

Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung

Finanzverwaltung darf Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern, weil eine Rechnung nicht sämtliche Merkmale erfüllt

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL*)



Der EuGH hat im Urteil vom 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, klargestellt, dass die Finanzverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht alle in Art 226 MwStSyst-RL aufgestellten Voraussetzungen erfüllt. Im Urteil des EuGH vom selben Tag *Senatex*, C-518/14, wird ausgeführt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Jahr der Rechnungsausstellung ausgeübt werden kann, selbst wenn ursprünglich nicht alle Rechnungsmerkmale vorhanden waren und diese später berichtigt werden. Der EuGH bestätigt damit die in der österreichischen Literatur schon lange gezogene Konsequenz, dass bei Erfüllung der materiellen Voraussetzungen das ursprüngliche Recht auf Vorsteuerabzug trotz Fehlern bei den formellen Anforderungen erhalten bleibt. Die österreichische Finanzverwaltung und Rechtsprechung sollten die jüngste EuGH-Rechtsprechung im Interesse einer konfliktfreien Zusammenarbeit mit Unternehmern nunmehr umsetzen. Der Beitrag analysiert die EuGH-Rechtsprechung und deren Konsequenzen für die Praxis.

1. Das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Barlis 06*

Barlis ist eine portugiesische Gesellschaft, die Hotels mit Restaurants betreibt. Sie nahm juristische Dienstleistungen einer Anwaltskanzlei in Anspruch, worüber Rechnungen mit ua folgendem Inhalt ausgestellt wurden: „Vom 1. Dezember 2007 bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen“, „Honorare für bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen“. Die portugiesische Steuerbehörde versagte nach einer Prüfung den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die Beschreibungen in den in Rede stehenden von den Anwälten von *Barlis* ausgestellten Rechnungen unzureichend seien. *Barlis* legte Beilagen vor, die eine detailliertere Beschreibung der fraglichen juristischen Dienstleistungen enthielten. Die Steuerbehörde hielt jedoch an der Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund der Unvollständigkeit der in Rede stehenden Rechnungen fest, da ihres Erachtens das Fehlen der gesetzlich vorgesehenen Form nicht durch die Anfügung von Beilagen mit den fehlenden Angaben geheilt werden könne.

Im Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH war folglich fraglich, ob die Rechnungen den zwingenden Rechnungsmerkmalen des Art 226 MwStSyst-RL entsprechen und ob bei Fehlen von Merkmalen der Vorsteuerabzug verweigert werden kann, obwohl der Steuerbehörde sämtliche Informationen über die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Der EuGH wies zunächst darauf hin, dass Rechnungen nur die in Art 226 MwStSyst-RL genannten Angaben enthalten müssen. Mitgliedstaaten können den Vorsteuerabzug nicht nach eigenem Gutdünken von der Erfüllung weiterer Voraussetzungen betreffend den Inhalt der Rechnungen abhängig machen, die nicht in der MwStSyst-RL ausdrücklich vorgesehen sind.

*) A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz. Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz. Die Autoren danken Herrn Alfred Mühlberger für die Einrichtung des Manuskripts und die Ergänzung der Literaturzitate.

Unter anderem muss die Rechnung nach Art 226 Nr 6 MwStSyst-RL Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen präzisieren, sodass Steuerverwaltungen die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren in der Lage sind. Die Angabe „Erbringung juristischer Dienstleistungen“ bezeichnet die Art der fraglichen Dienstleistungen nach dem Urteil des EuGH nicht hinreichend detailliert und derart allgemein, dass sich der Umfang der erbrachten Dienstleistungen nicht entnehmen lässt.¹⁾

Art 226 Nr 7 MwStSyst-RL verlangt, dass die Rechnung das Datum enthält, an dem die Dienstleistung erbracht bzw abgeschlossen wird. Anhand des Datums der Erbringung der in Rechnung gestellten Dienstleistung sollen die Steuerverwaltungen kontrollieren können, zu welchem Zeitpunkt der Steuertatbestand verwirklicht wurde, und damit bestimmen, welche steuerlichen Vorschriften in zeitlicher Hinsicht auf den Umsatz anzuwenden sind, auf den sich das Dokument bezieht.²⁾ Dienstleistungen, die zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, gelten gem Art 64 Abs 1 MwStSyst-RL jeweils als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Um den Anforderungen von Art 226 Nr 7 MwStSyst-RL zu entsprechen, muss daher dieser Zeitraum in den Rechnungen für solche Dienstleistungen angegeben werden. Bei einer Formulierung „Erbringung juristischer Dienstleistungen ab [einem bestimmten Datum] bis zum heutigen Tag“ wird der Abrechnungszeitraum offenbar angegeben. Hingegen reicht die Angabe „Erbringung juristischer Dienstleistungen bis zum heutigen Tag“ nicht aus, um einen präzisen Zeitraum festzulegen.

