Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6555/2007

Urteil vom 30. März 2010

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart Meier.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3000 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2003). Vorsteuerabzug; Anforderungen an die Rechnung; nachträgliche Berichtigung der Rechnung anhand Formular 1310/1550; Art. 45a aMWSTGV.

Sachverhalt:

A.
Die Einzelunternehmung X. ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Nach einer Kontrolle stellte die ESTV unter anderem die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 über einen Steuerbetrag von Fr. ...- und die EA Nr. ... für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 über Fr. ....-- aus. Beide EA betrafen Vorsteuerabzüge, die nach Ansicht der ESTV nicht berechtigt waren, weil die in Frage stehenden Rechnungen der Y. keine vorsteuerkonformen Belege darstellten. Mit Schreiben vom 4. Juni 2004 beantragte der Steuerpflichtige bei der ESTV, es sei diesbezüglich die Rechnungsergänzung mittels Formular 1310 zu gewähren. Mit zwei Entscheiden vom 22. Februar 2005 bestätigte die ESTV die Nachforderungen. Hiergegen wurde am 8. April 2005 Einsprache erhoben.

B.
Mit Einspracheentscheid vom 27. August 2007 vereinigte die ESTV die beiden Verfahren, wies die Einsprache ab und stellte fest, der Einsprecher schulde der ESTV (und habe zu Recht bezahlt) für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 Fr. ....-- und für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 Fr. ....-- Mehrwertsteuer. Daneben sei auf diesen Beträgen bis zu deren Zahlung am 6. bzw. 7. Juni 2004 Verzugszins geschuldet. Zur Begründung erläuterte die ESTV im Wesentlichen was folgt: Die Rechnungen der Einzelfirma Y. seien aus zwei Gründen nicht als Vorsteuerbelege akzeptiert worden: Erstens sei der Leistungserbringer nicht richtig, wie bei der ESTV registriert (Einzelfirma "Z."), bezeichnet gewesen. Zweitens habe auf den Rechnungen der Steuersatz gefehlt. Aufgrund der Praxisänderung ab 1. Januar 2005 und dem am 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Art. 15a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) könne allerdings der Mangel der falschen Angaben zum Leistungserbringer geheilt werden; der Leistungserbringer (die Einzelfirma Z.) lasse sich trotz der falschen Bezeichnung (Y.) eindeutig ermitteln. Jedoch seien die Rechnungen auch ungenügend, weil kein Steuersatz ausgewiesen und lediglich "Betragstotal inkl. Mwst." vermerkt sei. Eine Korrektur mittels Formular 1550/1310 sei zwar im Fall des fehlenden Steuersatzes an sich denkbar. Vorliegend sei dies aber nicht mehr möglich, da die Einzelfirma Z. nicht mehr existiere und damit die erforderliche Bestätigung des Leistungserbringers, dass er die entsprechende Rech-

nung ordnungsgemäss versteuert habe, nicht mehr beigebracht werden könne. Auch die eventualiter beantragte Korrektur ohne Formular 1550/1310 könne nicht gewährt werden. Die Angabe des Steuersatzes sei von Bst. f von Art. 28 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 37 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ausdrücklich verlangt und bei dessen Fehlen sei der Vorsteuerabzug zu verweigern.

C.

Mit Beschwerde vom 27. September 2007 beantragt X._____ (Beschwerdeführer) unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV insbesondere, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, es sei ihm der Abzug der geltend gemachten Vorsteuern zu gestatten, und eventualiter sei ihm der Vorsteuerabzug gemäss denjenigen Belegen zu gestatten, auf welchen der Steuersatz ausgewiesen sei. Er bringt namentlich vor, die Begründung der ESTV, dass die Einzelfirma Z. das Formular 1310 bzw. 1550 nicht mehr beibringen könne, da sie nicht mehr existiere, erstaune, nachdem der Beschwerdeführer die ESTV mehrmals vergeblich ersucht habe, ihm das Formular abzugeben. Der letzte Antrag auf Herausgabe des Formulars sei am 4. Juni 2004 erfolgt und damit 12 Wochen vor Konkurseröffnung über den Leistungserbringer. Bei zeitlich angemessener Reaktion der ESTV hätte er das Formular damit beibringen können. Die ESTV habe jedoch gar nicht auf die Gesuche reagiert und stattdessen die Entscheide erlassen. Weiter könne der Vorsteuerabzug aufgrund von Art. 15a und Art. 45a aMWSTGV vorgenommen werden. Dem Bund sei kein Steuerausfall entstanden. Demnach komme es nicht darauf an, ob die fraglichen Korrekturformulare noch eingereicht werden könnten. Weiter weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass in der Nachbelastung gemäss EA ... auch (der Beschwerde beigelegte) Belege mitberücksichtigt seien, in welchen der Steuersatz ausgewiesen sei. Dies betreffe Vorsteuern von Fr. ..., womit die Beschwerde (eventualiter) in diesem Umfang gutzuheissen sei.

D.

Mit Vernehmlassung vom 21. November 2007 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei hinsichtlich des Eventualantrags, diejenigen Belege zu akzeptieren, auf welchen der Mehrwertsteuersatz ausgewiesen werde, gutzuheissen. Entsprechend sei ein Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. ... zuzulassen. Im Übrigen sei die Beschwerde kostenfällig abzuweisen. Die ESTV erläutert unter anderem, anders als der Beschwerdeführer geltend

mache, habe er das Formular 1310 nicht nur aufgrund einer Verzögerung der ESTV nicht rechtzeitig einreichen können. Gemäss der damaligen Praxis und Rechtsprechung habe der eine Mangel auf den fraglichen Rechnungen, nämlich die falsche Angabe des Leistungserbringers, gar nicht korrigiert werden können, womit die Aushändigung des Formulars 1310 für die ESTV nicht in Frage gekommen sei. Das Formular 1550 sodann sei seit dem Jahr 2003 auf der Webseite der ESTV zur Verfügung gewesen und der Beschwerdeführer hätte dieses vor der Konkurseröffnung des Leistungserbringers beibringen können. Die Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV sei zu verneinen, weil möglich sei, dass durch die nachträgliche Gewährung des Vorsteuerabzugs ein Steuerausfall entstehe. Aus Gründen des Steuergeheimnisses könne in der Vernehmlassung nicht auf die Unterlagen der Einzelfirma "Z." eingegangen werden, dem Gericht würden aber eine Reihe von Akten zugestellt, die als vertraulich zu behandeln seien. Daraus sei zu schliessen, dass dem Beschwerdeführer der Vorsteuerabzug nicht gewährt werden könne. Sodann nimmt die ESTV Stellung zu weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers.

E.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2009 informiert das Bundesverwaltungsgericht die ESTV über seine Absicht, dem Beschwerdeführer Einsicht in die mit der Vernehmlassung eingereichten vertraulichen Akten zu gewähren, und räumt ihr Gelegenheit zur Stellungnahme ein. Die ESTV teilt daraufhin mit, aufgrund des Steuergeheimnisses könne die Akteneinsicht weitgehend nicht gewährt werden. Mit Verfügung vom 17. Dezember 2009 gewährt das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer Einsicht in zwei Dokumente der vertraulichen Akten (act. 4 betreffend Einstellung des Konkurses über Z. [Leistungserbringer] mangels Aktiven), und gibt ihm gestützt auf Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) den Inhalt der übrigen vertraulichen Akten wie folgt bekannt: Daraus ergibt sich, dass Z. die an den Beschwerdeführer fakturierten Leistungen gegenüber der ESTV nicht als steuerbare Umsätze deklariert und entsprechend keine Mehrwertsteuer auf diesen Leistungen abgeliefert hat (Kontrollbericht, act. 1), dass die ESTV die von Z. aufgrund der Leistungen an den Beschwerdeführer geschuldeten Steuern ermessensweise festgesetzt hat (act. 2, 3), und die ESTV die ermessensweise festgesetzten Steuern aufgrund des Verlustscheins aus der Betreibung gegen Z. abgeschrieben hat (act. 5). Dem Beschwerdeführer wird Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Mit Eingabe vom 19. Januar 2010 hält dieser dafür, dass ihm nicht angelastet werden könne, wenn Z. die an ihn fakturierten Leistungen ge-

genüber der ESTV nicht als steuerbaren Umsatz deklariert und abgeliefert habe. Im Übrigen wird weitgehend bereits in der Beschwerde Gesagtes wiederholt.

