

Ertragsteuern

VwGH: Hauptwohnsitzbefreiung  
Grund und Boden

Umsatzsteuer

Formverstöße bei Rechnungen

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Erhebliche Beanspruchung  
bei Selbstversicherung in der PV

Abgabenverfahren

Verfahrenshilfe I - FAQ

# Sanktionen bei Formverstößen in Zusammenhang mit der Ausstellung von Rechnungen

*Der Rsp des EuGH zufolge können Verstöße gegen umsatzsteuerliche Formvorschriften mit angemessenen Sanktionen geahndet werden. In den jüngeren Urteilen in den Rs Barlis<sup>1)</sup> und Senatex<sup>2)</sup> hat der EuGH dies nunmehr auch explizit für Verstöße gegen die Vorschriften über die Rechnungsstellung festgestellt und damit unter anderem sein Verständnis einer verhältnismäßigen Risikoverteilung zwischen den beteiligten Unternehmern und dem Fiskus zum Ausdruck gebracht.*

§§ 11, 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG; Art 226, 273 MwStSystRL; § 51 FinStrG

Rechnung; Vorsteuerabzug; Sanktionen bei Formalverstößen

MARCUS SCHINNERL

## A. Einführung

Einem Unternehmer ist der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn die ihm zugrunde liegende Rechnung die Voraussetzungen des § 11 UStG nicht kumulativ erfüllt. Der stRsp des VwGH zufolge kann der Vorsteuerabzug nämlich nur auf eine formgerechte Rechnung gestützt werden.<sup>3)</sup> Zwar sehen sowohl Art 178 lit a MwStSystRL<sup>4)</sup> als auch die österreichische Umsetzungsnorm des § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG die Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug bei Lieferungen und sonstigen Leistungen vor, jedoch ergibt sich aus der Rsp des EuGH, dass das Rechnungserfordernis nicht „um jeden Preis“ erfüllt sein muss. In den jüngeren Urteilen in den Rs *Barlis* und *Senatex* hat der EuGH nunmehr explizit festgestellt, dass es sich beim Besitz einer den Anforderungen des Art 226 MwStSystRL entsprechenden Rechnung um ein „*Formverfordernis*“ handelt. Daraus zieht er den Schluss, dass ein Verstoß gegen die Vorschriften über die Rechnungsstellung nicht die unverhältnismäßige Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug zur Folge haben darf, wenn die materiellen Voraussetzungen dieses Rechts (Leistung durch einen Unternehmer an einen Unternehmer zu dessen unternehmerischer Verwendung) erfüllt sind. Anstelle der Rechteversagung können zur Wahrung der Grundsätze der Neutralität der Umsatzsteuer sowie der Verhältnismäßigkeit angemessene Sanktionen verhängt werden.

In weiterer Folge wird die Ausgangslage für die Festsetzung von Sanktionen bei der Umsetzung von Richtlinien der Europäischen Union dargestellt sowie auf die Folgen dieser Rsp des EuGH für den empfangenden Unternehmer eingegangen. Abschließend werden mögliche Rechtsgrundlagen für derartige „Sanktionen iS der EuGH-Rsp“ im österreichischen Recht aufgezeigt.

## B. Rechtfertigung und Rechtsgrundlage für Sanktionen im Umsatzsteuerrecht

Nach der Rsp des EuGH haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung von Richtlinien in nationales Recht diejenigen „*Formen und Mittel zu wählen, die sich zur Gewährleistung der praktischen Wirksamkeit (effet utile) der Richtlinien unter Berücksichtigung des mit ihnen ver-*

*folgten Zwecks am besten eignen*“.<sup>5)</sup> Dementsprechend sind die Mitgliedstaaten auch zur Erlassung von wirksamen, verhältnismäßigen und abschreckenden Sanktionen zur Ahndung von Verstößen gegen das durch die Richtlinie geregelte Recht verpflichtet.<sup>6)</sup>

Da die MwStSystRL – wie das bei Richtlinien der Europäischen Union der Regelfall ist – selbst keine Sanktionsmechanismen vorsieht, „*können die Mitgliedstaaten [unter Beachtung des Unionsrechts und seiner allgemeinen Grundsätze] nach ständiger Rechtsprechung [des EuGH] [. . .] bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, weiterhin die Sanktionen wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen*“.<sup>7)</sup> Dieses vom EuGH formulierte Wahlrecht (arg „*können*“) besteht mE lediglich hinsichtlich der Art von Sanktionen, die der nationale Gesetzgeber festlegen kann. Aus der stRsp des EuGH, wonach die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, dass die Steuerpflichtigen die ihnen obliegenden umsatzsteuerlichen Pflichten beachten und einhalten,<sup>8)</sup> ergibt sich mE, dass die Mitgliedstaaten

Mag. Marcus Schinnerl ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht an der Karl-Franzens-Universität Graz. Der Autor dankt Frau Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel herzlich für die kritische Durchsicht und Diskussion des Manuskripts.

- 1) EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*.
- 2) EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*.
- 3) VwGH 29. 7. 2010, 2010/15/0072 ÖStZB 2011, 156; 24. 5. 2012, 2008/15/0211 ÖStZB 2013, 249; 4. 9. 2014, Ra 2014/15/0014 ÖStZB 2016, 208; 29. 1. 2015, 2012/15/0007 ÖStZB 2015, 220 mwN.
- 4) RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 2006/347, 1 (sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL).
- 5) EuGH 8. 4. 1976, 48/75, *Jean Noël Royer*, Rz 69/73.
- 6) EuGH 21. 9. 1989, 68/88, *Kommission/Griechenland*, Rz 23 f; 2. 10. 1991, C-7/90, *Paul Vandevenne ua*, Rz 11; 8. 6. 1994, C-382/92, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Rz 55; 18. 10. 2001, C-354/99, *Kommission/Irland*, Rz 46.
- 7) EuGH 20. 7. 2013, C-259/12, *Rodopi-M 91*, Rz 31; vgl dazu auch EuGH 12. 7. 2001, C-262/99, *Louloudakis*, Rz 67; 29. 7. 2010, C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, Rz 29; 19. 7. 2012, C-263/11, *Ainārs Rēdlihs*, Rz 44 mwN.
- 8) Vgl EuGH 17. 7. 2008, C-132/06, *Kommission/Italien*, Rz 38; 29. 3. 2012, C-500/10, *Belvedere Costruzioni*, Rz 21; 9. 7. 2015, C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, Rz 29;

„dem Grunde nach“ sehr wohl in der Pflicht stehen, entsprechende Maßnahmen vorzusehen, um Steuerpflichtige von der Begehung einer Rechtsverletzung abzuhalten bzw im Falle der Begehung einer Rechtsverletzung den Verstoß angemessen zu ahnden. IdZ nennt der EuGH beispielhaft eine Geldbuße oder finanzielle Sanktion.<sup>9)</sup> Daher dürfte es im Ergebnis nicht ausreichend sein, wenn die Mitgliedstaaten Formverstöße, welche in der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus mangelhaften Rechnungen bestehen, gänzlich unberührt lassen.

Die MwStSystRL bietet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit – neben den in Titel XI MwStSystRL vorgesehenen Pflichten<sup>10)</sup> –, „weitere Pflichten“ festzulegen, die sie zur Sicherstellung einer genauen Steuererhebung und zur Vermeidung von Steuerhinterziehung als erforderlich erachten (Art 273 Abs 1 MwStSystRL). Diese Bestimmung bietet einerseits eine Rechtsgrundlage, um aktive Handlungspflichten der Steuerpflichtigen vorzusehen. IdS können die Mitgliedstaaten bspw zur Erreichung der oben genannten Ziele eine Registrierkassenpflicht zur Aufzeichnung von Umsätzen sowie der geschuldeten Steuerbeträge vorsehen.<sup>11)</sup> Andererseits können die Mitgliedstaaten auf dieser Grundlage Maßnahmen in Form finanzieller Sanktionen für den Fall vorsehen, dass Steuerpflichtige gegen „weitere“ mitgliedstaatliche Pflichten (zB Registrierkassenpflicht)<sup>12)</sup> oder gegen originär in der MwStSystRL normierte Pflichten (zB Pflichten iZm der Rechnungsstellung; vgl Art 219 a ff MwStSystRL)<sup>13)</sup> verstoßen.

Durch die abschreckende Wirkung von Sanktionen soll die Durchsetzung der umsatzsteuerlichen Pflichten gewährleistet werden,<sup>14)</sup> weshalb im Folgenden auf die Rolle von Sanktionen bei Rechnungsmängeln und ihre Bedeutung für eine verhältnismäßige Risikoverteilung durch die „Inpflichtnahme“ des Rechnungsempfängers eingegangen wird.

## C. Verhältnismäßigkeit durch Inpflichtnahme des Rechnungsempfängers

In den Urteilen in den Rs *Barlis* und *Senatex* macht der Gerichtshof deutlich, dass die Mitgliedstaaten „für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts“ Sanktionen vorsehen können, die in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehen müssen.<sup>15)</sup> Verstößt ein Steuerpflichtiger gegen formelle Pflichten, wie Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten,<sup>16)</sup> oder nimmt er aus einer nicht formgerechten Rechnung den Vorsteuerabzug vor,<sup>17)</sup> erweist sich somit eine verhältnismäßige Geldbuße zur Ahndung eines solchen Verstoßes gegenüber der Versagung des Vorsteuerabzugs als das gelindere Mittel. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass es sich hierbei nicht um eine Steuerhinterziehung,<sup>18)</sup> sondern tatsächlich „nur“ um bloße Formverstöße handelt, die dem Nachweis der materiellen Voraussetzungen nicht entgegenstehen.

Dem Gerichtshof kommt es iZm der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug somit darauf an, denjenigen zu sanktionieren, der eine mangelhafte Rechnung empfangen hat und aus dieser den Vorsteuerabzug vornehmen will. Damit bringt er mE zum Ausdruck, dass auch der Rechnungsempfänger einen (verhältnismäßi-

gen) Teil der Verantwortung am ordnungsgemäßen Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu tragen hat. In Bezug auf die Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen<sup>19)</sup> sowie für Ausföhrlieferungen<sup>20)</sup> hat der EuGH bereits entschieden, dass das Ziel, Steuerhinterziehungen vorzubeugen, hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten rechtfertigt. Diese erhöhten Anforderungen resultieren daraus, dass auf dem Gebiet der Umsatzsteuer einerseits der Unternehmer derjenige ist, der als „*Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse*“ fungiert,<sup>21)</sup> und andererseits die Mitgliedstaaten ein legitimes Interesse daran haben, die Ansprüche ihrer Staatskasse möglichst wirksam zu schützen.<sup>22)</sup> Eine verhältnismäßige<sup>23)</sup> ausgestaltete Risikoverteilung zwischen Fiskus und Lieferanten ist daher im Falle eines von dritter Seite begangenen Betrugs unerlässlich.<sup>24)</sup> Von einem Wirtschaftsteilnehmer darf somit gefordert werden, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht in eine Steuerhinterziehung einbezogen ist.<sup>25)</sup>

- 
7. 4. 2016, C-546/14, *Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C.*, Rz 20.
- 9) EuGH 8. 5. 2008, C-95/07 und C-96/07, *Ecotrade*, Rz 67; 9. 7. 2015, C-183/14, *Salomie und Oltean*, Rz 63; 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, Rz 48; 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, Rz 42.
- 10) Vgl Art 192 a–271 MwStSystRL (Zahlungspflicht, Identifikation, Rechnungsstellung, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten sowie Zusammenfassende Meldung).
- 11) Vgl dazu EuGH 29. 7. 2010, C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orlowski*, Rz 27.
- 12) Siehe dazu FN 11.
- 13) EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, Rz 48; 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, Rz 42.
- 14) Vgl EuGH 29. 7. 2010, C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orlowski*, Rz 28.
- 15) EuGH 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, Rz 47 f; 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, Rz 41 f.
- 16) EuGH 9. 7. 2015, C-183/14, *Salomie und Oltean*, Rz 63.
- 17) EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, Rz 42.
- 18) Im Falle einer Steuerhinterziehung sind die in der MwStSystRL vorgesehenen Rechte (Vorsteuerabzug, Vorsteuererstattung und Steuerbefreiung) sehr wohl zu versagen; vgl EuGH 18. 12. 2014, C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof ua*, Rz 44 ff.
- 19) EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos ua*, Rz 58; 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, Rz 47.
- 20) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rz 22; 19. 12. 2013, C-563/12, *BDV Hungary Trading*, Rz 33.
- 21) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rz 21 mit Verweis auf EuGH 20. 10. 1993, C-10/92, *Balocchi*, Rz 25.
- 22) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rz 20; 21. 12. 2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij*, Rz 22; 19. 12. 2013, C-563/12, *BDV Hungary Trading*, Rz 31.
- 23) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rz 22 mwN.
- 24) Dies trifft im Übrigen auch auf das Verbrauchsteuerrecht zu; vgl dazu EuGH 2. 6. 2016, C-81/15, *Kapnoviomichania Karelia*, Rz 49.
- 25) Vgl EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos ua*, Rz 65 und 68; 21. 12. 2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij*, Rz 25; 21. 6. 2012, C-80/11 und C-142/11, *Mabagében und Dávid*, Rz 54.

Rechnung	Vorsteuerabzug	finanzielle Sanktion
vollständig	ja	nein
mangelhaft, aber Berichtigung	ja	nein
mangelhaft, aber anderweitiger Nachweis	ja	ja
mangelhaft, aber weder Berichtigung noch anderweitiger Nachweis	nein	nein (keine „zusätzliche“ Sanktion notwendig; uU aber Steuerhinterziehung)

### Übersicht: Konsequenzen bei Rechnungen mit unterschiedlichem „Vollständigkeitsgrad“

Dieser Sorgfaltsmaßstab muss auch für den Rechnungsempfänger, also denjenigen gelten, der das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen will. Der Vorsteuerabzug hat vor allem den Zweck, den Unternehmer von der von ihm geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer zu entlasten (Herstellung der Neutralität der Umsatzsteuer).<sup>26)</sup> Da sich der Gerichtshof – wie soeben gezeigt – von Unternehmern ein erhöhtes Maß an Sachverstand erwartet, ist es mE auch legitim, dass diese in den ihr Recht auf Vorsteuerabzug betreffenden steuerlichen Angelegenheiten auch selbst in die Pflicht genommen und bei pflichtwidrigem Verhalten angemessen sanktioniert werden. Von einem sachkundigen Unternehmer kann nämlich erwartet werden, dass er eine Rechnung, aus welcher er den Vorsteuerabzug geltend machen will, auf ihre formelle Vollständigkeit hin überprüft.

Auf diese Weise wird bei einem bloßen Formmangel (und nachgewiesenen materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs) der Rechnungsempfänger nicht unverhältnismäßig durch die Versagung des Vorsteuerabzugs sanktioniert. Da durch formale Rechnungsmängel dem Fiskus allerdings die steuerliche Kontrolle erschwert wird,<sup>27)</sup> ist eine angemessene Geldstrafe zum einen als eine Sanktion des Rechnungsempfängers für dessen Nachlässigkeit und zum anderen als eine Art „Entschädigung“ des Fiskus für das entstandene Kontrolldefizit und den erhöhten Kontrollaufwand zu sehen. Eine formal vollständige Rechnung ist nämlich aufgrund ihrer standardisierten Rechnungsmerkmale durch den Fiskus stets einfacher zu überprüfen als etwaige zusätzlich beigebrachte Materialien, die das Bestehen der materiellen Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nachweisen sollen. Trotz der Möglichkeit eines anderweitigen Nachweises verliert die Rechnung durch die „Inpflichtnahme“ des Rechnungsempfängers nicht an Bedeutung. Für den Fall, dass an den Rechnungsempfänger eine formell unvollständige Rechnung ausgestellt wurde, wird sich dieser nämlich angesichts der drohenden Sanktion um eine berichtigte Rechnung durch den Aussteller bemühen. Nur auf diese ihm zumutbare Weise kann er jegliche Sanktion (Geldbuße oder – im schlimmsten Fall – Versagung des Vorsteuerabzugs) von sich abwenden.

## D. Sanktionen bei Rechnungsmängeln aus österreichischer Sicht – mögliche Rechtsgrundlagen

### 1. Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 FinStrG?

Wird der Vorsteuerabzug aus mangelhaften Rechnungen vorgenommen, kommt aus österreichischer

Sicht eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 FinStrG in Betracht.