Der EuGH geht dann der Frage nach den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen Art 226 Nr 6 und 7 MwStSyst-RL für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts nach. Er verweist zunächst auf seine Rechtsprechung,³⁾ wonach das in Art 167 ff MwStSyst-RL geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und deshalb grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden, um die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Zu den materiellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht gehören, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden müssen.⁴⁾ Zu den formellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht gehört, dass es nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art 226 MwStSyst-RL ausgestellte Rechnung besitzt.⁵⁾

Der EuGH hat bereits früher entschieden,⁶⁾ dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Aus diesem Grund darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzun-

¹⁾ Dazu *Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel*, UStG² (2015) § 11 Rz 45 ff.

²⁾ Dazu ua *Kühmayer/Tatzl*, Lieferdatum ist zentrales Rechnungsmerkmal für den Vorsteuerabzug, BFG-Journal 2015, 227.

³⁾ EuGH 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*, EU:C:2014:69, Rn 24 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁴⁾ EuGH 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719, Rn 28 und die dort angeführte Rechtsprechung; vgl dazu auch *Tratlehner*, Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in späteren Perioden, SWK 32/2015, 1463 (1465); *Schinnerl*, Die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug – Eine Rechtsprechungsanalyse, ÖStZ 2014, 617.

⁵⁾ EuGH 1. 3. 2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*, EU:C:2012:107, Rn 41; 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719, Rn 29.

⁶⁾ EuGH 1. 3. 2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*, EU:C:2012:107, Rn 48.

gen erforderlich sind, hinsichtlich des Vorsteuerabzugsrechts keine zusätzlichen Voraussetzungen verlangen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können.⁷⁾ „Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.“⁸⁾ Die Steuerverwaltung darf sich nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen.⁹⁾

Ein Steuerpflichtiger, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür erfüllt.¹⁰⁾ Die Steuerbehörden können vom Steuerpflichtigen selbst die Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob der verlangte Abzug gewährt werden kann.¹¹⁾ Außerdem können die Mitgliedstaaten Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorsehen. Die verhängten Geldbußen oder finanzielle Sanktionen, um die Missachtung der Formerfordernisse zu ahnden, müssen allerdings in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehen und dürfen nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen.¹²⁾

2. Das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Senatex*

Die *Senatex GmbH* betreibt einen Großhandel mit Textilien und machte aus den ihren Handelsvertretern erteilten Provisionsabrechnungen (Gutschriften) sowie aus den Rechnungen eines Werbegestalters den Vorsteuerabzug geltend. Nach einer Außenprüfung versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug für diese Leistungen wegen Fehlens der UID-Nummer des Empfängers in den Gutschriften und Rechnungen. Noch während der Außenprüfung berichtigte *Senatex* die ihren Handelsvertretern erteilten Provisionsabrechnungen sowie die Rechnungen durch Angabe der UID-Nummern. Dennoch blieb es bei der Versagung des Vorsteuerabzugs in den Jahren der Leistungserbringung, da die Voraussetzungen erst nach der Berichtigung im späteren Jahr der Außenprüfung vorlagen.

Im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens war fraglich, ob der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe, nämlich die UID-Nummer, keine Rückwirkung zukommt, sodass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt wurde. Für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen notwendig. Zu den formellen Voraussetzungen des Abzugsrechts ergibt sich aus Art 178 Buchst a MwStSyst-RL, dass es nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art 226 MwStSyst-RL ausgestellte Rechnung besitzt. Die nach Art 226 Nr 3 MwStSyst-RL vorgeschriebene UID-Nummer fehlte ursprünglich auf den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechnungen und Abrechnungen und wurde von *Senatex* erst mehrere Jahre nach dem Zeitpunkt ihrer

⁷⁾ EuGH 21. 10. 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, Rn 42; 1. 3. 2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*, EU:C:2012:107, Rn 43; 9. 7. 2015, C-183/14, *Salomie und Oltean*, EU:C:2015:454, Rn 58 und 59 sowie die dort angeführte Rechtsprechung.

