

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 17. Januar 2001 i.S. C. AG [SRK 1999-098])

Mehrwertsteuer. Übergangsrecht (Art. 93 Abs. 1 MWSTG). Vorsteuerabzug (Art. 28 Abs. 1 und Art. 29 Abs. 1 MWSTV).

- Vorliegende Anwendbarkeit der alten MWSTV (E. 1b).

- Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs. Der Formalismus von Art. 28 Abs. 1 und Art. 29 Abs. 1 MWSTV lässt keine Auslegungsvarianten, namentlich in Bezug auf die Nummer, unter welcher der Lieferer im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist, zu (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Dispositions transitoires (art. 93 al. 1 LTVA). Déduction de l'impôt préalable (art. 28 al. 1 et art. 29 al. 1 OTVA).

- Applicabilité en l'espèce de l'ancienne OTVA (consid. 1b).

- Conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable. Le formalisme de l'art. 28 al. 1 et de l'art. 29 al. 1 OTVA n'autorise pas de variantes d'interprétation, notamment en ce qui concerne le numéro sous lequel le fournisseur est inscrit dans le registre des assujettis (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Diritto transitorio (art. 93 cpv. 1 LIVA). Deduzione dell'imposta precedente (art. 28 cpv. 1 e art. 29 cpv. 1 OIVA).

- Applicabilità nella fattispecie della vecchia OIVA (consid. 1b).

- Condizioni per la deduzione dell'imposta precedente. Il formalismo dell'art. 28 cpv. 1 e dell'art. 29 cpv. 1 OIVA non permette varianti di interpretazione, in particolare per quanto concerne il numero sotto il quale il fornitore è iscritto nel registro degli assoggettati (consid. 4).

A. Die C. AG stellt Rot- und Weisswein aus eigenen und zugekauften Trauben her und handelt mit eigenem und zugekauftem Wein, Spirituosen, Bier und Mineralwasser. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 mehrwertsteuerpflichtig.

Am 8. August 1995 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Betrieb der Steuerpflichtigen eine Kontrolle über die Steuerperiode des 1. Quartals 1995 (1. Januar bis 31. März 1995) durch. Nach Ansicht der ESTV war vor allem zuviel in Abzug gebrachte Vorsteuer nachzubelasten. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) machte sie daher für das 1. Quartal 1995 eine Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 921.- zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. Mai 1995 geltend.

B. Nach einem Korrespondenzwechsel bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 12. Dezember 1995 die Mehrwertsteuernachforderung für das 1. Quartal 1995 in Höhe von Fr. 921.- nebst Verzugszins zu 5% seit dem 31. Mai 1995. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige am 16. Dezember 1995 Einsprache und ersuchte unter Beilage einer Auflistung auch um Mitteilung, welche Belege sie einzureichen habe. Mit Schreiben vom 26. Mai 1999 forderte die ESTV die Steuerpflichtige auf, entsprechende Einkaufsbelege einzureichen. Am 14. Juni 1999 kam diese der Aufforderung nach.

C. In ihrem Einspracheentscheid vom 1. Juli 1999 erkannte die ESTV, dass der angefochtene Entscheid für den Betrag von Fr. 43.- zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen sei. Für den Betrag von Fr. 116.- hiess sie die Einsprache gut, im Übrigen wies sie sie jedoch ab und bestätigte ihre Steuernachforderung (zusätzlich zu den rechtskräftigen Steuern und Zinsen) für das 1. Quartal 1995 in Höhe von Fr. 762.- zuzüglich Verzugszins seit dem 31. Mai 1995.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid führt die C. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 18. August 1999 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei «für den Betrag von Fr. 43.- zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen» und in Höhe von Fr. 878.- zu «stornieren». Für den von der ESTV gutgeheissenen Betrag von Fr. 116.- sei wie für einen allfälligen, von der SRK noch gutzuheissenden Betrag Gutschriften auszustellen.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 17. November 1999 beantragt die ESTV die vollumfängliche und kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1.a. (...)

b. Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, BS 1 3) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der neuen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464). Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Das Mehrwertsteuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000, AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung, weshalb die Mehrwertsteuerverordnung weiterhin anwendbar bleibt.

2.-3. (...)

