

Bedeutung der Rechnung und anderer Formalanforderungen im Finanzstrafrecht

Roman Leitner

- I. Vorsteuerabzug als Systembestandteil des Mehrwertsteuerrechts**
- II. Nichterbringung des geforderten (materiellen) Nachweises im Finanzstrafrecht**
- III. Abgabenrechtliche Nachweise als Bezugspunkt der Offenlegungspflicht?**
- IV. Besinnung auf den Normbefehl**
- V. Relevanz des Themas, Praxis Gesichtspunkte**
- VI. Fallbeispiele**
 - A. Grundsachverhalt
 - B. Fall 1 – unwesentliche formale Mängel der Rechnung
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis
 - 3. Ergänzender Gesichtspunkt
 - C. Fall 2 – wesentlicher Rechnungsmangel
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis
 - 3. Ergänzender Gesichtspunkt
 - D. Fall 3 – Rechnung mit irreführender Leistungsbeschreibung
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis
 - E. Fall 4 – eigenmächtige Ergänzung der mangelhaften Rechnung durch den Rechnungsempfänger
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis
 - 3. Ergänzender Gesichtspunkt
 - F. Fall 5 – Umschreiberechnung
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis
 - G. Fall 6 – Rechnungsaussteller ist kein Unternehmer
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis

- H. Fall 7 – Kenntnis des Leistungsempfängers vom MwSt-Missbrauch
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis
- I. Fall 8 – Rechnungsaussteller täuscht über den Liefergegenstand
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis
- J. Fall 9 – Fehlender Ausfuhrnachweis
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Lösungshinweis

VII. Zusammenfassung

I. Vorsteuerabzug als Systembestandteil des Mehrwertsteuerrechts

Der Vorsteuerabzug iHa Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für das Unternehmen ausgeführt werden, ist zentraler Systembestandteil des EU-Mehrwertsteuersystems. Nach traditionellem Verständnis¹ bestand ein bedingungsloses spezifisches Nachweiserfordernis: Nur auf Basis einer formgerechten Rechnung, die alle Voraussetzungen des § 11 UStG erfüllt, war ein Vorsteuerabzug zulässig. Dieses strenge formale Verständnis wurde bereits in der Literatur kritisch hinterfragt² und durch den EuGH deutlich entschärft.

Im engeren Sinn war diese strenge formale Nachweispflicht als materieller Nachweis mit Beweismittelbeschränkung bzw Beweismittelausschluss einzustufen.³ Der Nachweis war in den materiellen Tatbestand eingebettet und es stellte sich die Frage, ob er damit abgabenrechtlich und unter Umständen auch finanzstrafrechtlich zum Tatbestandsmerkmal mutiert.

Die strengen Nachweisanforderungen erscheinen aufgrund der hohen Betrugsanfälligkeit des EU-Mehrwertsteuersystems nachvollziehbar: Der Vorsteuerabzug ist zum einen von der Entrichtung der Umsatzsteuer entkoppelt und andererseits wirkt jede Rechnung quasi als Scheck, was treffend als Bankomatfunktion des Vorsteuerabzuges bezeichnet wird.

Es stellt sich somit die Frage nach dem Stellenwert dieses Nachweises, nämlich ob er als materielles Element des Steuertatbestandes und unter Umständen auch des Straftatbestandes anzusehen ist oder lediglich dem Nachweis desselben dient.

II. Nichterbringung des geforderten (materiellen) Nachweises im Finanzstrafrecht

Entscheidend ist, wie eine die Pflichtverletzung „Geltendmachung von Vorsteuern ohne eine § 11 UStG entsprechende Rechnung“ zu qualifizieren ist, ob nämlich die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ohne diesen formalen Nachweis

- als bloßer Verwaltungsungehorsam und somit als eine „bloße“ Ordnungswidrigkeit, weil ein Formalnachweis nicht erfüllt wird, angesehen wird oder
- als Hinterziehungsdelikt durch Transformation der Formalanforderungen in eine materielle Tatbestandsvoraussetzung.