⁸⁾ EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06*, EU:C:2016:690, Rn 43.

⁹⁾ *Laudacher*, Der Vorsteuerabzug nach den EuGH-Urteilen *Polski Trawertyn* und *Mahagében Kft*, SWK 22/2012, 982 (983).

¹⁰⁾ EuGH 18. 7. 2013, C-78/12, *Evita-K*, EU:C:2013:486, Rn 37.

¹¹⁾ EuGH 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International*, EU:C:2007:550, Rn 35.

¹²⁾ EuGH 9. 7. 2015, C-183/14, *Salomie und Oltean*, EU:C:2015:454, Rn 62.

Ausstellung hinzugefügt. Ansonsten enthielten diese Rechnungen und Abrechnungen die übrigen in diesem Artikel zwingend vorgeschriebenen Angaben.

Der EuGH stellt zunächst fest, dass sich aus Art 219 MwStSyst-RL ableiten lässt, dass eine Rechnung berichtigt werden kann, in der bestimmte zwingende Angaben fehlen. Das Vorsteuerabzugsrecht ist grundsätzlich für den Zeitraum auszuüben, in dem zum einen dieses Recht entstanden und zum anderen der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist.¹³⁾ Das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat.¹⁴⁾ Der Besitz einer Rechnung, die die in Art 226 MwStSyst-RL vorgesehenen Angaben enthält, stellt eine formelle, aber keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug dar.

Grundsätzlich ist das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben, in dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und in dem der Steuerpflichtige die Rechnung besitzt.¹⁵⁾ Wenn aber wie im Fall *Senatex* zu dem Zeitpunkt, zu dem sie ihr Recht auf Vorsteuerabzug ausübte, sie über Rechnungen verfügte und die Mehrwertsteuer gezahlt hatte, dann steht die spätere Berichtigung einer Rechnung, zB um einen Fehler bei der darin angegebenen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu korrigieren, der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts im Jahr der Rechnungsausstellung nicht entgegen.

3. Rechnungsmerkmale iSd Art 226 MwStSyst-RL

Der EuGH macht deutlich, dass die Mitgliedstaaten nicht mehr als die in Art 226 MwStSyst-RL vorgesehenen Rechnungsmerkmale „nach eigenem Gutdünken“¹⁶⁾ verlangen dürfen. Auch der Inhalt der Rechnungsmerkmale wird durch die Regelungen des Art 226 MwStSyst-RL entsprechend der Auslegung durch den EuGH vorgegeben. Die Auslegung der Regelungen des Art 226 MwStSyst-RL orientiert sich an deren Zweck, den Steuerverwaltungen die Kontrolle des Bestehens des Vorsteuerabzugsrechts und der zutreffenden Steuerberechnung zu ermöglichen.

Die Rechnung muss nach Art 226 Nr 6 MwStSyst-RL die Angabe von Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen präzisieren und daher detailliert darstellen, sodass eine pauschale Bezeichnung des Gegenstandes oder der Dienstleistung den Anforderungen nicht genügt. Allerdings geht dies nicht so weit, dass zB die Ohrmarken gelieferter Tiere in einer Rechnung anzugeben wären,¹⁷⁾ was eine zweifelsfreie Identifizierung jedes einzelnen gelieferten Gegenstands anhand der Rechnungsangaben ermöglichen würde. Daraus kann geschlossen werden, dass die Rechnungsangaben nicht sämtliche verfügbaren Informationen über einen gelieferten Gegenstand oder eine erbrachte Dienstleistung enthalten müssen.¹⁸⁾

Art 226 Nr 7 MwStSyst-RL verlangt, dass die Rechnung das Datum enthält, an dem die Dienstleistung erbracht bzw abgeschlossen wird. Wenn sich die Dienstleistung auf einen Zeitraum bezieht, muss der Zeitraum angegeben werden. Die richtige UID-Nummer des Empfängers muss gem Art 226 Nr 3 MwStSyst-RL angegeben sein.

