

EuGH bestätigt Vorsteuerabzug auch ohne in allen Punkten entsprechende Rechnung

Ein Umdenken der österreichischen Verwaltungspraxis und Rechtsprechung ist vonnöten

VON DR. DIETMAR AIGNER UND DR. MICHAEL TUMPEL

Wenngleich von der österreichischen Judikatur und Verwaltungspraxis vehement abgelehnt wird, dass unter Umständen auch bei Fehlen von einzelnen Rechnungsmerkmalen der Vorsteuerabzug zustehen kann, wurde dies vom EuGH im Urteil vom 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, mit Hinweis auf die Sicherung der Neutralität der Mehrwertsteuer ausdrücklich bestätigt. Im Schrifttum wurde wiederholt darauf hingewiesen, dass aus der Rechtsprechung des EuGH für gutgläubige Rechnungsempfänger ein Vertrauensschutz abgeleitet werden kann. Das Fehlen bestimmter Rechnungsmerkmale ist für Finanzverwaltung und Gerichte natürlich leichter zu beweisen als das Wissen oder Wissenmüssen von Steuerbetrug. Für die betroffenen Unternehmen ist die penible Erfüllung aller Formalkriterien allerdings mit hohem Aufwand und großem Risiko von Fehlern verbunden. Ein Umdenken der österreichischen Gerichte wäre notwendig und hat teilweise auch schon stattgefunden.

1. Rechnungsmerkmale in der MwStSyst-RL

Die 6. MwSt-RL legte ursprünglich in Art. 22 Abs 3 lediglich fest, dass jeder Steuerpflichtige für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen und ein Doppel dieser Dokumente aufzubewahren hat. Die Rechnung musste getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen. Die Mitgliedstaaten konnten aber nach Art. 22 Abs 8 der 6. MwSt-RL weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachteten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

Der EuGH urteilte am 14. 7. 1988, verb. Rs. 123/87 und 339/97, *Lea Jenehomme*, zu dieser Rechtslage, dass die Richtlinie sich darauf beschränkt, eine Rechnung zu fordern, die bestimmte Angaben enthält, die Mitgliedstaaten aber befugt sind, zusätzliche Angaben zu verlangen, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. *„Die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug darf jedoch nur insoweit davon abhängig gemacht werden, daß die Rechnung über die in Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie geforderten Angaben hinaus noch weitere Angaben enthält, als dies erforderlich ist, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Außerdem dürfen solche Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.“*

Ferner dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 22 Abs 8 der 6. MwSt-RL erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.¹ Nationale Anforderungen an die Rechnung dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist.² Vielmehr müssen diese mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein.³

Durch die Richtlinie 2001/115/EG⁴ wurde Art. 22 Abs 3 der 6. MwSt-RL mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der Anforderungen an die Rechnung geändert. Die für Mehrwertsteuerzwecke ausgestellten Rechnungen müssen gem. Art. 22 Abs 3 lit. b der 6. MwSt-RL nur die folgenden Angaben enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig gegeben wird;
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Steuerpflichtige die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt hat;
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden, unter der er eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen, für die er Steuerschuldner ist, oder eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen erhalten hat; die Mitgliedstaaten können von Steuerpflichtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig sind und dort Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirken, verlangen, in anderen Fällen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihrer Kunden anzugeben;
- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und seines Kunden;
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen;
- das Datum, an dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt bzw. abgeschlossen wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung geleistet wird, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist;
- die Besteuerungsgrundlage für jeden Steuersatz oder Befreiung, den Preis je Einheit ohne Steuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind;
- den anzuwendenden Steuersatz;
- den zu zahlenden Steuerbetrag, außer bei Anwendung einer speziellen Regelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;
- bei Steuerbefreiung oder wenn der Kunde Steuerschuldner ist: den Verweis auf die einschlägige Bestimmung dieser Richtlinie oder die entsprechende einzelstaatliche Bestimmung oder ein Hinweis darauf, dass für die Leistung eine Steuerbefreiung gilt bzw. diese der Verlagerung der Steuerschuld unterliegt.

Die Mitgliedstaaten fordern keine Unterschrift der Rechnungen, sie können aber weitere Verpflichtungen festlegen.⁵

Der EuGH hat im Urteil vom 22. 12. 2010, Rs. C-438/09, *Dankowski*, festgehalten, dass Art. 22 Abs 3 lit. b der 6. MwSt-RL jene Angaben nennt, die eine Rechnung für Mehrwertsteuerzwecke „unbedingt“ enthalten muss, gleichzeitig aber zugelassen, dass eine andere Steuernummer als die in der genannten Bestimmung verlangte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in der Rechnung angeführt wird. Diese stelle die Identifizierung des betreffenden Steuerpflichtigen sicher und genügt damit den Anforderungen des Art. 22 Abs 3 lit. b der 6. MwSt-RL.⁶

Die Vorschriften über die Rechnungsangaben wurden in Art. 226 MwStSyst-RL⁷ übernommen. Mit der RL 2010/45/EU,⁸ welche die Rechnungsstellungsvorschriften bis spätestens 1. 1. 2013 vereinfachen soll, wurden die Anforderungen an Rechnungen verändert. Die in Art. 226 MwStSyst-RL angeführten Rechnungsmerkmale blieben aber im Wesentlichen unverändert. In Art. 226b MwStSyst-RL werden nunmehr die Anforderungen für vereinfachte Rechnungen festgelegt. Entsprechend Art. 238 Abs 1 MwStSyst-RL können die Mitgliedstaaten nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses unter den von ihnen festzulegenden Bedingungen vorsehen, dass Rechnungen für Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen nur die

in Art. 226b genannten Angaben enthalten, wenn der Rechnungsbetrag höher als 100 Euro, aber nicht höher als 400 Euro ist, oder den Gegenwert in Landeswährung oder wenn die Einhaltung aller in den Art. 226 oder Art. 230 genannten Verpflichtungen aufgrund der Handels- oder Verwaltungspraktiken in dem betreffenden Wirtschaftsbereich oder aufgrund der technischen Bedingungen der Erstellung dieser Rechnungen besonders schwierig ist. Nach Art. 273 Abs 1 MwStSyst-RL können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübergang führen. Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 der MwStSyst-RL genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.

Im Urteil vom 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Travertyn*, interpretiert der EuGH die geltende Rechtslage. Der EuGH erläutert zunächst, dass es zu den formellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug gehört, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzt. Art. 226 MwStSyst-RL sieht vor, dass unbeschadet der in der Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen gem. Art. 220 MwStSyst-RL ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die Angaben enthalten müssen, die in diesem Art. 226 MwStSyst-RL aufgeführt sind. Nach Art. 226 Z 1 und 5 MwStSyst-RL muss die Rechnung das Ausstellungsdatum der Rechnung sowie den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers enthalten.⁹ Die Mitgliedstaaten können die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht von der Erfüllung von Anforderungen an den Inhalt der Rechnungen abhängig machen, die in der MwStSyst-RL nicht ausdrücklich vorgesehen sind.¹⁰ Die Mitgliedstaaten können zwar nach Art. 273 MwStSyst-RL weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, doch dürfen sie diese Möglichkeit nicht dazu benutzen, zusätzlich zu den in dieser Richtlinie genannten Pflichten weitere Pflichten festzulegen.¹¹

Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung schon bisher darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer erfordert, „dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Verfügt die Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger, an den die fraglichen Umsätze bewirkt werden, die Mehrwertsteuer schuldet, so darf sie hinsichtlich seines Rechts auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können“.¹² Nunmehr stellt der EuGH ausdrücklich fest, „dass eine Rechnung zwar eine wichtige Dokumentationsfunktion erfüllt, da sie überprüfbare Angaben enthalten kann, dass es jedoch Umstände gibt, in denen die Angaben auf andere zulässige Weise als durch eine Rechnung nachgewiesen werden können und das Erfordernis, über eine in allen Punkten der Richtlinie 2006/112 entsprechende Rechnung zu verfügen, geeignet wäre, das Abzugsrecht eines Steuerpflichtigen in Frage zu stellen“.¹³ Liegen in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens, bei dem Rechnung auf die Gesellschafter ausgestellt wurde, weil die Gesellschaft noch nicht eingetragen war, die für eine zuverlässige und effiziente Einziehung der Mehrwertsteuer erforderlichen Angaben vor, so ist der Vorsteuerabzug trotz fehlenden Rechnungsmerkmals zu gewähren.¹⁴ Der EuGH stützt sein Urteil auf die Schlussanträge von GA Villalón,¹⁵ der aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH ableitet, dass dieser für diese Art von Fällen eine Variante des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit entwickelt hat, woraus sich ergibt, dass sich die Mitgliedstaaten nicht auf die Formalitäten der Rechnungsstellung berufen können, um die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu erschweren, und letzten Endes den Grundsatz der Steuerneutralität in Frage stellen, indem sie eine wirtschaftliche Tätigkeit und nicht den Endverbrauch besteuern.

Wenngleich es natürlich zu bedenken gilt, dass der EuGH seine Urteile immer vor dem Hintergrund des Ausgangsfalls fällt, lassen sich aus der angeführten Rechtsprechung jedenfalls Interpretationshinweise ableiten, die auch für die nationalen Behörden und Gerichte relevant sind. Der Grundsatz der Neutralität erfordert, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Wenn der EuGH vor dem Urteil in der Rs. *Polski Travertyn*

bezüglich der von den Mitgliedstaaten festgelegten Anforderungen die Wahrung der Verhältnismäßigkeit verlangt hat,¹⁶ wird nunmehr deutlich zum Ausdruck gebracht, dass es Umstände geben kann, in denen die Angaben auf andere zulässige Weise als durch eine Rechnung nachgewiesen werden können, sodass der Vorsteuerabzug selbst dann zu gewähren ist, wenn der Steuerpflichtige nicht über eine in allen Punkten der MwStSyst-RL entsprechende Rechnung verfügt. Der Steuerpflichtige muss korrigierbare Fehler oder Mängel der Rechnung berichtigen können, bevor es ihm verwehrt wird, die Vorsteuer abzuziehen.¹⁷ Ist eine Berichtigung jedoch nicht möglich, können sich die Mitgliedstaaten nicht auf die Formalitäten der Rechnungsstellung berufen, um die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu erschweren, und letzten Endes den Grundsatz der Steuerneutralität in Frage stellen, indem sie eine wirtschaftliche Tätigkeit und nicht den Endverbrauch besteuern.¹⁸

2. Rechnungsmerkmale im UStG 1994

Der Vorsteuerabzug kann nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vorgenommen werden, wenn eine Leistung erbracht worden ist und eine formgerechte Rechnung vorliegt.¹⁹ Das Vorliegen einer Rechnung, die grundsätzlich sämtliche in § 11 UStG genannten Merkmale erhält, ist somit materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug und kann durch andere Beweismittel nicht ersetzt werden.²⁰ Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Rechnung kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden,²¹ selbst wenn die Leistung tatsächlich ausgeführt wurde und objektiv auch die übrigen materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.²² Als Begründung führt der VwGH an, dass die in § 11 Abs 1 UStG genannten Voraussetzungen das Ziel verfolgen, die Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen.²³ Die Rechnungsangaben müssen nach Meinung des VwGH, sollen sie diesem Ziel gerecht werden, eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen.²⁴ Fehlt auch nur eines der in § 11 Abs 1 UStG angeführten Rechnungsmerkmale oder ist dieses objektiv unrichtig, besteht nach der Judikatur des VwGH²⁵ und im Anschluss daran des UFS²⁶ kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Nach Auffassung des VwGH steht seine Rechtsprechung im Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben.²⁷ Es stellt nach Meinung des VwGH auch keinen Verstoß gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dar, wenn der Vorsteuerabzug versagt wird, wenn einzelne Rechnungsmerkmale nicht § 11 UStG entsprechen, weil der Leistungsempfänger, wenn er eine mangelhafte Rechnung erhält, eine korrigierte und den Anforderungen des § 11 Abs 1 UStG entsprechende Rechnung verlangen kann.²⁸ Auch mit Berufung auf die Erfüllung von Sorgfaltspflichten können Fehler bei den Formvorschriften nicht ersetzt werden.²⁹

Auch Gutgläubigkeit in die Erfüllung aller Anforderungen des § 11 UStG kann bei unrichtigen oder fehlenden Rechnungsmerkmalen den Vorsteuerabzug nicht retten.³⁰ Anzumerken ist, dass der VwGH³¹ den deutschen BFH³² als Zeugen für die Richtigkeit seiner Auffassung anführt, obwohl dieser genau zum gegenteiligen Ergebnis gelangt. Nach Meinung des BFH kann jedenfalls im Billigkeitsverfahren ausnahmsweise nach dem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Vertrauensschutzes ein Vorsteuerabzug nach den Grundsätzen des EuGH in den Urteilen *Teleos*³³ und *Netto Supermarket*³⁴ geltend gemacht werden, wenn die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen, der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer gutgläubig war und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen, und seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist.

3. Vertrauensschutz nach der Judikatur von VwGH und UFS

Die österreichische Verwaltungspraxis³⁵ und die Judikatur³⁶ haben in der Vergangenheit für Zwecke des Vorsteuerabzuges einen Vertrauensschutz des Abnehmers abgelehnt. Der VwGH hat etwa für den Fall fehlerhafter, unzutreffender Rechnungsangaben den Vorsteuerabzug auch dann versagt, wenn der Abnehmer gutgläubig auf die Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vertraut hat, da die ordnungsgemäße, § 11 UStG entsprechende Rechnung als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug qualifiziert worden ist. Diese Verweigerung des

Vorsteuerabzugs wegen formeller Mängel trotz Vorliegens sämtlicher materieller Voraussetzungen wurde wiederholt kritisiert und auch als Verletzung des dem Gleichheitssatz innewohnenden Verhältnismäßigkeitsprinzips erkannt.³⁷

Der UFS hat in einer aktuellen Entscheidung seine bisherige Auffassung offenbar revidiert und erstmals ausdrücklich den Vertrauensschutz im Hinblick auf den Vorsteuerabzug zumindest i. Z. m. einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft bejaht.³⁸ In dieser Berufungsentscheidung begründet der UFS das Bestehen des Vertrauensschutzes im Wesentlichen mit der Rechtsprechung des EuGH, aber auch mit einem Hinweis auf den OGH,³⁹ der ausgesprochen hat, dass der Vertrauensgrundsatz nicht nur im Straßenverkehr, sondern ebenso im arbeitsteiligen Wirtschaftsleben gilt. Nur dann, wenn die objektive Sorgfaltswidrigkeit des Verhaltens eines anderen bereits eindeutig erkennbar oder doch konkret indiziert ist, darf auf die Sorgfaltsmäßigkeit nicht mehr vertraut werden. Der UFS bringt auch zum Ausdruck, dass, wenn der Abnehmer auf die Richtigkeit der von seinem Lieferanten ausgestellten Rechnung vertrauen durfte, eine spätere Streichung des Umsatzsteuerausweises für den Fall, dass sich der Abnehmer die von ihm berechtigt als Vorsteuer abgezogene Umsatzsteuer von seinem Lieferanten (wegen dessen Insolvenz) nicht mehr zurückholen kann, selbst dann keine Auswirkung auf den Abnehmer hat, wenn diese Änderung rechtlich zutreffend wäre.⁴⁰ *Krumenacker*⁴¹ fasst den Vertrauensschutz in die Richtigkeit der Rechnung zutreffend folgendermaßen zusammen: „*Der Dritte (oder ein weiterer Abnehmer) in der Reihe darf auf die Richtigkeit der von seinem Lieferanten ausgestellten Rechnung vertrauen, sofern diese Rechnung aus der Sicht des Dritten (oder des weiteren Abnehmers) in der Reihe richtig sein könnte. Dies ist dann der Fall, wenn die Beziehungen zwischen seinem Lieferanten und dessen Lieferanten aus der eingeschränkten Sicht des Dritten (oder des weiteren Abnehmers) in der Reihe so gestaltet sein könnten, dass sein Lieferant besagte Rechnung ausstellen dürfte.*“

4. Paradigmenwechsel in Österreich notwendig

Ruppe hat unlängst in einem Interview darauf hingewiesen, dass unter anderem zusätzliche Rechnungsmerkmale als „*zunehmend differenzierende und administrativ aufwendige, somit schwer handhabbare Regelungen als Fortschritt und sogar als Vereinfachung angepriesen werden*“, für die Praxis aber problematisch sind. „*Der professionelle Umsatzsteuerbetrüger wird sich auch dadurch nicht von seinem Tun abhalten lassen; der Mehrheit der ordentlich agierenden Unternehmer werden im angeblich freien Binnenmarkt immer mehr Probleme gemacht.*“⁴² In diesem Sinne muss u. E. ein Paradigmenwechsel stattfinden, der dazu führt, dass ehrliche Unternehmen nicht durch zusätzliche administrative Pflichten belastet werden und durch zusätzliche formale Anforderungen das Risiko der Umsatzsteuerbelastung durch Wegfall von Befreiungen oder des Verlusts des Vorsteuerabzugs gesteigert wird. Betrüger können durch noch so diffizile Formalanforderungen nicht überführt werden; da helfen nur systematische Maßnahmen wie die generelle Einführung eines Reverse-Charge-Systems für Inlandsumsätze zwischen Unternehmen.

*Ruppe/Achatz*⁴³ verweisen zutreffend darauf, dass die in der MwStSyst-RL vorgesehenen formalen Anforderungen als materiellrechtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug stets vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des Neutralitätsgrundsatzes auszulegen sind. Den aus verfassungsrechtlicher und unionsrechtlicher Sicht bestehenden Bedenken gegen überzogene Formalanforderungen⁴⁴ müsste vor dem Hintergrund des Urteils in der Rs. *Polski Trawertyni*, in dem der EuGH auch für die aktuelle Rechtslage festhält, dass vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des Neutralitätsgrundsatzes der Vorsteuerabzug bei nicht berichtigbaren Rechnungsmängeln wegen fehlender Merkmale i. S. d. Art. 226 MwStSyst-RL bzw. § 11 UStG erhalten bleiben muss. Als unionsrechtskonforme, die Interessen des Steuergläubigers und der Steuerschuldner dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechend berücksichtigende Vorgangsweise erscheint die vom BFH im Urteil vom 30. 4. 2009, V R 15/07, vertretene Auffassung, wonach ausnahmsweise nach dem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Vertrauensschutzes ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, wenn die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vorliegen, der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer gutgläubig war und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen, und seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist. Die Vorlage einer alle Merkmale in objektiv richtiger Weise beinhaltenden Rechnung wäre demnach kein unbedingt zu

erfüllendes Tatbestandsmerkmal, sondern würde lediglich als Beweis der materiellrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen dienen.⁴⁵ Eine Beweisführung mit anderen Mitteln muss danach zulässig sein, alle Zweifel gehen aber zu Lasten des Unternehmers.⁴⁶

Im Interesse der österreichischen Unternehmen, die für den Fiskus die Last der Umsatzsteuererhebung tragen, bleibt zu hoffen, dass die österreichischen Gerichte und die Finanzverwaltung⁴⁷ die Judikatur des EuGH und die herrschende Ansicht in der Literatur ernst nehmen und nicht ausschließlich überzogene formale Anforderungen an die Rechnung zum Maßstab für das Recht auf Vorsteuerabzug machen. Vielmehr sollte vom Grundsatz, dass vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen das Recht auf Vorsteuerabzug sofort und im vollen Umfang zusteht, weil die Umsatzsteuer (abgesehen von den Fällen der unecht steuerbefreiten Unternehmer) lediglich den Endverbrauch belasten soll, nur im Ausnahmefall abgegangen werden, wenn die Unternehmer von Steuerhinterziehung oder Missbrauch wussten oder wissen mussten. Natürlich ist es für die Finanzbehörden wie auch für die Gerichte im Einzelfall wesentlich einfacher, bei unsicherer Beweislage anstelle eines zumeist langwierigen Ermittlungsverfahrens und einer umfangreichen schlüssigen Beweiswürdigung Formalmängel festzustellen, doch sollte dieser Mehraufwand im Interesse der österreichischen Wirtschaft verkraftbar sein.

* A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universitätsverwaltung des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz.

¹ EuGH 21. 4. 2005, Rs. C-25/03, *HE*, Rn. 80.

² EuGH 21. 3. 2000, verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98, *Gabalfa u. a.*, Rn. 52; 19. 9. 2000, Rs. C-454/98, *...*

³ EuGH 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 82.

⁴ Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/38/EEG zur Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung, ABZ Nr. 10/2002, Art. 22 Abs 8 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 273 der MwStSyst-RL.

⁵ EuGH 22. 12. 2010, Rs. C-438/09, *Dankowski*, Rn. 28 und 29.

⁶ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABZ Nr. 10/2006, S. 1.

⁷ Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften, ABZ Nr. L 189 vom 22. 7. 2010, S. 1.

⁸ EuGH 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 41.

⁹ EuGH 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 42.

¹⁰ EuGH 15. 7. 2010, Rs. C-368/09, *Pannon Gép Centrum*, Rn. 41.

¹¹ EuGH 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 43, mit Hinweis auf EuGH 21. 10. 2010, *Nidera Hanc*.

¹² EuGH 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 48, mit Hinweis auf EuGH 1. 4. 2004, Rs. C-90/02, *...*

¹³ EuGH 1. 3. 2012, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 49.

¹⁴ Schlussanträge vom 15. 9. 2011, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 68 f.

¹⁵ Siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 12 Tz. 52.

¹⁶ EuGH 15. 7. 2010, Rs. C-368/09, *Pannon Gép Centrum*, Rn. 43 f.

¹⁷ Schlussanträge des GA Villalón vom 15. 9. 2011, Rs. C-280/10, *Polski Trawertyn*, Rn. 69.

¹⁸ VwGH 14. 10. 2010, 2008/15/0124, 0125; 28. 9. 2011, 2010/13/0146.

¹⁹ VwGH 12. 12. 1988, 87/15/0079; vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 43.

²⁰ VwGH 22. 4. 2009, 2006/15/0315.

²¹ VwGH 29. 7. 2010, 2010/15/0072; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 43.

²² VwGH 2. 9. 2009, 2008/15/0065.

²³ VwGH 22. 4. 2009, 2006/15/0315

- VwGH 20. 11. 1996, 95/15/0179; 17. 12. 1998, 97/15/0209; 25. 4. 2001, 98/13/0081, 0099; 31. 7. 2002, 9/2003, 98/13/0119; 10. 8. 2005, 2005/13/0059; 1. 6. 2006, 2002/15/0174 und 2004/15/0069; 13. 1. 2004/13/0039; 21. 11. 2007, 2004/13/0133; 18. 11. 2008, 2006/15/0205; 4. 3. 2009, 2004/15/0174 2007/15/0004.
- 26 Vgl. die instruktive Zusammenstellung der UFS-Berufungsentscheidungen zu diesem Bereich von *Wissl* UFSjournal 2009, 123 ff.
- 27 VwGH 2. 9. 2009, 2008/15/0065.
- 28 VwGH 22. 4. 2009, 2006/15/0315; 2. 9. 2009, 2008/15/0065.
- 29 VwGH 28. 9. 2011, 2010/13/0146, mit Hinweis auf VwGH 2. 9. 2009, 2008/15/0065; 28. 10. 2009, 200 2011, 2007/15/0004.
- 30 VwGH 3. 7. 2003, 2002/15/0155; 22. 4. 2009, 2006/15/0315; 2. 9. 2009, 2008/15/0065.
- 31 VwGH 2. 9. 2009, 2008/15/0065.
- 32 BFH 30. 4. 2009, V R 15/07.
- 33 EuGH 27. 9. 2007, Rs. C-409/04, *Teleos*.
- 34 EuGH 21. 2. 2008, Rs. C-271/06, *Netto Supermarkt*.
- 35 Rz 1539 UStR.
- 36 VwGH 1. 6. 2006 2004/15/0069; UFS 9. 12. 2004, RV/1999-W/03; 14. 9. 2011, RV/0241-W/06; 16. 12. L/07, eine „interne Entscheidung“, die von *Laudacher*, Gutgläubigkeit versus fehlende Rechnungsadresse? UFSjournal 2009, 123, zitiert wird; siehe auch *Laudacher*, Kein gemeinschaftsrechtlicher Gutgläubensschutz Heft 22/2009 S 662; *Laudacher*, Gutgläubensschutz, Rechnungsmerkmale und Übertragung der Verfügur Gemeinschaftsrechtlicher Schutz des Vertrauens auf die Richtigkeit vorhandener Rechnungsmerkmale, SW § 12 Tz. 52.
- 37 Dazu z. B. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rz 92 ff.
- 38 UFS 2. 5. 2012, RV/0282-L/12; dazu *Krumenacker*, Innergemeinschaftliches Reihengeschäft und Vertrauen:
- 39 OGH 21. 1. 1993, 13 Os 67/91.
- 40 UFS 2. 5. 2012, RV/0282-L/12.
- 41 *Krumenacker*, UFSjournal 2012, 180.
- 42 Siehe das Interview mit *Ruppe*, „Die Verrechtlichung vieler Lebensbereiche bringt keine Verbesserung, so Journal 2011, 42 ff.
- 43 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 52.
- 44 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 52 f.
- 45 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 53.
- 46 *Unterberger*, SWK-Heft 7/2010, S 334.
- 47 Diese scheint aber offenbar nicht dazu bereit zu sein, wie sich einer Aussage von *Mayr*, SWK 2012, 781 + *EuGH* aus, dass es Umstände gibt, in denen die Angaben auf andere zulässige Weise als durch eine Rechnung nachgewiesen n Punkten der MwSt-RL 2006/112/EG entsprechende Rechnung zu verfügen, geeignet wäre, das Abzugsrecht eines Steuerp/ *EuGH* ist m. E. nicht abzuleiten, dass der Vorsteuerabzug auch bei fehlenden oder unrichtigen Rechnungsmerkmalen zu festgehalten, dass die Anforderungen an die Rechnung (Name und Anschrift des Empfängers) bei in Gründung befindlichen G Vorsteuerabzug gänzlich unmöglich gemacht wird (siehe Rn. 46 des Urteils)."