

Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug

StB MMag. Dr. Roman Haller, LL.B.



Inhaltsübersicht

- 1 **Verpflichtung zur Rechnungsausstellung**
- 2 **Rechnungsmerkmale**
- 3 **Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug**
- 4 **Fragestellungen**
- 5 **Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug**
- 6 **Rechnungsberichtigungen**
- 7 **Conclusio**

Verpflichtung zur Rechnungsausstellung

§ 11 Abs 1 Z 1 UStG

- **Bedeutung der Rechnung**
 - Zivilrechtliche und abgabenrechtliche Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für Leistenden
 - Voraussetzung für Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger
- **Abgabenrechtliche Verpflichtung zur Rechnungsausstellung (§ 11 Abs 1 Z 1 UStG)**
 - Gegenüber Unternehmern und juristischen Personen immer
 - IdR innerhalb von 6 Monaten nach Ausführung des Umsatzes
 - Bei Werklieferungen und -leistungen iZm Grundstücken auch an Nichtunternehmer

Rechnungsmerkmale

§ 11 Abs 1 Z 3 UStG

- **Erforderliche Rechnungsmerkmale (§ 11 Abs 1 Z 3 UStG)**
 - Name und Anschrift des leistenden Unternehmers
 - UID-Nummer des leistenden Unternehmers
 - Name und Anschrift des Leistungsempfängers
 - UID-Nummer des Leistungsempfängers bei Bruttobetrag > EUR 10.000 und inländischem Leistenden
 - Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände bzw Art und Umfang der sonstigen Leistung
 - Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw Leistungszeitraum
 - Entgelt
 - Steuersatz
 - Steuerbetrag (idR zwingend in Euro)
 - Ausstellungsdatum
 - Fortlaufende, einmalig vergebene Nummer (Rechnungsnummer)
- **Rechnungsmerkmale dürfen auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die die Rechnung verweist (§ 11 Abs 2 UStG)**

Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

§ 12 Abs 1 UStG

- **Abzugsfähig ist die (§ 12 Abs 1 UStG)**
 - von anderen Unternehmern für Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (Z 1),
 - Ebenso Art 178 lit a MWSt-SystemRL 2006/112/EG idgF
 - entrichtete bzw auf dem Abgabekonto verbuchte EUSt (Z 2),
 - aufgrund des Übergangs der Steuerschuld (eingangsseitiges Reverse Charge) geschuldete Ust (Z 3),
 - Kein Rechnungserfordernis (EuGH 1.4.2004, Rs C-90/02, *Bockemühl*; Rz 1876 UStR)
 - für ig Erwerbe geschuldete USt (Art 12 Abs 1 Z 1 UStG),
 - Kein Rechnungserfordernis (EuGH 11.12.2014, Rs C-590/13, *Idexx*; Rz 4057 UStR)
 - wenn die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers bezogen worden ist.
- **Kein Recht auf Vorsteuerabzug bei einer nur kraft Rechnungslegung geschuldeten Umsatzsteuer**

Fragestellungen

- **Rechnungserfordernis nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG**
 - Anforderungen an eine Rechnung in Hinblick auf die VSt-Abzugsberechtigung
- **Rechnungsberichtigung bei Fehlen einer zum VSt-Abzug berechtigenden Rechnung**
 - Technische Durchführung
 - Zeitlicher Aspekt (Rückwirkung)

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **Innerstaatlich traditionell formalistische Betrachtungsweise**
 - Rechnung ist materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug und kann nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch andere Beweismittel ersetzt werden
 - Rechnung muss alle Rechnungsmerkmale iSd § 11 Abs 1 Z 3 UStG enthalten, um zum VSt-Abzug zu berechtigen
 - Bei mangelhafter Rechnung Versagung des VSt-Abzuges auch dann, wenn Leistung tatsächlich erbracht wurde und sämtliche (anderen) materiellrechtlichen Voraussetzungen für den VSt-Abzug vorliegen
 - Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers nicht entscheidend
 - Ständige (frühere) Rsp des VwGH, zB 12.12.1988, 87/15/0079; 2.9.2009, 2008/15/0065; 29.7.2010, 2010/15/0072