Dieser Frage soll in der Folge anhand von Praxisbeispielen detailliert auf den Grund gegangen werden.

¹ Ausführlich *Achatz* in diesem Band.

² Kritisch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Rz 51 ff mwN.

³ *Leitner*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 579; siehe auch *Achatz* in diesem Band zur traditionellen – heute überkommenen – umsatzsteuerlichen Sicht.

Durch die EuGH-Rechtsprechung ist es zu einer deutlichen Entschärfung gekommen, wonach Formalanforderungen auch im Umsatzsteuerrecht keine objektive, materielle Tatbestandsvoraussetzung sind. Ihnen kommt nur eine Dokumentationsfunktion zu, die letztlich für die Beweislastverteilung im Abgabenverfahren von erheblicher Bedeutung sein kann. Können die objektiven materiellen Anforderungen auf andere Weise nachgewiesen werden, steht dem Steuerpflichtigen selbst beim Vorliegen gravierender Mängel der Vorsteuerabzug offen. Das Recht auf Vorsteuerabzug wäre nur dann zu versagen, wenn ein Zusammenhang mit Mehrwertsteuerhinterziehung oder Mehrwertsteuermissbrauch besteht. Hierfür können formelle Mängel Indizwirkung aufweisen.⁴

Diese Problematik wird durch den mit der FinStrG-Novelle 2010 neu eingeführten Betrugstatbestand des Abgabebetuges (§ 39 FinStrG) massiv verschärft. In § 39 Abs 1 lit a FinStrG wird eine gefälschte oder verfälschte Urkunde bzw ein gefälschtes oder verfälschtes Beweismittel ausdrücklich als betrügerisches qualifizierendes Element normiert, was dazu führt, dass zB eine Abgabenhinterziehung unter Verwendung einer gefälschten/verfälschten Urkunde bei Zutreffen weiterer Voraussetzungen (insb ausschließliche Gerichtszuständigkeit) einen Abgabebetrug darstellt.

Auf die Spitze getrieben stellt sich die Frage daher wie folgt: Kann ein geltend gemachter Vorsteuerabzug aufgrund materieller Berechtigung zB aufgrund einer Lieferung für das Unternehmen, aber auf Grundlage einer zB verfälschten Rechnung einen Abgabebetrug nach § 39 Abs 1 lit a FinStrG und nicht bloß ein Verwaltungsungehorsamsdelikt (eine Finanzordnungswidrigkeit) verwirklichen?

III. Abgabenrechtliche Nachweise als Bezugspunkt der Offenlegungspflicht?

Grundsätzlich wird das Vorliegen gesetzlich vorgesehener Nachweise im Rahmen des gebotenen Offenlegungsprozesses nicht abgefragt. Daher können Nachweise regelmäßig auch zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt werden.⁵

In diesem Sinn geht auch die aktuelle EuGH-Rechtsprechung davon aus, dass nichtelementare Formalgesichtspunkte, die nicht gesetzeskonform erfüllt werden, zu einem späteren Zeitpunkt mit Ex-tunc-Wirkung nachgeholt werden können.⁶

Noch nicht abschließend geklärt sind die Folgen in den Fällen einer nicht mehr möglichen Rechnungsberichtigung oder Rechnungsergänzung. Hier könnte zwischen tatbestandsbezogenen und nicht tatbestandsbezogenen Mängeln zu differenzieren sein, wenn das Vorliegen des materiellen Tatbestands fraglich

4 Siehe *Achatz* in diesem Band.

5 *Leitner* in *Finanzstrafrecht* 1996–2002, 577, *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, *Handbuch Finanzstrafrecht*⁴, Rz 1585.

