

# **BVGer A-1365/2006 vom 19. März 2007**

Bundesverwaltungsgericht, 2007-03-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1365\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1365_2006)

FR: TAF A-1365/2006 du 19 mars 2007

IT: TAF A-1365/2006 del 19 marzo 2007

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das BVGer übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das BVGer ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 27. Mai 2004 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### **E. 2**

Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG).

#### **E. 2.1**

Als Ort einer Lieferung gilt der Ort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 13 Bst. a MWSTG) oder wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten beginnt (Bst. b). Als Ort der Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung gilt der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden (Art. 14 Abs. 3 Bst. b MWSTG; Empfängerortsprinzip).

#### **E. 2.2**

Der Bundesrat ist zuständig zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann (Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Der Bundesrat hat die Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 28 ff.

MWSTGV geregelt.

### **E. 2.3**

Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen, in der sie angeben muss: a. den Namen und die Adresse, unter denen sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die sie im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet, sowie die Nummer, unter der sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist; b. den Namen und die Adresse des Empfängers der Lieferung oder der Dienstleistung, wie er im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt; c. Datum oder Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung; d. Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung; e. das Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung; f. den Steuersatz und den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, so genügt die Angabe des Steuersatzes (Art. 37 Abs. 1 MWSTG). Nachdem die ESTV diese Bestimmung praxismässig streng formalistisch auslegte und anwendete, hat der Verordnungsgeber diesen Formalismus am 24. Mai 2006 gemildert (AS 2006 2353): Die ESTV hat 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 Artikel 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (Art. 15a MWSTGV). Allein aufgrund von Formmängeln wird 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 MWSTGV). Art. 15a und 45a MWSTGV stellen materiell so genannte Verwaltungsverordnungen mit Aussenwirkung dar (zum Begriff: Häfelin/Müller/Uhlmann, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 129 ff.; Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 103), die darauf ausgerichtet sind, der ESTV für die Anwendung und Auslegung der entsprechenden Normen des Mehrwertsteuergesetzes Weisung zu erteilen. Als Dienstanweisungen des Bundesrates an die ESTV mit Aussenwirkung entfalten sie auch Auswirkungen auf das Verhältnis zwischen der Verwaltung und den steuerpflichtigen Personen (vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 zur "Behandlung von Formmängeln", Einleitung, online auf: [www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/praxis/2006.htm](http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/praxis/2006.htm)). Der Bundesrat will damit eine einheitliche, gleichmässige, rechtsgleiche und sachrichtige Praxis in der Anwendung des geltenden Mehrwertsteuergesetzes sicherstellen und eine gleichmässige Ausübung des Ermessens durch die ESTV fördern (Praxismitteilung, a.a.O., Einleitung 3. Abschnitt; vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 124). Die ESTV trägt diesen Verwaltungsanweisungen des Bundesrates nicht nur inskünftig Rechnung, sondern auch bezüglich aller per 1. Juli 2006 bestrittenen, noch pendenten Fälle, mithin rückwirkend (Praxismitteilung, a.a.O., Einleitung in fine). Da die Verwaltung mit dieser Rückwirkung eine Gleichbehandlung aller hängigen Verfahren beabsichtigt und mit der sofortigen Befolgung der Anweisungen des Bundesrates Rechtssicherheit schafft, dem überspitzten Formalismus entgegenwirkt und letztlich die Steuerneutralität anstrebt (vgl. Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos?, in: Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 65, zur "tolérance administrative" bei Formvorschriften), sieht sich das Bundesverwaltungsgericht nicht veranlasst, die Rückwirkung der Verwaltungsanweisungen im Bereich von Formmängeln in Frage zu stellen.

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall stellt sich die Vorinstanz mit Bezug auf die Werbeleistungen der Z.\_\_\_\_\_ AG auf den Standpunkt, es lägen steuerbefreite Dienstleistungsexporte vor, sofern der Nachweis der Ausfuhr erbracht sei; auf einer steuerbefreiten Dienstleistung werde keine Steuer in Rechnung gestellt, weshalb sie einem ausländischen Leistungsempfänger auch nicht vergütet werden könne.