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **Rechtsprechung des EuGH**

- Anforderungen an Rechnungen dürfen nicht so weit gehen, dass Recht auf Ausübung des VSt-Abzuges praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (EuGH 14.7.1988, C-123/87, *Jeunehomme*; 5. 12. 1996, Rs C-85/95, *Reisdorf*; 21.3.2000, Rs C-110/98, *Gabalfrisa*)
- VSt-Abzug ist erst für den Erklärungszeitraum geltend zu machen, in dem sowohl die Leistung erbracht wurde und der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzt, die alle Rechnerkriterien enthält (EuGH 29.4.2004, Rs C-152/02, *Terra Baubedarf*)
- VSt-Abzug steht zu, wenn Rechnung nicht auf den Steuerpflichtigen – sondern auf die Miteigentumsgemeinschaft – lautet (EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03, *HE*).
- FinVw darf VSt-Abzug nicht verweigern, wenn mangelhafte Rechnung vor Entscheidung der Behörde korrigiert wird (EuGH 15.7.2010, Rs C-368/09, *Pannon Gep.*)
- FinVw darf VSt-Abzug aufgrund einer unvollständigen Rechnung verweigern, wenn Korrektur der Rechnung erst nach Entscheidung der Behörde erfolgt (EuGH 8.5.2013, Rs C-271/12, *Petroma Transports SA*)

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **EuGH 15.9.2016, Rs C-516/14, *Barlis 06***
 - Eingangsrechnungen mit Leistungstexten wie zB
 - „vom 1.12.2007 bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen“
 - „Honorare für bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen“
 - Versagung des VSt-Abzugs durch FinVw wegen mangelhafter Leistungsbeschreibung
 - Barlis 06 legte „Annexe“ vor, die detaillierte Beschreibung der erbrachten Dienstleistungen enthielten
 - Kein Verweis auf „Annexe“ in Rechnungen, keine Rechnungsberichtigung durch Leistenden

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **EuGH 15.9.2016, Rs C-516/14, *Barlis 06***

- Erkenntnis des EuGH:

- Keine formal ordnungsgemäße Rechnungen

- „Juristische Dienstleistungen“ keine ausreichende Leistungsbeschreibung
- Angabe des Leistungszeitraumes mangelhaft soweit Beginn nicht angegeben

- Materielle Voraussetzungen für VSt-Abzug (Art 168 lit a MWSt-SystemRL):

- Verwendung der Vorleistung für besteuerte Umsätze
- Erbringung der Vorleistung durch einen Unternehmer

- Formelle Voraussetzung für Vorsteuerabzug (Art 178 lit a): Rechnung iSd Art 226 MWSt-SystemRL

- Vorsteuerabzug darf von der FinVw nicht allein deshalb verweigert werden, weil eine Rechnung nicht die in Art 226 der MWSt-SystemRL angeführten Voraussetzungen erfüllt, wenn die FinVw über sämtliche Daten verfügt um zu überprüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für den VSt-Abzug erfüllt sind (Rz 43)

- FinVw muss vom Steuerpflichtigen beigebrachte zusätzliche Informationen berücksichtigen (Rz 44)
- Beweislast für Vorliegen der Voraussetzungen zur Geltendmachung des VSt-Abzuges liegt beim Steuerpflichtigen (Rz 46)
- Mitgliedstaaten dürfen Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für den VSt-Abzug vorsehen (Rz 47), es sind jedoch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und die Neutralität der MWSt zu beachten

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **Schlussfolgerungen**
 - Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung lediglich formelle Voraussetzung für Vorsteuerabzug
 - Bei formal mangelhafter Rechnung liegt es am Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass sämtliche materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (Bezug der Leistung von Unternehmer und Verwendung für steuerbare Ausgangsumsätze) vorliegen
 - Urteil explizit zu unzureichender Leistungsbeschreibung und unvollständigem Leistungszeitraum ergangen
 - Übertragung auf andere Rechnungsmerkmale mE zulässig, da Rechnung nur mehr formelle Voraussetzung für Vorsteuerabzug