6 Vgl *Achatz* in diesem Band.

bleibt.⁷ Der fehlende Nachweis ist zwar nicht offenzulegen, könnte aber bei tatbestandsbezogenen Mängeln selbst tatbestandsrelevant iSd § 33 FinStrG werden. Liegt keine die tatbestandsrelevanten Bestandteile umfassende Rechnung vor und kann auch sonst der Nachweis der materiellen Voraussetzungen nicht erbracht werden, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Dieser offenbar tatbestandsrelevante Umstand ist dann abgabenrechtlich bedeutsam und wäre daher auch Bezugspunkt der Offenlegungspflicht.

IV. Besinnung auf den Normbefehl

Der einschlägige Normbefehl lautet nicht „Nimm keine Steuervergünstigungen in Anspruch, die du im Strafverfahren nicht beweisen kannst“, sondern „Nimm keine Steuervergünstigungen in Anspruch, deren Voraussetzungen tatsächlich nicht vorliegen“.⁸ Es handelt sich bei zutreffendem Verständnis bloß um eine materiell-rechtliche Reflexwirkung iHa einen zwingend aufgetragenen Nachweis.⁹

Bei zutreffendem Verständnis und unter Berücksichtigung der jüngsten EuGH-Rechtsprechung bleibt der Nachweis Beweisregel. Die Nachweise dienen dem Beweis für das Vorliegen von Tatbestandsmerkmalen, weshalb man eher von einem ergänzenden Charakter mit Beweisfunktion nach Art einer subjektiven Beweislastregel ausgehen sollte.¹⁰ Beim Formerfordernis der Rechnung handelt es sich nämlich im Ergebnis um eine Beweislast zulasten des Steuerpflichtigen. Wird der Vorsteuereabzug bloß wegen Nichterfüllung dieser besonderen Beweisforderung abgabenrechtlich versagt, so liegt weder eine vorsätzliche noch eine fahrlässige Abgabenverkürzung vor. Wurde im Abgabenverfahren die Steuerbelastung auf Basis abgabenverfahrensrechtlicher Beweislastverschiebungen zulasten des Abgabepflichtigen festgestellt, so ist die Steuerverkürzung im Finanzstrafverfahren eigenständig und ohne Bezugnahme auf derartige rein abgabenverfahrensrechtliche Beweisregeln festzustellen.¹¹

Dementsprechend wird in der Literatur in Fällen, bei denen die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges gegeben sind, aber Formalvoraussetzungen verletzt wurden, treffend davon ausgegangen, dass von vorneherein keine Abgabenverkürzung anzunehmen ist.¹²

7 Siehe *Achatz* in diesem Band.

8 Vgl. *Dannecker*, Formal- und Nachweispflichten im Steuerrecht und Steuerstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996–2002, 540 (570); *Keßböhrer*, wistra 1996, 334 (338).

9 So schon *Achatz*, Formal- und Nachweispflichten im Abgabenrecht und Finanzstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996–2002, 493 (502).

10 So schon *Brandl*, Umsatzsteuerhinterziehung/Betrug – Ein Plädoyer für sachgerechte und verhältnismäßige Sanktionen, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2008, 151 (160) unter Bezugnahme auf *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 46.

11 Siehe zur vergleichbaren Problematik auch *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 1580 f.

12 *Brandl*, Umsatzsteuer und Finanzvergehen, Dissertation, JKU Linz, 94 (abrufbar unter <http://epub.jku.at/obvulihs/content/titleinfo/2246425>).

V. Relevanz des Themas, Praxisgesichtspunkte

Die angesprochene Problemstellung löste zugegebenermaßen in der Praxis kaum Konfliktpotenzial aus. Von der Rechtsprechung werden diese Fälle teilweise über die subjektive Tatseite gelöst. Wird in zeitlichem Zusammenhang sowohl der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger (wenn auch auf Basis einer formal unrichtigen Rechnung) als auch die korrespondierende Umsatzsteuerentrichtung beim Leistenden veranlasst, sodass in einer Gesamtschau beider Vorgänge dem Steuergläubiger kein Nachteil erwächst, stellt dieser Umstand ein wesentliches Indiz gegen den Vorsatz auf Verkürzung der Umsatzsteuer beim Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger dar.¹³ Nach jüngster EuGH-Rechtsprechung kann der Vorsteuerabzug nicht mehr bloß wegen Nichtvorliegens einer Rechnung iSd § 11 UStG versagt werden, sodass mangels Bewirkens einer Verkürzung schon der objektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nicht gegeben ist.

Vertretbare Ergebnisse ließen sich wohl auch über § 25 FinStrG bzw § 191 StPO (mangelnde Strafwürdigkeit, Geringfügigkeit) erzielen. Vom Ergebnis her betrachtet, könnte man vereinfachend sagen, dass die österreichische Praxis eine sachgerechte Unterscheidung zwischen bloßem Verwaltungsungehorsam und Steuerhinterziehung vornimmt. Jedenfalls werden einschlägige Fälle kaum anhängig bzw pragmatisch über die subjektive Tatseite gelöst. Die OGH Entscheidung, in der das Verständnis der Rechnung als materielles Tatbestandselement klar durchklingt,¹⁴ wäre vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung zu überdenken.

Nachfolgend soll anhand von konkreten Fallbeispielen die Bandbreite der Problemstellungen ausgeleuchtet werden.

VI. Fallbeispiele

Die jeweiligen Fälle bauen auf dem Grundsachverhalt auf und differenzieren jeweils iHa einzelne Elemente. Konkret wird jeweils die Seite des liefernden Rechnungsausstellers (A) sowie jene des die Lieferung empfangenden Rechnungsempfängers (E) finanzstrafrechtlich beurteilt.

A. Grundsachverhalt

- Der Unternehmer A liefert an den Unternehmer E. Die Rechnung wird zeitgerecht ausgestellt und die Lieferung ist erbracht.
- Alle Formalpflichten werden erfüllt.

13 Vgl beispielsweise VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; *Brandl*, Umsatzsteuer und Finanzvergehen, Dissertation, JKU Linz, 93 (abrufbar unter <http://epub.jku.at/obvulihs/content/titleinfo/2246425>), *Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 1696.

14 OGH 23.7.2009, 13 Os 18/09k.

- Die Umsatzsteuer wird vom Unternehmer A abgeführt. Der Unternehmer E macht zu Recht den entsprechenden Vorsteuerabzug geltend.

Der Vorsteuerabzug ist daher im Grundsachverhalt schon aus abgabenrechtlicher Sicht nicht in Frage zu stellen, da annahmegemäß neben einer § 11 UStG entsprechenden Rechnung auch alle übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt werden. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen scheiden daher aus.

B. Fall 1 – unwesentliche formale Mängel der Rechnung

1. Sachverhalt

Die Rechnung, auf Basis derer ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, weist einen unwesentlichen Mangel auf (zB fehlt die Rechnungsnummer).

2. Lösungshinweis

Trotz des formalen Mangels der Rechnung ist es zu keiner finanzstrafrechtlich relevanten Abgabenverkürzung gekommen. Eine Abgabenhinterziehung kann insbesondere nicht damit begründet werden, dass der Vorsteuerabzug wegen Nichtvorliegens einer § 11 UStG entsprechenden Rechnung zu versagen sei;¹⁵ und zwar unabhängig davon, ob es zu einer Korrektur der Rechnung kommt oder nicht, weil die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen und annahmegemäß auf Grund anderer Dokumente nachweisbar sind.