#### **E. 3.1**

Der Ort der fraglichen Werbeleistungen hat nach dem Empfängerortsprinzip als im Ausland erbracht zu gelten (E. 2.1), selbst wenn im vorliegenden Fall die Inserate in der Schweiz erschienen und für schweizerische Kunden bestimmt sind. Liegt der Ort der Leistungen im Ausland, hat der inländische Erbringer für die dem örtlichen Geltungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterliegenden Leistungen in der Tat keine Steuer an den Empfänger mit Sitz im Ausland in Rechnung zu stellen; denn solche Leistungen sind in der Schweiz schlicht nicht steuerbar. Systemlogisch kann an Letzteren keine schweizerisch erhobene Steuer im Vergütungsverfahren gemäss Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG erstattet werden. Folglich hat die Vorinstanz mit Recht die Vergütung an den Beschwerdeführer der für die Werbeleistungen der Z.\_\_\_\_\_ AG an ihn in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer verweigert, wenngleich mit unpräziser Begründung (es liege ein steuerbefreiter Dienstleistungsexport ins Ausland vor; denn hierfür wäre unter den gegebenen Voraussetzungen eine Vergütung grundsätzlich möglich [Art. 29 Abs. 1 MWSTGV]).

#### **E. 3.2**

An diesem Ergebnis ändert nichts, dass der Beschwerdeführer richtigerweise geltend macht, die Z.\_\_\_\_\_ AG hätte jeweils ohne Mehrwertsteuer an ihn Rechnung stellen müssen und er erhebe Anspruch auf Gutschrift der deswegen zuviel in Rechnung gestellten Steuer. Entsteht nämlich ein Streit zwischen ihm und der Leistungserbringerin über die Überwälzung und damit auch einer allfälligen Rückforderung dieser Steuer, ist der Weg der zivilen Gerichtsbarkeit zu beschreiten (Art. 37 Abs. 6 MWSTG). Soweit der Beschwerdeführer vorträgt, er erwarte von der ESTV nun endlich eine "präzise Antwort, ob die Z.\_\_\_\_\_ AG dem Beschwerdeführer die zuviel in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer mittels Gutschrift rückvergüten kann" und diese Erwartungshaltung gegenüber der ESTV überhaupt justiziabel ist, ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass ihn die ESTV im Verlaufe des Verfahrens mehrfach mit Recht auf den Zivilprozessweg verwies, und sie ihm gegenüber nicht verpflichtet werden kann, Auskünfte zu erteilen, welche das Rechtsverhältnis zwischen ihr und der Leistungserbringerin betreffen.

#### **E. 3.3**

Im Eventualantrag (Beschwerdeantrag Ziff. 2) beantragt der Beschwerdeführer die Rückerstattung der ihm durch die Z.\_\_\_\_\_ AG im Jahre 2001 in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 4'145.80 für den Fall, die Leistungserbringerin habe die Mehrwertsteuer zu Recht erhoben. Dieser Eventualantrag erweist sich bereits deshalb als unbegründet, weil die Z.\_\_\_\_\_ AG - wie erwähnt - die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung hätte stellen dürfen und der Beschwerdeführer für eine allfällige Rückforderungsstreitigkeit den Zivilprozessweg zu beschreiten hat. Die Beschwerde ist bezüglich der Werbeleistungen der Z.\_\_\_\_\_ AG abzuweisen. Für eine Anwendung von Art. 15a oder von Art. 45a MWSTGV bleibt kein Raum.

### **E. 4**

Der Ort der Lieferungen der im Inland verbleibenden Einladungskarten und Prospekte der in der Schweiz domizilierten Firma Y. \_\_\_\_\_ an den Beschwerdeführer liegt unbestrittenermassen und zweifelsfrei im Inland. Anders als die Werbeleistungen der Z. \_\_\_\_\_ AG sind sie deshalb grundsätzlich dem Vergütungsverfahren im Sinne von Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG zugänglich.

#### **E. 4.1**

Mit Recht weist die ESTV darauf hin und es versteht sich von selbst, dass nicht nur die Rechnungen an die steuerpflichtigen Leistungsempfänger im Inland, sondern auch jene an die Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland, welche eine Vergütung der ihnen überwältzten Mehrwertsteuer beanspruchen, den Anforderungen von Art. 37 MWSTG genügen müssen. Denn die Rechnung weist die auf der Seite der Eingangsleistung aufgelaufene Steuer aus, weshalb ihr im Vergütungsverfahren die gleiche zentrale Bedeutung beizumessen ist wie im ordentlichen Abrechnungsverfahren mit Vorsteuerabzug.

