

§ 14c UStG verstößt gegen EU-Recht

Keine Steuerschuld ohne Steuergefährdung – Keine Steuerschuld bei Gutgläubigkeit

Dr. Thomas Streit *

§ 14c UStG verstößt gegen EU-Recht. Und das gleich in zweierlei Hinsicht. So hat es das FG Köln jüngst entschieden (Urteil v. 25.7.2023 - 8 K 2452/21, NWB RAAAJ-57397): Zum einen liegt keine Steuerschuld nach § 14c UStG vor, wenn keine Steuergefährdung besteht, da die Rechnungsempfänger zu dem Personenkreis gehören, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (im Streitfall waren es u. a. Verwaltungsbehörden, Gerichte, Unternehmer, die unter § 4 Nr. 26 UStG fallen). Zum anderen liegt keine Steuerschuld nach § 14c UStG vor, wenn der Rechnungsaussteller gutgläubig Umsatzsteuer in der Rechnung ausgewiesen hat. Die Aussagen des FG Köln sind wegweisend und für eine Vielzahl an Fallgestaltungen bedeutsam.

FG Köln, Urteil v. 25.7.2023 - 8 K 2452/21, NWB RAAAJ-57397

I. Hintergrund

Weist ein Rechnungsaussteller zu viel Umsatzsteuer in einer Rechnung aus (unrichtig oder unberechtigt), schuldet er grundsätzlich den Steuerbetrag nach § 14c UStG (Art. 203 MwStSystRL). Diese Steuerschuld kann der Rechnungsaussteller unter den in § 14c Abs. 1 Satz 2, 3 UStG oder in § 14c Abs. 2 Satz 3 bis 5 UStG genannten Voraussetzungen wieder beseitigen. In der Rechtssache P-GmbH (Urteil v. 8.12.2022 - C-378/21, NWB TAAAJ-29638) hatte der EuGH in einem österreichischen Fall den Anwendungsbereich des Art. 203 MwStSystRL nach seinem Sinn und Zweck eingeschränkt. Auch wenn es sich um einen abstrakten Gefährdungstatbestand handelt, entsteht eine Steuerschuld durch Steuerausweis demnach nicht, wenn der gesonderte Umsatzsteuerausweis nicht zu einer Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens führen kann, weil die Rechnungsempfänger nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind (im Fall P-GmbH waren es – davon ging der EuGH aufgrund der Angaben des vorliegenden österreichischen Gerichts aus – Verbraucher).

Steuerschuld nur bei Gefährdung des USt-Aufkommens

II. Sachverhalt

Gegenstand des Verfahrens vor dem FG Köln war die Frage, ob die förmlichen Zustellungen der Klägerin, sog. PZA-Leistungen, als Post-Universaldienstleistungen gem. § 4 Nr. 11b UStG umsatzsteuerfrei sind. Die Klägerin rechnete aufgrund einer verbindlichen Auskunft des Finanzamts teilweise PZA-Leistungen (entgegen ihrer eigenen rechtlichen Sichtweise) mit gesondertem Umsatzsteuerausweis in den Rechnungen an ihre Kunden ab. Später erkannte das Finanzamt einen Teil dieser PZA-Leistungen als steuerbefreit an und setzte insoweit Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG fest. Die Klägerin und das Finanzamt hatten unstreitig gestellt, dass die Klägerin ihre Leistungen weit überwiegend an Kunden erbrachte, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (Behörden, Gerichte, Unternehmer, die unter § 4 Nr. 26 UStG fallen, etc.). Lediglich eine sehr geringe Zahl an Leistungen, für die ein gesonderter Steuerausweis in den Rechnungen erfolgte, erbrachte die Klägerin unstreitig an vorsteuerabzugsberechtigte Kunden. Die Klägerin berief sich unmittel-

PZA-Leistungen umsatzsteuerfrei?

* Dr. Thomas Streit, LL.M. Eur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Partner der auf Umsatzsteuer-, Zoll- und Verbrauchssteuerrecht spezialisierten Kanzlei KMLZ, München/Düsseldorf.

bar auf das Unionsrecht und trug vor, dass ihr ein Erstattungsanspruch zustehe. Zum einen gäbe es in den meisten Fällen keine Steuervergütung. Zum anderen habe sie gutgläubig gehandelt.