Dem Unternehmer A könnte bei vorsätzlich unzutreffender Rechnungsausstellung eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit d FinStrG vorgeworfen werden.¹⁶ Der Unternehmer E könnte bei Vorsatz eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit e FinStrG verwirklichen. Da eine Rechnung die Finanzverwaltung in die Lage versetzen soll, kontrollieren zu können, ob bzw in welcher Höhe einerseits für den Rechnungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug besteht und ob andererseits die vom rechnungsausstellenden Unternehmer geschuldete Umsatzsteuer ordnungsgemäß an den Fiskus entrichtet wurde,¹⁷ könnte die Verwendung einer nicht formgerechten Rechnung die steuerliche Kontrolle erschweren und insoweit – bei entsprechendem Vorsatz – als Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit d bzw lit e FinStrG geahndet werden, sofern dadurch die abgabenbehördliche Kontrolle tatsächlich verletzt wird. Das ist wohl nur dann der Fall, wenn einerseits eine solche Kontrollmaßnahme durchgeführt wird (zB Nachschau gem § 144 BAO oder Außenprüfung gem §§ 147 ff

15 So aber noch OGH 23.7.2009, 13 Os 18/09k.

16 Siehe auch *Schinnerl*, Sanktionen bei Formverstößen in Zusammenhang mit der Ausstellung von Rechnungen, taxlex 2017, 147 (149).

17 Vgl *Schinnerl*, Die Bedeutung der Rechnung im Umsatzsteuerrecht – bedarf es für den Vorsteuerabzug überhaupt noch einer Rechnung?, taxlex 2017, 9 (11) uHa EuGH 15.9.2016, Rs C-516/14, *Barlis 06*.

BAO) und andererseits die fragliche Rechnung auch konkret Gegenstand der Prüfungsmaßnahme ist.¹⁸

3. Ergänzender Gesichtspunkt

Es besteht keine Verpflichtung, im Zeitpunkt der gebotenen USt-VZ-Erklärungspflicht bzw Jahressteuererklärungspflicht weitergehende Nachweise, wie insbesondere Belege und Rechnungen, offenzulegen, weil diese nicht abgefragt werden. Dennoch wird in derartigen Konstellationen regelmäßig eine Verletzung der Offenlegungspflicht vorliegen: Die Geltendmachung von Vorsteuern in der UVA oder USt-Jahreserklärung, denen keine formgerechten Rechnungen zu Grunde liegen, ist abgabenrechtlich bedeutsam und damit Gegenstand der Offenlegungspflicht. Die Nachweise können allerdings auch nachträglich mit Ex-tunc-Wirkung erbracht werden. Somit tritt in solchen Fällen keine Verkürzung ein.

Praxiseinschätzung: Derartige Fälle unwesentlicher formaler Mängel der Rechnung werden kaum finanzstrafrechtlich aufgegriffen und in diesem Zusammenhang möglicherweise verwirklichte Finanzordnungswidrigkeiten werden in der Regel nicht geahndet. Dementsprechend bleiben in den folgenden Fallanalysen die Finanzordnungswidrigkeiten ausgeklammert.

In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass derartige Finanzordnungswidrigkeiten, sollten sie mit einschlägigen Umsatzsteuervergehen (insbesondere § 33 Abs 2 lit a FinStrG) zusammentreffen, vom Umsatzsteuerdelikt konsumiert werden würden.¹⁹

C. Fall 2 – wesentlicher Rechnungsmangel

1. Sachverhalt

Die Rechnung, auf Basis derer der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden ist, ist iHa ein wesentliches Element unvollständig, weshalb keine „Rechnung“ iSd Abgabenrechtes vorliegt. ZB fehlt die Bezeichnung des Liefergegenstandes, so dass eine Identifizierbarkeit der Lieferung oder Leistung nicht möglich ist.

Es ist davon auszugehen, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vorliegen und auch nachgewiesen werden können. Dh, es ist eine Lieferung oder sonstige Leistung eines Unternehmers im Inland für das Unternehmen eines anderen Unternehmers ausgeführt worden.

18 Siehe dazu auch die Ausführungen von *Schinnerl*, Sanktionen bei Formverstößen in Zusammenhang mit der Ausstellung von Rechnungen, taxlex 2017, 147 (149 f), wenngleich mE das bloße Anknüpfen auf die Vornahme des Vorsteuerabzuges aus einer mangelhaften Rechnung vom Tatbestand des § 51 Abs 1 lit e FinStrG nicht gedeckt ist.

19 *Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 1682.