

- Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz
- **“Rechnungsmerkmale als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug in der Rechtsprechung des UFS, VwGH und BFH”**

Rechnungsmerkmale

- (A) Rechtsentwicklung BRD/Österreich
- (B) Gutgläubigkeit versus Rechnungsmerkmale?
- (C) Rspr zum Vorsteuerabzug bis zur Entscheidung Kittel
- (D) Neueste Rspr und Resümee
- (E) Anhang

(A)

Rechtsentwicklung in Österreich Rechnungsmerkmale

- § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 enthält von Anfang an den Verweis auf Rechnungen des § 11. Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 geforderten Angaben, ist sie nicht Rechnung iS dieser Gesetzesstelle (zB VwGH 26.2.04, 2004/15/0004). Die Rechnungsmerkmale sind daher nach st Rspr materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug:
 - Dabei muss die Rechnung **alle Merkmale** enthalten (zB VwGH 14.1.91, 90/15/0042)
 - **Entgegenstehende Rechtsansichten hat der VwGH nicht anerkannt** (VwGH 22.6.01, 98/13/0043).

(A)

Rechtsentwicklung Österreich Allg Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

- Gelegentlich stellt der VwGH auch auf die **sachliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug** (Definition in § 12 Abs 1 Z 1) ab. Der Unternehmer kann folgende Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt werden
 - im Falle der fehlenden Übereinstimmung zw tatsächl gelieferter Ware und Lieferobjekt lt Rechnung ist nach § 12 Abs 1 Z 1 kein Vorsteuerabzug möglich. So in VwGH 22.6.01. 98/13/0043 zur Lieferung von Sintersteinen (**Vorsteuerbetrug**), die zur bezeichneten Verwendung nicht geeignet waren. Liegt die **Lieferung eines "aliud"** vor, sind Betrügereien mit falscher Ware oder außergewöhnl. Geschäftsabwicklungen nicht mehr relevant (ebenso VwGH 9.9.04, 99/15/0250 uva).

(A)

Rechtsentwicklung BRD
Rechnungsmerkmale vor dem 1.1.2004

- Unterschiedliche Auffassungen:
- Die Finanzverwaltung zieht die in **§ 14 Abs 1 dUStG** **enthaltenen Rechnungsmerkmale** heran, um eine Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer vornehmen zu können.
- Dagegen knüpft nach dem **BFH § 15 Abs 1 Nr. 1** nicht an **§ 14 Abs 1**, sondern am **allg Rechnungsbegriff nach § 14 Abs 4 an** (s zB BFH 24.9.87, V R 50/85, BStBl 88 II, 688; BFH 27.7.00, V R 55/99, BStBl 01 II, 429), daher sind nach der Rspr für den Vorsteuerabzug nicht sämtliche Merkmale einer Rechnung notwendig.

(A)

Rechtsentwicklung BRD
Allg Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

- Hinzu kommen die in **§ 15 Abs 1 Nr. 1 Satz 1** geregelten sachl Voraussetzungen, nämlich eine in Rechnungen gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Der Vorsteuerabzug erfordert also
 - Unternehmereigenschaft dessen, der den Vorsteuerabzug geltend macht,
 - die Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung für das Unternehmen des Abzugsberechtigten,
 - Unternehmereigenschaft des Lieferanten (s zB FG Rheinland-Pfalz 29.11.07, 6 K 1713/06: keine Unternehmereigenschaft des Lieferanten, weil dieser nur eine Scheinfirma zum Zweck der Rechnungsausstellung betreibt)
 - und gesonderte Inrechnungstellung der Umsatzsteuer.

(A)

Rechtsentwicklung BRD

Beispiel Rspr zur allg Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

■ **FG Baden-Württemberg 7.5.04, 12 V 10/04:**

- Die Finanzverwaltung anerkannte den Vorsteuerabzug bei einer Gesellschaft die mit Computerteilen handelte nicht, weil sie Waren im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells nicht für ihr Unternehmen bezogen hat. § 2 dUStG setze die Teilnahme am allg wirtschaftl Verkehr voraus. Daran fehle es, wenn sich eine Gesellschaft nur im Rahmen eines künstlichen Gebildes betätige.
- Das FG folgte dem nicht: **Die Konstruktion eines künstlichen Gebildes in Form eines Umsatzsteuerkarussells mit der Folge der Verneinung einer wirtschaftl Tätigkeit ist nicht geeignet, auf der Ebene des Buffers II den Vorsteuerabzug zu verneinen.**

(A) Gesetzliche Regelung der Rechnungsmerkmale 1

■ **§ 15 Abs 1 Nr.1 iVm § 14 Abs 4 dUStG ab 1.1.2004:**

- Nr. 1: Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- Nr. 2: Die dem leistenden Unternehmer erteilte **Steuernummer** oder UID

■ **§ 12 Abs 1 iVm § 11 Abs 1 UStG 1994:**

- **Z 1: Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers.**
- **Z 2: Name und Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder Empfängers der sonstigen Leistung. UID des Leistungsempfängers in bestimmten Fällen (ab 1.7.06)**
- **Z 6: UID des liefernden oder leistenden Unternehmers (ab 1.1.2003)**

(A) Gesetzliche Regelung der Rechnungsmerkmale 2

■ § 14 Abs 4 dUStG

- Nr. 3: Ausstellungsdatum
- Nr. 4: Fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen
- Nr. 5: Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung

■ § 11 Abs 1 UStG 1994

- Z 6: Ausstellungsdatum (1.1.2003)
- Z 6: Fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen (1.1.2003)
- Z 3: Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

(A) Gesetzliche Regelung der Rechnungsmerkmale 3

■ § 14 Abs 4 dUStG

- Nr. 6: Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung **oder der Vereinbarung des Entgelts oder eines Teil des Entgelts für noch nicht ausgeführte Leistungen**
- Nr. 7: Nach Steuersätzen und Steuerbefreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt
- Nr. 8: Anzuwendender Steuersatz, auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag und Hinweis auf Steuerbefr.

■ § 11 Abs 1 UStG 1994

- Z 4: Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder Zeitraum der sonstigen Leistung
- Z 5: Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung, den anzuwendenden Steuersatz und Hinweis auf Steuerbefreiung
- Z 6: Auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag

(B) Gutgläubigkeit versus Rechnungsmerkmale ?

- Die Prüfung der Rechnungsmerkmale ist neben dem Nachweis der Beteiligung (am Karussell) Teil der Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung. Die Bedeutung der Rechnungsmerkmale für den Vorsteuerabzug wird aber in der Lehre hinterfragt
 - Ruppe, § 12, Rz 46: **Kostenneutralität** bzw **verfassungskonforme Interpretation** von § 12 Abs. 1).
 - Tumpel/Prechtl, SWK 2006, S 872: Das **sich vergewissern über die Adresse** in der Rechnung kann nicht allgemein verlangt werden.
 - Taucher, SWK 2007, S 74: Bisherige Sichtweise bezügl der Rechnungsmerkmale ist überholt. (a) Seit 1.1.2003 **UID des Lieferanten** verlangt. (b) Auch **gemeinschaftsrechtl Vorgaben** führen zum Vertrauensschutz ("HE", "Kittel"), Gutgläubigkeit soll zum Vorsteuerabzug führen (s dazu VwGH 1.6.06, 2004/15/0069: Richtige Anschrift des Leistungserbringers dient den Zielen der RL).

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 1 Name und Anschrift Liefernder/Leistender 1

- VwGH 14.1.91, 90/15/0042: Handel mit KFZ-Zubehör. **Lieferant Bi an der angegebenen Adresse nicht existent**. Bf wendet ein, Lieferanteneigenschaft war nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht zweifelhaft (Vertreterkontakt, Warenlieferung, Barzahlung übl).
- VwGH 28.5.97, 94/13/0230: Vorsteuerabzug aus Fremdarbeit, Firma J. nicht auffindbar. **Guter Glaube kein Argument**.
- VwGH 30.5.01, 95/13/0226: Vorsteuer aus verrechneten Programmierarbeiten. Leistende sind **(1) Unternehmen, die keine Ust abführen und (2) an der bez. Adresse nicht tätig sind, (3) in den Rechnungen fehlen Bankverbindungen, Telefon u. Faxnummern, (4) Geschäftsführer sind unbekanntem Aufenthalts**. Der Prüfer **verneint tatsächl wirtschaftl Vorgänge**. Bf. sieht sich als Zwischenhändler ohne Veranlassung, sich über die Identität der Lieferfirma über tagesübl Usancen hinausgehende Gedanken zu machen. Der VwGH geht auf mögl Scheingeschäfte (**Vorsteuerbetrug**) gar nicht ein, weil eine falsche Adresse bereits zum Verlust des Vorsteuerabzugs führt.

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 1 Name und Anschrift Liefernder/Leistender 2

- UFS 15.6.05, RV/1480-L/02: Schweinelieferungen von luxemburg. Firma an inl Schlachthof, Rechnungen über inl Firma AP,
 - Sitz = Amtssitz des Notars,
 - kein Büro an der Rechnungsadresse,
 - Repräsentanten sind nicht erreichbar, weder telefonisch noch mit Fax,
 - keine USt für die Geschäfte abgeführt (Umsatzsteuerbetrug),
 - keine Geschäftstätigkeit an der bezeichneten Adresse ausgeübt (nur Postfach und diverse Bankeingänge von den Schlachthöfen).
- UFS (1) verneint Unternehmereigenschaft, weil die AP bloßer Rechnungsaussteller war und keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, (2) zudem lag keine Verschaffung der Verfügungsmacht durch den Lieferanten vor (Beschwerde 2005/14/0008; s dazu auch FG Rheinland-Pfalz 29.11.07, 6 K 1713/06: Bloße Rechnungsausstellung ist keine wirtschaftl Tätigkeit).

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 1 Name und Anschrift Liefernder/Leistender 3

- BFH 7.10.87, X R 60/82, BStBl 88 II, 34: Scheinname oder Künstlernaume genügt, wenn Lieferant aus den sonstigen Angaben im Abrechnungspapier leicht nachprüfbar ist.
- BFH 17.9.92, V R 41/89, BStBl 93 II, 205: Die Rechnung muss eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des Unternehmers ermöglichen. Ist grds nicht der Fall, wenn ein fremder Name oder eine fremde Anschrift in der Rechnung enthalten ist.
- BFH 27.6.96, V R 51/93, BStBl 96 II, 620: Sitz der GmbH muss bei Ausführung der Leistung tatsächl bestanden haben, insoweit Verpflichtung des Leistungsempfängers, sich zu vergewissern (Anschrift, Firma und Rechtsform). Es bedarf entspr Feststellungen für "Scheinsitze" (Anhaltspunkte: Am Sitz keine Geschäftsleitungs- und ArbG-Funktion, Behördenkontakte oder Zahlungsverkehr), weil ein Briefkastensitz ausreichen kann (BFH-Beschluss 31.1.02, V B 108/01, BStBl 04 II, 622; gilt bis 1.1.04, ab StÄndG 03 ist Büroserviceadresse wohl nicht mehr zulässig).

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 1 Name und Anschrift Liefernder/Leistender 4

- BFH 4.9.03. V R 9. 10/02. BStBl 04 II. 627: Gründung einer GmbH zur Rechnungsausstellung für Handel mit Computerteilen (Vorsteuerbetrug). Feststellungen:
 - Keine Geschäftsräume,
 - Geschäftsadresse beim Stb, ebenso Telefon- und Faxnummer des Stb und Konto bei einer Bank an dessen Sitz.
 - Keine Geschäftstätigkeiten unter der angegebenen Adresse.
- BFH: Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer müssen ident sein, Lieferung muss der Verschaffung der Verfügungsmacht dienen. Nach den Feststellungen hat die Rechnungsausstellerin Lieferungen nicht erbracht, sondern es wurden nur Rechnungen unter ihrem Namen ausgestellt (§ 15 dUStG: „..Rechnungen für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmen ...“). **Fazit: Der BFH löste diese Fälle bisher über die fehlende Identität zw tatsächl Lieferanten und Rechnungsaussteller (§ 15 Abs 1 Nr. 1 Satz 1), der keine Verfügungsmacht verschaffen konnte.**

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 3 Menge und handelsübliche Bezeichnung 1

- VwGH 23.2.05. 2001/14/0002: Handelsübl Bezeichnung ist jede im allg Geschäftsverkehr für den Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung. **Das Gesetz normiert die Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Ust und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges sicherzustellen.** Dass die **Sammelbezeichnung** „Schnittblumen und Bindegrün“ **nicht handelsübl** ist, wurde von der Behörde nicht dargetan und hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (Aufhebung); s aber UStR 1508 (vgl auch BFH-Beschluss 29.11.02, V B 119/02, NV 2003, 518 zum Thema „automatische Armbanduhren“).
- VwGH 20.12.06. 2003/13/0003: Kauf eines „Konsolidierungsprogrammes“ mit Zahlungsziel 18 (später 6) Jahren (**Missbrauch**). Das Programm hat im Streitzeitraum noch nicht existiert, daher liegen zukünftig verrechenbare Leistungen vor und der Erwerb des bezeichneten Programmes konnte gar nicht erfolgen. **Das Vorliegen der in der Rechnung beschriebenen Leistung ist aber materielle Voraussetzung (Z 3) für den Vorsteuerabzug.** Angaben zum Tag der Lieferung brauchen nicht mehr geprüft werden. Auch die Frage des Rechtsmissbrauchs ist nicht mehr relevant.

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 3 Menge und handelsübliche Bezeichnung 2

- **BFH 24.9.87, V R 50/85, BStBl 88 II, 688:** Maßgeblich ist nur, dass der Unternehmer Leistungen in Anspruch nimmt, die dem Abrechnungspapier entnommen werden können (Angaben tatsächl Art über die Leistungshandlung oder bezügl des eintretenden Erfolges). Es reicht aus, dass die Angaben es ermöglichen, den **Leistungsgegenstand zu identifizieren**. Die Angaben können auch durch **Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen** erfolgen. **Der urkundenmäßige Nachweis dient nicht dem Zweck der Überprüfung der steuerl Verhältnisse beim Leistenden (s auch ausführl FG München 8.2.07, 14 K 1898/04)**. Die Erfordernisse können nicht abschließend festgelegt werden. Daher genügt die Bezeichnung "Montage von Einbauschränken" auch noch für den Fall einer Arbeitnehmerüberlassung (nach Plückerbaum/Malitzky in § 14 RZ 76 mittlerweile zu großzügig und vermutlich überholt).
- **BFH 4.12.87, V S 9/85, BStBl 88 II, 702:** **Bloße Angabe einer Baustelle oder "Arbeiten wie gesehen"** reicht nicht für Vorsteuerabzug.
- **BFH 10.11.94, V R 45/93, BStBl 95 II, 395:** Die Angaben in der Rechnung müssen eine **eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung** ermöglichen (nicht: "für Bauarbeiten berechnen wir").

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 5 Entgelt Lieferung/sonst. Leistung und Steuersatz 1

- **VwGH 9.9.04, 99/15/0037:** Lieferung von Parfümölen (Vorsteuerbetrug). Der Wert der Ware war wesentlich niedriger als angegeben. Die Bw erhielt Kopien von **Ordnerverrechnungsschecks, die zu keinen tatsächl Zahlungen führen konnten** (keine Verfügung über den Kaufpreis) und hat **an den Zulieferer nur die Umsatzsteuer abzügl Provision geleistet**. Das Entgeltsmerkmal (§ 11 Abs 1 Z 5) ist nicht erfüllt, wenn das tatsächl beabsichtigte Entgelt in der Rechnung nicht angeführt wird, wobei der Schluß naheliegt, wenn
 - (a) ein Mißverhältnis zw Leistung und behauptetem Entgelt besteht,
 - (b) der tatsächl Zahlungsfluss (betr den vollen Betrag) unterbleibt und
 - (c) eine ungewöhnl Geschäftsanbahnung vorliegt (Vorgaben hins Abnehmer und Lieferanten, wirtschaftlich unverständliche Zwischenschaltung der Bw). Auf den Wert der gelieferten Waren war nicht mehr einzugehen.

(C) Rechtsprechungsübersicht

Z 5 Entgelt Lieferung/sonst. Leistung und Steuersatz 2

- VwGH 30.3.2006, 2002/15/0203: Lieferung Radlader, Fenster, Essenzen (Umsatzsteuerbetrug). Dem Bf. sollte der Abnehmer der Ware niemals liquide Mittel zur Verfügung stellen und **er hatte selbst nur den Betrag zu bezahlen, der ihm als Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde**. Es muss aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Absicht bestehen, das in der Rechnung angeführte Entgelt zu bezahlen (tatsächlich und in der ausgewiesenen Höhe). Kann die Feststellung getroffen werden, dass diese Absicht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug zu versagen. **Auch von einer Kenntnis des beabsichtigten Umsatzsteuerbetruges oder zumindest von einer mögl Kenntnis ist auszugehen**.
- BFH 27.7.2000, V R 55/99, BStBl 01 II, 429: Ist in einer Rechnung zwar der Bruttopreis, der Steuersatz und der Umsatzsteuerbetrag, nicht aber das (Netto)Entgelt ausgewiesen, berechtigt sie nicht zum Vorsteuerabzug. Es genügt nicht, dass das Entgelt anhand der übrigen Angaben errechnet werden kann. **Der Preis ohne Steuer muss sich auf den ersten Blick aus der Rechnung ergeben**.

(D) Neueste Rspr 1

- Rspr ab 2007 zu den Rechnungsmerkmalen:
- UFS 16.5.07, RV/0126-G/04: Rechnungen von Subunternehmern für erbrachte Bauleistungen weisen eine **ungültige Adresse** aus (Z 1). **Auf den guten Glauben kommt es nicht an** (Beschwerde unter 2007/15/0173 anhängig).
- UFS 15.2.08, RV/0161-L/07: Die Bw. erwarb über zwei weitere österreichische Firmen (die beide keinen Umsatz aus dem Geschäft erklärten) Marken- und Domainrechte. Der UFS anerkannte den Vorsteuerabzug nicht (§ 11 Abs 1 Z 3), weil nach den Feststellungen nur ein Scheinkaufvertrag vorlag
 - **unerklärlich war der Erwerb**, da die Rechte wenige Monate später wieder bei der Firma des Veräußerers landeten
 - **Umsatzsteuer wurde nicht abgeführt**, weder vom Lieferanten noch von der später erwerbenden Firma beim Verkauf
 - **vereinbarte Raten wurden nicht eingehalten** (geringe Zahlungen)

(D) Neueste Rspr 2

- Rspr ab 2007 zu den Rechnungsmerkmalen:
 - FG Köln 13.6.07, 11 K 536/05: Der Lieferant ist nicht im Handelsregister eingetragen. Bei allen strittigen Rechnungen stimmt der Sitz des Lieferanten nicht mit der Rechnungsadresse überein, daher kein Vorsteuerabzug. Die Klägerin kann sich nicht auf den Schutz des guten Glaubens verlassen (ist in § 15 Abs 1 Nr. 1 nicht vorgesehen). Entgegen der Auffassung der Urteile des FG Köln vom 6.12.06, 4 K 1354/02 und 4 K 1356/02, EFG 2007, 631, in Revision, BFH XI R 51/07 (vorher V R 14/07) und V R 15/07 sieht der Senat die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges durch das EuGH-Urteil v 6.7.06, C 439/04 und C-440/04 nicht in Frage gestellt.
 - Bösgläubigkeit kann sich anspruchsbegrenzend auswirken, daraus ist aber nicht zu folgern, dass Gutgläubigkeit die Anspruchsberechtigung erweitern kann. Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges haben obj Charakter, die subj gutgläubige Überzeugung kann ein obj nicht erfülltes Merkmal nicht ersetzen.

(D) Neueste Rspr 3

- Rspr ab 2007 zu den Rechnungsmerkmalen:
 - Anders FG Köln 6.12.06: Betrifft ein Umsatzsteuerkarussell im Automobilhandel. Vom gemeinschaftsrechtl Gutgläubensschutz ist auch der Fall erfasst, dass ein redl Erwerber vom "missing trader" eine Rechnung erhält, die den formalen Anforderungen des § 14 genügt, aber eine unzutreffende Anschrift des Leistenden enthält, wenn im übrigen der Steuerpflichtige alle ihm zumutbaren Aufklärungsmaßnahmen unternommen hat und ihm dabei die falsche Anschrift nicht auffallen musste (Verfahren 4 K 1354/02 beim BFH unter XI 51/07, Aufnahme am 18.1.08; Verfahren 4 K 1356/02 beim BFH unter V R 15/07, Aufnahme am 20.3.07).

(D) Neueste Rspr 4

- Rspr ab 2007 zu Karussellen:
- UFS 13.7.07, RV/2014-W/04: Handylieferungen im Zush mit einem Umsatzsteuerbetrug. Der Bw. hätte wissen müssen, dass die Lieferungen an ihn in ein Karussell einbezogen sind, da
 - bei Besuchen an der Adresse des Lieferanten kein hinweisendes Geschäftsschild erkennbar war
 - auf Faxsendungen als Absender ein anderes Unternehmen aufscheint (Immobilienbüro), das an der Lieferantenadresse ansässig ist
 - die Waren auf offener Straße in erheblicher Stückzahl übergeben wurden und
 - Bruttobeträge zw 30.000 Euro und 160.000 Euro bar übergeben wurden.

(D) Neueste Rspr 5

- Rspr ab 2007 zu Karussellen:
- UFS 28.8.07, RV/0111-K/07: Nichtanerkennung von Vorsteuern (Karussell) eines Großhändlers aus der Lieferung von Computerteilen (Bescheid betreffend Sicherstellungsauftrag). Diese werden nur zum Schein steuerbefreit nach Zypern verkauft, in Wirklichkeit reimportiert. Der UFS nimmt aufgrund von Verdachtsgründen an, dass die Bw. zumindest hätte "wissen müssen"
 - Vom Lieferanten wurde auch der Abnehmer bestimmt, der Einkäufer machte Druck auch den Verkauf abwickeln zu dürfen
 - der Bw. wurde die logistische Abwicklung zur Gänze abgenommen
 - das wirtschaftl Risiko wurde minimiert, der Abnehmer bestellte die Ware und bezahlte mit Swift-Überweisungen, bevor Bw. die Ware geordert hatte
 - der Abnehmer war eine Offshore-Gesellschaft in einem für Sitzgesellschaften typischen Land.

(D) Neueste Rspr 6

- Rspr ab 2007 zu Karussellen:
- [UFS 13.9.07. RV/1749-W/04](#): Handel mit Computerteilen (Karussell).
(1) An der Geschäftsanschrift des Lieferanten residierte eine andere Firma, die Büroarbeiten übernommen hatte, der Lieferant entfaltete dort **keine Geschäftstätigkeit**. Der Vorsteuerabzug wurde nach Z 1 versagt. (2) Der Lieferant gab keine USt-Erklärungen ab. Der UFS geht zusätzlich von **"wissen müssen"** bei entsprechender Sorgfalt aus
 - Erkundigungen über den Lieferanten sind nicht aktenkundig (nur Rechnungen und Überweisungsbelege)
 - Preis des Lieferanten niedriger als der des Herstellers
 - Fehlen jeglicher schriftlicher Vereinbarungen
 - Teilweise Barzahlungen

(D) Neueste Rspr 7

- Rspr ab 2007 zu Karussellen:
- [BFH 19.4.07. V R 48/04](#): Handel mit Mobiltelefonen (Karussell), Waren von "missing trader" bezogen. Finanzamt erkennt gemeinsame Tatabsprache (Weisungen über Abnehmer und Preise, keine Werbung, keine Kalkulationen, keine Rabatte, Waren aus der EU und über Kette von Händlern wieder ins Ausland). Bw. wendet unwissentliche Einbeziehung ein, die IMEI-Nummer der Handys sei ohne Bedeutung. BFH-Entscheid ist zweigeteilt
 - die Einbindung ins USt-Karussell beruht auf unvollständigem Ausgangspunkt. FG muss klar herausarbeiten, ob die Bw. von der Beteiligung am Umsatzsteuerbetrug **"wissen konnte" oder hätte "wissen müssen"** (Prüfung zB Aufzeichnung IMEI-Nummern - in Plückerbaum/Malitzky § 14 RZ 75/1 v 9/2006 noch verneint, weil nicht zur handelsübl Bezeichnung gehörend)
 - Vorsteuer aus den Lieferungen der D-GmbH nicht abzugsfähig, da nur ein **Briefkastensitz** vorlag (keine eigenen Büroräume, Post von einer Person mit falschem Namen abgeholt).

(D) Neueste Rspr 8

- Rspr ab 2007 zu Karussellen:
- [FG Baden-Württemberg 1.10.07. 12 K 160/04](#): Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell beim Handel mit Computerteilen. Das FG prüft zweigeteilt: (1) Die **obj Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug** nach § 15 Abs 1 Nr. 1 UStG liegen alle vor. (2) Das FG geht von einem **"Kennen müssen"** der Klägerin aus, da sich für die Angestellten CC und FF dieses aus obj Umständen ergibt:
 - CC und FF hatten Kenntnis von Mehrfach- und Doppeldurchläufen und vermerkten auf Lieferscheinen "schon mal gehabt",
 - auch Zeugen geben deren Kenntnisse darüber an,
 - dazu kommen sehr schnell hohe Umsätze und Gewinne bei praktisch keinem Risiko, was einen ordentl Kaufmann hätte misstrauisch werden lassen
 - und auch die niedrigen Einkaufspreise wären einem ordentl Kaufmann aufgefallen.

(D) Resümee

- In der früheren Rspr des VwGH wurde unterschieden:
 - Ist der Leistungserbringer greifbar für den Abgabepflichtigen, so ist eine Korrektur der Fehler im Innenverhältnis möglich,
 - ist der Leistungserbringer ungreifbar, so liegt das Risiko dessen, der sich auf einen solchen Partner eingelassen hat, beim Leistungsempfänger (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230).
- Nach der bisher bekannten (vorangehend angeführten) Rspr 2007/Anfang 2008 erfolgt
 - weiterhin eine Trennung zw der Gutgläubigkeit in Karussellfällen mit Lieferkette und der Prüfung der Rechnungsmerkmale
 - **Ausnahme FG Köln 6.12.06, 4 K 1354/02 und 4 K 1356/02, wonach ein Gutglaubensschutz auch bei formal unrichtiger Adresse greift.**
- Die Klärung wird sowohl in der BRD als auch in Österreich durch die Höchstgerichte erfolgen müssen.

Ende der Präsentation

■ Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit

- E-Mail des Vortragenden: marco.laudacher@bmf.gv.at für Anforderung der Präsentation

(E) Anhang

- Name und Anschrift Liefernder/Leistender (Z 1)
 - [VwGH 1.6.06. 2004/15/0069](#): Die Angabe "nur" der falschen Adresse ist nicht nur ein kleiner Formalfehler. Auf den guten Glauben kommt es nicht an.
 - [FG Hessen 22.11.04, Az 6 K 3720/99](#): Die auf den Rechnungen der Firma A Bau angegebene Adresse bezeichnet nicht deren Geschäftssitz. Räume waren nicht angemietet, nur ein Briefkasten sollte den Geschäftssitz vortäuschen. Die falsche Adresse im Zeitpunkt der Ausstellung fällt in die Risikosphäre des Rechnungsempfängers, da Geschäftsaktivitäten dort nicht stattfanden. Selbst Gutgläubigkeit schließt den Abzug der Vorsteuer aus.

(E) Anhang

- Name und Anschrift Liefernder/Leistender (Z 1)
- BFH-Beschluss 26.8.04. V B 243/03 (UR 4/2005, S 217): Fahrzeuglieferungen durch inl Firma, bei der unsicher ist, ob Verfügungsmacht verschafft wurde
 - Barzahlung trotz Bankverbindung;
 - St.-Nr. und Gewerbeanmeldung lassen keinen Schluss darauf zu, dass den Rechnungen eine eigene Leistung zugrunde liegt;
 - widersprüchlich nach dem BFH: Nachfrage betreffend die St.-Nr zwecks ordnungsgemäßer Abwicklung bei jahrelanger bester Geschäftsverbindung.

(E) Anhang

- Name und Anschrift Liefernder/Leistender (Z 1)
- UFS 29.11.05. RV/0211-G/03: Rechnungen einer Subfirma für eine im Innenausbau tätige GmbH. Lieferant beim Finanzamt gemeldet, der Geschäftsführer ist nicht auffindbar. Einwand Bw.: (1) Registrierung im Firmenbuch und beim FA, (2) Leistungen wurden erbracht (auch vom FA anerkannt), (3) Firmenbuch- und Rechnungsadresse stimmen überein (beachte aber VwGH 10.8.05, 2005/13/0059, wonach dies ohne Bedeutung ist), (4) Vorortkontrolle im Geschäftsleben nicht übl., (5) keine Scheinfirma, weil Aufträge, Rechnungen, Aufmassblätter vorhanden. UFS: Keine Geschäftstätigkeit des Lieferanten an der angegebenen Adresse 11/50 (Wohnung), die gar nicht existiert, weil dort nur Wohnungen bis Nr. 21 vorhanden sind. Geschäftsführer gemeldet, aber kein eigener Raum zur Verfügung gestanden.

(E) Anhang

- Name und Anschrift des Abnehmers/Empfängers (Z 2)
- VwGH 27.1.98, 93/14/0234: Nicht die Empfängerin der Leistungen (Gemeinde) genannt, sondern Wohnbaugenossenschaft, daher kein Vorsteuerabzug, auch wenn die Leistungen für die Gemeinde erbracht wurden.
- BFH-Beschluss 2.4.97, V B 26/96, BStBl 97 II, 443: Für die Bezeichnung des Leistungsempfängers ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des Namens und der Anschrift ermöglichen. Bei der Prüfung der hinreichenden Bezeichnung sind Formalismus und Wortklauberei ebensowenig angebracht, wie bei der Prüfung der Bestimmtheit eines Steuerbescheides.

(E) Anhang

- UID-Nummer des Leistungsempfängers (Z 2)
- Voraussetzungen: Rechnungen über 10.000 Euro, Wohnsitz (Sitz), gewöhnl Aufenthalt oder Betriebsstätte des leistenden Unternehmers im Inland und Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen
- UFS 30.8.07, RV/0437-G/07: Bei drei ER fehlte die UID des Leistungsempfängers. Einwand Bw.: Geringfügige Mängel dürfen nicht zum Verlust des Vorsteuerabzugs führen (Stoll/Tanzer GesRZ 97, 77; EuGH Kittel; Ruppe UStG § 12, RZ 46; EuGH Urteil "HE"; Tumpel/Prechtl SWK 06, S 872; Taucher SWK 07, S 074; Tiedtke UR 5/05). Entscheid UFS: Gemeinschaftsrechtl Grundlage Art 22 Abs 3b 6. EG-RL idF 2001/115/EG und eine Reihe von Autoren sehen die UID als zwingenden Bestandteil (Wiesinger/Zehetmayer SWK 06, S 415; Huber/Pichler taxlex-SRa 06/97; Keppert SWK 06, T 5; Zehetner/Zehetner GBU 2006/06/12). Das Erfordernis ist gemeinschaftsrechtskonform, die UID des Empfängers ist unzweifelhaft und leicht feststellbar. Die Problematik des Schutzes eines gutgläubigen Empfängers stellt sich nicht.

(E) Anhang

- Menge und handelsübliche Bezeichnung (Z 3):
 - [VwGH 12.9.2001, 98/13/0111](#): Rechnungen an Verleger von Schriftwerken. Nicht nur Art, sondern auch Umfang der Leistungen anzugeben. In den Rechnungen sind aber nur Gattungsmerkmale enthalten.
 - [VwGH 12.9.2001, 99/13/0069](#): Kauf von Werknutzungsrechten durch einen Verleger von Schriftwerken. Dieser wirft der Behörde vor sie habe es unterlassen zu erheben, was unter dem Erwerb von Werknutzungsrechten von ihm erworben worden sei. Damit ist er sich selbst nicht im Klaren, ob er einen Gegenstand erworben oder eine sonstige Leistung erhalten hat.
 - [VwGH 31.1.02, 96/15/0228](#): Angeblich wertvolle Parfümöle, bei denen es sich aufgrund ihrer Minderwertigkeit offensichtlich um andersgeartete Produkte als in den Rechnungen handelt (eigentlich ein "aliud-Fall" und damit nach § 12 Abs 1 Z 1 zu behandeln).

(E) Anhang

- Menge und handelsübliche Bezeichnung (Z 3)
 - [VwGH 27.3.02, 96/13/0148](#): Die ein Vormietrecht übertragende Gesellschaft war nicht im Besitz eines solchen, sodass keine Übertragung stattfinden und der Vorsteuerabzug nicht gewährt werden konnte.
 - [BFH-Beschluss 29.11.02, V B 119/02, NV 2003, 518](#): Hochpreisige Waren (Uhren, Armbänder) können nicht mit der Gattungsbezeichnung (Lieferung automat. Armbanduhren), sondern nur durch Angabe des jeweiligen Liefergegenstandes abgerechnet werden (ungeeignet sind Sammelbezeichnungen, die den gelieferten Gegenstand nicht erkennen lassen, zB "elektrische Geräte", s dazu Bunjes/Geist, dUStG, § 14, Rz 49).
 - [FG 9.11.07, 7 K 240/06](#): Die Angabe "ausgeführte Wärmedämmungsarbeiten" oder Flachverblendarbeiten" ist keine ausreichende Leistungsbeschreibung, zumal die Rechnungen auch keine Angaben über die Leistungen im Einzelnen enthalten (§ 14 Abs 1 S 2 Nr. 3 und 4).

(E) Anhang

- Tag der Lieferung/Zeitraum sonst. Leistung (Z 4)
 - [VwGH 26.2.04, 2004/15/0004](#): Wenn die Angaben anderen Belegen entnommen werden sollen, muss in der Rechnung auf diese anderen Belege verwiesen werden.
 - [VwGH 26.4.06, 2004/14/0076](#): Adaptierungen durch dubiose Baufirmen und Rechnungen ohne Hinweis auf zeitl Aspekte der Leistungserbringung. Der Leistungszeitraum ergibt sich auch nicht als Differenz zw den Teilrechnungen bei laufender Abrechnung.
 - [UFS 25.6.07, RV/0184-G/05](#): Rechnung enthält keine Angabe über den Zeitpunkt der Lieferung. Ein gewünschter Lieferzeitpunkt in einem Bestellschein reicht nicht aus.

(E) Anhang

- Entgelt Lieferung/sonstige Leistung und Steuersatz (Z 5)
 - [VwGH 12.9.01, 2001/13/0047](#): Bei fehlender Ernsthaftigkeit eines Rechterwerbes gegen Zahlung eines Entgelts kein Vorsteuerabzug.
 - [VwGH 9.9.04, 2001/15/0139](#): Lieferung einer Hochleistungparkettanlage und einer Unterschubfeuerungsanlage, die in Wirklichkeit nur einen viel geringeren Wert aufwiesen. Ein Eingehen auf den wahren Wert der Waren erübrigt sich.
 - [VwGH 30.3.06, 2003/15/0015](#): Für Parfümöle sollten nie liquide Mittel fließen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (kopierte Schecks, auffällig hoher Preis der Ware, ungewöhnliche Geschäftsanbahnung) sollte das Entgelt für die Warenlieferung tatsächl nicht geleistet werden, daher ist der Vorsteuerabzug zu versagen.
 - [VwGH 12.9.01, 2001/13/0047](#): Fehlende Ernsthaftigkeit eines Rechterwerbes ergibt sich aus Indizien, der Bf. hatte keine Vorstellungen über den tatsächl Wert der erworbenen Rechte. Auch war die Feststellung nicht unschlüssig, dass das Leistungsentgelt nicht entrichtet werden sollte.

(E) Anhang

- Steuerbetrag, Ausstellungsdatum, fortlaufende Nummer, UID-Nummer (Z 6)
- Steuerbetrag:
- VwGH 11.1.88, 87/15/0065: Der gesonderte Ausweis des Steuerbetrages ist unerlässlich, die bloße Angabe des Steuersatzes reicht nicht.
- BFH 7.11.00, V R 49/99: Der Vorsteuerabzug steht einem Unternehmer zu, der als Leistungsempfänger eine auf ihn lautende Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer besitzt.

(E) Anhang

- Steuerbetrag, Ausstellungsdatum, fortlaufende Nummer, UID-Nummer (Z 6)
- UID-Nummer:
- UFS 21.5.07, RV/0679-G/06: Bei Leistungen aus Dauerschuldverhältnissen ist der Vertrag in Verbindung mit den Zahlungsbelegen als Rechnung anzusehen, wenn alle Elemente einer Rechnung enthalten sind. Ist die UID-Nummer des Vermieters nicht enthalten, fehlt die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.
- UFS 25.10.07, RV/2199-W/06: Wegen ungültiger UID (Beschränkung vom FA) eines Lieferanten wurde die Vorsteuer nicht anerkannt (festgestellt auch unrichtige Adresse, Gattungsbezeichnung, keine Abfuhr der USt). Einwand Bw.: Nach UStR 1539 keine inhaltl Prüfung der Richtigkeit, kein Anlass für Zweifel, da UID formal richtig zusammengesetzt. Entscheid UFS: Zwar ist Onlineprüfung nur in Stufe 1 zulässig (Indiz für Unternehmereigenschaft), aber elektron. MIAS-Abfrage bei der EU mögl (UStR 4352a). UStR 1539 für UFS nicht maßgeblich (Beachte: In BRD kein Vorsteuerabzugsverlust bei unrichtiger UID).

(E) Anhang

- Steuerbetrag, Ausstellungsdatum, fortlaufende Nummer, UID-Nummer (Z 6)
- [UFS 7.12.2007, RV/2023-W/05](#): Die Rechnung enthielt die UID-Nummer des leistenden Unternehmers nicht, daher war der Vorsteuerabzug erst nach Berichtigung möglich.