

S. 2104

## BMF ändert Regelung zum unzutreffenden Steuerausweis nach § 14c UStG

**Kein unrichtiger und teilweise auch kein unberechtigter Steuerausweis mehr bei Rechnungen an Endverbraucher**

Andreas Fietz und Pia Brohl\*

Ein unzutreffender Steuerausweis nach § 14c UStG kann für Unternehmen nicht nur aufgrund einer drohenden Verzinsung schnell kostspielig werden. Auch eine Berichtigung des unzutreffenden Steuerausweises stellt sich oftmals als schwierig heraus, da die Finanzverwaltung die Korrektur abhängig von der Rechnungsberichtigung macht, aber der Rechnungsempfänger eventuell nicht mehr auffindbar ist. Das BMF hat mit Schreiben v. 27.2.2024 (BStBl 2024 I S. 361) seine bisherige Rechtsauffassung zu § 14c UStG geändert und gewährt Erleichterungen bei der Rechnungsstellung an Endverbraucher.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

### I. Hintergrund

Anlass für die Änderung der Rechtsauffassung ist das Urteil des EuGH v. 8.12.2022 - C-378/21 „P GmbH“ (NWB TAAAJ-29638). Im Ausgangssachverhalt stellte ein österreichisches Unternehmen Rechnungen mit dem regulären anstatt dem ermäßigten Steuersatz aus. Das österreichische Finanzamt versagte die Korrektur des überhöhten Steuerausweises mit der Begründung, dass der Unternehmer nach österreichischem Recht dazu verpflichtet ist, hierfür Rechnungskorrekturen gegenüber den Empfängern durchzuführen. Das Ausstellen von Korrekturrechnungen war jedoch de facto nicht mehr möglich, da es sich bei den Kunden um nicht mehr auffindbare Endverbraucher handelte.

Der EuGH gewährte die Korrektur auch ohne Rechnungsberichtigung. Aus Sicht des EuGH sei die unionsrechtliche Vorschrift des unzutreffenden Steuerausweises, Art. 203 MwStSystRL, gar nicht erst anwendbar. Ziel der Vorschrift sei es, einer Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken. Bei Rechnungen mit unzutreffendem Steuerausweis an Endverbraucher bestehe keine Gefährdung des Steueraufkommens, da der Rechnungsadressat nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Der nachfolgende Beitrag setzt sich mit der Umsetzung der Rechtsprechung durch das BMF und der damit einhergehenden Erleichterung beim unzutreffenden Steuerausweis nach § 14c UStG auseinander.

Brohl/Kranzfelder,  
NWB 4/2023 S. 242

EuGH: keine Gefährdung des Steueraufkommens bei Rechnung an Endverbraucher

S. 2105

\* Dipl.-Wirtschaftsjurist (Univ.), Steuerberater Andreas Fietz ist Partner der auf Umsatzsteuerrecht spezialisierten Kanzlei TLI VAT Services in München. Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin Pia Brohl, LL.M., ist Director der auf Umsatzsteuerrecht spezialisierten Kanzlei TLI VAT Services in München.

## II. Umsetzung durch das BMF

Art. 203 MwStSystRL ist durch § 14c UStG in nationales Recht umgesetzt worden. Während Art. 203 MwStSystRL ganz allgemein eine Steuerschuld für jede Person, die eine Steuer in einer Rechnung ausweist, vorsieht, unterscheidet der deutsche Gesetzgeber in zwei Fallgruppen: § 14c Abs. 1 UStG regelt den unrichtigen Steuerausweis und § 14c Abs. 2 UStG den unberechtigten Steuerausweis. Die beiden Vorschriften unterscheiden sich maßgeblich dahingehend, dass die Anforderungen an die Korrektur im Falle des unberechtigten Steuerausweises weitaus höher sind als beim unrichtigen Steuerausweis.