Aus der bisherigen Judikatur¹⁹⁾ lässt sich ableiten, dass gem Art 226 Nr 5 MwStSyst-RL zwar die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift des Steuer-

¹³⁾ EuGH 29. 4. 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, EU:C:2004:268, Rn 34.

¹⁴⁾ EuGH 21. 10. 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, Rn 42 und die dort angeführte Rechtsprechung; 1. 3. 2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*, EU:C:2012:107, Rn 43.

¹⁵⁾ EuGH 29. 4. 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, EU:C:2004:268, Rn 34.

¹⁶⁾ EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06*, EU:C:2016:690, Rn 25.

¹⁷⁾ EuGH 18. 7. 2013, C-78/12, *Evita-K*, EU:C:2013:486.

¹⁸⁾ Schlussantrag GA Kokott 18. 2. 2016, C-516/14, *Barlis 06*, EU:C:2016:101, Rn 27.

¹⁹⁾ EuGH 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719.

pflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers gefordert wird, allerdings die Angabe des Gesellschaftssitzes ebenso ausreichend ist wie die Angabe jenes Ortes, an dem die wirtschaftliche Tätigkeit betrieben wird.²⁰⁾ Damit sind bereits die Fragen des BFH vom 6. 4. 2016²¹⁾ beantwortet, die dieser im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens an den EuGH gerichtet hat.

Bereits durch die frühere EuGH-Rechtsprechung²²⁾ wurde implizit klargestellt,²³⁾ dass in der Rechnung nicht unbedingt die Person des tatsächlichen Empfängers einer Leistung angeführt sein muss. Ist in der Rechnung ein Empfänger angeführt, kann dennoch ein anderer Steuerpflichtiger (zB ein Gesellschafter, ein Miteigentümer, eine Gesellschaft) den Vorsteuerabzug geltend machen, wenn dieser die Gegenstände und Leistungen tatsächlich für sein Unternehmen nutzt. Selbst bezüglich der Person des Leistenden hat der EuGH entschieden, dass selbst bei Zweifeln an dessen Existenz ein Vorsteuerabzug möglich sein kann.²⁴⁾

4. Bedeutung der materiellen und formellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt der Grundsatz der Neutralität, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat.²⁵⁾ Doch hat der EuGH auch entschieden,²⁶⁾ dass der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug erst für den Erklärungszeitraum vorzunehmen hat, in dem sowohl die Voraussetzung des Besitzes einer Rechnung oder eines als Rechnung zu betrachtenden Dokuments als auch die für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts notwendigen sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind. Somit wird zur Ausübung des Vorsteuerabzugs eine Gutschrift oder Rechnung jedenfalls vorliegen müssen, wenngleich nicht alle Angaben iSd Art 226 MwStSyst-RL, wie zB Datum, fortlaufende Nummer, UID-Nummer, im Zeitpunkt der Ausübung des Vorsteuerabzugs vorhanden sein müssen oder Angaben wie jene zB zum Leistenden, zur Anschrift, zur Art der Leistung und zum Umfang der Leistung richtig sein müssen.²⁷⁾ Bei einer späteren Berichtigung der Rechnungsangaben, damit diese den Anforderungen des Art 226 MwStSyst-RL genügen, bleibt das ursprünglich ausgeübte Recht auf Vorsteuerabzug jedenfalls erhalten.²⁸⁾

Aber selbst für den Fall, dass nicht alle formellen Anforderungen an die Rechnung erfüllt werden, hat der EuGH nunmehr klargestellt, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.²⁹⁾

Bleibt noch die Frage, wann eine – wenngleich mangelhafte – Rechnung vorliegt, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden kann. Grundsätzlich wird eine

²⁰⁾ VwGH 23. 12. 2015, 2012/13/0007; *Tumpel*, VwGH zur Rechnungsanschrift, SWK 13/2016, 669.

²¹⁾ BFH 6. 4. 2016, V R 25/15, DStR 2016, 1527; 6. 4. 2016, XI R 20/14, DStR 2016, 1532.

²²⁾ EuGH 21. 4. 2005, C-25/03, *HE*, EU:C:2005:241; 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719; 1. 3. 2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*, EU:C:2012:107.

²³⁾ *Aigner/Tumpel*, EuGH bestätigt Vorsteuerabzug auch ohne in allen Punkten entsprechende Rechnung, SWK 18/2012, 852.

²⁴⁾ EuGH 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719, Rn 33.

²⁵⁾ EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06*, EU:C:2016:690, Rn 42.

²⁶⁾ EuGH 29. 4. 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, EU:C:2004:268, Rn 37.

²⁷⁾ *Taucher*, UID-Adresse bzw. Unternehmensadresse und Vorsteuerabzug, SWK 3/2007, S 74 (S 84).

²⁸⁾ EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, EU:C:2016:691; vgl auch *Schefzig*, Rechnungsberichtigungen und Vorsteuerabzug, SWI 2015, 271.

²⁹⁾ EuGH 12. 7. 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, Rn 71; 11. 12. 2014, C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*, EU:C:2014:2429, Rn 39 und die dort angeführte Rechtsprechung; 28. 7. 2016, C-332/15, *Astone*, EU:C:2016:614, Rn 46.

Rechnung, die zur Ausübung des Vorsteuerabzugs berechtigt, nur dann vorliegen, wenn sämtliche Merkmale des Art 226 MwStSyst-RL bzw der jeweiligen Umsetzung in nationales Recht dem Grunde nach vorliegen. Fehler oder Ungenauigkeiten werden allerdings nach der vorliegenden Rechtsprechung die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht verhindern. Selbst das gänzliche Fehlen von Merkmalen wie der fortlaufenden Nummerierung³⁰⁾ hat der EuGH als tolerabel angesehen. Anders wird dies aber wohl sein, wenn wesentliche Merkmale, welche die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug dokumentieren, wie die Person des Lieferanten, Art und Umfang der Leistung sowie Entgelt und Steuerbetrag (oder Steuersatz), gar nicht vorhanden sind. Wohl wird auch (mit Ausnahme von Kleinbetragsrechnungen) die Angabe des Leistungsempfängers notwendig sein. Das Vorliegen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung ist aber nicht ausgeschlossen, wenn sich die Angaben als inhaltlich falsch herausstellen oder mangelhaft sind.

5. Zeitpunkt der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei fehlerhafter Rechnung

Der EuGH hat klargestellt, dass das Vorsteuerabzugsrecht grundsätzlich für den Zeitraum auszuüben ist, in dem zum einen dieses Recht entstanden und zum anderen der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist.³¹⁾ Weist die Rechnung Mängel auf so können diese berichtigt werden. Die spätere Berichtigung der mangelhaften oder unvollständigen Rechnung steht der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts im Jahr der Rechnungsausstellung nicht entgegen. Der Rechnungsberichtigung kommt somit Rückwirkung für den Zeitraum zu, in dem die materiellen Voraussetzungen vorlagen und die Rechnung ausgestellt wurde.³²⁾

6. Sanktionen bei Nichterfüllung der formellen Bedingungen des Vorsteuerabzugsrechts

Der EuGH hat in den vorliegenden Urteilen darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten befugt sind, Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorzusehen.³³⁾ Sie dürfen Maßnahmen erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Maßnahmen nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen.³⁴⁾

Als Sanktionen kommen nach der Rechtsprechung des EuGH die Auferlegung einer Geldbuße oder einer finanziellen Sanktion, die in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes steht, in Betracht.³⁵⁾ Nicht verhältnismäßig erscheint als Sanktion bei Nichtbefolgung formeller Anforderungen die gänzliche Versagung des Vorsteuerabzugsrechts für das Jahr der Rechnungsausstellung.³⁶⁾ Die Erhebung von Nachzahlungszinsen, die mit der späteren Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts verbunden sind, geht nach Auffassung des EuGH über das hinaus, was zur Erreichung der Ziele der Sicherstellung einer genauen Steuererhebung und der Verhinderung von Steuerhinterziehung erforderlich ist. Aus Sicht des österreichischen Steuerrechts werden daher Säumniszuschläge wahrscheinlich als Sanktion ebenfalls unangemessen sein, da diese ebenso wie Nachzahlungszinsen von der Höhe der Vorsteuern abhängig sind und unabhängig von der Schwere des Verstoßes erhoben werden. In Betracht käme allenfalls

³⁰⁾ EuGH 21. 6. 2012, C-80/11 und C-142/11, *Mahagében Kft und Péter Dávid*, EU:C:2012:373.

³¹⁾ EuGH 29. 4. 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, EU:C:2004:268, Rn 34.

