

TVA – RESPONSABILITÉ DU FOURNISSEUR POUR L'ÉMISSION DE FACTURES

Face à l'incertitude, la prudence reste de mise

JACQUES PITTET

L'auteur examine si le conflit qui a conduit au prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral (ATF) du 9 novembre 2006 (4P.166/2006 et 4C.230/2006) reconnaissant une responsabilité du mandataire pour l'émission de factures non conformes aux exigences formelles en matière de TVA peut se reproduire suite à l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions de l'Ordonnance relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (art. 14 al. 2, 15a et 45a OLTVA) et de la publication de la Communication de la pratique du 31 octobre 2006 par l'AFC.

1. INTRODUCTION

D'un point de vue géopolitique, il y a manifestement un avant et un après le 11 septembre 2001. A l'échelle de la *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) suisse, il pourrait bien y avoir un avant et un après le 31 octobre 2006, tant la *Communication de la pratique* (ComPra) de l'Administration fédérale des contributions (AFC) intitulée «Traitement des vices de forme» (ComPra du 31.10.06)[1] constitue un changement voire même une révolution culturelle.

Si la jurisprudence expose longuement les lourds désagréments TVA qu'entraîne un vice de forme dans la relation «contribuable – AFC», rares sont les décisions ou arrêts publiés présentant les conséquences entre un contribuable TVA émetteur d'une facture non conforme aux exigences formelles TVA et un autre contribuable TVA récipiendaire d'une telle facture et faisant l'objet d'une reprise à l'occasion d'un contrôle pour avoir fait valoir une déduction de l'impôt préalable sur la base d'une facture non conforme.

Y a-t-il une responsabilité du fournisseur en cas d'émission de factures non conformes ayant provoqué une reprise TVA? Dans l'affirmative, une telle situation peut-elle encore exister à la suite des modifications de l'OLTVA et de la publication de la ComPra du 31.10.06? Les formulaires 1310 et 1550 ont-ils encore une quelconque utilité? Faut-il maintenir un haut niveau de formalisme? Tels sont les points qui seront abordés dans le présent article.



JACQUES PITTET,
AVOCAT, SPÉCIALISTE TVA,
ERNST & YOUNG SA,
GENÈVE ET LAUSANNE

2. ATF DU 9 NOVEMBRE 2006 [2]

À titre préliminaire, précisons que le Tribunal fédéral n'a pas eu à traiter un recours de droit administratif contre une décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (autorité judiciaire qui a été remplacée par le Tribunal administratif fédéral depuis le 1^{er} janvier 2007), puisque les litiges portant sur le transfert de l'impôt sont de la compétence des tribunaux civils [3]. En l'occurrence, un recours en réforme ainsi qu'un recours de droit public ont été déposés par un contribuable TVA à l'encontre d'une décision de la Cour de justice du canton de Genève.

2.1 Etat de faits. X SA, contribuable TVA, a fait l'objet d'un contrôle TVA. Cette société avait déduit dans ses décomptes TVA au titre de l'impôt préalable un montant de CHF 38 526.90, correspondant à la TVA relative aux prestations de services fournies par A (prestataire de services) en 1999 et 2000. Comme les factures émises par A ne comportaient pas son numéro TVA, l'AFC a annulé la mise en compte de l'impôt préalable au moyen d'un décompte complémentaire. L'inspecteur TVA a cependant remis à X SA des formulaires 1310 intitulés «Attestation du fournisseur de la prestation au bénéficiaire de la prestation afin de faire valoir la déduction ultérieure de l'impôt préalable, malgré une facturation formellement insuffisante» [4] et lui a imparti un délai pour lui faire parvenir «les attestations qui [avaient] trait à des factures non conformes émises par A durant la période allant du 1^{er} janvier 1999 au 31 mars 2000». Pour différents motifs, A a refusé de remplir les formulaires 1310. Il s'en était suivi le maintien de la reprise TVA par l'AFC. X SA a dès lors assigné A en paiement d'un montant de CHF 38 526.90 au motif qu'il avait établi des factures non conformes et avait par la suite refusé de lui remettre les attestations permettant de corriger les vices de forme.

Alors que X SA avait obtenu gain de cause devant le Tribunal de première instance du canton de Genève, la Chambre civile de la Cour de justice a annulé le jugement de première instance et débouté X SA de toutes ses conclusions. Quant au TF, il a admis le recours de droit public de X SA et a renvoyé la cause à la cour cantonale afin qu'elle procède notamment à une nouvelle appréciation des preuves.

2.2 En droit [5]. La Cour de justice soutient qu'il appartenait à X SA de vérifier que les factures de A étaient conformes aux prescriptions en matière de TVA.

Le Tribunal fédéral, après avoir rappelé l'importance de la facture dans le système TVA et après avoir décrit ce que permet et ne permet pas le formulaire 1310, constate que les relations entre les parties au litige sont régies par un contrat de mandat au sens des articles 394 ss CO. A la lumière de l'arti-

de 398 CO qui a traité la responsabilité du mandataire, ce dernier a un devoir de fidélité lequel peut revêtir différentes formes. Le Tribunal fédéral confirme que le mandataire qui établit des factures non conformes est tenu de corriger son erreur afin d'éviter, dans la mesure du possible, une perte financière à son partenaire contractuel. Découlant du devoir

«C'est donc désormais bien l'exactitude matérielle qui prévaut, après onze ans d'hégémonie (de tyrannie diront d'autres) du formalisme.»

de fidélité du mandataire, une telle obligation répond à la sauvegarde générale des intérêts du mandant [6].

Contrairement à l'opinion défendue par la cour cantonale, le Tribunal fédéral, reprenant la position de la doctrine, affirme que l'obligation du destinataire, imposée par la pratique administrative de l'AFC, de vérifier la conformité de la facture aux prescriptions fiscales ne saurait escamoter l'obligation accessoire de l'émetteur de la facture envers son partenaire contractuel.

2.3 Conclusion et conséquences. La question est désormais tranchée pour le contrat de mandat. Peut-on extrapoler les enseignements de cet arrêt aux relations contractuelles qui ne relèvent pas du contrat de mandat mais à d'autres contrats, en particulier le contrat d'entreprise et le contrat de vente?

Pour certains auteurs, l'obligation faite au contribuable TVA de délivrer une facture – il faut comprendre une facture formellement correcte – constitue une obligation contractuelle accessoire, découlant de l'article 2 CC selon lequel chacun se doit d'exécuter ses obligations selon les règles de la bonne foi [7]. L'inexécution de cette obligation pourra donner lieu à réparation selon les règles du CO. Il ne paraît ainsi pas exister de norme générale de responsabilité du fournisseur pour l'émission de factures formellement incorrectes, si bien qu'il faut à chaque fois rechercher la norme de responsabilité du contrat régissant les relations entre les parties. Cependant, tant pour le contrat d'entreprise [8] que pour le contrat de vente [9], le maître, respectivement l'acheteur, subissent un dommage qui peut être évalué à 7,6% du prix facturé s'ils ne peuvent faire valoir la TVA facturée au titre de l'impôt préalable. Attention cependant: ces deux contrats ont, à la différence du contrat de mandat, des mécanismes particuliers de mise en œuvre de la responsabilité de l'entrepreneur et du vendeur, puisqu'ils impliquent une diligence accrue du maître ou de l'acheteur. Ce dernier doit en effet procéder aussitôt qu'il le peut d'après la marche habituelle des affaires [10] à la vérification de la chose reçue ou de l'ouvrage. Est-ce que cette incombance [11] inclut également la vérification du contenu des factures à l'aune des exigences formalistes de la pratique administrative de l'AFC?

En tout état de cause, le refus d'un mandataire, d'un entrepreneur ou d'un vendeur de retourner dûment complété et

signé un formulaire 1310 ou 1550 contrevient aux règles de la bonne foi en affaires. Un tel comportement, lorsqu'il crée un dommage au mandant, au maître ou à l'acheteur, doit être sanctionné par la justice civile. Cependant, la question précédente peut désormais rester ouverte: en effet, selon ce que nous allons examiner plus avant au chapitre 3.2, les articles 15a et 45a OLTVA en relation avec la ComPra du 31.10.06 doivent permettre d'éviter que le comportement de A à l'égard de X SA ne conduise à l'avenir à une reprise TVA.

3. FORMULAIRES 1310 ET 1550

3.1 Ce que les formulaires 1310 et 1550 ne permettaient pas de corriger. Les formulaires 1310 et 1550 sont de bons outils mais ne constituent pas pour autant la panacée [12]. En effet, tous les vices ne sont pas corrigibles puisque l'AFC a décrété souverainement et donc arbitrairement que les carences suivantes sont essentielles et ne peuvent dès lors être corrigées au moyen de ces formulaires.

- nom/raison de commerce du prestataire et de l'acquéreur de la prestation;
- adresse du prestataire et de l'acquéreur de la prestation;
- montant de la facture (contre-prestation);
- montant de TVA dû.

Tout praticien de la TVA sait que ce sont souvent ces éléments qui posent problème. Sauf à démonter l'opération avec la masse de travail administratif que cela représente (émission d'une note de crédit, opérations comptables y afférentes et émission d'une nouvelle facture formellement conforme).

Est-ce que la situation a changé depuis les dernières modifications de l'OLTVA et de la pratique administrative de l'AFC? Nous allons approfondir ce point.

3.2 Ce que la ComPra du 31.10.06 change. La deuxième partie de la ComPra du 31.10.06 traite explicitement des vices de forme dans la facturation. L'AFC annonce que, désormais, un vice de forme concernant le nom, la raison sociale, ou l'adresse n'aura plus forcément de conséquence sur la déduction de l'impôt préalable. Encore faut-il que les indications figurant dans la facture permettent d'identifier, malgré le vice, le fournisseur et le destinataire de la prestation. Quatre conditions cumulatives doivent cependant être réalisées pour que, nonobstant un vice de forme, une déduction de l'impôt préalable puisse être effectuée:

- la dépense est justifiée par l'usage commercial;
- la dépense est destinée à la réalisation d'opérations imposables;
- l'opération commerciale est comptabilisée ou enregistrée selon les prescriptions du droit commercial;
- la Confédération ne subit aucune perte fiscale.

Les vices prétendument essentiels relatifs au nom et à l'adresse (cf. lettre a. et b. ci-dessus) sont donc «couverts» par l'article 15a OLTVA en relation avec la ComPra du 31.10.06, même s'ils sont survenus avant le 1^{er} juillet 2006, date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions de l'OLTVA [13].

Qu'en est-il du montant de TVA dû, 4^{ème} élément essentiel qui ne pouvait être corrigé par les formulaires 1310 ou 1550?

Un principe fondamental demeure: «TVA facturée = TVA due». Sans étayer son point de vue, l'AFC considère que la mention d'un taux d'impôt trop élevé ou le fait de prélever la TVA sur des opérations qui ne sont pas imposables ne sont pas considérés comme des vices de forme [14]. A l'avenir, la seule solution envisageable reste le démontage de l'opération et la reconstitution d'une nouvelle opération commerciale. Il en ira de même lorsque le montant de la contre-prestation figurant sur la facture n'est pas celui communément voulu par les parties.

C'est donc désormais bien l'exactitude matérielle qui prévaut, après onze ans d'hégémonie (de tyrannie diront d'autres) du formalisme. Encore faut-il être en présence d'un vice de forme et que les nouvelles conditions cumulatives énoncées par la pratique administrative soient réalisées. Sans critiquer la nouvelle approche de l'AFC qui doit au contraire être saluée, il paraît important de relever que ces conditions ne ressortent pas de la Constitution fédérale et encore moins de la LTVA et de l'OLTVA. A n'en point douter, il y aura toujours un contribuable TVA pour considérer que cette nouvelle approche ne va pas suffisamment loin, du moins lorsqu'elle n'est pas applicable à son cas particulier. De plus, on peine à distinguer les contours du concept d'«absence de perte fiscale pour la Confédération» (dernière condition cumulative). Enfin, il est piquant de constater que pendant plus de dix ans, le formalisme a été une source de profit non négligeable pour la TVA et que, selon la jurisprudence constante, les exigences précises s'appliquant aux pièces justificatives qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable sont (étaient) adéquates et il est (était) dans l'intérêt d'une perception correcte et exempte d'abus de la TVA que l'AFC applique de manière précise ces prescriptions plutôt formelles [15]. L'abondante jurisprudence rendue en matière de formalisme doit désormais être lue avec un regard neuf...

Y a-t-il encore une utilité à maintenir les formulaires 1310 et 1550? Apparemment non, mais l'AFC semble vouloir conserver le formulaire 1310 [16] car il constitue un moyen adéquat pour demander à un fournisseur d'émettre des factures formellement correctes [17]. En outre, il serait faux de croire que le formalisme va ou doit disparaître: seules les reprises pour vices de forme vont disparaître [18]. La distinction peut paraître fort subtile mais nous allons voir ci-dessous qu'un haut niveau de formalisme n'est en tout cas pas dommageable pour le contribuable TVA.

4. DU BON USAGE DE LA COMPRA DU 31.10.06

Il ne nous paraît pas exagéré d'affirmer que les articles 15a et 45a OLTVA ainsi que la ComPra du 31.10.06 constituent une révolution culturelle, quand bien même le climat de formalisme qui avait d'emblée prévalu à l'entrée en vigueur de la TVA en Suisse le 1^{er} janvier 1995 – bel héritage de l'ICHAI – s'était quelque peu détendu depuis le 1^{er} janvier 2005, avec notamment les Modifications de la pratique valables à partir des 1^{er} janvier et 1^{er} juillet 2005.

Il n'en demeure pas moins qu'à notre sens, les nouvelles dispositions de l'OLTVA et la ComPra du 31.10.06 doivent rester une bouée de secours et non pas un outil de travail, ce notamment pour les raisons suivantes:

4.1 Il a fallu dix ans d'efforts pour mettre au niveau des exigences exagérément formalistes de la DP TVA les ERP [19], les logiciels d'émission de factures. De gros moyens ont parfois été déployés pour «éduquer» certains fournisseurs récalcitrants. Dans nombre d'entreprises, ce but est maintenant atteint ou en passe de l'être: ce serait mettre à néant des années de persévérance que de décréter qu'à compter du 1^{er} juillet 2006, le formaliste TVA a disparu et n'a plus de raison d'être.

4.2 La ComPra du 31.10.06 a le mérite de la clarté mais plusieurs zones d'ombre subsistent cependant: par exemple, que faut-il comprendre lorsque l'AFC annonce qu'en matière de compensation, elle renonce à une reprise d'impôt en ce qui concerne le passé [20]. La prudence reste une vertu, en particulier en matière fiscale: le maintien d'un haut niveau de formalisme, de manière volontaire et non plus sous la menace constante d'une reprise TVA, demeure un moyen efficace de ne pas faire les frais de l'interprétation d'une circulaire administrative, que cette interprétation soit l'œuvre de l'AFC ou, ce qui serait parfois encore plus périlleux, de personnes à l'intérieur de l'entreprise.

4.3 Le titre de la ComPra du 31.10.06 est explicite: «Traitement des vices de forme». Le but de cette ComPra est d'interpréter trois dispositions de l'OLTVA, en l'occurrence les désormais fameux articles 15a et 45a ainsi que l'article 14 al. 2 relatif à l'imposition de la marge. Notons au passage qu'à notre sens, la question aurait pu être réglée plus simplement par un changement de la pratique formaliste et rigoureuse de l'AFC. En outre, ce serait une erreur d'oublier que l'article 37 LTVA n'a pas été abrogé et qu'il continue par conséquent de prescrire les éléments qu'une facture doit contenir.

4.4 Dans un arrêt récent [21], le Tribunal fédéral posait ouvertement la question à l'AFC, s'agissant de l'assouplissement introduit dans les Modifications de la pratique valables à partir du 1^{er} janvier 2005 quant à l'impôt préalable grevant les frais de constitution et frais similaires [22], de savoir si «elle entend maintenir sa pratique libérale [ce qui résonne presque comme illégale, ndlr] ou si elle préfère revenir à une pratique plus conforme à l'esprit et à la lettre de la loi» (à cet égard, il paraît peu vraisemblable que l'AFC ne maintienne pas son cap vers plus de tolérance. A-t-elle vraiment d'autres choix?!). Le Tribunal fédéral ne paraît ainsi apprécier que très modérément les nouvelles pratiques libérales de l'AFC. Les articles 15a et 45a OLTVA sont des dispositions édictées non pas par l'Assemblée fédérale (du moins pas directement!) mais par le Conseil fédéral. On voit cependant mal qui oserait contester leur constitutionnalité et leur légalité, sauf à imaginer un contribuable qui les considère comme n'étant pas encore suffisamment «wirtschaftsfreundlich».

4.5 Si la Suisse a d'emblée placé la barre du formalisme très haut, force est de constater qu'elle a depuis été rejointe voire dépassée par les Etats membres de l'Union européenne lors de la transposition dans leurs ordres juridiques nationaux respectifs de la Directive sur la facturation [23]. La lecture des articles 15a et 45a OLTVA en relation avec la ComPra du

31.10.06 permettrait même au contribuable TVA français ou belge d'affirmer que la Confédération suisse est un état laxiste en matière de formalisme TVA. Les fournisseurs suisses de biens et de services à leurs clients internationaux, en particulier ceux établis dans des Etats membres, ont un intérêt certain à continuer d'émettre des factures contenant le maximum d'informations sur l'opération dont le paiement est requis par la facture. Qu'y a-t-il de plus désagréable, d'un point de vue juridique mais également fiscal et commercial, que de recevoir des factures absconses, qui ne se comprennent pas d'elles-mêmes ou qui ne renvoient pas à un contrat permettant de saisir les tenants et aboutissants de l'opération ?

4.6 La TVA suisse est en plein chantier: Rapport des 10 ans sur la TVA, Rapport Spori, Projet du Département fédéral des finances en consultation plus ou moins interne au sein de l'Administration fédérale puis prochainement consultation externe, examen par le Parlement. Bien malin celui qui peut

maintenant décrire précisément les futurs contours de la TVA suisse. Plus «business oriented» sûrement. Mais pour le reste? Devant l'incertitude, la prudence reste une fois encore le comportement le moins dommageable pour le contribuable TVA.

5. CONCLUSION

Le formalisme a encore de beaux jours devant lui. S'il a fini d'être un instrument de perception pour l'AFC [24], il doit continuer d'être un moyen d'établir et de maintenir des relations juridiques clairement et précisément documentées.

Vu le lourd passé que traîne le terme «formalisme», nous le remplacerons bien volontiers par ceux de «rigueur et précision». Les relations entre créancier et débiteur, en particulier lorsque non seulement l'AFC mais également d'autres administrations fiscales étrangères pourraient être amenées à examiner les factures émises par un fournisseur suisse, n'en seront que plus détendues, du moins pour ce qui a trait à la TVA. ■

Notes: 1) Pour des commentaires sur cette ComPra, cf. Per Prod'hom/David Python, Les modifications de l'Ordonnance relative à la TVA, la fin des reprises pour vice de forme? L'Expert-comptable suisse 06/12 p. 976 (cité: Prod'hom/Python, EC 06/12 p. 976) et Philip Robinson/Corinne Scagnet, Reform der MWST – ein neuer Geist? Zur Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 «Behandlung von Formmängeln», L'Expert-comptable suisse 06/12 p. 971 (cité: Robinson/Scagnet, EC 06/12 p. 971). **2)** 4P.166/2006 et 4C.230/2006. Paru sur le site Internet du Tribunal fédéral en date du 19 décembre 2006. **3)** Art. 28 al. 6 OTVA, art. 37 al. 6 LTVA. Cf. également les arrêts cités au consid. 5.2.1 de l'arrêt du 9 novembre 2006. **4)** Contrairement à ce qu'affirme le Tribunal fédéral (consid. 5.2.1. Cf. également ATF du 13 janvier 2005 [2A.490/2003], consid. 3.3), le formulaire 1310 n'a pas été remplacé par le formulaire 1550 intitulé «Attestation du prestataire au destinataire de sa prestation dans le but de permettre ultérieurement la déduction de l'impôt préalable en cas de facture/note de crédit formellement insuffisante» (petite confusion reprise par Per Prod'hom, La procédure spontanée en matière de taxe sur la valeur ajoutée, in Les procédures en droit fiscal, 2^e édition 2005, Editions Haupt, Berne, Stuttgart, Vienne, p. 297 n. 1002 et p. 352 ch. 7.6). Le formulaire 1310, qui existait déjà

sous le régime de l'OTVA, n'est distribué que par les inspecteurs TVA lors des contrôles externes alors que le formulaire 1550, introduit que depuis le régime de la LTVA et à la suite des demandes réitérées de contribuables TVA afin de pouvoir obtenir le formulaire 1310, peut être téléchargé par tout contribuable et peut être utilisé en tout temps. Le formulaire 1310 n'a ainsi pas été supprimé. Dans le même sens, Pascal Mollard, la TVA: vers une théorie du chaos, in Mélanges CRC, à l'occasion du 10^e anniversaire de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, Editions Bis et Ter, Lausanne 2004, ch. 3.3.3 p. 66 et Prod'hom/Python, EC 06/12 p. 976 [ch. 5.5 p. 982 s.]. **5)** Nous nous limitons à présenter les aspects spécifiques à la TVA en omettant sciemment d'examiner les intéressantes questions relatives à la procédure et à l'appréciation arbitraire des preuves. **6)** Consid. 5.2.3. **7)** Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse – La Taxe sur la valeur ajoutée, p. 220. **8)** Art. 363 ss CO, art. 364 CO pour la responsabilité de l'entrepreneur. **9)** Art. 184 ss CO, art. 197 CO pour la garantie en raison des défauts de la chose dans le contrat de vente mobilière. **10)** Art. 367 et 201 CO. **11)** L'incombance se définit comme étant le comportement que doit adopter une personne pour éviter un désavantage juridique (Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3^e édition, Schulthess 2003 p. 26