§ 14c UStG differenziert zwischen unrichtigem und unberechtigtem Steuerausweis

Neben der Unterscheidung in diese beiden Fallgruppen hatte der Gesetzgeber bisher jedoch nicht dahingehend abgegrenzt, wer Rechnungsempfänger ist. Die Steuerschuld entstand in allen Fällen eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises nach § 14c UStG.

### 1. Eingeschränkte Anwendbarkeit der Rechtsprechung

Bei einem, wie im Ausgangssachverhalt des EuGH-Urteils v. 8.12.2022 - C-378/21 „P GmbH“ (NWB TAAAJ-29638), überhöht ausgewiesenen Steuerbetrag aufgrund eines falschen Steuersatzes liegt nach deutschem Recht ein unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG vor (Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UStAE).

Lippross/Janzen, UStAE Aktuell, Abschn. 14c.1 UStAE, NWB XAAAH-72162

In Umsetzung des EuGH-Urteils bestimmt das BMF mit Schreiben v. 27.2.2024 (BStBl 2024 I S. 361), dass künftig keine Steuer mehr nach § 14c Abs. 1 UStG entsteht, wenn die Rechnung an einen Endverbraucher ausgestellt wird. Im Falle des unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG dagegen hält das BMF die EuGH-Rechtsprechung nur bei Rechnungsstellung durch Kleinunternehmer für anwendbar. In allen anderen Fällen fehlt es laut Auffassung des BMF an einer dem Ausgangssachverhalt des EuGH-Urteils vergleichbaren Leistungserbringung durch einen Unternehmer.

Keine Anwendung der EuGH-Grundsätze auf Fälle des § 14c Abs. 2 UStG

### 2. Rechnungsempfänger muss Endverbraucher sein

Damit kein Fall des § 14c Abs. 1 UStG vorliegt, muss der Rechnungsempfänger Endverbraucher sein. Als Endverbraucher gelten nur Nichtunternehmer und Unternehmer, die nicht als solche handeln. Obwohl manche Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (z. B. Kleinunternehmer oder Unternehmer mit ausschließlich nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG steuerfreien Umsätzen) und damit ebenfalls im Ergebnis keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, ist die Rechtsprechung des EuGH nach Auffassung des BMF auf diese Fälle nicht übertragbar.

Rechnungserteilung an Endverbraucher

Da bei Rechnungsstellung an Endverbraucher schon kein Fall des unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG vorliegt, bedarf es auch keiner Berichtigung des Steuerbetrags. Bei Rechnungen an Endverbraucher ist in Fällen des überhöhten Steuerausweises jedoch zu beachten, dass die (ermäßigte) Steuer aus dem Bruttobetrag herauszurechnen ist, wenn der Unternehmer den Mehrbetrag nicht an den Leistungsempfänger zurückzahlt. Das BMF-Schreiben v. 27.2.2024 (BStBl 2024 I S. 361) verweist hierzu auf Abschn. 14c.1 Abs. 5 Beispiel UStAE.

### 3. Beweislast

Die Beweislast für das grundsätzliche Vorliegen eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises nach § 14c UStG tragen die Finanzbehörden. Um eine Anwendung des § 14c UStG aus-

Finanzbehörde trägt grds. Beweislast

schließen zu können, muss der Unternehmer jedoch nachweisen, dass die Rechnungen ausschließlich an Endverbraucher ausgestellt wurden.

In Mischfällen, in denen die gleiche Leistung betreffende Rechnungen sowohl an Endverbraucher als auch an Unternehmer für deren unternehmerischen Bereich erteilt wurden, ist ein genauer Nachweis der Fälle von Rechnungen an Endverbraucher vorausgesetzt. Eine Schätzung oder Wahrscheinlichkeitsrechnung ist unzulässig. In Zweifelsfällen wird eine Gefährdung des Steueraufkommens bejaht. Das BMF-Schreiben sieht jedoch eine Erleichterung für solche Fälle vor, in denen sich aus der Art der Leistung eine hohe Wahrscheinlichkeit ergibt, dass die Leistung für den privaten Gebrauch bestimmt ist (NWB ZAAAJ-60367). Dies war auch im Ausgangssachverhalt des EuGH-Urteils mit dem Indoor-Spielplatz der Fall.