4.a. Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er stützt sich direkt auf Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV und ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven «Mehrwert» zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so,

dass der Steuerpflichtige - bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen - von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenige Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwält wurden. Damit reduziert der Vorsteuerabzug seine Zahllast gegenüber der ESTV. Der Vorsteuerabzug ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinanderzuhalten und es ist die Steuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 237 ff. Rz. 866 ff.).

b. Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a-d MWSTV verwendet wird (vgl. auch Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der Verwaltung nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. In Konkretisierung von Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV sieht daher Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann. Demnach muss ein Steuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, der Steuersatz (Bst. f). Diese Anforderungen an Belege, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, sind sachgerecht und liegen ohne weiteres im Rahmen der dem Bundesrat eingeräumten Kompetenz zum Erlass von Ausführungsbestimmungen gemäss Art. 8 Abs. 1 UeB aBV. Insbesondere werden die übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, wie etwa das Überwältbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung oder das Bestimmungslandprinzip dadurch nicht verletzt (vgl. dazu auch MWST-Journal 4/98, S. 168 ff., E. 6 a/aa und den nicht publizierten Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997 i.S. S. [SRK 1996-050], E. 2c). Eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV liegt im Interesse einer gerechten und missbrauchsreifen Erhebung der Mehrwertsteuer, auch wenn bekannterweise diese Frage in ausländischen Rechtsordnungen freier gehandhabt wird (vgl. Entscheide des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 5. Dezember 1996 i.S. Reisdorf [C 85/95], vom 17. September 1997 i.S. Langhorst [C 141/96]; vgl. den Entscheid des Conseil d'Etat, Frankreich, vom 6. April 1998, in: Revue de Droit Fiscal 1998/37, S. 1097, sowie das Urteil des Bundesfinanzhofs, Deutschland, vom 16. April 1997, in: Umsatzsteuer-Rundschau [UR] 1997, 355). Die einzelnen Anforderungen an mehrwertsteuerkonforme Belege sind von den Steuerpflichtigen ohne übermässigen Aufwand erfüllbar und können auch vom Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung einfach und rasch überprüft werden. Es ist an dieser Stelle nochmals an Art. 47 Abs. 1 MWSTV zu erinnern, der den Steuerpflichtigen anhält, seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Der Steuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und weiteren Unterlagen während sechs Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren (Art. 47 Abs. 2 MWSTV).

c. Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 379). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fließenden Pflichten nachkommt. Es bleibt sodann darauf hinzuweisen, dass es dem Steuerpflichtigen unbenommen ist, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen. Wie gesehen, regelt Art. 28 MWSTV die Rechnungsstellung und die Überwältung der Steuer. Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat der Steuerpflichtige über seine Leistung eine Rechnung mit diversen vorgeschriebenen Angaben auszustellen (Art. 28 Abs. 1 MWSTV), die der Leistungsempfänger benötigt, um gegenüber dem Fiskus die Vorsteuer geltend zu machen (Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Zur Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwältung sind im Übrigen sodann gemäss Art. 28 Abs. 6 MWSTV die Zivilgerichte zuständig (vgl. Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1997, a.a.O., E. 2c/bb).

d. Bei den in Art. 28 Abs. 1 MWSTV genannten Belegen handelt es sich um Rechnungen des Lieferers. Der Umsatzsteuerpflichtige darf die Beweismittel, das heisst die Rechnungen, bis vor der SRK einreichen. Er kann indes nichts für sich ableiten, wenn ihm der Lieferer keine Rechnung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. a und Art. 28 Abs. 1 MWSTV gestellt hat; ein Steuerabzug ist in solchen Fällen nicht möglich, der Bezüger von Lieferungen oder Dienstleistungen kann dem Lieferer gegenüber einzig zivilrechtlich vorgehen. Nachdem von der Verfassungsmässigkeit dieses Formalismus auszugehen ist, sind die Verwaltung und auch die SRK durch diesen «gesetzlichen» Formalismus grundsätzlich gebunden. Erfüllen die vorgewiesenen Rechnungen die kumulativ vorgesehenen Bedingungen nicht, muss die Verwaltung in der Folge den Vorsteuerabzug verweigern; dieser gesetzliche Formalismus kann einzig durch eine entsprechende Regelung gemildert werden, welche das Legalitätsprinzip respektiert. Mit anderen Worten kann eine weniger strikte Praxis nur aufgrund einer Regelung möglich sein, wenn Art. 28 Abs. 1 MWSTV - in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 MWSTV - Auslegungsvarianten enthält, und eine Auslegung auch zulässig ist. Dies ist jedoch nicht der Fall für klare, nicht auslegungsbedürftige Begriffe, wie zum Beispiel die Nummer, unter welcher der Lieferer im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist. Diese Nummer muss somit in der Rechnung figurieren und kann nicht durch den Bezüger im Nachhinein eingefügt werden. Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV ist auch unter diesem letztgenannten Aspekt eindeutig formuliert. Im Übrigen ist in Anbetracht des genannten Formalismus davon auszugehen, dass eine Toleranz, die es erlauben würde, dass der Bezüger vom Lieferer zu dem Zeitpunkt, in dem feststeht, dass die gesetzlichen Bedingungen nicht erfüllt sind, eine Bestätigung verlangt, wonach der Lieferer den betreffenden Umsatz abgerechnet hat, und diese Bestätigung der ESTV vorweist, zu weit geht und nicht akzeptiert werden kann.