³²⁾ Vgl auch *Zugmaier/Streit*, Erwidern auf Meurer, „Der Rechnungsberichtigung kommt keine Rückwirkung zu“, DStR 2010, 2446.

³³⁾ EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06*, EU:C:2016:690, Rn 47.

³⁴⁾ EuGH 9. 7. 2015, C-183/14, *Salomie und Oltean*, EU:C:2015:454, Rn 62.

³⁵⁾ EuGH 9. 7. 2015, C-183/14, *Salomie und Oltean*, EU:C:2015:454, Rn 63.

³⁶⁾ EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, EU:C:2016:691, Rn 42.

eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs 1 lit d FinStrG, falls die Rechnung vorsätzlich falsch ausgestellt wird.

7. Kein Recht auf Vorsteuerabzug bei Steuerbetrug oder Missbrauch

Die nationalen Behörden und Gerichte haben den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird.³⁷⁾ Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht³⁸⁾ oder davon wusste oder wissen musste.³⁹⁾ Die zuständigen Steuerbehörden müssen rechtlich hinreichend nachweisen, dass die objektiven Umstände, die einen Betrug oder Missbrauch begründen, vorliegen, weil die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme von dem Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt.⁴⁰⁾ Anschließend müssen die nationalen Gerichte prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden das Vorliegen solcher objektiven Umstände nachgewiesen haben.⁴¹⁾



Auf den Punkt gebracht

Der EuGH stellt klar, dass die Finanzverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht sämtliche Rechnungsmerkmale erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Rechnungsberichtigung wirkt auf den Zeitraum zurück, in dem die Leistung ausgeführt und die Rechnung ausgestellt wurde.

³⁷⁾ EuGH 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, Rn 35 bis 37 und die dort angeführte Rechtsprechung; 18. 12. 2014, C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti*, EU:C:2014:2455, Rn 42 bis 44 und die dort angeführte Rechtsprechung; 28. 7. 2016, C-332/15, *Astone*, EU:C:2016:614, Rn 50.

³⁸⁾ EuGH 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, Rn 38 und die dort angeführte Rechtsprechung; 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*, EU:C:2014:69, Rn 27.

³⁹⁾ EuGH 6. 7. 2006, C-439/04, C-440/04, *Kittel*, EU:C:2006:446, Rn 45, 46, 56 und 60; 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, Rn 38 bis 40; 21. 6. 2012, C-80/11 und C-142/11, *Mahagében Kít und Péter Dávid*, EU:C:2012:373 mwN; 18. 12. 2014, C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti*, EU:C:2014:2455, Rn 50; dazu auch *Achatz*, Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug auch bei unrichtiger Rechnungsadresse, SWK 3/2008, S 86.

⁴⁰⁾ EuGH 28. 7. 2016, C-332/15, *Astone*, EU:C:2016:614, Rn 52.

⁴¹⁾ EuGH 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*, EU:C:2014:69, Rn 29 und die dort angeführte Rechtsprechung; vgl auch *Tumpel*, Vertrauen in die Richtigkeit von Rechnungsmerkmalen, BFGjournal 2015, 339; *Tumpel/Prechtl*, Vorsteuerabzug und EG-rechtlicher Gutgläubensschutz, SWK 31/2006, S 872.

NoVA-Pflicht bei Standortvermutung in Österreich

Entscheidung: BFG 23. 8. 2016, [RV/2100527/2015](#), Revision nicht zugelassen.

Normen: § 1 Abs 3 NoVAG 1991; § 82 Abs 8 KFG 1967.

Wenn der Verwender eines Kfz mit rumänischem Kennzeichen und Hauptwohnsitz in Österreich lediglich behauptet, das Kfz überwiegend im Ausland verwendet zu haben und mindestens einmal im Monat mit dem Kfz ins Ausland gefahren zu sein, muss er dies nachweisen. Die bloße Behauptung dieser Umstände ohne Nachweise kann die Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG in Österreich nicht widerlegen. Dies auch dann nicht, wenn der Beschwerdeführer Gesellschaftergeschäftsführer einer rumänischen Gesellschaft war, die sowohl nach seinen Angaben als auch nach den Ermittlungen des BFG keine Tätigkeit entwickelt hat. In diesem Fall entsteht die NoVA-Schuld gemäß § 1 Abs 3 NoVAG.