Nachweis bei Mischfällen

S. 2106

## III. Auswirkungen auf die Praxis

### 1. Anwendungsbereich

Die Grundsätze des BMF-Schreibens v. 27.2.2024 (BStBl 2024 I S. 361) sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Unternehmer sollten für die noch nicht festsetzungsverjährten Zeiträume daher prüfen, ob sie ohne die bisher geforderte Rechnungskorrektur nochmals Fälle des unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG korrigieren können. Mangels nachträglicher Identifizierung des Kunden hatten diese Unternehmer bisher regelmäßig keine Möglichkeit, einen unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG zu korrigieren. Aber auch wenn – wie beispielsweise im Online-Handel – eine Identifizierung des Kunden möglich ist, war teilweise fraglich, ob dieser nachträglich für eine Rechnungskorrektur überhaupt noch auffindbar gewesen ist (z. B. Wechsel der Kontaktdaten, Löschen der E-Mail-Adresse).

Anwendungsregelung

Wengleich der neue Ansatz des BMF zu einer Vereinfachung führt, sind die Anwendungsfälle in der Praxis beschränkt. Da die Finanzverwaltung keine Schätzung zulässt, müssen Unternehmer klar nachweisen können, dass es sich um einen Endverbraucher gehandelt hat. Insbesondere in klassischen Mischfällen, wie beispielsweise beim Einzelhandel oder der Gastronomie, ist dies im Zweifel schwer möglich. Da der EuGH, anders als die Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen v. 8.9.2022 (Rs. C-378/21 „P-GmbH“), auf die Möglichkeit einer Schätzung ebenfalls nicht eingegangen ist, war diese Einschränkung seitens des BMF jedoch zu erwarten.

#### Praxishinweis:

Wollen Unternehmen in Mischfällen von der Rechtsprechung Gebrauch machen, müssen sie daher künftig sicherstellen, bei der Rechnungsstellung eine Trennung zwischen Endverbrauchern und Unternehmen vorzunehmen. Dies kann beispielsweise schon vorab über getrennte Rechnungsnummernkreise für Unternehmer und Endverbraucher durchgeführt werden.

Getrennte Rechnungsnummernkreise für Unternehmer und Endverbraucher

### 2. Aufteilungsgebot für Beherbergungsumsätze

Im Hinblick auf die noch ausstehende Entscheidung des EuGH zum Aufteilungsgebot ist das BMF-Schreiben insbesondere für die Hotelbranche hilfreich. Das nationale Recht sieht in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG derzeit ein Aufteilungsgebot für Beherbergungsleistungen vor. Danach unterliegt nur die Übernachtungsleistung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG dem ermäßigten Steuersatz. Nebenleistungen, die nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, sind dagegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG dem Regelsteuersatz zu unterwerfen. Dies gilt beispielsweise für das

Unselbständige Nebenleistungen zu Hotelumsätzen

Frühstück und die Überlassung von Parkplätzen. Bisher war dieses Aufteilungsgebot nach Auffassung des XI. Senats des BFH unionsrechtskonform (BFH, Urteil v. 24.4.2013 - XI R 3/11, BStBl 2014 II S. 86; v. 1.3.2016 - XI R 11/14, BStBl 2016 II S. 753). Es gehe dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vor, wonach eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt.