5.-6. (...)

7. Im vorliegenden Fall rügt die Beschwerdeführerin insbesondere, dass die ESTV die angeforderten und am 14. Juni 1999 eingereichten Belege lediglich zum Teil als zum Vorsteuerabzug berechtigt anerkannt habe.

a. (...) Auch die Rüge der fehlenden behördlichen Information ist nicht zu hören, ist doch davon auszugehen, dass auch die Beschwerdeführerin wie jeder Mehrwertsteuerpflichtige vor Einführung der Mehrwertsteuer entsprechende Unterlagen,

insbesondere die Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige vom Herbst 1994 bzw. Frühling 1997[8], von der ESTV erhalten hat.

b. Wie sich aus den in den Akten enthaltenen, von der Beschwerdeführerin am 14. Juni 1999 der ESTV eingereichten Belegen ergibt, entsprechen diese nicht den in E. 4b genannten Anforderungen: entweder fehlt ihnen die Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers, die Angabe des Mehrwertsteuersatzes oder die Adresse des Empfängers. Coupons von Registrierkassen anerkennt die ESTV zwar praxisgemäss bis zu Beträgen von Fr. 200.- auch dann als Vorsteuerbelege, wenn sie Namen und Adresse des Empfängers der Leistung nicht nennen. Kassazettel dagegen müssen sämtliche Angaben nach Art. 28 Abs. 1 Bst. a - f MWSTV enthalten (vgl. Entscheid der SRK vom 9. November 1999, publiziert in MWST-Journal 1/2000 S. 1 ff., E. 5; Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 758 ff.). Die Rüge der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Belege über Fr. 200.- verfährt daher und auch nach dem in E. 7a Gesagten nicht; nach den vorstehenden Ausführungen sind die genannten Angaben notwendig (vgl. E. 4b). Insofern kann die Beschwerdeführerin auch nichts aus dem Umstand zu ihren Gunsten ableiten, wenn Lieferer, mithin Grossbetriebe, keine mehrwertsteuerkonforme Belege ausstellen würden, ist doch diesbezüglich von einer zivilrechtlichen Fragestellung auszugehen, für die der Zivilrichter zuständig ist (vgl. E. 4d).

c. Was die mit der vorliegenden Beschwerde eingereichten Belege anbelangt, so ist festzuhalten, dass in Bezug auf die Rechnung der V. AG vom 26. Januar 1995 die genannten Voraussetzungen ebensowenig gegeben sind, denn ihr fehlt die Angabe des Mehrwertsteuersatzes. Bei der bereits im Einspracheverfahren eingereichten Rechnung des Pneuhauses B. vom 30. Januar 1995 wurde zwar die fehlende Mehrwertsteuernummer nachträglich von Hand eingesetzt. Dieses Vorgehen ist aber, wie oben ausgeführt (vgl. E. 4d), in der Mehrwertsteuerverordnung nicht vorgesehen und kann nicht akzeptiert werden; diesbezüglich steht einzig der zivilrechtliche Weg offen. Hinsichtlich der übrigen, der SRK eingereichten Belege ist festzustellen, dass sie die formellen Voraussetzungen als Vorsteuerbelege ebenso wenig erfüllen; dies gilt namentlich auch für die Kassazettel (vgl. E. 7b sowie den Entscheid der SRK vom 9. November 1999, a.a.O., E. 5): auch hier fehlen die Mehrwertsteuernummer, der Mehrwertsteuersatz oder die Adresse des Empfängers.

d. Zusammenfassend sind auch aufgrund der mit der vorliegenden Beschwerde eingereichten Beilagen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt. Die diesbezüglichen Rügen sind daher unbegründet, die Beschwerde insoweit abzuweisen.

[8] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL/EDMZ), 3000 Bern.

Dokumente der SRK