ch. 166). **12)** En outre, leur légalité est sujette à caution. Mollard résume brillamment la situation: «loi trop sévère, tolérance administrative introduite sans bruit et en marge de la légalité, silence des juges, revendications des assujettis» (op. cit. ch. 3.3.3 p. 67). **13)** Dans le même sens, Prod'hom/Python, EC 06/12 p. 976 [ch. 5.7 p. 984] et Robinson/Scagnet, EC 12/2006 p. 971 [ch. 3.2 p. 973]. **14)** ComPra du 31.10.2006, 2^e partie, p. 11. **15)** Cf. jurisprudence relative à l'art. 38 al. 1 let. a LTVA, cité dans Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, Code annoté de la TVA, Schulthess 2005, p. 209 in fine. **16)** Sur le même point, Prod'hom/Python, EC 06/12 p. 976 [ch. 5.5 p. 983 in fine]. **17)** Le refus de payer une facture tant qu'elle n'est pas formellement correcte reste certes le moyen le plus efficace mais il peut parfois se heurter à d'autres considérations, notamment commerciales. **18)** Le texte de la motion 05.3743 du 30 novembre 2005 intitulée «Rappel d'impôts au titre de la TVA. Halte au formalisme fiscal» du Conseiller national Philipp Müller est le suivant: «Le Conseil fédéral est chargé de veiller à ce que les services de la TVA cessent dès maintenant de lancer des rappels d'impôts pour des motifs purement formalistes lorsqu'ils reconnaissent ou lorsque le contribuable peut prouver que les négligences formelles n'ont causé aucun tort financier à la Confédération». Le

développement de la motion contient certes un grief contre les «formalités requises par l'administration fiscale qui les a fixées si haut que pratiquement aucune entreprise n'est à même de les remplir aujourd'hui sans y consacrer un temps et des moyens excessifs» mais ce sont les reprises qui découlent dudit formalisme que la motion cherche principalement à combattre. 19) Enterprise Re-

source Planning, ou Progiel de gestion intégré. 20) ComPra du 31.10.06, 1^{ère} partie, ch. 2.10 Affaires en compensation. 21) Arrêt FF Holding 2A.245/2005 du 9 août 2006, publié aux ATF 132 II 353 [consid. 7.1 p. 363]. 22) Ch. 2.4 p. 7. 23) Directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001 modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la

facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée. 24) Mollard partage ce point de vue lorsqu'il affirme que «la «documentarisation» du droit à déduction conduit elle aussi à des situations qui s'éloignent du bon sens et de la réalité, quand elle n'intervient pas tout simplement au service de la fiscalisation». Op. cit. ch. 4.3.2 p. 72.

ZUSAMMENFASSUNG

MWST – Verantwortung des Lieferers für die Ausstellung von Rechnungen

Der Artikel untersucht, ob sich der Konflikt, der zum Bundesgerichtsurteil vom 9. 11. 2006 führte, welches die Verantwortung für das Ausstellen von Rechnungen mit Formmängeln dem Auftragnehmer zuschreibt, wiederholen könnte nach dem in Kraft treten der *Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV)* und der Praxismitteilung der ESTV vom 31. 10. 2006 «Behandlung von Formmängeln».

Im vorliegenden Fall erhob die ESTV Steuernachforderungen von der Gesellschaft X SA. Diese Nachforderungen entstanden auf Grund von Formmängeln in den Rechnungen, welche durch die Gesellschaft A an X SA gestellt wurden. Mittels des Formulars 1310 hätte X SA die Rechnungen korrigieren und so den Steuernachforderungen entgegen können. A weigerte sich jedoch, die Formulare vorschriftsgemäss auszufüllen und zu unterschreiben.

