



Keine USt kraft Rechnung bei irrtümlich zu hoch ausgewiesener USt in Rechnungen an Endverbraucher:innen

In einem praxisrelevanten Urteil vom 8. Dezember 2022 (C-378/21, P GmbH) hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) klargestellt, dass es in manchen Fällen des unrichtigen Steuerausweises nicht zwingend einer Korrektur der falsch ausgestellten Rechnungen bedarf, um die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt berichtigen zu dürfen. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn keine Gefahr für das Steueraufkommen besteht, z.B. weil der:die Leistungsempfänger:in Endverbraucher:in ist und somit aus der Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Hintergrund

Gem. Art. 203 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie wird die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. In nationales Recht wurde dies im Rahmen von § 11 Abs 12 und § 11 Abs 14 UStG umgesetzt, wonach ein unrichtig bzw. unberechtigt ausgewiesener Steuerbetrag in voller Höhe geschuldet wird.

Artikel

Legt der:die Unternehmer:in in der Rechnung fälschlicherweise einen zu hohen Steuersatz zugrunde, so schuldet er:sie den Mehrbetrag. Fraglich ist, ob der Staat diese zu hohe Umsatzsteuer behalten darf, oder ob sie an den:die Unternehmer:in zurückzahlen ist. Immerhin ist die Steuer materiell nicht in voller Höhe entstanden. Andererseits wurden Rechnungen mit einem zu hohen Steuerausweis ausgestellt, die die Kunden zu einem überhöhten Vorsteuerabzug verleiten könnten. Müssen diese Rechnungen daher zuvor berichtigt werden? Gilt dies auch, wenn die Leistungen ausschließlich an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher:innen erbracht wurden?

Im Hinblick auf den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer müsste eigentlich der Kunde bzw. die Kundin (Endverbraucher:in) als Steuerträger:in die von ihm:ihr überzahlte Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer erstattet bekommen. Wenn dies rechtlich aber nicht möglich ist (z. B., weil sog. „Bruttopreise“ vereinbart waren) oder faktisch ausgeschlossen ist (z. B., weil die Kund:innen/Endverbraucher:innen namentlich nicht bekannt sind), stellt sich die Frage, wer durch den Irrtum über die richtige Höhe der Steuer endgültig „bereichert“ bleiben darf – der Staat oder der:die sich irrende Steuerpflichtige?

Sachverhalt

Im EuGH-Verfahren C-378/21 („Indoor-Spielplatz“) ist die Beschwerdeführerin die in Österreich ansässige P-GmbH. Sie betreibt einen Indoor-Spielplatz. Im Streitjahr 2019 unterwarf die P-GmbH die Eintrittsgelder zum Indoor-Spielplatz dem Regelsteuersatz in Höhe von 20 %. Tatsächlich unterlagen diese Dienstleistungen der P-GmbH jedoch dem seinerzeit anwendbaren ermäßigten Steuersatz von 13 %. Die P-GmbH rechnete gegenüber den Kunden mittels Registrierkassenbelege mit entsprechendem Steuerausweis in Höhe von 20% ab und führte die hieraus resultierende Umsatzsteuer in voller Höhe an das Finanzamt ab. Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Kund:innen der P-GmbH ausschließlich Endverbraucher:innen sind (dh keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben).

Strittig war, ob der:die Unternehmer:in die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gem. Art. 203 MwStSystRL auch dann schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil die Empfänger:innen der Dienstleistung ausschließlich Endverbraucher:innen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechnigt sind.

Entscheidung

Das Unionsrecht ist dahingehend auszulegen, dass ein:e Unternehmer:in, der:die eine Dienstleistung erbracht hat und in der Rechnung einen Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen hat, der anhand eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Umsatzsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt – weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher:innen erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechnigt sind.

Begründung

Der Sinn und Zweck von Art. 203 MwStSystRL besteht darin, der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken. Folglich kommt Art. 203 MwStSystRL zur Anwendung, wenn die Umsatzsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und eine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil der:die Adressat:in der betroffenen Rechnung den Vorsteuerabzug geltend machen kann, ohne dass die zuständige Steuerbehörde in der Lage ist, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts erfüllt sind.

Anmerkung

Art. 203 MwStSystRL regelt eine schuldunabhängige Gefährdungshaftung des Rechnungsausstellers für das abstrakte Risiko eines unberechtigten Vorsteuerabzugs aufgrund dieser (unrichtigen) Rechnung. Sie greift bei einem Irrtum über den richtigen Steuersatz, wenn – wie im vorliegenden Fall – in der Rechnung der Regelsteuersatz statt des ermäßigten Steuersatzes ausgewiesen wird. Voraussetzung ist, dass die Gefahr eines unberechtigten Vorsteuerabzugs und damit eine Gefahr für das Steueraufkommen besteht. Folgt man dem EuGH, so scheidet ein unzutreffender Steuerausweis nach Art. 203 MwStSystRL bei Endverbraucher:innen aus, wenn eindeutig nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Endverbraucher:innen als Leistungsempfänger:innen der inkorrekten Rechnung anzusehen sind.