#### **E. 4.2**

Bezüglich der Lieferungen der Firma Y. \_\_\_\_\_ verweigert die ESTV eine Steuervergütung, weil auf den entsprechenden Rechnungen die Adresse des Beschwerdeführers "nicht korrekt" wiedergegeben sei (Vernehmlassung der ESTV, S. 4 Ziff. 5). In ihrer Stellungnahme vom 19. Februar 2007 äussert sich die Verwaltung einzig zu Art. 45a MWSTGV und führt aus, diese Bestimmung komme vorliegend nicht zum Tragen, weil die strittigen Punkte ausnahmslos Bereiche des materiellen Mehrwertsteuerrechts betreffen. Die ESTV verkennt, dass der Bundesrat sie mit Art. 15a MWSTGV unter anderem anweist, auch Rechnungen anzuerkennen, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse des Leistungsempfängers nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (E. 2.3). In den Rechnungen der fraglichen Jahre 2001 und 2002 verzeichnete die leistungserbringende Firma Y. \_\_\_\_\_ den Beschwerdeführer mit "W. \_\_\_\_\_ Pelze, Postfach [Nr.], [PLZ] B. \_\_\_\_\_". Die mehrwertsteuerkonforme Rechnung hätte gemäss Schreiben der ESTV vom 31. August 1998 an den Beschwerdeführer hingegen wie folgt adressiert werden müssen: "W. \_\_\_\_\_ Pelze, X. \_\_\_\_\_ (D), per Adresse Postfach [Nr.], [PLZ] B. \_\_\_\_\_" oder lautend auf die Adresse seines Geschäftssitzes in Deutschland. Nicht weniger als bei der "mehrwertsteuerkonformen" Variante der ESTV geht aus den tatsächlich ausgestellten Rechnungen hervor, dass "W. \_\_\_\_\_ Pelze" bzw. das Pelzgeschäft von H.W. \_\_\_\_\_, welches über ein Postfach in B. \_\_\_\_\_ verfügt, Leistungsempfänger ist. Damit ist der Beschwerdeführer anhand der Angaben auf den fraglichen Rechnungen eindeutig und rechtsgenügend identifiziert; und zwar sowohl im Geschäftsverkehr mit der Firma Y. \_\_\_\_\_, welche die Aufträge von H.W. \_\_\_\_\_ aus dessen Sitz in Deutschland entgegen nahm, als auch im Verhältnis zur ESTV. Allein deshalb sind die Voraussetzungen von Art. 15a MWSTGV bereits erfüllt. Unter anderem solche Formmängel (hier: mangelhafte Adressierung durch den Leistungserbringer) hatte der Bundesrat mit seinen Anweisungen an die ESTV im Visier. Ein Steuerausfall für den Fiskus entsteht vorliegend nicht, denn der Vorsteuerabzug bzw. hier die Steuervergütung ist materiell gerechtfertigt (vgl. Praxismitteilung, a.a.O., Einleitung, sowie II. Teil S. 11). Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen (Beschwerdeantrag Ziff. 1). Die ESTV hat einen Vergütungszins zu 5 % auszurichten (Art. 48 Abs. 4 MWSTG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und

Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]).

### **E. 4.3**

An diesem Ergebnis ändert das Vorbringen der ESTV nichts, sie habe dem Beschwerdeführer am 31. August 1998 Weisung erteilt betreffend die für eine Steuervergütung notwendigen Voraussetzungen; allein aufgrund dieser Weisung bzw. deren Nichtbefolgung durch den Beschwerdeführer sei die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV von vornherein ausgeschlossen. Ob eine Weisung der ESTV die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV auszuschliessen vermag, kann hier offen bleiben. Zum einen führt Art. 15a und nicht Art. 45a MWSTGV zur Gutheissung der Beschwerde in diesem Punkt, zum andern ist die Weisung zu einem Zeitpunkt erfolgt, als die ESTV Art. 37 MWSTG noch anders auslegte als sie dies nunmehr aufgrund der Anordnung des Bundesrates tut. Ebenso wenig durchzudringen vermag die Vorinstanz mit dem Vorbringen, die Rechnungsstellung mittels Postfachadressierung in der vorliegenden Form sei aus Gründen einer klaren Abgrenzung von Inland- zu Auslandumsätzen unzulässig. Die Firma Y.\_\_\_\_\_ hat die fraglichen Lieferungen der im Inland verbleibenden Einladungskarten und Prospekten dem Beschwerdeführer jeweils mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Bereits dieser Sachumstand zeigt vor dem Hintergrund von Art. 13 MWSTG zweifelsfrei und schlüssig auf, dass für die beteiligten Parteien von allem Anfang klar war, es handle sich um Inlandlieferungen. Die von der ESTV geforderte Adressierung ist jedenfalls für die Abgrenzung der Inlandleistungen einerseits von Ausandleistungen andererseits weder erforderlich noch geeignet. Massgebend ist ohnehin einzig, dass der Bundesrat die ESTV mit Art. 15a MWSTGV anweist, über Formmängel der vorliegenden Art hinweg zu sehen.

### **E. 5**

Folglich ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 1'000.--) im Umfange von Fr. 500.-- zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss ist mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und der Überschuss (Fr. 500.--) zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden und berufsmässig vertretenen Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von insgesamt Fr. 750.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, SR 173.320.2).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.