

Der aktuelle USt-Fall**Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei verdeckter Ausschüttung****Umsatzsteuerprobleme in Frage und Antwort**

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL*)



Im Zuge einer Betriebsprüfung wird festgestellt, dass von einem Gesellschafter für sonstige Leistungen an die Gesellschaft (an der er beteiligt ist und deren Geschäftsführer er war) ein zu hohes Entgelt in Rechnung gestellt und dafür ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde. Das überhöhte Entgelt wird von der Betriebsprüfung ertragsteuerlich als verdeckte Ausschüttung gewertet. Muss der Vorsteuerabzug bei der Gesellschaft berichtigt werden? Besteht ein Anspruch auf Rechnungsberichtigung und Rückzahlung der überhöht ausgewiesenen Umsatzsteuer?



Antwort: Grundsätzlich sind auch Leistungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG steuerbar, sofern ein Leistungsaustausch aufgrund eines Rechtsverhältnisses stattfindet, das außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses seine Begründung hat, und kein Scheingeschäft vorliegt. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist grundsätzlich das Entgelt, das zwischen dem Unternehmer und dem Abnehmer vereinbart wurde, auch wenn dieses einem Fremdvergleich nicht standhalten würde.¹⁾



Allerdings wird die Bemessungsgrundlage gem § 4 Abs 9 UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, mit dem Normalwert festgelegt, wenn ua das Entgelt höher als der Normalwert ist und der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Sofern aber die Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungserbringers besteht, sollte es zu keiner Korrektur der Bemessungsgrundlage auf der Basis des § 4 Abs 9 UStG kommen.

Auch § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, wonach Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn die Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder iSd §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind und damit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, ist nicht auf Fälle anzuwenden, in denen eine Körperschaft überhöhte Entgelte für Leistungen eines Gesellschafters entrichtet.²⁾ Die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG scheint zwar auf den ersten Blick die Lösung nahezu legen, dass, wenn die Zahlung der Gesellschaft an den Gesellschafter mehr als doppelt so hoch ist wie der Fremdvergleichspreis und damit überwiegend eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, ein Vorsteuerabzug zur Gänze nicht – auch nicht aus dem angemessenen Entgelt – möglich wäre. Überwiegt die verdeckte Ausschüttung hingegen nicht, wäre ein Vorsteuerabzug möglich, und der Differenzbetrag führt auch zu keinem Eigenverbrauch, weil es sich um eine Geldzuwendung handeln würde.³⁾

*) 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.

¹⁾ EuGH 20. 1. 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03.

²⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 12 Tz 178.

³⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 178.

Zu Recht lehnen Rechtsprechung⁴⁾ und Verwaltungspraxis⁵⁾ diese Sichtweise ab, da die Berechtigung zum Vorsteuerabzug für eindeutig dem Unternehmen zugeführte Leistungen davon abhinge, in welchem Ausmaß Leistungsentgelte mit verdeckter Ausschüttung verknüpft werden. Die systematisch richtige Lösung für diese Fallgruppe ergibt sich aus der Überlegung, dass bei überhöhten Zahlungen der Gesellschaft für Gesellschafterleistungen als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne nur der Betrag angesehen werden kann, der für die Leistung selbst entrichtet wird, nicht hingegen jener, der aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses geleistet wird. Der Mehrbetrag wird nicht deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten, sondern um (in verdeckter Form) Gewinne auszuschütten.⁶⁾ Ein Vorsteuerabzug wird daher nur im Ausmaß des angemessenen Entgelts zugelassen.⁷⁾ Die Vorsteuer ist daher gem § 16 Abs 1 Z 2 UStG zu berichtigen. Hingegen schuldet der Gesellschafter, der als Unternehmer in einer Rechnung einen überhöhten Betrag ausweist und die darauf entfallende Umsatzsteuer in Rechnung stellt, diese Steuer gem § 11 Abs 12 UStG, wenn er diese nicht gem § 16 Abs 1 Z 1 UStG berichtigt.

Grundsätzlich steht die Berichtigung einer Rechnung mit unrichtigem Steuerausweis gem § 11 Abs 12 UStG im Belieben des Unternehmers, der die Rechnung ausgestellt hat.⁸⁾ Der Leistungsempfänger hat jedoch auf Basis des § 11 Abs 1 UStG einen zivilrechtlichen Anspruch auf Ausstellung einer ordnungsgemäßen und richtigen Rechnung.⁹⁾ Dieser kann mittels Individualleistungsklage vor den ordentlichen Gerichten durchgesetzt werden. Für derartige Klagen ist der Streitwert im Wege der freien Bewertung des Streitgegenstands nach § 56 Abs 2 JN zu ermitteln (sofern in der Klage nicht zugleich auf Geld lautende Alternativ- oder Eventualbegehren wegen verbotener Einlagenrückgewähr gestellt werden)¹⁰⁾ und damit nicht zwangsläufig mit dem Differenzbetrag zwischen dem ausgewiesenen und dem korrekten Rechnungsbetrag ident. Unstimmigkeiten zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger über Grundlage oder Ausmaß der Berichtigung sind ebenfalls auf dem Zivilrechtsweg zu klären. Die Berichtigung ist an keine Frist gebunden, zumal die Wirkungen gem § 16 UStG immer *ex nunc* eintreten.¹¹⁾

Die Berichtigung setzt auch nicht die Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger voraus.¹²⁾ Nach § 239a BAO ist allerdings die Rückzahlung (Gutschrift, Umbuchung, Überrechnung, Verwendung zur Tilgung) indirekter Abgaben ausgeschlossen, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Berichtigt der Leistende eine in der Rechnung zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer, bedingt die Rückzahlung (Gutschrift) eine Bereicherung, es sei denn, der Leistende leitet diesen Betrag an den Leistungsempfänger weiter.¹³⁾ Ein Anspruch des Abnehmers (zB aus einer Rückzahlungsvereinbarung mit dem Leistenden) sollte allerdings genügen,¹⁴⁾ um das Vorliegen einer ungerechtfertigten Bereicherung zu verneinen und die Berichtigung zuzulassen.¹⁵⁾

⁴⁾ VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0067; 24. 4. 2002, 2000/13/0208; 13. 9. 2006, 2002/13/0190.

⁵⁾ Rz 1930 UStR.

⁶⁾ VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0067.

⁷⁾ EuGH 13. 12. 1989, *Genius Holding*, C-342/87; VwGH 25. 2. 1998, 97/14/0107.

⁸⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Tz 126.

⁹⁾ Siehe OGH 19. 12. 1975, 6 Ob 142/75 ua, RIS-Justiz RS0037913.

¹⁰⁾ Vgl *Gitschthaler in Fasching/Konecny*, Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen³ (Stand 30. 11. 2013, rdb.at) § 56 JN Rz 25 f.

¹¹⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Tz 126.

¹²⁾ BFH 11. 10. 2007, V R 27/05, BStBl II 2008, 438; eine solche Regelung wäre aber nach EuGH 10. 4. 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, unionsrechtlich zulässig – siehe *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Tz 126.

¹³⁾ BMF-Information vom 10. 1. 2011, BMF-010219/0001-VI/4/2011, Keine Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, SWK 6/2011, S 324.

¹⁴⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Tz 137/1.

¹⁵⁾ *Gurtner/Haller*, NoVA-Erhöhung als Reaktion auf Umsatzsteuerausfall? SWK 6/2011, S 325 (S 334 f).

Dies bedeutet allerdings nicht, dass sich aus dem UStG ein Anspruch auf Rechnungsberichtigung ableitet und damit Anspruch auf Rückzahlung oder Überrechnung des Leistungsempfängers bestünde. Solche Ansprüche müsste im Zivilrechtsweg durchgesetzt werden. Wird die Rechnung gem § 11 Abs 12 UStG berichtigt, so ist § 16 UStG sinngemäß anzuwenden, sodass ein Anspruch auf Rückzahlung bzw Überrechnung der berechtigten Umsatzsteuer erst im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung entsteht. Die Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung setzt hingegen grundsätzlich keine Rechnungsberichtigung voraus,¹⁶⁾ sodass unabhängig von der Rechnungsberichtigung und einer möglichen Überrechnung die Rückzahlung der Vorsteuern an die Finanzverwaltung notwendig wird.

¹⁶⁾ BFG 23. 4. 2014, RV/2100256/2011.

Auf den Punkt gebracht

Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick

Highlights aus dem UStR-Wartungserlass 2015

MARIO MAYR*)



Mit dem Wartungserlass 2015 vom 4. 11. 2015 (BMF-010219/0414-VI/4/2015, BMF-AV 2015/170) wurden insbesondere die durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118, und das Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl I 2014/40, erfolgten Änderungen eingearbeitet. Zudem wurden Leitlinien des MwSt-Ausschusses sowie aktuelle Judikatur der Höchstgerichte eingearbeitet und Aussagen zur überholten Rechtslage gestrichen. Im Folgenden sollen die Highlights aus dem Erlass vorgestellt werden.

1. Kostenersatz für eine Drittschuldnererklärung (Rz 19 UStR)

Der Kostenersatz iZm einer Drittschuldnererklärung nach § 301 EO dient lediglich dazu, Aufwendungen (bzw sonstige Nachteile), die dem von einem behördlichen Eingriff Betroffenen entstanden sind, (pauschaliert) zu ersetzen, und ist daher nicht steuerbar. Das Gleiche gilt für Zeugengebühren (vgl VwGH 30. 10. 2014, 2011/15/0181) sowie zB auch für Kostenersätze iZm mit Auskunftserteilungen in strafbehördlichen und gerichtlichen Strafverfahren iSd § 38 Abs 2 Z 1 BWG (zu den verrechenbaren Auslagen vgl zB VwGH 24. 9. 2002, 2000/14/0126).

Anmerkung: Nach § 301 EO hat der Drittschuldner (zB der Arbeitgeber bei Lohnpfändung eines Arbeitnehmers) dem Gericht bestimmte Angaben zu machen. Für die mit der Abgabe der Erklärung verbundenen Kosten stehen dem Drittschuldner 15 bzw 25 Euro als Ersatz zu. Dieser Betrag ist nicht steuerbar. Nicht in Rz 19 UStR besprochen werden die Zahlungen nach § 292h EO. Nach dieser Bestimmung steht dem Drittschuldner für die Berechnung des unpfändbaren Teils einer beschränkt pfändbaren Geldforderung ein Betrag von höchstens 8 bzw 4 Euro zu, der vom Gesetzgeber nicht als „Ersatz“ bezeichnet wird. Lediglich die Überschrift des § 292h EO „Kosten des Drittschuldners für die Berechnung“ deutet in Richtung Schadenersatz. Nach Oberhammer in Angst/Oberhammer, EO³, § 292h Anm 1, handelt es sich um einen pauschalierten Kostenersatz (vgl auch Markowetz/Resch in Burgstaller/Deixler-Hübner, EO, § 292h Anm 4 ff mwN).

*) Mag. Mario Mayr ist Mitarbeiter des bundesweiten Fachbereichs Umsatzsteuer im BMF.