/bb; s.a. BGE 131 II 185 E. 3.3; PASCAL MOLLARD, La TVA: vers une théorie du chaos? in: Subilia-Rouge/Mollard/Tissot Benedetto [Hrsg.], Mélanges CRC, Lausanne 2004, S. 47 ff, 65 ff.). Die eigentliche Publikation dieser Praxis erfolgte erst mit der Wegleitung 2008 (Rz. 807); seit dem Jahr 2003 ergibt sie sich aber auch aus dem auf dem Internet aufgeschalteten Formular 1550 und dessen Erläuterungen (vgl. auch Praxisforum MWST, in: Steuerrevue [STR] 2003, S. 557 f.). Diese Praxis betreffend Formular 1310 bzw. 1550 wurde von den Gerichten – soweit hier interessierend – geschützt (BGE 131 II 185 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2009 vom 22. März 2012 E. 4.3.2 mit Hinweisen). Bei Formular 1310 bzw. 1550 handelt es sich, wie dessen Titel schon sagt, um eine "Bestätigung des Leistungserbringers". Er muss auf dem Formular mit seiner Unterschrift bestätigen, dass er die auf den fraglichen Rechnungen aufgeführten Leistungen ordnungsgemäss versteuert hat und dazu nähere Angaben machen.

2.4

2.4.1 Am 1. Juli 2006 sind Art. 15a und Art. 45a der (alten) Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV; AS 2000 1347) in Kraft getreten.

Nach Art. 15a aMWSTGV 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 aMWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (vgl. auch Wegleitung 2008 Rz. 807, 764a).

Nach Art. 45a aMWSTGV wird allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung zur Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Im konkreten Einzelfall lässt die ESTV es genügen, dass die steuerpflichtige Person das Fehlen eines Steuerausfalls bloss glaubhaft macht oder, wenn es offenkundig ist, dass

ein solcher Ausfall nicht vorliegt, wird von einem Nachweis auch abgesehen (vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 "Behandlung von Formmängeln").

Diese Verordnungsbestimmungen wurden von den Gerichten – soweit hier interessierend – als im Einklang mit dem Gesetz erachtet (Urteil des Bundesgerichts 2C_814/2010 vom 23. September 2011 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6555/2007 vom 30. März 2010 E. 2.3.2 mit Hinweisen).

2.4.2 Art. 15a und 45a aMWSTGV betreffen 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. Gesetzmässige Vorschriften werden dadurch gemäss ständiger Rechtsprechung nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben von diesem Verordnungsrecht folglich unberührt. So bleibt das Vorhandensein einer Rechnung (oder eines entsprechenden Belegs) eine unabdingbare, materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 5.7). Fehlt die Rechnung, kann dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a aMWSTGV geheilt werden (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2963/2012 vom 12. März 2013 mit Hinweisen).

2.4.3 Art. 15a aMWSTGV erfasst Rechnungen, die betreffend Angaben zu Leistungserbringer und -empfänger mangelhaft sind. Für andere formelle Mängel in einer Rechnung kann allenfalls die Anwendung von Art. 45a aMWSTGV in Betracht kommen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2009 vom 22. März 2012 E. 4.4.2). Damit können formelle Fehler einer Rechnung unabhängig von einem ausgefüllten Formular 1310 bzw. 1550 aufgrund von Art. 45a aMWSTGV geheilt werden, sofern die Voraussetzungen dieser Bestimmung, also namentlich der fehlende Steuerausfall aufgrund des Formmangels, gegeben sind. Diese Möglichkeit wurde vom Bundesverwaltungsgericht in Bezug auf die fehlende Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers und den fehlenden Steuersatz bejaht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3603/2009 vom 16. März 2011 E. 4.3.3; A-6555/2007 vom 30. März 2010 E. 2.3.4; A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 5.2.3).

2.4.4 Die Möglichkeit, eine Rechnung mittels Formular 1310 bzw. 1550 zu korrigieren, hängt ebenso wie die Anwendung von Art. 45a aMWSTGV davon ab, dass dem Bund kein Steuerausfall entsteht. Daher muss der Leistungserbringer die Steuer, die der Empfänger als Vorsteuerabzug geltend macht, tatsächlich bezahlt haben. Dies gilt, obwohl das Recht zum Vorsteuerabzug normalerweise nicht davon abhängt, dass der Leistungserbringer selbst die fakturierte Steuer abgerechnet hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3603/2009 vom 16. März 2011 E. 4.4, A-6555/2007 vom 30. März 2010 E. 3.6.1).

Die Kongruenz zwischen beim Leistungserbringer abgerechneter Mehrwertsteuer und vom Leistungsempfänger geltend gemachtem Vorsteuerabzug ist immerhin Ziel der Mehrwertsteuer und Hintergrund verschiedener Vorschriften: So sollen etwa die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs, dass die Steuer durch einen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt wurde, wie auch Art. 37 Abs. 4 aMWSTG sicherstellen, dass der Leistungsempfänger nicht eine Steuer zurückfordern kann, die vom Erbringer gar nicht abgerechnet worden ist (vgl. etwa ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1374). Insbesondere aber ist die Voraussetzung des Nachweises der Vorsteuer anhand einer – den Vorschriften von Art. 37 aMWSTG entsprechenden – Rechnung auf dieses Ziel ausgerichtet: Die Rechnung dient dem Empfänger der Leistung als Beleg, dass der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer abgerechnet hat (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.2; zum Ganzen s.a. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 263; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1312). Sind diese Voraussetzungen erfüllt und liegt insbesondere eine vorsteuerkonforme Rechnung vor, wird der Vorsteuerabzug gewährt, auch wenn die Ablieferung der Steuer durch den Erbringer nicht erfolgt ist. Sind die genannten Voraussetzungen jedoch nicht erfüllt, ist gemäss der gesetzlichen Regelung der Vorsteuerabzug zu verweigern.

2.4.5 Wenn nun die Verwaltung mit ihrer Praxis zur Korrektur der Rechnung oder der Verordnungsgeber mit Art. 45a aMWSTGV in dieser Situation (mangelhafte Belege) aus Toleranz- oder "Pragmatismus"-Überlegungen den – nach der gesetzlichen Regelung eigentlich ausgeschlossenen – Vorsteuerabzug doch noch gewähren will, dies aber wiederum an die Voraussetzung knüpft ist, dass der Erbringer die fakturierte

Steuer abgeliefert hat, ist dies folglich nicht zu beanstanden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2963/2012 vom 12. März 2013 E. 2.3.4 mit Hinweisen).

2.4.6 Demnach muss nach Art. 45a aMWSTGV erkennbar oder vom Steuerpflichtigen bewiesen (oder nach der veröffentlichten Praxis der ESTV zumindest glaubhaft gemacht) sein, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Dabei muss der fragliche Formfehler zumindest geeignet sein, einen Steuerausfall zu bewirken. Wenn diese mögliche Ursache für einen (allfälligen) Steuerausfall quasi durch eine andere Ursache "überholt" wird, müsste zumindest glaubhaft dargetan sein, dass ohne die zweite Ursache kein Steuerausfall eingetreten wäre (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2963/2012 vom 12. März 2013 E. 2.3.5).

3.

3.1 Vorliegend sind diverse Rechnungen von vier Unternehmungen im Streit, welche in der hier interessierenden Zeit vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009 unbestrittenermassen Leistungen an die Beschwerdeführerin erbracht haben. Die Beschwerdeführerin akzeptiert die von der ESTV vorgenommene Aufrechnung des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs in der Höhe von Fr. 211.90 resultierend aus der von der C._____ GmbH ausgestellten Rechnung vom 13. Oktober 2006. Damit ist auf diese Rechnung, welcher weder der Mehrwertsteuerbetrag noch der Steuersatz zu entnehmen ist, nicht einzugehen. Weiter wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass auf einem Teil der besagten Rechnungen, welche von der ESTV als für die Geltendmachung der Vorsteuer ungenügend betrachtet werden, zwar der jeweilige Mehrwertsteuerbetrag, aber nicht der anwendbare Steuersatz ausgewiesen ist. Teilweise wurde der mutmassliche Mehrwertsteuerbetrag nicht als solcher bezeichnet, sondern lediglich unterhalb des Rechnungsbetrags effektiv ausgewiesen. Bei diesen Rechnungen kann nur aufgrund dessen, dass der so ausgewiesene Betrag 7.6% des Rechnungsbetrags beträgt, darauf geschlossen werden, dass es sich um einen Mehrwertsteuerbetrag handelt. Auf dem anderen Teil der Rechnungen findet sich nur der totale Rechnungsbetrag und teilweise der Vermerk "INKL. MWST" (ausführlicher sogleich E. 3.4.3.1 ff.).

3.2 Wie bereits dargelegt (E. 2.2.2), muss eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung gemäss dem Wortlaut von Art. 37 Abs. 1 Bst. f aMWSTG entweder den Steuersatz und den vom Entgelt geschuldeten

Steuerbetrag (sog. "offener Ausweis") oder, falls das Entgelt die Steuer bereits einschliesst (sog. "verdeckter Ausweis"), zumindest den Steuersatz ausweisen. Mit anderen Worten ist somit sowohl bei einem offenen, als auch bei einem verdeckten Ausweis des Steuerbetrags in jedem Fall die Angabe des Steuersatzes notwendig. Der unmissverständliche Wortlaut der Bestimmung erlaubt es dem Bundesverwaltungsgericht nicht, mit Blick auf die Durchsetzung des Prinzips der Wettbewerbsneutralität (E. 2.1) auf das Erfordernis des Ausweises des Steuersatzes zu verzichten (vgl. auch PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, Chap. 5 N. 88). Obwohl sich vorliegend der jeweilige Steuersatz aus dem jeweiligen Mehrwertsteuerbetrag für einen Teil der bezogenen Leistungen ermitteln liesse, genügen somit die ins Recht gelegten Rechnungen mangels explizitem Ausweis des jeweiligen Steuersatzes den zwingenden formalen Anforderungen nicht, welche an rechtsgenügende Vorsteuerbelege zu stellen sind. Damit wäre der Vorsteuerabzug aufgrund mangelhafter Rechnungen grundsätzlich gänzlich zu verwehren. Es ist nun aber zu prüfen, ob Art. 15a oder Art. 45a aMWSTGV Anwendung finden (E. 3.3 und E. 3.4) bzw. ob eine nachträgliche Korrektur mittels Formular 1310 möglich ist (E. 3.5)

3.3 Art. 15a aMWSTGV ist nicht anwendbar, da hiervon ein fehlender Ausweis des Steuersatzes nicht erfasst ist (E. 2.4.1 und E. 2.4.3).

3.4

3.4.1 Art. 45a aMWSTGV stellt für den Betroffenen eine Rechtswohltat dar, indem er trotz mangelhafter Rechnung unter gewissen Voraussetzungen die Vorsteuer abziehen kann. Wie zuvor angemerkt wurde (E. 2.4.4), ist es nicht zu beanstanden, wenn diese Wohltat ihrerseits an Voraussetzungen geknüpft ist, hier insbesondere an jene, dass der Steuerpflichtige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, nachweisen muss, dass die entsprechende Steuer vom Leistungserbringer gegenüber der ESTV abgerechnet und bezahlt wurde (E. 2.4.4 f.). Ohne Art. 45a aMWSTGV hätte der Steuerpflichtige nämlich überhaupt keine Möglichkeit, die Vorsteuer abzuziehen. Dass der Bund nun seinerseits dem Steuerpflichtigen nur entgegenkommt, wenn ihm selber (dem Bund) aufgrund des Mangels kein Steuerausfall droht, ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Immerhin ist ein fehlender Ausweis des Steuersatzes grundsätzlich geeignet, einen Steuerausfall zu bewirken (vgl. dazu E. 2.4.6).

3.4.2 Es obliegt daher der Beschwerdeführerin (als Steuerpflichtige) nachzuweisen (oder zumindest glaubhaft zu machen), dass dem Bund

aufgrund des Formmangels kein Steuerausfall entsteht (E. 2.4.1). Im konkreten Einzelfall kann es gemäss Art. 45a MWSTGV sogar genügen, dass sich das Nichtvorliegen eines Steuerausfalls erkennbar aus den Umständen ergibt.

3.4.3

3.4.3.1 Vorliegend können die strittigen Rechnungen in drei Kategorien eingeteilt werden. Die erste Kategorie bilden die Rechnungen vom 25. August 2006, vom 27. September 2006, vom 20. November 2006, vom 8. Dezember 2006, vom 22. Mai 2007 und vom 29. August 2008. Diesen Rechnungen ist gemein, dass ihnen zwar der angewendete Mehrwertsteuersatz nicht entnommen werden kann, der Mehrwertsteuerbetrag aber effektiv ausgewiesen und als solcher bezeichnet wurde. Mittels einfacher Dreisatzrechnung lässt sich dabei feststellen, dass die jeweiligen Leistungen zum Normal- und Höchststeuersatz von 7.6% versteuert wurden. Der jeweilige Leistungserbringer hatte den effektiv ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrag zu versteuern (und abzuliefern) und dem Leistungsempfänger – vorliegend also der Beschwerdeführerin – steht in Folge des Ausweises auf der Rechnung keine Möglichkeit offen, einen höheren Mehrwertsteuerbetrag als Vorsteuer geltend zu machen. Es ist somit nicht ersichtlich, inwieweit durch das Fehlen des Steuersatzes dem Bund ein Steuerausfall entstehen könnte. Aus den Umständen ergibt sich somit, dass der nicht angegebene Steuersatz vorliegend keine Gefahr begründet, dass der Leistungserbringer die Steuer zu einem falschen Satz abliefert und damit ein Steuerausfall entsteht. Die Beschwerdeführerin muss gemäss Art. 45a MWSTGV bezüglich den Rechnungen der ersten Kategorie also keine weiteren Nachweise erbringen, dass dem Bund aufgrund der fehlerbehafteten Rechnungen kein Steuerausfall entstanden ist.

Die von der ESTV ins Recht gelegten vertraulichen Akten legen allerdings den Schluss nahe, dass vorliegend tatsächlich ein Steuerausfall für den Bund entstanden ist. Damit ist die Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV, mit welchem verhindert werden wollte, dass dem Leistungsempfänger trotz bezahlter Mehrwertsteuer der Vorsteuerabzug verweigert und die Mehrwertsteuer "doppelt bezahlt" wird (E. 2.4.4), eigentlich ausgeschlossen. Doch ist der Grund dafür nicht in den mangelbehafteten Rechnungen der ersten Kategorie zu suchen, sondern in der unzureichenden Deklaration bzw. Nichtablieferung der Mehrwertsteuer durch den jeweiligen Leistungserbringer. Gemäss Art. 45a MWSTGV muss sich nämlich – damit aus Formmängeln keine Steuernachforderungen entste-

hen – aus den Umständen bzw. aufgrund des Nachweises des Steuerpflichtigen ergeben, dass *aufgrund des jeweiligen Formmangels* kein Steuerausfall für den Bund entstanden ist. Nicht nachzuweisen (bzw. glaubhaft zu machen) ist dagegen, dass überhaupt kein Steuerausfall entstanden ist (E. 2.4.6).

3.4.3.2 Die zweite Kategorie von Rechnungen bilden diejenigen vom 16. Januar 2007, vom 13. März 2008 (zwei Rechnungen), vom 31. März 2008, vom 6. Juni 2008 und vom 8. Dezember 2009. Auf diesen Rechnungen finden sich jeweils drei Beträge. Der erste Betrag bildet jeweils den Nettorechnungsbetrag ohne Zuschlag. Der zweite Betrag – der Zuschlag – entspricht in der Höhe jeweils 7.6% des Nettobetrags. Der dritte Betrag stellt die Addition der ersten beiden Beträge dar. Es wäre nun naheliegend aufgrund der Höhe des Zuschlags davon auszugehen, dass mit dem Zuschlag – obwohl dieser nicht als Mehrwertsteuerbetrag bezeichnet ist – die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden sollte. Andererseits könnte es sich hierbei auch nur um einen anderen, nicht mit der Mehrwertsteuer im Zusammenhang stehenden Zuschlag handeln, welcher lediglich zufälligerweise in derselben Höhe veranschlagt wurde, wie die Mehrwertsteuer. Die diesbezügliche Unsicherheit birgt die Gefahr des Steuerausfalls in sich. Anders als bei der ersten Kategorie von Rechnungen ist bei der vorliegenden somit die Beschwerdeführerin nachweispflichtig, dass kein Steuerausfall aufgrund der unkorrekten Rechnung entstanden ist (E. 2.4.5 und E. 3.4.1). Einen solchen Nachweis (oder auch nur eine diesbezügliche Glaubhaftmachung) vermag sie nicht zu erbringen. So lässt weder der Hinweis auf weitere, von denselben Leistungserbringern ausgestellte Rechnungen ohne Formmängel, noch der Verweis auf ihre eigene, ansonsten "sehr saubere Buchhaltung" den Schluss zu, dass dem Bund aufgrund des fehlenden Steuersatzes und der fehlenden Bezeichnung als Mehrwertsteuerbetrag kein Steuerausfall entstanden ist. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin, lässt sich auch nicht aus dem Umständen schliessen, dass die fraglichen Leistungserbringer ihrerseits ordnungsgemäss die Mehrwertsteuer abgeliefert haben.

3.4.3.3 Dasselbe gilt auch für die dritte Kategorie von Rechnungen (Rechnungen vom 22. Juni 2007 [zwei Rechnungen] und vom 28. Juni 2007). Auf diesen Rechnungen ist jeweils nur der Rechnungsbetrag angegeben. Einer der beiden Rechnungen vom 22. Juni 2007 lässt sich zudem der Zusatz "INKL. MWST" entnehmen. Aufgrund dieser Angaben lässt sich nicht ermitteln, ob ein und falls ja, welcher Mehrwertsteuersatz

auf der vom Leistungserbringer erbrachten Leistung zur Anwendung kam. Aufgrund dieser Mängel besteht die Gefahr eines Steuerausfalls für den Bund. Wie bereits bei den Rechnungen der zweiten Kategorie obläge es der Beschwerdeführerin nachzuweisen (bzw. zumindest glaubhaft zu machen), dass kein solcher Steuerausfall aufgrund der fehlerhaften Rechnungen entstanden ist. Wie bereits dargelegt (E. 3.4.3.2), vermag sie einen solchen Nachweis nicht zu erbringen.

3.5 Die Rechtsprechung und die Praxis der ESTV lassen es zu, dass das Fehlen des Steuersatzes auf der Rechnung des Leistungserbringers mittels Formular 1310 bzw. 1550 nachträglich korrigiert werden kann (E. 2.3.2). Auch hier ist nicht zu beanstanden, dass der Bund seinerseits dem Steuerpflichtigen nur entgegenkommt, wenn ihm selber (dem Bund) kein Steuerausfall droht und hierfür als Nachweis die ausgefüllten und unterzeichneten Formulare 1310 bzw. 1550 einverlangt. Vorliegend war es der Beschwerdeführerin für die fraglichen Rechnungen nicht möglich, vom jeweiligen Leistungserbringer unterzeichnete Formulare 1310 beizubringen. Mangels Unterschrift der jeweiligen Leistungserbringer können die ins Recht gelegten Formulare nicht als Nachweis dafür dienen, dass die Mehrwertsteuer durch die Leistungserbringer ordnungsgemäss abgeliefert wurde.

3.6 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Beschwerdeführerin bezüglich den Rechnungen der zweiten und dritten Kategorie mangels Nachweises (bzw. Glaubhaftmachens) des Nichtvorliegens eines Steuerausfalls für den Bund keine Möglichkeit besteht, den fehlenden Ausweis des Steuersatzes zu korrigieren. Die Korrektur des Vorsteuerabzugs durch die ESTV für die mangelhaften Rechnungen ist diesbezüglich zu Recht erfolgt. Die Rechnungen der ersten Kategorie dagegen weisen keine Mängel auf, deren Folgen die Beschwerdeführerin zu tragen hätte. Hier ist der Vorsteuerabzug zuzulassen.

4.

4.1 Dem Ausgeführten zufolge ist die Beschwerde im Sinn der Erwägungen – nämlich im Umfang von Fr. 10'219.70 – gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Verfahrenskosten auf Fr. 2'100.-- festgesetzt (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]) und der teilweise unterliegenden Beschwerdeführerin gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG im Umfang von Fr. 1'100.-- auferlegt. Sie sind in diesem Umfang mit dem geleisteten Kos-

tenvorschuss zu verrechnen. Der Überschuss ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

4.2 Die ESTV hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 VGKE). Die Beschwerdeführerin macht vorliegend pauschal und ohne Begründung eine Parteientschädigung von "mindestens CHF 12'000.00" geltend, was den Vorgaben von Art. 14 Abs. 1 VGKE in keiner Art genügt. Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb die Entschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE; vgl. auch MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 4.84 f.). Angesichts der bloss teilweisen Gutheissung, der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des Umfangs der Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den relevanten Fragen wird die Parteientschädigung für das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht ermessensweise auf Fr. 1'500.-- (inkl. MWST) festgesetzt.

(Das Dispositiv findet sich auf der nächsten Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2.
Die Verfahrenskosten werden der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'100.-- auferlegt und in diesem Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'100.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Ralf Imstepf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG; SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten.

Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: