

# Vorsteuerberichterstattung

Univ.-Lektor Dr. Peter Haunold  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

# Rechtsgrundlagen

---

- Art 20 der 6. MwSt-RL
  - Vorsteuerabzug niedriger oder höher als jener, zu dessen Vornahme Steuerpflichtiger berechtigt war
  - Änderung von Faktoren (zB rückgängig gemachte Käufe, Rabatte)
  - Investitionsgüter
    - Berichtigungszeitraum 5 Jahre, bei Grundstücken bis zu 20 Jahre
    - bei Veräußerung gänzliche Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum
    - Mitgliedstaaten können den Begriff Investitionsgut bestimmen, zu berichtigenden Steuerbetrag festlegen, ungerechtfertigte Steuervor- und -nachteile vermeiden, Vereinfachungen vorsehen
  - Vorsteuerberichtigung bei Übergang von bzw zu Sonderregelung

# Rechtsgrundlagen

---

## ■ § 12 Abs 10-11 UStG

- verwendetes oder genutztes Anlagevermögen (Abs 10)
  - Berichtigungszeitraum 4 Jahre, bei Grundstücken 9 Jahre (19 Jahre bei gemischter Nutzung; derzeit redundant)
  - Berichtigungspflicht auch bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bei Gebäuden auch bei Großreparaturen
  - Beginn des Berichtigungszeitraums: Folgejahr der erstmaligen Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen
  - Bei Veräußerung gänzliche Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum
- andere Gegenstände oder sonstige Leistungen (Abs 11)
  - Umlaufvermögen
  - noch nicht verwendetes oder genutztes Anlagevermögen
  - Änderung der Verhältnisse im ersten Jahr der Nutzung als Anlagevermögen
  - sonstige Leistungen, die keine Großreparaturen sind
  - keine Limitierung der Berichtigungspflicht
  - gesamter Vorsteuerbetrag zu berichtigen

# Rechtsgrundlagen

---

## ■ § 16 UStG

- nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage
- Uneinbringlichkeit des Entgelts
- Unterbleiben der Leistung
- Rückgängigmachung der Leistung
- nachträgliche Herabsetzung, Erlassung oder Erstattung der EUST
- Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises in der Rechnung iSd § 11 Abs 12 UStG

# Anlassfälle für eine Vorsteuerberichtigung

---

- Änderung des Zusammenhangs mit besteuerten bzw steuerfreien Umsätzen
- steuerpflichtige bzw steuerfreie Veräußerung eines Gegenstandes
- Einlage eines Gegenstandes
  - nach EuGH keine Vorsteuerberichtigung möglich; Systemlücke
- Verwendung für unternehmensfremde Zwecke
  - Eigenverbrauch geht Berichtigung vor
  - Berichtigung aber bei steuerfreiem Eigenverbrauch bzw bei Eigenverbrauch von Gegenständen, bei denen nur ein teilweiser Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde
  - Berichtigung für Arbeiten bei Entnahme von Gegenständen, die ohne Vorsteuerabzug erworben wurden (*Rs Fischer ua*)?

# Anlassfälle für eine Vorsteuerberichtigung

---

- Verwendung für nicht steuerbare Zwecke
  - Art 17 der 6. MwSt-RL
    - Vorsteuerabzug nur für besteuerte bzw echt befreite Umsätze bzw für im Ausland erbrachte Umsätze, die im Inland steuerpflichtig oder echt befreit wären
    - Umkehrschluss: für nicht steuerbare Tätigkeiten kein Vorsteuerabzug, daher auch Berichtigungspflicht bei späterer Änderung (siehe auch Art 20 Abs 1 lit b der 6. MwSt-RL bezüglich Geschenke von geringem Wert; Rs *Fischer ua*)
    - EuGH in den Rs *Abbey National* und *Faxworld Vorgründungsgesellschaft* zur nicht steuerbaren Unternehmensübertragung: hier Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen
    - Ansicht des BMF, dass abgezogene Vorsteuern iZm Gebäudeerrichtungskosten zwischen 1.1. und 1.5.2004 ab 2005 zu berichtigen sind, nicht richtlinienwidrig

# Anlassfälle für eine Vorsteuerberichtigung

---

## ■ Änderung der Rechtslage

- führt grundsätzlich zur Vorsteuerberichtigung (vgl. Rs *Schlossstraße* und *Gemeente Leusden*), wenn Änderung der Rechtslage in der 6. MwSt-RL gedeckt (zB Einschränkung einer Option zur Steuerpflicht)
- Vertrauensschutz ist zu beachten (keine überraschende Gesetzesänderung), außer alte Rechtslage wurde missbräuchlich oder durch Steuerumgehung ausgenutzt (vgl. Rs *Gemeente Leusden*)
- Ansicht des BMF, dass abgezogene Vorsteuern iZm Gebäudeerrichtungskosten zwischen 1.1. und 1.5.2004 ab 2005 zu berichtigen sind, nicht richtlinienwidrig, wenn Umgehungs- oder Missbrauchsabsicht nachgewiesen werden kann

# Vorsteuerberichtigung und Insolvenz

---

- (teilweise) Uneinbringlichkeit löst Vorsteuerberichtigung bei Leistungsempfänger aus
  - nach hA Konkursforderung, weil Uneinbringlichkeit idR vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten ist
  - Ausmaß der Berichtigung
    - bei (Zwangs-)Ausgleich idR Einbringlichkeit iH der vom Schuldner angebotenen Quote, nur Rest zu berichtigen
    - Konkurs ohne Zwangsausgleich: idR nahezu Totalausfall
    - Geltendmachung eines Eigentumsvorbehalts: Rückgängigmachung der Lieferung, daher gänzliche Berichtigung; nach Ansicht BMF Vorsteuerberichtigung ebenfalls Konkursforderung
    - Absonderungsrechte: Uneinbringlichkeit nur hinsichtlich des nicht gedeckten Teils der Forderung

# Vorsteuerberichtigung und Rückgängigmachung einer Leistung

---

- Abgrenzung zwischen Rückgängigmachung und Rücklieferung bzw –leistung
  - Rückgängigmachung, wenn aufgrund objektiver Umstände Folgen eines Leistungsaustausches beseitigt werden sollen
    - Rücktritt vom Vertrag, Aufhebung eines Vertrags wegen Irrtum, Wandlung infolge Gewährleistung, Vertragsanfechtung wg laesio enormis, List, Drohung, Verstoßes gegen die guten Sitten
    - bei einvernehmlicher Vertragsauflösung nur, wenn besondere Umstände hinzutreten (zB Geltendmachung eines Mangels, Bestehen eines Umtauschrechtes)

# Einzelfragen zur Vorsteuerberichtigung

---

- Vorsteuerberichtigung iZm Herstellungskosten
  - Umfang der Herstellungskosten im UStG nicht definiert
  - selbes Begriffsverständnis wie im EStG (vgl § 12 Abs 12 UStG)
  - Umfang der Herstellungskosten nach § 6 Z 2 lit a EStG
    - angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten
  - keine Vorsteuerberichtigung für Herstellungskosten, für die lediglich ein Aktivierungswahlrecht besteht (Aufwendungen für Sozialeinrichtungen, freiwillige Sozialleistungen)

# Einzelfragen zur Vorsteuerberichtigung

---

## ■ Großreparaturen bei Gebäuden

- Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig anfallen und betragsmäßig relativ hoch sind
- Einbeziehung in die Vorsteuerberichtigung grundsätzlich richtlinienkonform, weil Mitgliedstaat zu berichtigenden Steuerbetrag festlegen können
- Berichtigung aber mE dann richtlinienwidrig, wenn Aufwendungen im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse bereits verbraucht, weil sonst unsachlich

# Einzelfragen zur Vorsteuerberichtigung

---

- Ewige Berichtigung nach § 12 Abs 11 UStG?
  - keine zeitliche Limitierung der Berichtigung nach § 12 Abs 11 UStG
  - ewige Berichtigung wäre mit Belastungskonzeption der USt nicht vereinbar und praktisch nicht durchführbar
  - Berichtigung nur dann, wenn betreffende Aufwendungen im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse noch Nutzen stiften
  - Berichtigung daher nur dann, wenn im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse
    - betreffender Gegenstand noch im Unternehmen
    - sonstige Leistung noch nicht verbraucht

# Einzelfragen zur Vorsteuerberichtigung

---

## ■ Preisnachlassgutscheine

- Einlösung führt zu einer Minderung der USt bei Hersteller, wenn dieser Gutscheine ausgibt (Rs *Elida Gibbs Ltd*)
- keine Vorsteuerberichtigung bei zwischen Hersteller und Endabnehmer bestehenden Groß- und Einzelhändlern (Rs *Kommission/Deutschland*)
- Erstattung an Einzelhändler stellt für diesen Entgelt von dritter Seite dar, daher bei Einzelhändler weder Minderung der USt noch Vorsteuerberichtigung (Rs *Yorkshire Co-operatives Ltd*)

# Einzelfragen zur Vorsteuerberichtigung

---

## ■ Zentralregulierung beim Einkauf

- Zentralregulierer nutzt idR Zahlungskonditionen zur Gänze aus
- gibt er nur Teil an Mitglieder weiter, verbleibt Skontoüberschuss
- ohne Sonderregelung Aufteilung des Skontoüberschusses auf alle Mitglieder wg. Berichtigungspflicht erforderlich
- § 16 Abs 2 UStG: Zentralregulierer ist Steuerschuldner für auf Skontoüberschuss entfallende Vorsteuer; insoweit keine Berichtigung bei Mitgliedern erforderlich
- Leistung des Zentralregulierers mE zur Gänze steuerfrei (Kreditgewährung, Übernahme von Verbindlichkeiten, Abwicklung des Zahlungsverkehrs); nach *Ruppe* zweifelhaft

# Einzelfragen zur Vorsteuerberichtigung

---

- Übergang zur Besteuerung nach § 22 UStG für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte
  - keine Berichtigung, weil Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen, sondern Vorsteuern nur pauschal festgesetzt werden
  - Berichtigung nur bei Erbringung unecht befreiter Umsätze und überdies nur dann, wenn Vorsteuern im Rahmen der Normalbesteuerung abgezogen wurden
  - pauschal nach § 22 UStG festgesetzte Vorsteuern mangels Dokumentation nicht zu berichtigen