III. Entscheidung des FG Köln

Das FG Köln (Urteil v. 25.7.2023 - 8 K 2452/21, NWB RAAAJ-57397) gab der Klage vollumfänglich statt. Es erkannte die Leistungen der Klägerin als umsatzsteuerfrei an. Auch eine Steuerschuld nach § 14c UStG bestehe nicht. Soweit die Klägerin Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an Personen ausgestellt hat, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, legt das Finanzgericht § 14c Abs. 1 UStG richtlinienkonform aus. Zumindest aber sei das Unionsrecht zugunsten der Klägerin unmittelbar anwendbar, worauf sich die Klägerin auch berufen habe. § 14c Abs. 1 UStG/Art. 203 MwStSystRL findet keine Anwendung, wenn das Steueraufkommen nicht gefährdet ist. Zwischen Klägerin und Finanzamt war unstreitig, dass der weit überwiegende Teil der Rechnungen an Personen ausgestellt wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (u. a. Gerichte, Verwaltungsbehörden, Schiedspersonen). Das Finanzgericht folgt insoweit den Grundsätzen aus der Rechtssache P-GmbH. Dass – anders als bei der P-GmbH – Rechnungsempfänger keine Privatpersonen waren, sondern andere Personen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, rechtfertigt aus Sicht des Finanzgerichts kein anderes Ergebnis. Da § 14c Abs. 1 UStG/Art. 203 MwStSystRL keine Anwendung findet, muss die Klägerin auch keinerlei Korrekturhandlungen gegenüber den Rechnungsempfängern vornehmen: Weder bedarf es einer Rechnungskorrektur noch einer Rückzahlung des Steuerbetrags an die Rechnungsempfänger. Soweit die Klägerin in einer geringen Zahl an Fällen Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an Personen ausgestellt hat, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, spricht das Finanzgericht der Klägerin ebenfalls einen Steuererstattungsanspruch zu. Die Klägerin habe gutgläubig gehandelt. Sie habe sich beim Steuerausweis in den Rechnungen auf die (rechtswidrige) verbindliche Auskunft des Finanzamts verlassen und durfte dies auch. Aus der Rechtsprechung des EuGH ergebe sich, dass im Fall der Gutgläubigkeit keine Korrekturhandlung nötig sei, um eine Steuerschuld nach Art. 203 MwStSystRL zu beseitigen. Eine richtlinienkonforme Auslegung des § 14c UStG scheidet hier zwar aus. Jedoch sei das Unionsrecht zugunsten der Klägerin unmittelbar anwendbar, worauf sie sich auch berufen habe. Korrekturhandlungen (Rechnungsberichtigung oder Rückzahlung) der Klägerin sind auch hier nicht nötig.

Richtlinienkonforme Auslegung des § 14c UStG

IV. Praxishinweise

Beim vorliegenden Urteil des FG handelt es sich – soweit ersichtlich – um die erste Entscheidung eines deutschen Finanzgerichts, das die Rechtssache (Rs.) P-GmbH auf das deutsche Recht anwendet. Es ist folgerichtig, Art. 203 MwStSystRL auch dann nicht anzuwenden, wenn andere nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Personen (als Privatpersonen) die Rechnungen erhalten. Sollte es sowohl Rechnungsempfänger geben, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, als auch solche, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, ist in Zweifelsfällen eine Aufteilung im Schätzungswege ein probates Mittel (vgl. Schlussanträge Generalanwältin Kokott v. 8.9.2022 - C-378/21 „P GmbH“, Rz. 41).