Der eine Rechnung ausstellende Unternehmer könnte sich demnach bei vorsätzlicher Ausstellung einer mangelhaften Rechnung einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig machen, indem er eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Ausstellung oder Aufbewahrung von Belegen verletzt (§ 51 Abs 1 lit d FinStrG).<sup>28)</sup> Bei der Sanktionierung des Rechnungsausstellers kann es sich nur um solche Fälle handeln, in denen keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht. Die Umsatzsteuer muss somit ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt worden sein und die von ihm ausgestellte Rechnung darf lediglich an einem Formmangel leiden. Hiervon zu unterscheiden sind Scheinrechnungen, die ausgestellt werden, um eine Steuerhinterziehung zu begehen. In diesem Fall handelt es sich um eine Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) bzw einen Abgabebetrag (§ 39 FinStrG), weshalb aufgrund der Subsidiaritätsklausel des § 51 Abs 1 FinStrG eine Finanzordnungswidrigkeit wegen eines bloßen Formmangels nicht in Betracht kommt. Dies entspricht auch der Rsp des EuGH, wonach die Ausstellung von unrichtigen Rechnungen bzw Scheinrechnungen als Steuerhinterziehung angesehen werden kann, da hierdurch die genaue Steuererhebung verhindert und das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage gestellt werden kann.<sup>29)</sup>

Nach der Rsp des EuGH kann aber auch derjenige sanktioniert werden, der aus einer mangelhaften Rechnung den Vorsteuerabzug geltend macht. Als Rechtsgrundlage käme idZ § 51 Abs 1 lit e FinStrG in Betracht, wonach sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig macht, „*wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich [...] Maßnahmen der in den Abgaben- oder Monopolvorschriften vorgesehenen Zollaufsicht oder sonstigen amtlichen oder abgabenbehördlichen Aufsicht und Kontrolle erschwert oder verhindert oder die Pflicht, an solchen Maßnahmen mitzuwirken, verletzt*“. Mangelhafte Rechnungen kommen im Regelfall im Zuge von Nachschau (§ 144 BAO) oder Außenprüfungen (§ 147 BAO), somit im Zuge von Maßnahmen der amtlichen oder abgabenbehördlichen

26) ZB EuGH 10. 11. 2016, C-432/15, *Pavčina Baštová*, Rz 42 mwN.

27) *Schinnerl*, Die Bedeutung der Rechnung im Umsatzsteuerrecht – bedarf es für den Vorsteuerabzug überhaupt noch einer Rechnung? taxlex 2017, 9 (11).

28) Vgl *Aigner/Kofler/Tumpel*, Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung, SWK 2016, 1294 (1299 f).

29) Vgl zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen EuGH 7. 12. 2010, C-285/09, *R.*, Rz 48 f mwN.

Aufsicht und Kontrolle iSv § 51 Abs 1 lit e FinStrG,<sup>30)</sup> ans Tageslicht. Durch die Vornahme des Vorsteuerabzugs aus einer mangelhaften Rechnung wird die Durchführung solcher Aufsichts- und Kontrollmaßnahmen zumindest insoweit erschwert, als eine derartige Rechnung nicht dazu geeignet ist, ihre für die Steuerverwaltung essentielle Kontrollfunktion zu erfüllen. Somit könnte § 51 Abs 1 lit e FinStrG bei entsprechend weiter Interpretation nicht nur die faktische Erschwerung oder Verhinderung von Aufsichts- und Kontrollmaßnahmen zum Gegenstand haben, sondern auch die Vornahme des Vorsteuerabzugs aus einer mangelhaften Rechnung durch einen Steuerpflichtigen erfassen, da hiermit letztlich auch Maßnahmen der steuerlichen Kontrolle durch die Finanzverwaltung erschwert werden. Ob sich eine derartige Interpretation allerdings vor dem Hintergrund des Bestimmtheitsgebots sowie des Rückwirkungsverbots als unbedenklich erweist, ist mE zu bezweifeln.

## 2. Säumniszuschläge gem § 217 BAO?

Nach der Rsp des VwGH kann der Vorsteuerabzug zeitlich erst dann vorgenommen werden, wenn – zusätzlich zu den anderen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug – auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.<sup>31)</sup> Vorsteuern, die gestützt auf eine unvollständige Rechnung in Abzug gebracht werden, werden somit zu Unrecht erstattet und lösen Säumnisfolgen (Säumniszuschläge gem § 217 BAO) aus. Eine Rechnungsberichtigung kann diese Folgen nicht beseitigen, da ihr der VwGH (zumindest bislang) keine Rückwirkung zuerkennt.<sup>32)</sup>

Im Urteil in der Rs *Senatex* hat der EuGH nunmehr festgestellt, dass die Berichtigung einer Rechnung sehr wohl auf den Zeitpunkt ihrer Ausstellung (*ex tunc*) zurückwirkt und der Vorsteuerabzug nicht etwa erst dann vorgenommen werden darf, wenn der Steuerpflichtige im Besitz einer formgerechten (berichtigten) Rechnung ist.<sup>33)</sup> Der EuGH hat sein Ergebnis vor allem mit dem Neutralitätsgrundsatz be-

gründet, wonach sich der Steuerpflichtige sofort und vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Steuer entlasten können muss,<sup>34)</sup> und damit, dass der Besitz einer Rechnung eine bloß formelle und keine materielle Anforderung für das Recht auf Vorsteuerabzug darstellt.<sup>35)</sup> Wie eine Rechnung selbst, kann auch die eine solche korrigierende Berichtigung nur formellen Charakter haben und folglich nicht dergestalt Einfluss auf das Recht auf Vorsteuerabzug nehmen, dass dieses erst dann ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige formal im Besitz einer berichtigten Rechnung ist.

Angesichts dieser Rsp des EuGH kann die österreichische hg Rsp, wonach eine Rechnung erst im Berichtigungszeitpunkt (*ex nunc*) zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt, nicht weiter aufrechterhalten werden.<sup>36)</sup> Als weitere Konsequenz dieser Rsp bleibt auch für Säumnisfolgen und somit für Säumniszuschläge iSd § 217 BAO kein Raum mehr, da der Vorsteuerabzug ursprünglich (im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung) rechtmäßig geltend gemacht wurde.

30) Vgl *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Kommentar FinStrG I<sup>4</sup> (2013) § 51 Rz 28.

31) VwGH 6. 7. 2006, 2006/15/0183 ÖStZB 2007, 161 mit Hinweis auf VwGH 20. 4. 2006, 2004/15/0113 ÖStZB 2006, 639; s auch VwGH 29. 1. 2015, 2012/15/0007 ÖStZB 2015, 220.

32) VwGH 20. 4. 2006, 2004/15/0113 ÖStZB 2006, 639.

33) EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, Rz 43.

34) EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, Rz 37.

35) EuGH 15. 9. 2016, C-518/14, *Senatex*, Rz 38.

36) Vgl dazu BFG 31. 1. 2017, RV/2100032/2016; auch der BFH hat in Reaktion auf das Urteil des EuGH in der Rs *Senatex* mit Grundsatzurteil seine bisherige Rsp geändert und spricht einer Rechnungsberichtigung nunmehr Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Ausstellung der berichtigungsfähigen Rechnung zu; vgl dazu BFH 20. 10. 2016, V R 26/15 DStR 2016, 2967; krit zu diesem Urteil *von Streit/Streit*, Wie viel Rechnung braucht der Steuerpflichtige? Anmerkungen zu den Urteilen des EuGH vom 15. 9. 2016 in den Rechtssachen C-516/14 und C-518/14, USfB 2017, 57 (58).

## SCHLUSSSTRICH

- Die Mitgliedstaaten haben sicherzustellen, dass die Steuerpflichtigen die ihnen obliegenden umsatzsteuerlichen Pflichten beachten und einhalten und zu deren Durchsetzung wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen vorzusehen.
- Sind die materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug nachweislich erfüllt, hat der Steuerpflichtige aber auf Grundlage einer mangelhaften Rechnung den Vorsteuerabzug vorgenommen, stellt eine im Verhältnis zur Schwere des Verstoßes angemessene finanzielle Sanktion (Geldstrafe) gegenüber der Versagung des Vorsteuerabzugs das gelindere Mittel dar.
- Die Sanktionierung des Rechnungsempfängers bei Rechnungsmängeln ist Folge seiner Mitver-

antwortung am ordnungsgemäßen Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und führt zu einer verhältnismäßigen Risikoaufteilung zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen. Will der Rechnungsempfänger einer finanziellen Sanktion entgehen, kann dies grds nur durch Berichtigung der mangelhaften Rechnung erfolgen.

- Aus österreichischer Sicht kommt als Sanktion iZm Rechnungsmängeln vor allem eine Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 FinStrG in Betracht. Säumniszuschläge gem § 217 BAO scheiden dahingegen als mögliche Sanktion von vornherein aus, da der Berichtigung einer Rechnung Rückwirkung auf den Zeitpunkt ihrer Ausstellung zukommt.