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **Schlussfolgerungen**

- Alternativnachweis nur durch Belege des leistenden Unternehmers?
 - Reine Eigenbelege nicht ausreichend gem *Mayr*, SWK 2016, 1410.
 - ME nicht zwingend – im Anlassfall zwar schriftlicher „Annex“, EuGH spricht aber generell nur von vom Leistungsempfänger beigebrachten „zusätzlichen Informationen“ (vgl auch bereits BFG-Rsp)
- Alternativnachweis auch bei gänzlichem Fehlen von Rechnungsmerkmalen?
 - Verneinend *Mayr*, SWK 2016, 1410.
 - *Bejahend Aigner/Kofler/Tumpel*, SWK 2016, 1299, wenn kein „wesentliches Rechnungsmerkmal“ wie zB Person des Leistenden fehlt – mE zutreffend (vgl auch bereits BFG-Rsp)
- Beurteilung im Einzelfall, ob Unternehmer Leistung bezogen hat und seine Beweislast erfüllt
- Bei gänzlichem Fehlen einer Rechnung (kein) Alternativnachweis möglich?

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **Innerstaatliche Reaktionen auf EuGH *Barlis 06* - Finanzverwaltung**
 - Adaptierung von Rz 1508 UStR: VSt-Abzug aus Rechnung mit unzureichender Leistungsbeschreibung zulässig, wenn Behörde aus vom Leistungsempfänger beigebrachten Unterlagen über alle notwendigen Informationen verfügt um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für den VSt-Abzug vorliegen
 - Adaptierung von Rz 1511 UStR: VSt-Abzug aus Rechnung mit unzureichender Angabe des Tages der Lieferung oder sonstigen Leistung oder des Leistungszeitraumes, wenn Behörde aus vom Leistungsempfänger beigebrachten Unterlagen über alle notwendigen Informationen verfügt um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für den VSt-Abzug vorliegen
 - „Mindestumsetzung der Rsp“: Wortlaut von EuGH *Barlis 06* wird Genüge getan, jedoch keine darüberhinausgehenden Aussagen zu Rechnung als bloß formelle Voraussetzung für VSt-Abzug

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **Innerstaatliche Reaktionen auf EuGH *Barlis 06* - Rechtsprechung**
 - BFG 11.1.2017, RV/7101049/2010
 - RS: „Wer wann an wen was geleistet hat und wie hoch das Entgelt gewesen ist, sind die Mindestanforderungen an eine Rechnung. Fehlt eine dieser Mindestanforderungen an eine Rechnung oder sind die Angaben in der Rechnung fehlerhaft, ist ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn die Beschwerde führende Partei den Nachweis erbringt, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.“
 - Zahlung des Bruttorechnungsbetrages durch den Leistungsempfänger an den Leistenden als plausibler Nachweis für Leistungsbezug
 - BFG 8.6.2017, RV/7102556/2011; 10.10.2017, RV/7103664/2009; 11.10.2017, RV/7101846/2010
 - Kein VSt-Abzug bei formal mangelhafter Rechnung und keiner Nachweisführung, dass die behaupteten Leistungen erbracht bzw die behaupteten Barzahlungen der Rechnungen stattgefunden haben (kein Nachweis der materiellen Voraussetzungen für den VSt-Abzug)

Rechnungsanforderungen für den VSt-Abzug

- **Innerstaatliche Reaktionen auf EuGH *Barlis 06* - Rechtsprechung**
 - BFG 28.11.2017, RV/7102761/2011
 - Pauschale Aufteilung eines Gesamtentgelts auf bestimmte (Bau-)Leistungen und allgemein gehaltene Leistungsbeschreibung
 - Erbringung der konkreten Leistungen unstrittig erfolgt
 - Materielle Voraussetzung für VSt-Abzug daher erfüllt, allfälliger Rechnungsmangel irrelevant
 - BFG 31.1.2017, RV/2100032/2016
 - Fehlende UID-Nummer des Leistungsempfängers
 - Einer Rechnungsberichtigung bedarf es nicht, da Leistungsbezug für das Unternehmen unstrittig war und die UID-Nummer des Leistungsempfängers dem Finanzamt ohnedies bekannt ist

Rechnungsberichtigung

- **Formal mangelhafte Rechnungen können durch Rechnungsberichtigung geheilt werden**
 - Wenn auch unter Berücksichtigung von EuGH *Barlis 06* kein VSt-Abzug aus Rechnung möglich ist
 - „Unkompliziertere“ Variante zur Erlangung des VSt-Abzuges bei in Hinblick auf EuGH *Barlis 06* für den Vorsteuerabzug uU ausreichenden Rechnungen
- **Berichtigung darf nur durch den Rechnungsaussteller vorgenommen werden**
 - Keine eigenmächtigen Korrekturen durch den Leistungsempfänger
- **Mögliche Formen (vgl auch Rz 1533 und 1829 UStR)**
 - Hinweis auf ursprüngliche Rechnung und Vornahme der notwendigen Änderungen (Berichtigungsnote)
 - Ausstellung einer neuen berichtigten Rechnung mit Hinweis auf Korrektur der bisherigen Rechnung
 - Storno der bisherigen Rechnung und Ausstellung einer neuen korrekten Rechnung
 - Sammelberichtigungen ebenfalls zulässig

Rechnungsberichtigung

- **Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Rechnungsberichtigung**
 - Nach früherer innerstaatlicher Rsp (VwGH und BFG) VSt-Abzug erst im Zeitpunkt des Vorliegens der berichtigten Rechnung
 - Toleranter Rz 1831 UStR: Wird im Zuge einer finanzbehördlichen Überprüfung VSt-Abzug aufgrund fehlerhafter oder mangelhafter Rechnung festgestellt, so kann Unternehmer innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden Frist berichtigte Rechnung vorlegen und ist diesfalls ursprünglicher VSt-Abzug zu belassen.
- **EuGH 15.9.2016, Rs C-518/14, *Senatex***
 - Versagung des VSt-Abzugs aufgrund von Rechnungs(Gutschrifts)mängeln
 - Hier: fehlende UID-Nummer des leistenden Unternehmers
 - Korrektur der Gutschrift durch Gutschriftaussteller erfolgt
 - Erkenntnis des EuGH:
 - Rechnung lediglich formelle Voraussetzung für Geltendmachung des VSt-Abzugs
 - Korrektur der Rechnung durch Rechnungsaussteller wirkt auf Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück
 - Ein ursprünglich geltend gemachter VSt-Abzug darf daher beibehalten werden

Rechnungsberichtigung

- **EuGH *Senatex* - Auswirkungen**

- VwGH hat sich Rsp des EuGH angeschlossen und anerkennt Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen entgegen seiner früheren Rsp (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0039; 28.6.2017, Ro 2015/15/0016)
- Ebenso Vielzahl von BFG-Judikaten zur Rückwirkung der Rechnungsberichtigung
- Rz 1831 UStR nunmehr zu eng gefasst: Rechnungsberichtigungen kommt auch außerhalb finanzbehördlicher Überprüfungen Rückwirkung zu
 - zB vor Außenprüfungen oder im Rechtsmittelverfahren
 - Vgl zB BFG 31.1.2017, RV/2100032/2016; 1.6.2017, RV/2100294/2015
- Vor erstmaliger Ausstellung einer Rechnung durch den leistenden Unternehmer weiterhin kein VSt-Abzug möglich (EuGH 29.4.2004, Rs C-152/02, *Terra Baubedarf*)
 - Offen: Abgrenzung mangelhafte Rechnung – keine Rechnung („Nichtrechnung“): Bei welchem Ausmaß an Rechnungsmängeln kann noch vom Vorliegen einer mangelhaften Rechnung ausgegangen werden?

Conclusio

- **Entwicklung der Rechnung von materieller hin zu bloß formeller Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aufgrund von EuGH-Rsp**
 - VSt-Abzug steht bei (nachweislichem) Vorliegen der materiellrechtlichen Voraussetzungen auch bei mangelhafter Rechnung zu
 - Derzeit Heranziehung dieser Rsp primär zur „Heilung“ geringfügiger Rechnungsmängel wie unvollständiger Leistungszeitraum, mangelhafter Leistungsbeschreibung, fehlende UID-Nummer(n)
 - Materiellrechtliche Voraussetzungen für VSt-Abzug müssen aber auch bei ordnungsgemäßer Rechnungen vorliegen
 - Damit gänzlicher Bedeutungsverlust der Rechnung für VSt-Abzug bzw VSt-Abzug auch ohne Rechnung?
 - Derzeit wohl (noch) nicht möglich (zB EuGH 29.4.2004, Rs C-152/02, *Terra Baubedarf*)
 - Rechnung auch in Zukunft bedeutendstes – aber nicht mehr einziges – Beweismittel für Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für den VSt-Abzug in einem „Massenverfahren“
 - Entwicklung analog zum Buchnachweis bzw Beförderungs-/Versendungsnachweis bei ig Lieferungen – „substance over form“ im Umsatzsteuerrecht nun auch bei Inlandsleistungen

MMag. Dr. Roman Haller, LL.B.

Steuerberater, Senior Manager

T +43 732 272 985 833

E roman.haller@at.gt.com

Wien

Rivergate, Handelskai 92, Gate 2, 7A
1200 Wien

T +43 1 26 262 0

E info@at.gt.com

Linz

Gewerbepark Urfahr 6
4040 Linz

T +43 732 272 975 0

E info@at.gt.com

Bruck an der Leitha

Hauptplatz 16, Stiege 4, Top 5
2460 Bruck an der Leitha

T +43 2162 623 60 0

E info@at.gt.com



© 2018 Grant Thornton Unitreu GmbH. Alle Rechte vorbehalten.

„Grant Thornton“ bezieht sich auf die Marke unter jener die Grant Thornton Mitgliedsfirmen Assurance-, Steuer- und Beratungsdienstleistungen für Klienten erbringen und/oder bezieht sich je nach Anforderung auf eine oder mehrere Mitgliedsfirmen. Grant Thornton Unitreu GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ist Mitglied von Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL und die Mitgliedsfirmen sind keine weltweite Gesellschaft. GTIL und jede Mitgliedsfirma sind eine eigene Rechtseinheit. Dienstleistungen werden von den Mitgliedsfirmen erbracht. GTIL erbringt keine Dienstleistungen an Klienten. GTIL und die Mitgliedsfirmen vertreten sich nicht gegenseitig, sind einander nicht verpflichtet und für Handlungen oder Unterlassungen des anderen nicht haftbar.

Immer auf dem neuesten Stand

- Unser VAT Journal informiert Sie monatlich über die wichtigsten Neuerungen im Bereich der Umsatzsteuer
 - Kostenlose Anmeldung unter [grantthornton.at/kontakt](https://www.grantthornton.at/kontakt)
- Punkt „Newsletter bestellen“



NEWS.TAX | Online-Ansicht

GrantThornton

03.2018

VAT-Journal

Sehr geehrte Damen und Herren!

Herzlich willkommen zu unserem [VAT-Journal](#).
In diesem Format informieren wir Sie monatlich über die neuesten Entwicklungen im Umsatzsteuerbereich.

In der **Märzausgabe** behandeln wir für Sie folgende Themen:

SENKUNG DES UMSATZSTEUERSATZES FÜR BEHERBERGUNGSLEISTUNGEN
Der Steuersatz für Beherbergungsleistungen soll ab 1.11.2018 auf 10% gesenkt werden. [Zum Artikel](#)

SCHWELLENWERT FÜR ELEKTRONISCH ERBRACHTEN DIENSTLEISTUNGEN AB 1.1.2019
Ab 1.1.2019 dürfen elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer im EU-Ausland unterhalb bestimmter Schwellen wieder mit österreichischer USt verrechnet werden. [Zum Artikel](#)