Aufteilungsgebot

Nach vermehrter EuGH-Rechtsprechung zu ähnlichen Ausgangssachverhalten bestehen derzeit erhebliche Zweifel daran, ob die Auffassung des BFH tatsächlich unionsrechtskonform ist. Der BFH hat den EuGH daher nun gleich in drei Vorabentscheidungsersuchen (C-409/24, C-410/24 und C-411/24) um Beantwortung der Frage gebeten (BFH, Beschlüsse v. 10.1.2024 - XI R 11/23, NWB HAAAJ-68707; XI R 13/23, NWB RAAAJ-68708; XI R 14/23, NWB BAAAJ-68709). Hierbei geht es im Kern darum, ob das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG dem Unionsrecht entgegensteht, wenn es diese unselbständigen Nebenleistungen von der Steuersatzermäßigung für Übernachtungsleistungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG ausnimmt. Im Fokus der Entscheidung stehen Frühstücksleistungen sowie die Nutzung von Parkplätzen und Fitness- und Wellnessseinrichtungen im Hotel.

S. 2107

Ausgehend von der bisherigen Rechtsprechung besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass der EuGH das deutsche Aufteilungsgebot als nicht unionsrechtskonform auslegt. Tritt dies ein, können sich Unternehmer für ihre bisher ausgestellten Rechnungen die Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückholen. In Anlehnung an das BMF-Schreiben v. 27.2.2024 (BStBl 2024 I S. 361) ist hierfür bei Rechnungen an Privatpersonen keine Rechnungskorrektur notwendig. Voraussetzung ist jedoch, dass eine Zuordnung von Rechnungen an Unternehmer und an Privatpersonen möglich ist. Dies könnte beispielsweise über die nur im privaten Bereich zu zahlende Kurtaxe erfolgen. Spätestens für alle künftigen Rechnungen sollten Unternehmer in der Hotelbranche bereits vorsorglich eine Trennung vornehmen.

### 3. Erneutes Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH

Die Diskussionen um den unrichtigen Steuerausweis nach § 14c UStG oder vielmehr Art. 203 MwStSystRL sind zudem nach der EuGH-Rechtsprechung ebenfalls noch nicht ganz beendet. So hat der ursprünglich vorlegende österreichische Verwaltungsgerichtshof den Fall nochmals mit neuen Vorlagefragen an den EuGH zurückgegeben. Das Verfahren ist derzeit unter dem Aktenzeichen C-794/23 beim EuGH anhängig. Die Schlussanträge, welche oft ein erstes Indiz für das Urteil geben, wurden noch nicht gestellt.

Neue Vorlagefragen

Zum einen geht es hier nochmals um die Frage, wie ein „Endverbraucher, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist“, zu definieren ist. Fallen hierunter – wie vom BMF gelöst – tatsächlich nur Endkunden oder Unternehmer mit Leistungsbezug für den privaten Bereich? Oder besteht auch keine Gefährdung des Steueraufkommens bei Bezug der Leistung durch Unternehmer für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke? In einer weiteren Auslegung der Definition wären auch Rechnungen an beispielsweise Kleinunternehmer oder andere nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer kein Fall des Art. 203 MwStSystRL.

Auslegung der Definition des Endverbrauchers

Darüber hinaus wurde im Ausgangsverfahren nicht weiter thematisiert, dass auch beim Indoor-Spielplatz durchaus die Möglichkeit besteht, dass der Rechnungsempfänger ein Unternehmer (beispielsweise ein Fotograf) ist. Das österreichische Gericht hat dem EuGH daher nochmals die Frage vorgelegt, ob Art. 203 MwStSystRL auch dann nicht greift, wenn der Rechnungsaussteller weitere gleichartige Leistungen an andere Unternehmer erbringt. Ist dies eng auszulegen, könnten auch Mischfälle von der Anwendung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung ausgeschlossen werden.

Weitere gleichartige Leistungen

Selbst wenn eine Aufteilung möglich ist, stellt das österreichische Gericht dem EuGH abschließend noch die Frage, wie insbesondere bei Kleinbetragsrechnungen eine solche Aufteilung vorzunehmen

Aufteilung

men ist. Hierbei kommt auch wieder die bisher unbeantwortete Frage nach einer Schätzung ins Spiel.