Die vorliegende Entscheidung des EuGH, die sich der Ansicht der Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen anschließt, ist in ihrer Konsequenz, Kürze und Klarheit zu begrüßen. Die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung, wonach eine faktisch unmögliche Rechnungsberichtigung gegenüber den Endverbraucher:innen hätte erfolgen müssen, hätte im Ergebnis nur dazu geführt, dass die unrichtig ausgewiesene Steuer beim Staat verblieben wäre.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob eine ungerechtfertigte Bereicherung des Unternehmers iSd § 239a BAO durch Erstattung der überhöhten Umsatzsteuer vorliegen könnte.

Entsprechend dem EuGH-Judikat ist eine zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher:innen dem:der Unternehmer:in zu erstatten (wohl mangels Entstehung einer Steuerschuld mit ex-tunc Wirkung). Der:die Unternehmer:in schuldet trotz überhöhtem Umsatzsteuer-Ausweis in der Rechnung an Endverbraucher:innen nur die gesetzlich vorgesehene Umsatzsteuer wie alle seine Mitbewerber:innen. Eine überhöht verrechnete Umsatzsteuer belastet dabei den:die Endverbraucher:in kraft höherer Preise (der:die Endverbraucher:in orientiert sich allein an den Bruttopreisen) und geht in weiterer Folge zu Lasten des Unternehmers selbst, da durch die höheren Preise die Nachfrage nach seinen Produkten sinken kann (quasi eine „Entreicherung“). Durch die verringerte Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Mitbewerber:innen kraft überhöhter Preise kann somit eine ungerechtfertigte Bereicherung iSd § 239a BAO ausgeschlossen werden und eine Erstattung einer überhöhten Umsatzsteuer an den:die Unternehmer:in ist nur folgerichtig.

Alois Prochaska

Director | Tax

Tel: +43 1 537 00-4951

Email: aprochaska@deloitte.at

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), dessen globales Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und deren verbundene Unternehmen innerhalb der „Deloitte Organisation“. DTTL („Deloitte Global“), jedes ihrer Mitgliedsunternehmen und die mit ihnen verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige, unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL Mitgliedsunternehmen und die mit ihnen verbundenen Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen. DTTL erbringt keine Dienstleistungen für Kundinnen und Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/about.

Deloitte ist ein global führender Anbieter von Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory sowie Risk Advisory. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und den mit ihnen verbundenen Unternehmen innerhalb der „Deloitte Organisation“ in mehr als 150 Ländern und Regionen betreuen wir vier von fünf Fortune Global 500® Unternehmen. "Making an impact that matters" – ca. 415.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte teilen dieses gemeinsame Verständnis für den Beitrag, den wir als Unternehmen stetig für unsere Klientinnen und Klienten, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie die Gesellschaft erbringen. Mehr Information finden Sie unter www.deloitte.com.

Diese Kommunikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzen können. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), dessen globales Netzwerk an Mitgliedsunternehmen oder mit ihnen verbundene Unternehmen innerhalb der „Deloitte Organisation“ bieten im Rahmen dieser Kommunikation keine professionelle Beratung oder Services an. Bevor Sie die vorliegenden Informationen als Basis für eine Entscheidung oder Aktion nutzen, die Auswirkungen auf Ihre Finanzen oder Geschäftstätigkeit haben könnte, sollten Sie qualifizierte, professionelle Beratung in Anspruch nehmen.

DTTL, seine Mitgliedsunternehmen, mit ihnen verbundene Unternehmen, ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie ihre Vertreterinnen und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung, Gewährleistung oder Verpflichtungen (weder ausdrücklich noch stillschweigend) für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der in dieser Kommunikation enthaltenen Informationen. Sie sind weder haftbar noch verantwortlich für Verluste oder Schäden, die direkt oder indirekt in Verbindung mit Personen stehen, die sich auf diese Kommunikation verlassen haben. DTTL, jedes seiner Mitgliedsunternehmen und mit ihnen verbundene Unternehmen sind rechtlich selbstständige, unabhängige Unternehmen.

© 2023. Für weitere Informationen kontaktieren Sie Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Gesellschaftssitz Wien | Handelsgericht Wien | FN 81343 y