F.
Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das vorliegende Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nicht anderes bestimmt.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. 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). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2007 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG. Für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 finden ferner die Bestimmungen der aMWSTV Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG).

1.3 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 auszulegen, als 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: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3; s.a. Urteil des BVGer A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2).

Unter anderem kann Art. 81 MWSTG unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten Verfahrensbestimmungen subsumiert werden (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 1235 N. 670). Art. 81 MWSTG gilt damit grundsätzlich sofort für alle hängigen Verfahren, und zwar auch für Rechtsmittelverfahren, insbesondere vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. aber auch unten E. 3.7)..

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. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG abziehen.

Art. 29 Abs. 1 Bst. a aMWSTV und Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG sehen vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 und 3 aMWSTV bzw. 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. 28 Abs. 1 aMWSTV; Art. 37 Abs. 1 aMWSTG).

Von der Rechtsprechung wurde anerkannt, dass diese Regelung (der aMWSTV) verfassungsmässig ist und die Verwaltung und die Gerichte im Prinzip durch diesen gesetzlichen Formalismus gebunden sind. Wenn die Rechnungen die in der aMWSTV bzw. im aMWSTG aufgestellten Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht kumulativ erfüllen, muss die ESTV den Abzug verweigern (Urteile des BVGer A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.1 mit Hinweisen; A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.6.2; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 25. März 2002, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.97; E. 4b, 4d/aa; vom 17. Januar 2001, VPB 65.84 E. 4d; vom 3. Dezember 2003, VPB 68.73 E. 3a mit Hinweisen).

2.2 Unter bestimmten Voraussetzungen kann nach der Verwaltungspraxis eine mangelhafte Rechnung innerhalb der Verjährungsfrist noch korrigiert

werden und dem Leistungsempfänger damit der Vorsteuerabzug noch ermöglicht werden:

2.2.1 Vorab 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 2001 und 2008 Rz. 807 sowie die Erläuterungen in den Vorbemerkungen zum Formular 1550; Wegleitung 1997 Rz. 779a).

2.2.2 Ist die Bezahlung der Rechnung erfolgt, ist eine nachträgliche Berichtigung bzw. Ergänzung der Rechnung nur noch unter eingeschränkten Bedingungen vorgesehen:

2.2.2.1 Bei bestimmten, von der ESTV (abschliessend) aufgezählten Mängeln ist eine nachträgliche Korrektur anhand von Formular 1310 bzw. 1550 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 SRK vom 25. März 2002, VPB 66.97 E. 4d/bb; s.a. BGE 131 II 185 E. 3.3; PASCAL MOLLARD, La TVA: vers une théorie du chaos? Mélanges CRC, Lausanne 2004, S. 65 f.). 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, Steuerrevue [STR] 2003 S. 557 f.). Diese Praxis betreffend Formular 1310 und 1550 wurde von den Gerichten geschützt (BGE 131 II 185 E. 3.3; Urteile des BVGer A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.6.2; A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.2; A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.2, je mit zahlreichen Hinweisen; Entscheide der SRK vom 25. März 2002, VPB 66.97 E. 4d; vom 14. März 2006, VPB 70.79 E. 2b; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 4.3). Bei Formular 1550 handelt es sich, wie dessen Titel schon sagt, um eine "Bestätigung des Leistungserbringers". Er muss mit seiner Unterschrift bestätigen, dass er die fraglichen Rechnungen ordnungsgemäss versteuert hat und dazu nähere Angaben machen (vgl. Formular 1550).

Diese Möglichkeit der nachträglichen Verbesserung anhand des Formulars 1550/1310 besteht gemäss der Praxis (publiziert in Wegleitung 2008 Rz. 807 sowie Erläuterungen im Formular 1550) hingegen nicht bei mangelhafter Angabe von Leistungserbringer oder -empfänger. Auch diese Einschränkung wurde von den Gerichten geschützt (BGE 131 II 185 E. 3.3; statt vieler: Urteile des BVGer A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 4.2; A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.6.2; A-1476/2006 und A-1492/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.2; Entscheid der SRK vom 14. März 2006, VPB 70.79 E. 2b, je mit Hinweisen).