Das Bundesgericht stellte fest, dass das vorliegende Verhältnis durch einen Auftragsvertrag geregelt ist. Es bestätigt weiter, dass ein Leistungserbringer, welcher nicht regelkonforme Rechnungen ausstellt, seinen Fehler korrigieren muss, um einen finanziellen Verlust bei seinem Vertragspartner zu verhindern.

Die Frage ist nun, ob ein solches Verhalten in Zukunft nicht mehr zu einer Steuernachforderung führen wird und ob folglich die Formulare 1310 und 1550 noch einen Nutzen haben? Diese Formulare waren gute Hilfsmittel, um auf Formmängel zu reagieren, jedoch konnten mit ihnen nicht alle Mängel behoben werden. Die ESTV legte fest, dass folgende essenzielle Mängel nicht durch diese Formulare korrigiert werden können: a) Namen oder Firmennamen des

Leistungserbringers oder Empfängers, b) Adresse des Leistungserbringers oder Empfängers, c) Rechnungsbetrag und d) Betrag der geschuldeten *Mehrwertsteuer (MWST)*.

Oft führt aber gerade ein Mangel in einem dieser Punkte zu Steuernachforderungen im Zusammenhang mit der MWST. Es ist deshalb zu untersuchen, ob die Situation mit den letzten Änderungen der MWSTGV oder der Praxismitteilung ändert.

Gemäss der Praxismitteilung vom 31. 10. 06 haben Formmängel betreffend Name und Adresse des Leistungserbringers oder Empfängers nicht mehr zwingend einen Einfluss auf das Recht auf den Vorsteuerabzug, wenn: a) der Aufwand geschäftlich begründet ist, b) der Aufwand der Erzielung steuerbarer Umsätze dient, c) der Geschäftsfall verbucht ist bzw. entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften aufgezeichnet ist und d) dem Bund kein Steuerausfall entsteht.

Wie steht es mit dem vierten durch die Formulare nicht korrigierbaren Fall d), dem geschuldeten MWST-Betrag? Das Prinzip, nach welchem in Rechnung gestellte MWST geschuldete MWST ist, bleibt erhalten. Die Erwähnung eines zu hohen Steuersatzes oder das Erheben von MWST auf nicht der Steuer unterliegenden Operationen werden demnach nicht als Formmängel angesehen. Die einzige Lösung, um eine solche Forderung zu korrigieren, bleibt die Auflösung der mängelaufweisenden Operation und die Schaffung einer neuen Geschäftsoperation.

Aus den vorgegangenen Erklärungen folgt, dass nach 11 Jahren der Herrschaft des Formalismus, die materielle Regel-

konformität wichtiger wird. Es ist jedoch wichtig, zu erwähnen, dass eine gewisse Vorsicht trotz den Lockerungen geboten ist. Um in den Genuss der neuen Regeln zu kommen, müssen ein Formmangel und die Erfüllungen der vier durch die Praxismitteilung genannten Konditionen vorgelegt werden können.

Es bleibt zu untersuchen, ob die Formulare 1310 und 1550 noch einen Nutzen haben. Auf den ersten Blick nicht, doch hat die ESTV gewünscht, sie beizubehalten, da sie ein gutes Mittel sind, vom Leistungserbringer korrekt ausgestellte Rechnungen zu verlangen. Zudem wäre es falsch, zu glauben, dass der Formalismus verschwinden wird. Nur die Steuernachforderungen auf Grund von Formmängeln werden verschwinden.

Der Verfasser empfiehlt deshalb, dass die neuen Regeln der MWSTGV und der Praxismitteilung vom 31. 10. 06 als Notlösung und nicht als allgemeines Arbeitswerkzeug angesehen werden. Dies unter anderem, weil noch Grauzonen bezüglich der Voraussetzung, «dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist», bestehen und Art. 37 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) nicht gekürzt worden ist. Er schreibt nach wie vor die Elemente, welche eine korrekte Rechnung enthalten soll, vor.

Der Formalismus ist also noch nicht am Ende. Er war lange ein Instrument der ESTV, um Steuern zu erheben, und wird auch in Zukunft helfen, klare und genau dokumentierte Rechtsverhältnisse zu haben.

Um dem Wort Formalismus eine positivere Assoziation zu verleihen, schlägt der Verfasser vor, es in Zukunft durch «Präzision und Strenge» zu ersetzen.
PIT/OW