

# **BVGer A-343/2024 vom 16. April 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-04-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-343\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-343_2024)

FR: TAF A-343/2024 du 16 avril 2025

IT: TAF A-343/2024 del 16 aprile 2025

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. auch Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 1.3**

Anfechtungsobjekt im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist der Einspracheentscheid vom 30. November 2023 (Sachverhalt Bst. C.a). Indem die Beschwerdeführerin beantragt, der Vergütungsantrag 2021 solle vollumfänglich gutgeheissen werden, beantragt sie sinngemäss dessen Aufhebung.

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 1.5.1**

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog.

subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz kann indes dadurch relativiert werden, dass der betroffenen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Diese Bestimmungen sind auch im Mehrwertsteuerverfahren anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG), das als spezialgesetzliche Mitwirkungspflicht das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip vorsieht (BGE 140 II 202 E. 5.4; 137 II 136 E. 6.2; Urteil des BGer 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 3.1).

### **E. 1.5.2**

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Art. 81 Abs. 3 MWSTG ist dabei lediglich deklaratorisch; der Grundsatz ergibt sich bereits aus Art. 19 VwVG, der auf Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (BZP, SR 273) zurückgreift (Urteil des BGer 2C\_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.3 m.H.). Daraus folgt, dass Nachweise nicht an eine besondere Form gebunden sind und nicht ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden dürfen (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; Urteile des BGer 2C\_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.2; 2C\_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.3; 2C\_850/2014, 2C\_854/2014 vom 10. Juni 2016 E. 6.1). Es ist mit anderen Worten nicht zulässig, einen Numerus clausus von Beweismitteln zu definieren (Ivo P. Baumgartner et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 10 Rz. 111; Felix Geiger in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2019], Art. 81 N. 11; Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2015 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2015], Art. 81 N. 24).

### **E. 1.6.1**

Werden Rechtsetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (auf Bundesebene an den Bundesrat) übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Die Legislative ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von (sog. unselbstständigen) Verordnungen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 110 und Rz. 364). Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und die Grundzüge der delegierten Materie - das heisst die wichtigen Regelungen - im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; BGE 144 II 376 E. 7.2; 137 II 409 E. 6.4; 133 II 331 E. 7.2.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-2702/2018 vom 23. April 2019 E. 2.4.2; B-4572/2012 vom 17. März 2015 E. 4.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 368).

### **E. 1.6.2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verordnungsbestimmung des Bundesrates auf Beschwerde hin vorfrageweise auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (sog. konkrete bzw. akzessorische Normenkontrolle). Es ist dabei zwischen gesetzesvertretenden und vollziehenden Verordnungen zu unterscheiden.

#### **E. 1.6.2.1**

Vollziehungsverordnungen haben den Gedanken des Gesetzgebers durch Detailvorschriften näher auszuführen und auf diese Weise die Anwendbarkeit der Gesetze zu ermöglichen. Sie

dürfen das auszuführende Gesetz - wie auch alle anderen Gesetze - weder aufheben noch abändern. Sie müssen der Zielsetzung des Gesetzes folgen und dürfen dabei lediglich die Regelung, die in grundsätzlicher Weise bereits im Gesetz Gestalt angenommen hat, aus- und weiterführen. Durch eine Vollziehungsverordnung dürfen den Rechtsunterworfenen grundsätzlich keine neuen Pflichten auferlegt werden, selbst wenn diese durch den Gesetzeszweck gedeckt wären (vgl. BGE 142 II 451; 136 I 29 E. 3.3; Urteil des BGer 2C\_854/2021, 2C\_855/2021 vom 29. November 2022 E. 5.2.1 m.w.H.). Zum Erlass von Vollziehungsverordnungen ist der Bundesrat grundsätzlich aufgrund von Art. 182 Abs. 2 BV auch ohne gesetzliche Ermächtigung befugt (BGE 125 V 266 E. 6a; Pierre Tschannen, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 182 Rz. 12).

### **E. 1.6.2.2**

Demgegenüber ergänzt der Ordnungsgeber mittels (unselbständigen) gesetzesvertretenden Rechtsverordnungen die gesetzliche Regelung, soweit das Gesetz ihn hierzu ermächtigt (vgl. Urteile 2C\_397/2021 vom 25. November 2021 E. 4; 2C\_765/2020 vom 14. Januar 2021 E. 5). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen, richtet sich die richterliche Kontrolle zunächst auf die Gesetzmässigkeit. Erweist sich die Verordnung als gesetzmässig und ermächtigt das Gesetz den Bundesrat nicht, von der Bundesverfassung abzuweichen, prüft das Bundesverwaltungsgericht auch die Verfassungsmässigkeit der Rechtsverordnung (BGE 144 II 454 E. 3.2; 143 III 87 E. 4.4; 141 II 169 E. 3.4; BVGE 2010/33 E. 3.1.1; Urteil des BVer A-988/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.4). Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (statt vieler: BGE 144 II 454 E. 3.3; 137 II 217 E. 2.3; 131 II 562 E. 3.2, je m.w.H.; BVGE 2010/33 E. 3.1.1; Urteile des BVer A-637/2020 vom 5. Februar 2021 E. 5.3.3; A-2856/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 1.6.4; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 370).

### **E. 1.7**

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen. Vom klaren, das heisst eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, wenn triftige

Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Grund und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 150 II 26 E. 3.5; 147 II 25 E. 3.3 je m.w.H.).

### **E. 2.1**

Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Vergütungsperiode 2021. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in der vor Inkrafttreten der jüngsten Teilrevision (bis zum 31. Dezember 2024) gültig gewesenen Fassung massgebend (AS 2009 5203, 2017 3575). Darauf wird nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

### **E. 2.2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG [AS 2009 5203]). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung sowie der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch Klaus A. Vallender, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 130 N. 25 ff.; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.2.1 m.H.).