Das FG Köln hat sich bereits in seinem Urteil v. 25.7.2023 - 8 K 2452/21 (NWB RAAAJ-57397) mit der ersten Vorlagefrage zum Begriff des „Endverbrauchers, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist“, auseinandergesetzt. Nach Auffassung des Finanzgerichts liegt eine Gefährdung des Steueraufkommens nach Art. 203 MwStSystRL auch dann nicht vor, wenn der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Im Streitfall waren die Leistungsempfänger ausschließlich nicht vorsteuerabzugsberechtigte Gerichte, Verwaltungsbehörden und Gerichtsvollzieher. Das FG Köln sah § 14c UStG sogar dann nicht als richtlinienkonform an, wenn der Leistungsempfänger zwar zum Vorsteuerabzug berechtigt, der Rechnungsaussteller aber gutgläubig gewesen ist. Der Rechnungsaussteller konnte sich in diesem Fall aufgrund einer verbindlichen Auskunft auf Gutgläubigkeit berufen. Das Urteil ist derzeit zur Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen V R 16/23 anhängig. Der BFH wird hier aufgrund der Vorlagefrage des österreichischen Verwaltungsgerichts wohl dessen Urteil abwarten.

FG Köln: Erweiterung auf nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger

S. 2108

## 4. Fälle des unberechtigten Steuerausweises

Schlussendlich ist noch zu beachten, dass die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich mit Ausnahme der Rechnungsstellung von Kleinunternehmern auf die Fälle des unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG begrenzt. Liegt ein unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG vor, haben Unternehmer auch weiterhin keine Möglichkeit, sich auf die EuGH-Rechtsprechung zu berufen. Eine Korrektur ist nur unter den im Gesetz genannten engen Voraussetzungen möglich.

### Fazit

Das BMF-Schreiben v. 27.2.2024 (BStBl 2024 I S. 361) bietet Unternehmern, welche insbesondere in klassischen Branchen mit Endverbrauchern tätig sind, erhebliche Erleichterungen. Es wäre jedoch durchaus begrüßenswert gewesen, wenn das BMF den Ansätzen der Generalanwältin Kokott folgend für alle anderen Branchen Schätzungen oder Wahrscheinlichkeitsrechnungen zugelassen hätte.

Insbesondere mit Hinblick auf die ausstehende Entscheidung des EuGH zum deutschen Aufteilungsgebot bei Hotelumsätzen kann das BMF-Schreiben später bei Korrekturen erhebliche Erleichterungen bieten, wenn Unternehmer die Umsätze in Leistungen an Unternehmer und Leistungen an Privatpersonen aufteilen können.

Es bleibt zudem abzuwarten, wie der EuGH die erneuten Vorlagefragen des österreichischen Gerichts beantwortet. Je nach Auffassung des EuGH besteht die Möglichkeit, dass die nun geltende Regelung des BMF-Schreibens nochmals erweitert oder aber auch deutlich eingegrenzt wird.

Betroffene Unternehmer sollten sich bei Leistungen an Endkunden bereits jetzt die zu viel gezahlte Steuer vom Finanzamt erstatten lassen. Mangels Steuerschuld nach § 14c UStG ist hierfür keine Rechnungs Korrektur und Erstattung des zu viel vereinnahmten Steuerbetrags an Kunden erforderlich. Eine Änderung ist noch für alle nicht festsetzungsverjährten Zeiträume möglich.

Da die Definition des Endverbrauchers, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, noch nicht abschließend geklärt ist, sollten Unternehmer auch hier bis zur Entscheidung des EuGH mittels Einspruchsverfahren vergangene Jahre weitestmöglich offen halten.

## AUTOREN

---



**Andreas Fietz,**  
Dipl.-Wirtschaftsjurist (Univ.), Steuerberater, ist Partner der auf Umsatzsteuerrecht spezialisierten VATgroup in München.



**Pia Brohl,**  
LL.M., Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist Director bei der auf Umsatzsteuerrecht spezialisierten VATgroup in München.

### **Fundstelle(n):**

NWB 2024 Seite 2104 - 2108

NWB AAAAJ-71922