Im Zweifel Aufteilung im Schätzungswege

S. 784

Was den Ausschluss des § 14c UStG bei Gutgläubigkeit anbelangt, liegt hier – soweit ersichtlich – ebenfalls die erste Entscheidung eines deutschen Finanzgerichts vor. Unternehmer werden im Bereich des Umsatzsteuerrechts als Steuereinsammlungsgehilfe des Staates tätig. Da ist es konsequent, einen Unternehmer, der in dieser Funktion einen Umsatzsteuerausweis in einer Rechnung vornimmt, weil der Staat dies von ihm fordert, zu schützen (vgl. zum Thema Gutgläubigkeit bei § 14c UStG auch Streit, Steuerschuld durch Steuerausweis, Hamburg 2017, S. 157 ff.; S. 208 f.; von Streit/Streit, UStB 2021 S. 332, 340; Schlussanträge Generalanwältin Kokott v. 8.9.2022 - C-378/21 „P GmbH“, Rz. 49 ff.). Ein entsprechender Gutgläubigkeitsschutz erscheint in etlichen denkbaren Fall-

Ausschluss des § 14c UStG bei Gutgläubigkeit

gruppen geboten (vgl. Streit, Steuerschuld durch Steuerausweis, S. 157 ff; S. 208 f.): Das UStG sieht unionsrechtswidrig eine Steuerpflicht oder einen höheren Steuersatz vor, als es zutreffend wäre, und der Unternehmer handelt entsprechend; die Finanzverwaltung sieht im UStAE oder im Einzelfall eine Steuerpflicht oder einen höheren Steuersatz vor, als es zutreffend wäre; etc. Beispielfhaft sei auf die vermeintlichen „Aufteilungsgebote“ verwiesen, wobei der EuGH zwischenzeitlich geklärt hat, dass jedenfalls auch eine Betriebsvorrichtung umsatzsteuerfrei vermietet werden kann (vgl. hierzu, insbesondere auch zu den Auswirkungen der Gutgläubigkeit in diesem Bereich, von Streit/Streit, UStB 2023 S. 351).

Sowohl bei fehlender Steuervergütung als auch bei Gutgläubigkeit bedarf es keiner Korrekturhandlung des Rechnungsausstellers (Rechnungskorrektur oder Rückzahlung an den Rechnungsempfänger). Unternehmern, die Umsatzsteuer abgeführt haben, steht eine Erstattung (ggf. zuzüglich Zinsen) für das Jahr der Rechnungsstellung zu. Ein Einspruch gegen die betroffenen Steuerbescheide (für das Jahr der Rechnungsabgrenzung) oder ein diesbezüglicher Änderungsantrag sollte erwogen werden, um mögliche Chancen aus dieser aktuellen Rechtsentwicklung zu sichern.

Keine Rechnungskorrektur oder Rückzahlung erforderlich

Gegen das Urteil des FG Köln ist unter dem Az. V R 16/23 ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Zwischenzeitlich liegen dem EuGH auch zwei neue Vorabentscheidungsersuchen vor, die die Reichweite des Anwendungsbereichs der EuGH-Entscheidung P-GmbH zum Gegenstand haben (BFH, Beschluss v. 23.8.2023 - XI R 10/20, Rechtssache beim EuGH: C-101/24; Österreichischer VwGH, Beschluss v. 14.12.2023 - Ro 2023/13/0014, Rechtssache beim EuGH: C-794/23).

Revision beim BFH anhängig: V R 16/23

Jüngst hat sich auch das BMF zur EuGH-Entscheidung P-GmbH geäußert (Schreiben v. 27.2.2024, NWB ZAAAJ-60367). Das BMF wendet die Aussagen des EuGH in den Fällen an, in denen ein (Klein-)Unternehmer eine Leistung erbracht hat und unzutreffend Umsatzsteuer gegenüber einem Endverbraucher ausweist. Unter Endverbraucher versteht das BMF zum einen Nichtunternehmer, zum anderen Unternehmer, die nicht als solche handeln (insbesondere Leistungsbezug für den Privatbereich oder die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S.).

BMF, Schreiben v. 27.2.2024, NWB ZAAAJ-60367

AUTOR



Dr. Thomas Streit,

LL.M. Eur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Partner der auf Umsatzsteuer-, Zoll- und Verbrauchssteuerrecht spezialisierten Kanzlei KMLZ, München/Düsseldorf.

Fundstelle(n):

NWB 2024 Seite 782 - 784
NWB VAAAJ-61631