### **E. 2.2.2**

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuermultifazilität entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.3.4; 125 II 326 E. 6a; 124 II 193 E. 8a m.H.; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.2.2).

### **E. 2.3.1**

Gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG bestimmt der Bundesrat, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern und Abnehmerinnen mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Leistungen sowie auf ihren Einfuhren bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder

Geschäftssitzes vergütet werden kann (sog. «Vorsteuervergütungsverfahren»); dabei haben grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestehen.

#### **E. 2.3.2**

Das Vorsteuervergütungsverfahren gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG ist als Pendant zum Vorsteuerabzug zu betrachten. Inländische Unternehmen können sich im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen registrieren lassen und bei gegebenen Voraussetzungen die von ihnen geleistete Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend machen. Um ausländische Unternehmen, die weder Leistungen im Inland erbringen noch ihren Sitz oder eine Betriebsstätte im Inland haben und sich nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen können (Art. 10 Abs. 1 MWSTG), nicht mit der Mehrwertsteuer zu belasten, dient das Vorsteuervergütungsverfahren (Urteile des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.3.1; A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.3.1 je m.H.).

#### **E. 2.3.3**

Die Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBl 2008 6885, 7023 f. [nachfolgend: Botschaft vom 25. Juni 2008]) hält zu dieser Norm Folgendes fest: «Dieser Artikel [im bundesrätlichen Entwurf noch Art. 106, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts] entspricht dem bisherigen Artikel 90 MWSTG. Zwecks besserer Lesbarkeit und Verständlichkeit wird neu unterschieden zwischen den Ausführungsbestimmungen, die der Bundesrat zu erlassen hat (Abs. 1) und denjenigen Bereichen, in welchen der Bundesrat nähere Bestimmungen erlassen kann, wenn er dies als notwendig erachtet bzw. wenn die Praxis zeigt, dass ein Regelungsbedarf besteht (Abs. 2). Ausserdem ist der Artikel deutlich kürzer, da, wann immer möglich, die Kompetenzdelegationen bei den einschlägigen Bestimmungen im Gesetz geregelt werden. Absatz 1 Buchstabe b behandelt die Möglichkeit, Abnehmern und Abnehmerinnen mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen zu vergüten. Dies kommt jedoch nur in Betracht, wenn das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes gegenüber der Schweiz Gegenrecht gewährt. Der Bundesrat regelt die übrigen Voraussetzungen der Vergütung. Es handelt sich dabei um das sogenannte Vorsteuervergütungsverfahren, das an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt; Anspruch auf eine derartige Vorsteuervergütung haben nur Unternehmen, die im Land ihres Sitzes als MWST-Pflichtige registriert sind. Die entsprechenden Bestimmungen sind heute in den Artikeln 28 ff. MWSTGV enthalten.»

#### **E. 2.3.4.1**

Der Bundesrat hat die kumulativ geltenden Voraussetzungen für eine Steuervergütung gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG in Art. 151 ff. MWSTV präzisiert. Dabei wurden weitgehend die bereits unter dem aMWSTG geltenden Bestimmungen übernommen und um die bisher geübte Verwaltungspraxis der ESTV ergänzt (Baumgartner et al., a.a.O., § 7 Rz. 133; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2022, N. 1835).

#### **E. 2.3.4.2**

Gemäss Art. 151 Abs. 1 MWSTV (in der vorliegend anwendbaren, seit dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 6307]) hat Anspruch auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich in der Schweiz Leistungen gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohnsitz, Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Ausland hat; b) im Inland nicht

steuerpflichtige Person ist; c) unter Vorbehalt von Art. 151 Abs. 2 MWSTV im Inland keine Leistungen erbringt; und d) seine oder ihre Unternehmereigenschaft im Land des Wohnsitzes, des Geschäftssitzes oder der Betriebsstätte gegenüber der ESTV nachweist. Der Anspruch auf Steuervergütung bleibt gewahrt, wenn die Person nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist und nicht auf diese Befreiung verzichtet (Art. 151 Abs. 2 MWSTV [AS 2017 6307]).

#### **E. 2.3.4.3**

Die Steuervergütung setzt voraus, dass der Staat des Wohn- oder Geschäftssitzes beziehungsweise der Betriebsstätte des antragstellenden ausländischen Unternehmens ein entsprechendes Gegenrecht gewährt (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG, Art. 151 Abs. 3 MWSTV und Art. 152 MWSTV). Gemäss Art. 152 Abs. 1 MWSTV gilt das Gegenrecht als gewährt, wenn: a. Unternehmen mit Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz im betreffenden ausländischen Staat für die auf dort bezogenen Leistungen bezahlte Mehrwertsteuer ein Vergütungsanspruch zusteht, der bezüglich Umfang und Einschränkungen dem Vorsteuerabzugsrecht entspricht, das im ausländischen Staat ansässige Unternehmen geniessen; b. im betreffenden ausländischen Staat keine mit der schweizerischen Mehrwertsteuer vergleichbare Steuer erhoben wird; oder c. im betreffenden ausländischen Staat eine andere Art von Umsatzsteuer als die schweizerische Mehrwertsteuer erhoben wird, die Unternehmen mit Wohn- oder Geschäftssitz im ausländischen Staat gleich belastet wie Unternehmen mit Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz. Die ESTV führt eine Liste mit den Staaten, mit denen eine Gegenrechtserklärung ausgetauscht wurde (Art. 152 Abs. 2 MWSTV). Österreich ist auf dieser Liste aufgeführt (Länderliste [Stand 8. November 2023]; abrufbar über [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > MWST > Formulare > VAT Refund > Länderliste; abgerufen am 3. Februar 2025).

#### **E. 2.3.4.4**

Die Steuervergütung entspricht bezüglich Umfang und Einschränkungen dem Vorsteuerabzugsrecht nach den Art. 28-30 und 33 Abs. 2 MWSTG, wobei eine Vergütung höchstens in der Höhe des für die Leistung gesetzlich vorgesehenen Steuersatzes erfolgt und bezahlte Mehrwertsteuer auf Leistungen, die nach dem MWSTG nicht der Mehrwertsteuer unterliegen oder davon befreit sind, nicht vergütet wird (Art. 153 Abs. 1 MWSTV [AS 2017 6307]). Rückzahlbare Steuern werden nur vergütet, wenn deren Betrag in einem Kalenderjahr mindestens Fr. 500.-- erreicht (Art. 153 Abs. 3 MWSTV). Die Vergütungsperiode entspricht dem Kalenderjahr. Der Vergütungsantrag ist innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, in dem die Leistung in Rechnung gestellt wurde (Art. 154 MWSTV [AS 2018 3143]).

#### **E. 2.3.4.5**

Art. 155 MWSTV regelt das Verfahren. Der Antrag auf Steuervergütung ist gemäss dieser Norm mit den Originalrechnungen der Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen bzw. mit den Veranlagungsverfügungen des BAZG an die ESTV zu richten. Die Originalrechnungen müssen die Anforderungen gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTG erfüllen und auf den Namen des Antragstellers oder der Antragstellerin lauten (Art. 155 Abs. 1 MWSTV in der vorliegend anwendbaren, bis 31. Dezember 2024 gültig gewesenen Fassung [AS 2009 6743; Hervorhebungen durch das Bundesverwaltungsgericht], vgl. ausführlicher zum Ganzen: Geiger, Kommentar MWSTG 2019, Art. 107 N. 12 ff.; Béatrice Blum, MWSTG Kommentar 2015, Art. 107 N. 27 ff.; Baumgartner et al., a.a.O., § 7 N. 135 ff.).

Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Rechtsgrundlagen in verschiedenen Urteilen wiedergegeben, ohne sich aber eingehend mit dem Aspekt der Originalrechnung befassen zu müssen (vgl. Urteile des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.3.3; A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.3.2; A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.6.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019]).

#### **E. 2.3.4.6**

Gemäss der seit dem 1. Januar 2025 geltenden Fassung von Art. 155 Abs. 1 MWSTV (AS 2024 485) ist der Antrag auf Steuervergütung mit den Rechnungen der Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen oder mit den Veranlagungsverfügungen des BAZG an die ESTV zu richten. Die Rechnungen müssen die Anforderungen nach Art. 26 Abs. 2 MWSTG erfüllen und auf den Namen des Antragstellers oder der Antragstellerin lauten (Hervorhebungen durch das Bundesverwaltungsgericht). Den Erläuterungen der ESTV zur Änderung der Mehrwertsteuerordnung vom 21. August 2024 (abrufbar über [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Die ESTV > Medien und News > News > Bundesrat verabschiedet Teilrevision der Mehrwertsteuer-verordnung; abgerufen am 30. Januar 2025) ist dazu Folgendes zu entnehmen: «Künftig soll es nicht mehr zwingend erforderlich sein, die Originalrechnung einzureichen. Zum einen sind aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung die Originalrechnungen vermehrt digital und der eingereichte Ausdruck stellt somit keine Originalrechnung dar. Zum anderen kann dank dieser Änderung die Automatisierung und Digitalisierung bei der Verarbeitung von Vergütungsgesuchen vorangetrieben werden. Ausserdem wird eine Ungleichbehandlung beseitigt, da für Inländer aufgrund der freien Beweiswürdigung nicht zwingend Originalbelege nötig sind, um die Vorsteuer zu beanspruchen».

#### **E. 2.4.1**

Der MWST-Info Nr. 18 (Vergütungsverfahren) der ESTV (in der vorliegend anwendbaren, am 8. Juli 2013 bzw. 5. Januar 2022 publizierten und bis 31. Dezember 2024 gültig gewesenen Fassung) ist - soweit interessierend - Folgendes zu entnehmen: «4 Formelle Voraussetzungen und Verfahren 4.1 Originalrechnungen und Veranlagungsverfügungen Der Antrag auf Vergütung wird zusammen mit den Originalrechnungen der Leistungserbringer bzw. den Veranlagungsverfügungen des BAZG [der EZV] (Einfuhrsteuer) eingereicht (Art. 155 Abs. 1 MWSTV). 4.1.1 Anforderungen an die Originalrechnungen Aus diesen Belegen muss ersichtlich sein, dass der Antragsteller auch der Leistungsempfänger der fakturierten Leistung ist, bzw. bei der Einfuhr von Gegenständen wirtschaftlich über diese verfügen kann. Die Belege müssen den Leistungserbringer, den Leistungsempfänger und die Art der Leistung eindeutig identifizieren. Gemäss Artikel 26 Absatz 2 MWSTG i.V.m. Artikel 155 Absatz 1 MWSTV haben die Rechnungen folgende Elemente zu enthalten: Name und Ort des Leistungserbringers, wie er im Geschäftsverkehr auftritt, sowie die Nummer, unter der er im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist; Name und Ort des Leistungsempfängers, wie er im Geschäftsverkehr auftritt; Datum oder Zeitraum der Leistungserbringung, soweit diese nicht mit dem Rechnungsdatum übereinstimmen; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt für die Leistung; den anwendbaren Steuersatz und den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag; schliesst das Entgelt die Steuer ein, so genügt die Angabe des anwendbaren Steuersatzes. (...)

#### **E. 2.4.2**

Ziff. 1.6.1 der MWST-Info 16 (Buchführung und Rechnungsstellung) der ESTV ist in der vorliegenden anwendbaren Fassung (publiziert am 26. Juni 2018) - soweit interessierend - Folgendes zu entnehmen: «Geschäftsbücher und Buchungsbelege können auf Papier, elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, soweit dadurch die Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Geschäftsvorfällen und Sachverhalten gewährleistet ist (Art. 958f Abs. 3 OR). Das Gleiche gilt für die mehrwertsteuerrelevante Geschäftskorrespondenz. Geschäftsbücher, Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz, die ausschliesslich in elektronischer oder vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, haben die gleiche Beweiskraft wie solche, die ohne Hilfsmittel lesbar sind. Die mit der Vernichtung des ursprünglichen Informationsträgers verbundenen Risiken trägt das aufbewahrungspflichtige Unternehmen. Die zulässigen Informationsträger sind in Artikel 9 GeBüV umschrieben. Die Überprüfung der Daten muss während der gesamten gesetzlich vorgeschriebenen Aufbewahrungsdauer möglich sein. Die Aufzeichnungen müssen jederzeit lesbar gemacht und auf Begehren eines Einsichtsberechtigten zur Verfügung gestellt werden können (Art. 6 GeBüV). Die Papierrechnung, die gescannte Papierrechnung und die elektronische Rechnung sind gleichgestellt, weil die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung für alle Arten von Buchungsbelegen gelten. (...)»

### **E. 2.5.1**

Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern, u.a. die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG), im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt bzw. wirtschaftlich tatsächlich getragen hat.

### **E. 2.5.2**

Nach Art. 59 Abs. 1 MWSTV gilt die Inlandsteuer als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer für den Leistungsempfänger erkennbar von diesem die Mehrwertsteuer eingefordert hat. Dieses Einfordern muss erkennbar sein, um die Berechtigung zum Abzug der überwältigten Mehrwertsteuer als Vorsteuer, sofern alle übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, zu bejahen (Blum, Kommentar MWSTG 2019, Art. 28 Rz. 11). Der Abzug von Vorsteuern knüpft somit an die Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger weiss, dass er dem Leistungserbringer eine Leistung mit Mehrwertsteuer bezahlt hat. Dieses Wissen muss sich dabei aus dem Verhalten des Leistungsempfängers ergeben. Weil der Vorsteuerabzug eine steuermindernde Tatsache ist, muss die steuerpflichtige Person, welche den Vorsteuerabzug geltend macht, den Beweis der Einforderung der Steuer erbringen, also nachweisen, dass der Leistungserbringer die Steuer effektiv offen überwältigt hat (Barbara Henzen, MWSTG Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 30).

### **E. 2.5.3**

Das Vorhandensein einer Rechnung, die den gesetzlichen Anforderungen entspricht, ist im Gegensatz zum alten Mehrwertsteuergesetz (vgl. Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG) keine zwingende materiellrechtliche Voraussetzung mehr für den Vorsteuerabzug. Der Grundsatz der Beweismittelfreiheit erlaubt es der steuerpflichtigen Person, mit anderen Mitteln zu beweisen, dass ihr die Steuer in Rechnung gestellt wurde (Botschaft vom 25. Juni 2008 [BB1 2008 6885, 6934 f. und 6974 f.]; Urteil des BGer 2C\_33/2014 vom 27. Juli 2015 E. 2.3.2; Blum, Kommentar MWSTG 2019, Art. 28 N. 12 und Art. 81 N. 11; Henzen,

MWSTG Kommentar 2015, Art. 28 N. 31). Der Rechnung kommt im Mehrwertsteuerrecht aber weiterhin eine über den reinen Buchungsbeleg hinausgehende Bedeutung zu. Sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat (Urteile des BVGer A-2814/2023 vom 19. April 2024 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C\_302/2024 vom 27. November 2024] E. 2.3.2; A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.1 m.w.H.). Beim Leistungsempfänger bildet der Rechnungsbeleg regelmässig die Basis, jedoch nicht die Voraussetzung, für den Vorsteuerabzug und damit für die Rückforderung der auf der bezogenen Leistung lastenden Mehrwertsteuer (Urteile des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 3.2.2; A-4949/2013 vom 12. März 2014 E. 2.5.2; vgl. Baumgartner et al., a.a.O., § 7 Rz. 3 ff.).

#### **E. 2.5.4**

Der Nachweis durch die steuerpflichtige Person, dass sie die Vorsteuern bezahlt bzw. wirtschaftlich tatsächlich getragen hat, ist an keine besondere Form gebunden (Henzen, MWSTG Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 40). Eine Rechnung ist zwar ein wichtiges Indiz dafür, dass der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer an den Leistungsempfänger überwält hat (vgl. E. 2.5.3), sie sagt jedoch grundsätzlich nichts darüber aus, ob der Leistungsempfänger die Vorsteuern an den Leistungserbringer bezahlt hat (Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.2). Der Nachweis hierfür wird in der Regel durch Buchungs- und Zahlungsbelege erbracht (vgl. Blum, Kommentar MWSTG 2019, Art. 28 Rz. 38; Henzen, MWSTG Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 40). Kann der Nachweis der Entrichtung der Vorsteuer nicht erbracht werden oder kommt es gar nie zur Entrichtung der Vorsteuer, ist der geltend gemachte Vorsteuerabzug zu verweigern bzw. wieder rückgängig zu machen (vgl. Henzen, MWSTG Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 42).

3. 3.1 Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Steuervergütung gestützt auf Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG i.V.m. Art. 151 ff. MWSTV erfüllt. Namentlich ist umstritten, ob die von der Beschwerdeführerin eingereichten Belege als Originalrechnungen i.S.v. Art. 155 Abs. 1 MWSTV (in der vorliegend anwendbaren, bis 31. Dezember 2024 gültig gewesenen Fassung [AS 2009 6743]) gelten bzw., ob der Vergütungsantrag aufgrund des Fehlens einer Originalrechnung abgelehnt werden darf. Dass die Beschwerdeführerin die übrigen Voraussetzungen für die Steuervergütung erfüllt, ist im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht (mehr) umstritten. Insbesondere hat die Vorinstanz in der Vernehmlassung vom 29. Februar 2024 anerkannt, dass die Beschwerdeführerin (nunmehr) ihre Unternehmenseigenschaft für die Vergütungsperiode 2021 nachgewiesen hat (Vernehmlassung S. 1; Beschwerdebeilage Nr. 4).

3.2 Den Akten ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin zusammen mit ihrem Antrag achtzehn Belege eingereicht hat. Dabei handelt es sich um Kopien bzw. Ausdrucke von Rechnungen, die von der B. \_\_\_\_\_ AG, der C. \_\_\_\_\_ GmbH, der D. \_\_\_\_\_ AG und dem Verein E. \_\_\_\_\_ ausgestellt und an die Beschwerdeführerin adressiert wurden. Sie weisen Art und Gegenstand der Leistungen, das dafür geschuldete Entgelt und die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer aus. Die Dokumente weisen zahlreiche Anhaltspunkte auf, die darauf hindeuten, dass die Rechnungen ursprünglich in Papierform und nicht elektronisch per E-Mail übermittelt wurden. Auf den Rechnungen der B. \_\_\_\_\_ AG wurde (wohl auf dem Original) jeweils handschriftlich bei der Empfängerin der Vermerk «z.Hd. F. \_\_\_\_\_» angebracht, was auf den Kopien ersichtlich ist. Überdies enthalten die Rechnungen der B. \_\_\_\_\_ AG den folgenden Hinweis: «Elektronische Rechnung: Erhalten Sie Ihre Rechnung für Ausweis-

und Parking-Produkte künftig rascher und papierlos per E-Mail. Melden Sie sich für den Service an unter [...]». Damit wird impliziert, dass die Rechnungen eben gerade nicht elektronisch versandt wurden. Auf den Rechnungen der C.\_\_\_\_\_ GmbH wurde im Original ein Stempel mit der Bezeichnung «Original» angebracht, was ebenfalls auf die Papierform hinweist. Auf der Rechnung des Vereins E.\_\_\_\_\_ ist ein Eingangsstempel (08. Juli 2021 betreffend die Rechnung vom 30. Juni 2021) erkennbar, was ebenfalls ein Hinweis darauf darstellt, dass die Rechnung ursprünglich in Papierform zugestellt wurde.

4. 4.1 Gemäss dem eindeutigen Wortlaut von Art. 155 Abs. 1 MWSTV (AS 2009 6743) in allen massgeblichen Sprachfassungen ist der Antrag auf Steuervergütung mit den Originalrechnungen (frz.: «factures originales»; ital.: «originali delle fatture») zu erbringen. Nichts anderes ergibt sich aus der einschlägigen Verwaltungsverordnung in den vorliegend anwendbaren Fassungen (E. 2.4).

4.2 4.2.1 Die Beschwerdeführerin führt aus, dass es sich bei den von ihr eingereichten Belegen um Abzüge handle, die der elektronischen Aufbewahrung entnommen wurden. Diese würden auf den «seinerzeit eingescannten Originalbelegen bzw. zugestellten PDF-Rechnungen» basieren.

4.2.2 Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin geht damit unzweideutig hervor, dass es sich bei den eingereichten Belegen nicht um Originaldokumente, sondern um Vervielfältigungen handelt. Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, auch Abzüge von Originalbelegen seien als «Originalrechnungen» zu betrachten, kann ihr nicht gefolgt werden. Sie beruft sich dabei auf die Ziff. 1.6.1 MWST-Info 16, wonach Buchungsbelege elektronisch aufbewahrt werden können (vgl. E. 2.4.2). Diese Verwaltungsverordnung beinhaltet jedoch lediglich allgemeine Hinweise zur buchmässigen Erfassung der Mehrwertsteuer und hält fest, dass im Allgemeinen Papierrechnungen, gescannte Papierrechnungen und elektronische Rechnungen gleichgestellt sind. Der für das Vergütungsverfahren einschlägigen Verwaltungspraxis ist aber abweichend davon zu entnehmen, dass zusammen mit einem Vergütungsantrag Originalrechnungen einzureichen sind, wie dies auch aus Art. 155 Abs. 1 MWSTV (AS 2009 6743) klar hervorgeht (E. 2.4.1). Die Beschwerdeführerin kann demnach nichts zu ihren Gunsten aus der MWST-Info Nr. 16 ableiten.

4.2.3 Den in den Akten befindlichen Belegen sind zahlreiche Anhaltspunkte zu entnehmen, die darauf hindeuten, dass die Rechnungen ursprünglich in Papierform zugestellt wurden (E. 3.2). Die Beschwerdeführerin unterlässt es, zur Untermauerung ihrer Behauptung, wonach es sich (zumindest teilweise) demgegenüber vielmehr um «zugestellte PDF-Rechnungen» handeln soll, weitere Beweismittel, wie etwa Übermittlungs-E-Mails, zu den Akten zu reichen. Auch unterlässt sie es, diese Behauptung weiter zu substantiieren. Aufgrund der Akten muss davon ausgegangen werden, dass es sich bei den eingereichten Belegen nicht um Ausdrucke elektronischer Rechnungen i.S. der Ziff. 6.2 der MWST-Info Nr. 18 handelt (E. 2.4.1). Auch aus dieser Bestimmung vermag die Beschwerdeführerin daher nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

4.2.4 Zusammengefasst hat die Beschwerdeführerin - anders als in Art. 155 Abs. 1 MWSTV vorgeschrieben - zusammen mit ihrem Vergütungsantrag keine Originalrechnungen eingereicht.

5. In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die Vorinstanz den Vergütungsantrag der Beschwerdeführerin zu Recht ausschliesslich wegen des Fehlens von Originalrechnungen abgelehnt hat. Es stellt sich insbesondere die Frage, ob die Einreichung von Originalrechnungen gemäss Art. 155 Abs. 1 MWSTV (in der vorliegend anwendbaren Fassung) als zwingendes Erfordernis zu verstehen ist und wenn ja, ob dieses Erfordernis gesetzeskonform ist.

5.1 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, es sei unzulässig, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen. Dies widerspreche dem

Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG). 5.2 Die Vorinstanz führt dazu aus, dass die Rechnung im Rahmen des Vergütungsverfahrens das einzige überprüfbare Dokument sei, da sie die Geschäftsbücher der ausländischen, nicht im Schweizer MWST-Register eingetragenen Unternehmen nicht überprüfen könne. Nur wenn Originalrechnungen vorlägen, sei nachgewiesen, dass diese unverändert seien und auch nur einmalig eingereicht würden. Es genüge daher nicht, eine Kopie der erhaltenen Rechnung beizulegen. Die Beweismittelfreiheit komme somit im Rahmen der Vergütung der Mehrwertsteuer bloss eingeschränkt zum Tragen. Überdies sei auch in Österreich für die Beantragung der Umsatzsteuervergütung die Vorlage von Originalrechnungen erforderlich (Gegenrecht).

5.3 5.3.1 Aus dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung folgt, dass Nachweise nicht an eine besondere Form gebunden sind und nicht ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden dürfen (E. 1.5.2). Die Vorinstanz macht sinngemäss geltend, dass dieser Grundsatz mit Bezug auf das Vergütungsverfahren nicht oder nur eingeschränkt zum Tragen komme. Ob dies zutrifft, ist abhängig vom Umfang der Regelungskompetenz, die dem Bundesrat mit Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG eingeräumt wurde. Es ist daher in einem ersten Schritt die darin enthaltene Delegationsnorm daraufhin zu untersuchen, ob es sich um eine gesetzesvollziehende oder gesetzesvertretende Norm (vgl. E. 1.6.2) handelt.

5.3.1.1 Gemäss dem Wortlaut der Delegationsnorm Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG bestimmt der Bundesrat, unter welchen Voraussetzungen («conditions», «condizioni») den Abnehmern und Abnehmerinnen mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Leistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann. Die Norm überträgt dem Bundesrat somit die Kompetenz - bei Vorliegen des Gegenrechts - die Anforderungen zu regeln und das Verfahren zu schaffen, dass es Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland ermöglicht, sich die Steuer auf den an sie im Inland erbrachten mehrwertsteuerlichen Leistungen vergüten zu lassen. Der Gesetzgeber hätte das Vorsteuervergütungsverfahren auch selbst regeln können, hat es aber dem Bundesrat überlassen. Die dafür zu regelnden Aspekte gehen über eine reine Aus- oder Weiterführung von Regelungen, die in grundsätzlicher Weise bereits im Gesetz Gestalt angenommen haben (vgl. zur Vollziehungsverordnung E. 1.6.2.1), hinaus. Der Bundesrat hat die folgenden Aspekte als zum «Vorsteuervergütungsverfahren» gehörend betrachtet: Die Regelung der Anspruchsberechtigten (Art. 151 MWSTV), Präzisierungen zum Gegenrecht (Art. 151 Abs. 3; Art. 152 MWSTV), die Regelung des Umfangs der Steuervergütung (Art. 153 MWSTV), der Vergütungsperiode (Art. 154 MWSTV), des Verfahrens (Art. 155 MWSTV, worunter u.a. die Pflicht zur Einreichung der Originalrechnung sowie die Pflicht zur Verwendung eines Formulars geregelt wurde; vgl. auch E. 2.3.4.1-2.3.4.5) sowie des Vergütungszinses (Art. 156 MWSTV).

5.3.1.2 Art. 107 MWSTG befindet sich systematisch in den Schlussbestimmungen (7. Titel) im 1. Kapitel «Ausführungsbestimmungen». Die Norm enthält Delegationen in jenen Bereichen, die nicht bei den einschlägigen Bestimmungen im Gesetz geregelt werden konnten (E. 2.3.3). Dabei wurde ursprünglich unterschieden in jene Bereiche, in denen der Bundesrat Ausführungsbestimmungen zu erlassen hat («muss»; Abs. 1) und jenen Bereichen, in welchen der Bundesrat nähere Bestimmungen erlassen kann, wenn dies notwendig sein sollte (Abs. 2; vgl. E. 2.3.3); diese Bestimmung wurde mittlerweile aufgehoben (AS 2024 438, BBl 2021 2363, 61/74). Abs. 3 enthält eine allgemeine Pflicht des Bundesrates zum Erlass von Vollzugsvorschriften. Die in Abs. 1 verankerte Kompetenzdelegation zur Regelung des «Vorsteuervergütungsverfahrens»

konnte nicht einem Regelungsbereich «angehängt» werden, sondern musste an dieser Stelle besonders geregelt werden. Dies zeigt ebenfalls, dass es sich beim «Vergütungsverfahren» um einen eigenständigen Regelungsgegenstand handelt. Dabei muss der Bundesrat Ausführungsbestimmungen erlassen und dabei die Rechte und Pflichten der antragsstellenden Personen regeln. Dafür hat der Gesetzgeber gewisse Grundzüge bzw. Leitlinien vorgegeben, indem er in der Delegationsnorm festgelegt hat, dass grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten haben, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestehen (vgl. dazu unten E. 5.3.2.1). 5.3.1.3 Bei Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG ist demnach von einer gesetzesvertretenden Norm (vgl. zum Begriff E. 1.6.2.2) auszugehen. Auch unter dem aMWSTG wurde die entsprechende Bestimmung (Art. 90 aMWSTG) als eine gesetzesvertretende Norm qualifiziert (Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 107 N. 1). Mit Bezug auf die Delegationsnorm in Art. 90 aMWSTG hat das Bundesverwaltungsgericht überdies festgehalten, dass das Gesetz dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsstufe einräume, welcher für das Gericht verbindlich sei (BVGE 2008/38 E. 2.8 [das Urteil befasste sich mit der Rechtmässigkeit von Art. 28 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer {AS 2000 1347}, welcher die Anspruchsberechtigten für das Vergütungsverfahren regelte]). Im Unterschied zur geltenden Bestimmung enthielt Art. 90 aMWSTG allerdings noch nicht die Vorgabe, wonach grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten haben, wie beim Vorsteuerabzug. 5.3.2 Gestützt auf diese Bestimmung verlangt der Bundesrat als eine der Voraussetzungen zum Nachweis der Rückerstattung eine Rechnung und zwar in Form des Originals. Dieses Erfordernis weicht von dem in Art. 81 Abs. 3 MWSTG verankerten Grundsatz der Beweismittelfreiheit (E. 1.5.2) ab. Ob Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG dem Bundesrat die Kompetenz einräumt, eine Originalrechnung zu verlangen, ist als nächstes zu untersuchen. 5.3.2.1 Gemäss dem Wortlaut der Bestimmung sieht der Gesetzgeber für die Regelung des Verfahrens gewisse Grundsätze bzw. Leitlinien vor. Es sollen dabei grundsätzlich («fondamentalement», «di principio») die gleichen Anforderungen gelten, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug gelten (E. 2.3.1; Hervorhebungen durch das Bundesverwaltungsgericht). Die französische und die italienische Sprachversion stimmen damit überein. Die Verwendung des Begriffes «grundsätzlich» signalisiert, dass Anpassungen oder Ausnahmen nicht ausgeschlossen sind. Abweichungen von der Regelung des Vorsteuerabzugs sind aber nur gerechtfertigt, wenn sich aus dem Vergütungsverfahren selbst, insbesondere aufgrund von Besonderheiten des Regelungsgegenstandes, solche aufdrängen (so auch [zu Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG] Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, Kap. 5 N. 389, wonach es zwar die Grundidee sei, die ausländischen Unternehmen gleich wie die schweizerischen Unternehmen zu behandeln, aber bestimmte Regeln sinnvollerweise im Vorsteuervergütungsverfahren nicht zur Anwendung kommen könnten). 5.3.2.2 Den Gesetzesmaterialien lässt sich zur Formulierung nichts Weiteres entnehmen (vgl. E. 2.3.3). Inhaltlich sollte offensichtlich der bisherige Regelungsgehalt fortgeführt werden, wie der Hinweis auf Art. 90 aMWSTG und die MWSTGV in der Botschaft zeigen (vgl. E. 2.3.3, E. 2.3.4.1). Zur vorliegend zu klärender Frage ist auch der Debatte im Parlament nichts Einschlägiges zu entnehmen (AB NR 2009 S. 493 [Frühjahrssession]; AB SR 2009 S. 441 [Sommeression]). 5.3.2.3 Sinn und Zweck des Vergütungsverfahrens ist es - als Pendant zum Vorsteuerabzug - einen Beitrag zur Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer zu leisten (E. 2.2.2, E. 2.3.2). Unternehmen mit Sitz im Ausland, die in der

Schweiz keine steuerbaren Leistungen erbringen, sollen - gleich wie inländische Unternehmen - nicht mit der Mehrwertsteuer belastet werden. Dies - wie erwähnt - unter der Voraussetzung des Gegenrechts, d.h., dass Unternehmen mit Sitz in der Schweiz im betreffenden ausländischen Staat ein Vergütungsanspruch zusteht, der dem den dort ansässigen Unternehmen zustehenden Vorsteuerabzugsrecht entspricht. Bei den ausländischen Abnehmerinnen und Abnehmern handelt es sich nicht um in der Schweiz steuerpflichtige Personen. Dies ist eine besondere Herausforderung, weil die Beweiserhebungsmöglichkeiten der Verwaltung (zur Beweisführungslast vgl. E. 1.5.1) bei den ausländischen Antragsstellenden eingeschränkt sind. Es versteht sich von selbst, dass im Rahmen des Vergütungsverfahrens gewährleistet sein muss, dass dieses effizient abläuft. Es fragt sich, ob dies gewährleistet ist, wenn ausländische Abnehmerinnen und Abnehmer mit Unterlagen allenfalls in fremder Sprache nachweisen wollten, dass sie mehrwertsteuerpflichtige Leistungen im Inland bezogen haben. Dass Rechnungen bzw. Originalrechnungen eingefordert werden, scheint im Hinblick darauf deshalb notwendig und geeignet. Auch ist zu vermeiden, dass die Vorsteuervergütung missbräuchlich beansprucht wird. Das Erfordernis der Rechnung bzw. der Originalrechnung scheint auch unter diesem Aspekt als notwendig und geeignet zu sein, dem entgegenzuwirken. In der Literatur wird daher die Auffassung vertreten, die strengen Formvorschriften für das Vergütungsverfahren seien namentlich mit Blick auf das Missbrauchspotential und die eingeschränkten Beweiserhebungsmöglichkeiten der ESTV beim Antragsteller gerechtfertigt (Baumgartner et al., a.a.O., § 7 N. 135; siehe dazu auch Urteil des BGER 2C\_208/2013 vom 28. April 2014 E. 3.2.4 mit Verweis auf Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, a.a.O., Kap. 5 N. 389 [zu Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG], wonach diese den verlangten Zahlungsnachweis ausdrücklich begrüßten). Wie erwähnt, ist der Vergütungsanspruch abhängig von der Gewährung des Gegenrechts. Es wird in der Doktrin deshalb auch teilweise die Auffassung vertreten, das Erfordernis der Vorlage von Originalrechnungen ergebe sich bei Vergütungsanträgen aufgrund des Gegenrechtserfordernisses (Béatrice Blum, Kommentar MWSTG 2015, Art. 107 N. 46 f.). In der Europäischen Union ist die Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige einschlägig (abrufbar über <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1986/560/oj/eng> ). Die Richtlinie sieht in Art. 3 vor, dass die Mitgliedstaaten die Modalitäten für die Erstattung der Mehrwertsteuer (nach Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie) bestimmen. Sie regeln namentlich die Antragsstellung, den Zeitraum, die zuständige Behörde, die Mindestbeträge sowie die Fristen. Sie legen auch die Einzelheiten für die Erstattung fest und legen dem Antragsteller die Pflichten auf, die erforderlich sind, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden; ausserdem verlangen sie insbesondere den Nachweis der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie). Österreich hat das Verfahren in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, geregelt (BGBl. Nr. 279/1995; [aktuelle Fassung abrufbar über <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004977>], {abgerufen am 28. Februar 2025}). Nach § 3a Abs. 1 der zitierten Verordnung hat der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt Österreich zu

beantragen. Der Antrag ist binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist. In dem Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Dem Erstattungsantrag sind die Rechnungen und die Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer im Original beizufügen (Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht). 5.3.2.4

Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten: Der Gesetzgeber hat zum einen (auch unter dem aMWSTG) die Vergütung vom Gegenrecht abhängig gemacht (E. 2.3.4.3, E. 5.3.2.3). Zum andern räumt Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG dem Bundesrat bei der Regelung der Voraussetzungen für die Rückerstattung nach wie vor einen weiten Ermessensspielraum ein; dies, auch wenn im Unterschied zur «Vorgängernorm» (Art. 90 aMWSTG, E. 5.3.1.3) in Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG nun gewisse Grundzüge bzw. Leitlinien verankert sind, wie die Kompetenz auszuüben ist (vgl. E. 5.3.2.1). Dieser Spielraum ist für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich (vgl. E. 1.6.2.2). Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts hat der Bundesrat folglich die Kompetenz, bei der Regelung des Vergütungsverfahrens von nicht in der Schweiz steuerpflichtigen Personen als Nachweis für den Anspruch auf die Vorsteuervergütung eine Rechnung bzw. eine Originalrechnung verlangen zu dürfen. Dies auch aus Gründen der Kontrolle und zur Vermeidung von Missbrauch (vgl. ausführlich: E. 5.3.2.3). Die Rechnung stellt im Mehrwertsteuerrecht ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat (vgl. E. 2.5.3). Die in Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG verankerte Delegationsnorm umfasst somit die Kompetenz, für die Abnehmerinnen und Abnehmer als in der Schweiz nicht steuerpflichtige Personen ein an Sinn und Zweck angepasstes Vorsteuervergütungsverfahren vorzusehen und dabei eine vom Grundsatz der Beweismittelfreiheit (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; E. 1.5.2) abweichende Regelung zu treffen. Die Europäische Union überlässt die Regelung der entsprechenden Verfahren den Mitgliedstaaten und auch Österreich verlangt ebenfalls - wie gezeigt - eine Originalrechnung (vgl. E. 5.3.2.3). Zwar hat der Bundesrat mittlerweile auf das Erfordernis einer Originalrechnung (nicht aber auf dasjenige der Rechnung) verzichtet (E. 2.3.4.6). Bei der Verabschiedung des Gesetzes durch das Parlament im Jahr 2009 war die Digitalisierung aber noch nicht derart weit fortgeschritten, wie dies heute der Fall ist, so dass der Bundesrat dieses Erfordernis per 2025 fallen lassen konnte (E. 2.3.4.6). Dass eine Originalrechnung nach der geltenden Rechtslage nicht mehr notwendig ist, bedeutet aber nicht, dass der Bundesrat diesbezüglich beim Erlass der (alten) Verordnungsbestimmung seine Kompetenzen überschritten hätte. 5.4 Aufgrund des Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 1'500.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in derselben Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

## **E. 6**

Besonderes

### **E. 6.2**

Elektronische Rechnungen [und elektronische Veranlagungsverfügungen des BAZG] Nach geltenden Bestimmungen von Artikel 2 Absätze 2 und 3 GeBüV kann ein Leistungserbringer seine Rechnungen elektronisch an Leistungsempfänger mit Sitz im In- und Ausland übermitteln. Der Antrag auf Vergütung wird zusammen mit den Originalrechnungen der Leistungserbringer bzw. den Veranlagungsverfügungen des BAZG [der EZV] eingereicht (Ziff. 4.1). Ausdrucke elektronischer Rechnungen bzw. elektronischer Veranlagungsverfügungen werden bis auf weiteres unter Vorbehalt akzeptiert. Auf Verlangen der ESTV sind jedoch die elektronischen übermittelten Rechnungen bzw. die elektronischen Veranlagungsverfügungen auf DVD, CD oder in passwortgeschützter, komprimierter, paketierter Datei (z. B. WinZip oder WinRAR) per E-Mail einzureichen.» (Fassung publiziert am 26. Juni 2018 bzw. 5. Januar 2022)

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