2.2.2.2 Schliesslich kann auch ein falscher Steuerbetrag gegebenenfalls korrigiert werden, also wenn die fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig ist (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, falsche Berechnungsgrundlage) oder die Mehrwertsteuer (ganz) zu Unrecht fakturiert oder nicht fakturiert wurde. Hier erfolgt die Korrektur nicht anhand Formular 1550, sondern es muss durch den Leistungserbringer eine formell richtige Nachbelastung (Zusatzrechnung) oder Gutschrift ausgestellt werden, die auf die ursprüngliche Rechnung hinweist. Der zusätzliche Beleg ist vom Leistungserbringer zu verbuchen und dem Leistungsempfänger zuzustellen. Der Leistungsempfänger muss eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vornehmen (Wegleitung 2001 Rz. 808 und Änderung derselben in Praxismitteilung "Berichtigung der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer" vom 30. Januar 2004; vgl. auch Wegleitung 2008 Rz. 808 mit etwas geänderter Praxis; Anerkennung dieser Praxis: Urteile des Bundesgerichts 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.4.1; vom 31. Mai 2002, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 732 E. 5b, c).

2.3

2.3.1 Am 1. Juli 2006 sind die folgenden Bestimmungen in Kraft getreten:

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 für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a aMWSTGV).

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).

2.3.2 Diese neuen Bestimmungen wurden von den Gerichten als rechtmässig und zudem rückwirkend anwendbar erachtet, und zwar selbst auf den zeitlichen Anwendungsbereich der alten Mehrwertsteuerverordnung (aMWSTV) (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.5; ausführlich: Urteile des BVGer A-1437/2006 und A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3; A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.3; A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4).

2.3.3 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 nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben vom neuen Verordnungsrecht folglich unberührt (statt vieler: BVGE 2007/25 E. 6.1; Urteil des BVGer A-1437/2006 und A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3). So bleibt das Vorhandensein einer Rechnung (oder eines entsprechenden Belegs) eine unabdingbare, materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehlt die Rechnung, kann dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a aMWSTGV geheilt werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2007 vom 24. August 2007 E. 5.2; Urteile des BVGer A-6048/2008 vom 10. Dezember 2009 E. 3.3; A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 E. 2.5.1; A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1; A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2 und 3.3; A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2; A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 E. 2.5.1; A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1).

2.3.4 Art. 15a aMWSTGV erfasst Rechnungen, die betreffend Angaben zum Leistungserbringer und -empfänger mangelhaft sind. Für andere formelle Mängel in einer Rechnung (nach dem in E. 2.3.3 Gesagten nicht aber bei völligem Fehlen einer Rechnung) kann allenfalls die Anwendung von Art. 45a aMWSTGV in Betracht kommen (Urteile des BVGer A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 4.3.4.1; A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3.4, 3.4). Damit können formelle Fehler einer Rechnung

neuerdings unabhängig von einem ausgefüllten Formular 1550 aufgrund von Art. 45a aMWSTGV geheilt werden, sofern die Voraussetzungen dieser Bestimmung, also namentlich der fehlende Steuerausfall, gegeben sind (Urteile des BVGer A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.4, 4.2.2.1; A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 5.2.3). Diese Möglichkeit wurde vom Bundesverwaltungsgericht bejaht für formelle Mängel in Bezug auf nicht zwingende Angaben einer Rechnung (éléments non-essentiels), wie bei fehlender Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers (Urteil des BVGer A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.4, 4.2.2) oder bei Fehlen des Steuersatzes (Urteil des BVGer A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 5.2.3; von dieser Rechtsprechung aber abweichend: Urteil des BVGer A-1643/2006 vom 19. August 2008 E. 3.1).

2.4 Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (unter Respektierung von Art. 28 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 27 Abs. 1 aMWSTG) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen. Es ist ihm unbenommen, noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Steuerforderung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (statt vieler: Urteile des BVGer A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.2; A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4.3 mit Hinweisen).

3.

3.1 Vorliegend weisen die von der ESTV beanstandeten Rechnungen Mängel in zweierlei Hinsicht auf: Als Leistungserbringerin ist die "Y." bezeichnet statt die – bei der ESTV registrierte – Einzelfirma Z. und abgesehen von einigen Rechnungen (hierzu sogleich E. 3.2) fehlt der Steuersatz.

3.2 Die ESTV räumte bereits im Einspracheentscheid ein, dass die unzutreffende Bezeichnung des Leistungserbringers aufgrund von Art. 15a aMWSTGV (vgl. vorn E. 2.3.1) der Anerkennung der vorliegenden Rechnungen als Vorsteuerbeleg nicht mehr im Weg steht, da der Leistungserbringer aufgrund der Angaben in den Rechnungen immerhin genügend identifizierbar sei. Dem ist zuzustimmen. Dieser Mangel kann dem Beschwerdeführer aufgrund von Art. 15a aMWSTGV folglich nicht mehr angelastet werden.

Ein Grossteil der Rechnungen weist wie erwähnt einen zweiten Mangel auf, indem der Steuersatz fehlt (hierzu sogleich E. 3.3 ff.). Dies ist jedoch

nicht bei allen strittigen Rechnungen der Fall, weswegen in der Beschwerde eventualiter die (teilweise) Gutheissung im Umfang der davon betroffenen Vorsteuern von Fr. ... beantragt wird. Die ESTV stimmt diesem Antrag in der Vernehmlassung zu. Nachdem in den fraglichen Rechnungen die fehlerhafte Angabe des Leistungserbringers der einzige Mangel ist und dieser aufgrund von Art. 15a aMWSTGV wie erläutert nicht mehr zur Verweigerung des Vorsteuerabzugs führt, ist der Vorsteuerabzug im eventualiter beantragten Umfang von Fr. ... zuzulassen und die Beschwerde insofern gutzuheissen. Der vom Beschwerdeführer bereits einbezahlte Betrag ist von der ESTV zurückzubezahlen bzw. gutzuschreiben. Die ESTV hat für die Zeit ab der Zahlung der zu Unrecht eingeforderten Steuer (6. Juni 2004) bis zur Auszahlung zudem einen Vergütungszins zu 5% auszurichten (Art. 48 Abs. 4 aMWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 aMWSTV i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]).

3.3 Auf den übrigen von der ESTV bemängelten Rechnungen ist hingegen unbestrittenermassen kein Steuersatz ausgewiesen. Gleichzeitig fehlt es an der Angabe des Steuerbetrags. Die Rechnungen enthalten nur den totalen Rechnungsbetrag und den Vermerk "Betragstotal inkl. Mwst.".

Die Angabe des Steuersatzes ist nach Art. 28 aMWSTV bzw. Art. 37 aMWSTG je Abs. 1 Bst. f erforderlich, damit von einer vorsteuerkonformen Rechnung ausgegangen werden kann. Der fehlende Steuersatz ist damit prinzipiell ein zulässiger Grund für die Nichtanerkennung einer Rechnung als Vorsteuerbeleg und damit für die Verweigerung des geltend gemachten Vorsteuerabzugs (vgl. E. 3.1). Relativiert wird diese Feststellung jedoch gegebenenfalls durch die Möglichkeiten der Korrektur der Rechnung aufgrund der Praxis der ESTV sowie der Heilung des Mangels gestützt auf Art. 45a aMWSTGV. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

3.4 Von den vorn (E. 2.2) erwähnten Möglichkeiten zur Korrektur einer Rechnung steht hier nur die Berichtigung anhand Formular 1310/1550 zur Debatte. Damit kann insbesondere die aufgrund des fehlenden Steuersatzes ungenügende Rechnung korrigiert werden (vorn E. 2.2.2.1). Vorliegend wurde ein Formular 1310/1550 nicht beigebracht. Die ESTV macht geltend, eine Korrektur mittels dieses Formulars sei auch nicht mehr möglich, weil über den Leistungserbringer, die Einzelfirma Z., im August 2004 der Konkurs eröffnet und mangels Aktiven wieder eingestellt worden ist. Dieser könne das Formular also nicht mehr ausfüllen und bes-

tätigen, dass er die Leistung ordnungsgemäss versteuert hat. Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, dass die nicht erfolgte Korrektur mittels Formular 1550/1310 auf das Verhalten der ESTV zurückzuführen sei, die ihm das Formular nicht (rechtzeitig) herausgegeben habe.

