

## USt Wartungserlass 2025: Erhöhter Steuerausweis und Steuerschuld

Ergänzung der UStR Rz 1733 um die Aussagen der Entscheidung des VwGH vom 11.12.2024, Ra 2024/13/0067

§ 11 Abs. 12 UStG lautet: Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung an einen Unternehmer einen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, ausgenommen er berichtigt die Rechnung gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend.

Nach den UStR, Rz 1733, schuldet der Unternehmer für einen Umsatz grundsätzlich jenen Steuerbetrag, der sich bei Heranziehung des Entgeltes unter Anwendung des entsprechenden Steuersatzes ergibt. Hat der Unternehmer jedoch in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung.

In der oben angeführten Entscheidung stellte der VwGH in Übereinstimmung mit Art 203 der Richtlinie 2006/112/EG (die unionsrechtliche Grundlage des § 11 Abs. 12 UStG) fest, dass der § 11 Abs. 12 UStG nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung kommt, der den aufgrund der Leistung richtig in Rechnung gestellten Betrag übersteigt.

Hintergrund dieser Ergänzung in den UStR ist eine Außenprüfung bei der festgestellt wurde, dass die der Revisionswerber an mehrere Gesellschaften Leistungen erbringt. Die Rechnungen über diese Leistungen wurden aber nur zu einem geringen Teil bezahlt. Nach Ansicht des Finanzamtes war das nur möglich, weil zwischen den Geschäftspartnern ein familiäres – nicht fremdübliches – Naheverhältnis besteht. Die Gesellschaften haben die Vorsteuer für die gesamte Rechnung sofort geltend gemacht. Der Revisionswerber hat aber die Umsatzsteuer nur für die tatsächlich vereinnahmten – sehr geringen – Beträge abgeführt. Es war mündlich vereinbart, dass der Leistungsanspruch des Revisionswerbers erst bei Realisierung der einzelnen Projekte entsteht. Die Frage, ob überhaupt ein Entgelt geschuldet wird, hängt somit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (der Verwirklichung des Projektes) ab. Zunächst ist nur das unbedingt Vereinbarte zu versteuern, erst bei Bedingungseintritt kommt es dann zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage, die die Abfuhr der Umsatzsteuer auslöst. Folglich entsteht nur für jene Teile der Entgelte, die der Revisionswerber bereits vereinnahmt hat, die Steuerschuld mit der Vereinnahmung. Hinsichtlich des übrigen in den Rechnungen ausgewiesenen Entgelts entsteht die Steuerschuld erst bei Bedingungseintritt, wenn die Gewissheit der Entgeltlichkeit gegeben ist, also mit der Realisierung des Projekts bzw. der Leistungserbringung.

Das Finanzamt war allerdings der Meinung, dass der Revisionswerber die Steuer gem. § 19 Abs. 4 UStG gleich, nämlich mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist – und zwar auf Grundlage des § 11 Abs. 12 UStG – durch den Ausweis in den gelegten Rechnungen schuldet.

Der VwGH stellte in Übereinstimmung mit dem Unionsrecht dazu fest, dass die Regelung des § 11 Abs. 12 UStG auf korrekt ausgestellte Rechnungen nicht anwendbar ist. Wurde ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt, schuldet der Unternehmer diesen Betrag nur in Höhe des unrichtigen Teilbetrages. Die Rechnungen, die der Revisionswerber ausgestellt hat, enthalten keinen unrichtigen Teilbetrag.

Es entspricht auch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt. Ob ein steuerpflichtiger Umsatz vorliegt, ist gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts anhand einer umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen. Im konkreten Fall war das Naheverhältnis zwischen dem Revisionswerber und den Rechnungsempfängern (den Gesellschaften) zu beurteilen. Das Gericht kann unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände zu überprüfen, ob ein von den Parteien vereinbarter Wert tatsächlich die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegelt und nicht das Ergebnis einer missbräuchlichen Vorgehensweise ist. Der § 11 Abs. 12 UStG ist aber nicht die geeignete Rechtsgrundlage für solche Korrekturen.

Der Vollständigkeit halber wird auch darauf hingewiesen, dass der § 11 Abs. 12 UStG auch für Gutschriften und Kleinbetragsrechnungen gilt:

Bei Gutschriften, soweit der Gutschriftempfänger hinsichtlich des ausgewiesenen Steuerbetrages der Gutschrift nicht widerspricht.

Bei Kleinbetragsrechnungen gilt der § 11 Abs. 12 UStG, wenn die Rechnung mit unrichtiger (= überhöhter) Steuersatzangabe erstellt wurde. Die Angabe des Bruttoentgeltes in Verbindung mit dem Steuersatz hat bei Kleinbetragsrechnungen die Wirkung eines gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages.