



Keine Steuerschuld bei falschem Steuersatz gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Endverbraucher;

BMF-Schreiben zur überholten Rechtsprechung des BFH bzgl. § 14c UStG

Mit BMF-Schreiben vom 27.02.2024 wird unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH und die damit überholte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 13.12.2018 (V R 4/18) zum unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises gem. § 14c UStG zu den Auswirkungen im Hinblick auf den Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger ausgeführt. Damit verbunden sind zugleich die im BMF-Schreiben ebenfalls dargestellten Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

Die Regelungen in § 14c UStG zum unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis basieren unionsrechtlich auf Art. 203 MwStSystRL. Dieser unterscheidet, anders als die Regelungen in § 14c UStG, nicht zwischen verschiedenen Fallkonstellationen, sondern bestimmt, dass die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.

I. Rechtsprechung zum Steuerausweis an Endverbraucher

Der BFH hat mit Urteil vom 13. Dezember 2018 – V R 4/18 (BStBl II 2024 S. xxx) entschieden, dass die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG auch bei einer Rechnungserteilung an einen Nichtunternehmer entstehe.

Demgegenüber hat der EuGH mit Urteil vom 8. Dezember 2022, C-378/21, Finanzamt Österreich, entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht nach Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG ist in einem solchen Fall nicht anwendbar.

II. Anwendung der Rechtsprechung

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt nach den vorgenannten Urteilen Folgendes:

1. Anwendung im Hinblick auf den Rechnungsaussteller – Auswirkungen auf Fälle des unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises

Wenn ein Unternehmer eine Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) tatsächlich ausgeführt und hierüber eine Rechnung mit einem unrichtigen Steuerausweis an einen Endverbraucher (siehe Rn. 9) gestellt hat, entsteht keine Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Dies gilt entsprechend auch für einen unberechtigten Steuerausweis durch Kleinunternehmer nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG. Der Wortlaut des UStG ist insoweit unionsrechtskonform einschränkend

auszulegen. Das BFH-Urteil V R 4/18 ist durch das EuGH-Urteil C-378/21 überholt und insofern nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Hingegen sind die Grundsätze des EuGH-Urteils C-378/21 auf die übrigen von § 14c Abs. 2 UStG erfassten Fälle nicht anzuwenden, da unter diesen Umständen schon die grundlegenden Voraussetzungen des Urteilssachverhalts – tatsächliche Leistungserbringung durch einen Unternehmer (Steuerpflichtigen nach der MwStSystRL), vgl. auch Rn. 17 der Urteilsgründe – nicht vorliegen. Daher entsteht unter den übrigen Voraussetzungen insbesondere bei einem unberechtigten Steuerausweis durch einen Unternehmer außerhalb seines unternehmerischen Bereichs, durch einen Nichtunternehmer oder in Fällen ohne eine Leistungserbringung immer eine Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG.

2. Anwendung im Hinblick auf den Rechnungsempfänger – Rechnungserteilung an Endverbraucher

Liegen die Voraussetzungen für eine Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils C-378/21 hinsichtlich des Rechnungsausstellers nach Rn. 5 vor, ist zusätzlich zu prüfen, ob auch hinsichtlich des Rechnungsempfängers die Voraussetzungen vorliegen.

Der EuGH hat seine Entscheidung in dem Urteil C-378/21 ausdrücklich unter der Prämisse getroffen, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorlag, da die Kunden in dem Urteilssachverhalt ausschließlich Endverbraucher waren, die hinsichtlich der ihnen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren (Rn. 18 des Urteils). Entsprechend ist der EuGH auch unter Rn. 21 und 23 des Urteils von einer Gefährdung des Steueraufkommens ausgegangen, wenn der Adressat der Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann bzw. könnte.

Unter „Endverbraucher“ in diesem Sinne fallen Nichtunternehmer und Unternehmer, die nicht als solche handeln (insbesondere Unternehmer bei Leistungsbezug für ihren privaten Bereich oder für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S., vgl. auch Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE).

Das EuGH-Urteil C-378/21 kann daher nicht auf Fälle übertragen werden, in denen die fragliche Rechnung an einen Unternehmer für dessen unternehmerischen Bereich erteilt worden ist. Dabei ist es für die Entstehung der Steuerschuld nach § 14c UStG nicht ausschlaggebend, ob und ggf. inwieweit tatsächlich ein Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist. Daher entsteht die Steuer nach § 14c UStG auch dann, wenn die Rechnung z. B. an einen Kleinunternehmer, einen pauschalierenden Land- und Forstwirt oder einen Unternehmer mit Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschließen, erteilt worden ist. Denn auch in diesen Fällen kann ein Vorsteuerabzug – z. B. durch eine spätere Option zur Steuerpflicht, über eine spätere Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG oder auch unrechtmäßig – nicht ausgeschlossen werden.

Die Tatsache, dass ein falscher (unrichtiger oder unberechtigter) Steuerausweis vorliegt, ist durch die Finanzbehörde nachzuweisen. Die Tatsache, dass die fragliche Rechnung an einen Endverbraucher i. S. des EuGH-Urteils (siehe Rn. 9) ausgestellt worden ist, stellt hingegen eine den Steueranspruch einschränkende Tatsache dar, die durch den Unternehmer glaubhaft darzulegen bzw. plausibel zu begründen ist.

In Mischfällen, in denen die gleiche Leistung betreffende Rechnungen mit falschem Steuer-
ausweis sowohl an Endverbraucher als auch an Unternehmer für deren unternehmerischen Be-
reich erteilt wurden, sind die Grundsätze des EuGH-Urteils C-378/21 nur bezüglich der durch
den Unternehmer belegten Rechnungserteilungen an Endverbraucher anzuwenden.

Soweit nicht hinreichend sicher beurteilt werden kann, ob die Rechnungsempfänger als Unter-
nehmer oder als Endverbraucher gehandelt haben, sind die Grundsätze des EuGH-Urteils C-
378/21 nicht anzuwenden. Insbesondere kann in diesen Fällen weder eine Schätzung des An-
teils der betroffenen Umsätze oder der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen noch
eine Wahrscheinlichkeitsberechnung oder Ähnliches erfolgen. Bei der Beurteilung, ob der
Leistungsbezieher als Endverbraucher gehandelt hat und daher keine Gefährdung des Steuer-
aufkommens vorliegt, kann aber die Art der Leistung berücksichtigt werden. Zu Leistungen,
die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den
privaten Gebrauch bestimmt sind, vgl. Abschnitt 3a.2 Abs. 11a UStAE; dieser Leistungskata-
log ist aber unbeachtlich, sofern im Einzelfall feststeht, dass die Leistung nicht an einen End-
verbraucher erbracht worden ist.

Soweit nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils C-378/21 aufgrund einer Rechnungserteilung
an Endverbraucher keine Steuer nach § 14c UStG entstanden ist, bedarf es aus umsatzsteuerli-
cher Sicht auch keiner Berichtigung des fraglichen Steuerbetrages.

Das EuGH-Urteil hat keine Auswirkung auf die Berechnung von Steuer und Entgelt. Ist z. B.
tatsächlich der ermäßigte Steuersatz statt des Regelsteuersatzes anzuwenden und hat der Un-
ternehmer den Mehrbetrag nicht an den Leistungsempfänger zurückgezahlt, so ist die Berech-
nung auch bei Anwendung der Grundsätze des Urteils entsprechend Abschnitt 14c.1 Abs. 5
Beispiel UStAE vorzunehmen.

Nähere Ausführungen zur konkreten Änderung des UStAE ist dem BMF-Schreiben vom
27.02.2024 zu entnehmen, welches im Bundessteuerblatt Teil 1 veröffentlicht wird und für
einen Übergangszeitraum auf der Internetseite des BMF abgerufen werden kann; konkret un-
ter www.bundesfinanzministerium.de unter der Rubrik *Service/Publikationen/BMF-*
Schreiben.

jl-ru