Tatsächlich ist mit der ESTV davon auszugehen, dass die Korrektur mittels Formular 1550/1310 nicht mehr möglich ist und – rückblickend gesehen – auch nie möglich war. Aufgrund der von der ESTV eingereichten "vertraulichen" Akten betreffend den Leistungserbringer (Einzelfirma Z.) ist erstellt, dass die Umsätze von diesem gar nicht versteuert wurden. Er hat nämlich keine Abrechnungen erstellt und die aufgrund einer Ermessenseinschätzung von der ESTV geltend gemachte Steuerforderung wurde von ihm nicht beglichen und musste aufgrund dessen Konkurses abgeschrieben werden. Auf die fraglichen Akten bzw. die sich daraus ergebenden Erkenntnisse kann vorliegend abgestellt werden, da dem Beschwerdeführer gestützt auf Art. 28 VwVG der wesentliche Inhalt der Akten mitgeteilt und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wurde (vorn Sachverhalt Bst. E). Im Formular 1310 bzw. 1550 muss der Leistungserbringer bestätigen, dass er die fraglichen Rechnungen "ordnungsgemäss versteuert" hat (vgl. Formular 1550 und oben E. 2.2.2.1; sowie Einspracheentscheid S. 9, wonach dies auch für Formular 1310 gilt). Eine solche Bestätigung konnte der Leistungserbringer aufgrund der geschilderten Umstände nicht liefern (oder wäre tatsachenwidrig gewesen). Auf den Vorwurf des Beschwerdeführers, die ESTV habe die Herausgabe der Formulare 1550/1310 verweigert, ist damit nicht einzugehen; dies wäre aufgrund des Gesagten irrelevant, weil der Leistungserbringer die darin zu machenden Erklärungen ohnehin nicht hätte abgeben können.

3.5 Weiter ist die Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV zu prüfen.

3.5.1 Art. 45a aMWSTGV kann nur angewendet werden, wenn eine Nachforderung auf einem blossen Formmangel beruht. Nach der Rechtsprechung ist zwar das Vorliegen einer Rechnung unabdingbar und der Mangel der fehlenden Rechnung der Heilung durch Art. 45 aMWSTGV nicht zugänglich (E. 2.3.3). Hingegen ist die Heilung einzelner inhaltlicher Mängel einer Rechnung durch Art. 45a aMWSTGV denkbar. Dies ist insbesondere – wie das Bundesverwaltungsgericht in einem konkreten Anwendungsfall bereits angenommen hat – bei fehlendem Steuersatz möglich (E. 2.3.4).

3.5.2 Weiter muss nach Art. 45a aMWSTGV erkennbar oder vom Steuerpflichtigen bewiesen sein, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.

