



## Compliance und Gutgläubensschutz im Umsatzsteuerbinnenmarkt

---

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz

Linz, 18.05.2011



## Vertrauensschutz im USt-Recht

---

Gutgläubigkeit als Tatbestandsvoraussetzung

- Art 7 Abs 4: Steuerfreiheit ig Lieferung
- § 12 Abs 1 Z 1: Vorsteuerabzug

„Compliance“

- Art 7: Nachweis der Beförderung/Versendung  
Buchnachweis
- § 12: Rechnungsmerkmale als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug



## Vertrauensschutz bei der ig Lieferung (Art 7 Abs 4 BMR)

---

- Traditionell Nachweis der Beförderung/Versendung und Buchnachweis als materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung
- EuGH 27.9.2007, Rs C – 146/05 „Collè“ zum Buchnachweis:  
Steuerbefreiung ist zu gewähren, wenn materielle Anforderungen erfüllt sind (ebenso nunmehr VfGH 2.9.2009, 2005/15/0031; so bereits VfGH Slg 17.096)
- UStR Rz 2582: Rsp des EuGH noch nicht gefolgt, der Rsp des VfGH sei in vergleichbaren Fällen zu folgen (vgl aber USt – Protokoll 2010)
- EuGH – Rsp zum Buchnachweis auf den Nachweis der Beförderung/Versendung übertragbar
- UStR Rz 4006: keine nachträgliche Sanierung eines mangelhaften Beförderungsnachweises (zB Fehlen original unterschriebener Empfangsbestätigung); dagegen USt – Protokoll 2010 „lückenloser Alternativbeweis“ zulässig.
- BFH 10.11.2010, XI R 11/09: Vorlage an den EuGH (Rs-C – 587/10), ob Steuerbefreiung von der Aufzeichnung der UID des Abnehmers abhängig ist.

3



## Vertrauensschutz bei ig Lieferung (Art 7 Abs 4 BMR)

---

- Relevanz des Vertrauensschutzes dann, wenn materielle Anforderungen nicht erfüllt sind
- EuGH 27.9.2007, Rs C – 409/04 „Teleos“:
  - a) objektiv ist bei Nichterfüllung der materiellen Voraussetzungen vom Vorliegen der Stpfl auszugehen; Rechtssicherheit, Verhältnismäßigkeit und Neutralität stehen einer Nacherhebung entgegen, wenn der Lieferant vom Betrug weder wusste, noch wissen musste.
  - b) Vom Lieferanten kann verlangt werden, dass er alle Maßnahmen ergreift, die dazu dienen können, sicherzustellen, dass der getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.

4



## Vertrauensschutz bei ig Lieferung (Art 7 Abs 4)

---

- Art 7 Abs 4: Lieferant kann Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen.
- Praxis der FinVerw: Ausweitung der Nachweispflichten (vgl. Wartungserlass 2008 und USt - Protokoll 2010 zur Abholung durch Beauftragte).
- BFH 12.5.2009, V R 65/06: Frage nach dem Vertrauensschutz stellt sich erst, wenn Lieferant seinen Nachweispflichten nachgekommen ist (stRsp; ebenso UFS RV/0042 – S/07).
- Nachweise als materiellrechtliche Voraussetzung des Vertrauensschutzes?

5



## Vertrauensschutz bei ig Lieferung (Art 7 Abs 4)

---

- EuGH „Teleos“: es kommt auf jene Maßnahmen an, die vernünftigerweise dazu dienen können, sicherzustellen, dass der Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt; Maßnahme darf nicht über das erforderliche Maß hinausgehen.
- Folgerung 1: Die Erfüllung von Nachweispflichten sichert nicht den Vertrauensschutz, wenn nach der Lage des Falles Zweifel an den Voraussetzungen der Steuerbefreiung bestehen mussten.
- Folgerung 2: Für die Beurteilung des Vertrauensschutzes ist das Fehlen jener Nachweise irrelevant, die keinen Rückschluss auf das Vorliegen einer Steuerhinterziehung zulassen.
- Folgerung 3: Die für die Erlangung des Vertrauensschutzes erforderlichen Maßnahmen müssen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen.

6



## Vertrauensschutz bei ig Lieferung (Art 7 Abs 4)

---

- Ergebnis 1: Standardisierte Verschärfung von Pflichten zur Nachweiserfüllung ist unverhältnismäßig und somit unzulässig (zB daher keine Empfängerbestätigung am CMR – Frachtbrief Feld 24 erforderlich).
- Ergebnis 2: Zusätzliche Nachweise, die über jene der V BGBl 401/1996 hinausgehen, können nur bei ungewöhnlicher Geschäftsabwicklung eine Relevanz haben (zB Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung). Ebenso BFH 28.5.2009, V R 65/06; 12.5.2009, V R 23/08; 23.4.2009, V R 84/07.
- Ergebnis 3: Der Buchnachweis (Dokumentation des Geschäftsvorfalles) lässt keinen Rückschluss auf die Gutgläubigkeit des Lieferanten zu (keine Maßnahme, die sicherstellt, dass der Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt). Zweifelsfreier Nachweis der Beförderung/Versendung „verdrängt“ jedenfalls mangelhaften Buchnachweis.
- Ergebnis 4: Formale Anforderungen sind als Beweislastregeln zu verstehen.

7



## Gutgläubensschutz und Vorsteuerabzug

---

- § 12 Abs 1 Z 1: Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn Abnehmer wusste oder wissen musste, dass Umsatz iZm Finanzvergehen steht.
- EuGH 6.7.2006, Rs C-439/04 „Kittel“: Recht auf Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der Abnehmer alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der Umsatz nicht in einen MwSt – Betrug einbezogen ist.

8



## Gutgläubensschutz und Vorsteuerabzug

---

- VwGH und FinVerw: Auf Gutgläubigkeit kommt es dann nicht an, wenn keine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt (vgl VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; 4.6.2009, 2006/13/0143).
- Dagegen *Tumpel/Prechtl*, SWK 2006, S 872: Grundsätze der Rechtssicherheit, Verhältnismäßigkeit und Neutralität sind zu beachten. Daher steht Vorsteuerabzug zu , wenn der Abnehmer alle zumutbaren Maßnahmen getroffen hat.
- Ebenso BFH 30.4.2009, V R 15/07: Vorsteuerabzug ist in Fällen der Gutgläubigkeit zu gewähren; Berücksichtigung im Nachsichtsverfahren (ablehnend *Laudacher*, SWK 2009, S 662).

9



## Gutgläubensschutz und Vorsteuerabzug

---

- Pflichtangaben der Rechnung nach Art 178 MwSt – RL als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.
- Materiellrechtliche Tatbestandswirkung der Rechnungsmerkmale steht unter dem Vorbehalt der Verhältnismäßigkeit (Englisch, UR 2009, 181).
- Haftung des Abnehmers für die Besteuerung des Leistenden unverhältnismäßig (EuGH 11.5.2006, Rs C – 384/04 „Federation“)
- Formelle Mängel stehen Vorsteuerabzug nicht entgegen:  
EuGH 8.5.2008, Rs C-95/07 „Ecotrade“ mHa Rs „Collé“  
EuGH 30.9.2010, Rs C-392/09 „Uzodaépitő kft“  
EuGH 21.10.2010, Rs C-385/09 „Nidera“

10



## Gutgläubigkeit und Vorsteuerabzug

---

- Fall 1: Fehlerhafte Bezeichnung einer gelieferten Ware  
Vorsteuerabzug ist nicht zu gewähren; Gutgläubigkeit irrelevant, zumal Abnehmer Rechnungsberichtigung verlangen kann (VwGH 28.2.2002, 96/15/0270).
- Fall 2: Unzutreffende Rechnungsadresse/Scheinsitz  
Vorsteuerabzug steht zu, wenn der Abnehmer nachweist, dass er alle zumutbaren Maßnahmen getroffen hat.

11



## Gutgläubigkeit und Vertrauensschutz

---

- Maßstab der Zumutbarkeit – Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes:  
objektiver Maßstab, der nach Geschäftszusammenhängen differieren kann;  
Sorgfaltspflicht umso höher, je ungewöhnlicher der Sachverhalt.
- unzutreffende Anschrift schließt VSt – Abzug nicht aus, wenn sie mit UID – Bescheid übereinstimmt (UFS 25.10.2007, RV/2199-W/06).
- Scheinsitz: Einsichtnahme im Firmenbuch und Überprüfung der UID und Aufsuchen des Lieferanten an der Rechnungsadresse ausreichend (UFS 2.7.2009, RV/1952 – W/05).

12



## Gutgläubigkeit und Vertrauensschutz

---

- Ergebnis 1: Trotz Einhaltung aller formalen Pflichten steht der Vorsteuerabzug nicht zu, wenn der Abnehmer auf Grund der besonderen Umstände Zweifel haben musste.
- Ergebnis 2: Rechnungsmerkmale, deren Unrichtigkeit der Abnehmer nicht ohne weiters erkennen kann, schließen den Vorsteuerabzug nicht aus, wenn er alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat.



## Kontakt

---

### **Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz**

Johannes Kepler Universität Linz  
Altenberger Straße 69  
A-4040 Linz  
Tel.: +43/(0)732/2468-8494  
Fax: +43/(0)732/2468-8489  
[markus.achatz@jku.at](mailto:markus.achatz@jku.at)