Vorliegend würde offenkundig ein Steuerausfall eintreten, wenn dem Beschwerdeführer der Vorsteuerabzug gewährt würde, weil der Leistungserbringer seinerseits die fakturierten Umsätze gar nicht versteuert hat (vgl. E. 3.4). Jedoch wäre dieser Steuerausfall damit nicht (direkt) auf die mangelhafte Rechnung zurückzuführen, sondern auf die Nichtablieferung der Steuer durch den Leistungserbringer. Es fragt sich deswegen, ob Art. 45a aMWSTGV trotz Bejahung eines Steuerausfalls angewendet werden könnte, weil keine (unmittelbare) Kausalität zwischen in Frage stehendem Formmangel und Steuerausfall vorliegt (vgl. hierzu Urteil des BVGer A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 4.2.2.2). Allerdings muss aufgrund des Wortlauts von Art. 45 aMWSTGV dargetan sein, dass aufgrund des Formfehlers kein Steuerausfall entstanden ist. Dies kann der Beschwerdeführer nicht nachweisen oder glaubhaft machen. Der nicht angegebene Steuersatz begründete die Gefahr, dass der Leistungserbringer die Steuer zu einem falschen Steuersatz abliefert und damit – aufgrund des Formfehlers – ein Steuerausfall entsteht. Der fragliche Formfehler ist zumindest geeignet, einen Steuerausfall zu bewirken. Wenn diese mögliche Ursache für einen (allfälligen) Steuerausfall quasi durch eine andere Ursache "überholt" wurde, müsste zumindest glaubhaft dargetan sein sein, dass ohne die zweite Ursache kein Steuerausfall eingetreten wäre. Vorliegend kann jedoch die Annahme, dass der Leistungserbringer die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Steuer zum Normalsatz abgeliefert hätte, wenn er die Mehrwertsteuer überhaupt deklariert hätte und nicht in Konkurs gefallen wäre, nicht getroffen werden. Damit ist nicht dargetan, dass durch den Formfehler kein Steuerausfall resultierte. Die Voraussetzungen von Art. 45a aMWSTGV sind nicht erfüllt.

3.6 Zu diesem Ergebnis rechtfertigen sich folgende ergänzende Bemerkungen:

3.6.1 Wie gesehen hängen sowohl die Korrekturmöglichkeit anhand Formular 1550/1310 als auch die Anwendung von Art. 45a aMWSTG (genauer die Voraussetzung des fehlenden Steuerausfalls) davon ab, ob die vom Leistungsempfänger geltend gemachte Vorsteuer vom Leistungserbringer auch abgeliefert wurde (E. 3.4 und 3.5). Obwohl es an sich keine Bedingung des Vorsteuerabzugs ist, dass der Leistungserbringer die fakturierte Steuer abgerechnet hat (IVO P. BAUGARTNER, mwst.com,

Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 25 zu Art. 38, A; MOLLARD/OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 699 Rz. 49), ist dies aus folgenden Gründen nicht zu beanstanden:

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 Voraussetzung des Vorsteuerabzugs, dass die Steuer durch einen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt wurde, wie auch Art. 37 Abs. 4 aMWSTG bzw. Art. 28 Abs. 4 aMWSTV sicherstellen, dass der Leistungsempfänger nicht eine Steuer zurückfordern kann, die vom Erbringer gar nicht abgerechnet wurde (vgl. etwa ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1374; UELI MAUSER, mwst.com, a.a.O., N. 27 und 28 zu Art. 37). Insbesondere aber ist die Voraussetzung des Nachweises der Vorsteuer anhand einer – den Vorschriften von Art. 28 aMWSTV bzw. 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 (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002, ASA 72 727 E. 5a; 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.2; 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. Ist dies jedoch nicht der Fall, ist gemäss der gesetzlichen Regelung der Vorsteuerabzug zu verweigern. 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, dass der Erbringer die fakturierte Steuer abgeliefert hat, ist dies folglich nicht zu beanstanden.

3.6.2 Anzufügen ist auch, dass der Beschwerdeführer durchaus Möglichkeiten gehabt hätte, für konforme Vorsteuerbelege zu sorgen. Er hätte nämlich bei Erhalt der Rechnung und vor deren Bezahlung vom Leistungserbringer solche verlangen können (vorn E. 2.2.1; Wegleitung 1997

Rz. 779a; Wegleitung 2001 und 2008 Rz. 807). Die Überprüfung der Rechnungen im Hinblick auf die Frage, ob der Steuersatz angegeben ist, wäre ein Leichtes gewesen und der Formfehler des fehlenden Steuersatzes war unschwer erkennbar. Der Beschwerdeführer hat das vorliegende Ergebnis also sich selbst zuzuschreiben. Es trifft folglich auch nicht zu, wie der Beschwerdeführer vorbringt (Eingabe vom 19. Januar 2010), dass ihm angelastet würde, dass der Leistungserbringer die Steuern nicht deklariert hat. Hätte er eine konforme Rechnung verlangt und wäre diese noch mit dem Steuersatz versehen worden, so wäre ihm der Vorsteuerabzug zuzugestehen, auch wenn der Leistungserbringer die Steuer nicht abgeliefert hätte.

3.7 Weiter vermögen am Gesagten Art. 113 Abs. 3 und Art. 81 MWSTG (zu dessen sofortiger Anwendung vgl. vorn E. 1.3) nichts zu ändern:

Art. 113 Abs. 3 MWSTG ist restriktiv anzuwenden, bezieht sich einzig auf eigentliches Verfahrensrecht und darf nicht zur rückwirkenden Anwendung von materiellem Recht führen (vgl. oben E. 1.3). Nach Art. 29 Abs. 1 Bst. a aMWSTV und Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG ist zum Vorsteuerabzug nur berechtigt, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 und 3 aMWSTV bzw. Art. 37 Abs. 1 und 3 aMWSTG nachweisen kann (E. 2.1). Das Bestehen einer Rechnung ist nach dem bisherigen Recht eigentliche, materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, wie die Gerichte etwa auch im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV erkannt haben (vorn E. 2.3.3). Auch die einzelnen Formvorschriften in Art. 27 aMWSTG bzw. Art. 28 aMWSTV sind mit bisherigem materiellem Recht eng verknüpft und können nicht als blosse Verfahrensbestimmungen im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG qualifiziert werden, womit sie – zusammen mit der zugehörigen Rechtsprechung und als zulässig erkannten Praxis – auf altrechtliche Sachverhalte anwendbar bleiben. Erst recht vermag Art. 81 MWSTG, der keine intertemporalrechtliche Regel enthält, an der Anwendbarkeit von Art. 28 aMWSTV bzw. Art. 37 aMWSTG auf altrechtliche Sachverhalte etwas zu ändern (s.a. Urteil des BVGer A-1113/2006 vom 23. Februar 2010 E. 3.4.3). Das gleiche gilt für Art. 28 Abs. 4 MWSTG und die Tatsache, dass nach dem neuen MWSTG die Rechnung nun gerade keine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug mehr darstellt (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, Bundesblatt [BBl] 2008 S. 6973 und 3975). Dabei handelt es sich offenkundig nicht um eigentliches Verfahrensrecht. Die neue Konzeption im Zusammenhang mit dem Beweis des Vorsteuerabzugs auf altrechtliche Sachverhalte anzu-

wenden hiesse, altes materielles Recht entgegen der Regel in Art. 112 MWSTG und den allgemeinen Grundsätzen zur Anwendung von materiellem Recht und zum Rückwirkungsverbot (vgl. hierzu Urteil des BVGer A-1113/2006 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3) nicht mehr anzuwenden, was nicht via Art. 113 Abs. 3 MWSTG erreicht werden kann, der – wie erwähnt – einzig eigentliches Verfahrensrecht betrifft.

Entsprechendes hat das Bundesverwaltungsgericht im Übrigen bereits im Zusammenhang mit den gesetzlichen Beweisvorschriften von Art. 20 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 aMWSTV entschieden. Diese fielen nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 113 Abs. 3 MWSTG und seien nach wie vor auf Sachverhalte, die dem alten Recht unterstehen, anwendbar, auch bei von hängigen Fällen (Urteil des BVGer A-1113/2006 vom 23. Februar 2010 E. 3.4.3).

4.
Die Beschwerde ist im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 3.2), im Übrigen aber abzuweisen. Da der Beschwerdeführer mit seinen Anträgen nur zu einem sehr geringen Teil durchdringt (vgl. E. 3.2), rechtfertigt es sich, ihm die gesamten Verfahrenskosten, die auf Fr. 6'000.--, festgesetzt werden, vollständig aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Aus dem gleichen Grund ist auch keine Parteientschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die ESTV hat dem Beschwerdeführer den Betrag von Fr. ... zurückzuerstatten bzw. gutzuschreiben, und für die Zeit ab 6. Juni 2004 einen Vergütungszins von 5% auszurichten.

2.
Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6000.- verrechnet.

4.
Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Sonja Bossart Meier

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: