

BMF: Änderung des UStAE hinsichtlich der Voraussetzungen einer Rechnung beim unberechtigten Steuerausweis

Die Finanzverwaltung hat sich zum Thema des Rechnungsbegriffs im Rahmen von § 14c UStG geäußert und setzt damit nach längerer Zeit BFH-Rechtsprechung um. Dabei geht sie über die Urteilsgrundsätze hinaus und erweitert faktisch den Anwendungsbereich des § 14c UStG.

Anlass der Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) sind neben dem Urteil des BFH vom 21.09.2016 (XI R 4/15) auch das bereits im Jahr 2011 ergangene Urteil des BFH vom 17.02.2011 (V R 39/09, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Beide Urteile befassen sich mit den Voraussetzungen, die das Abrechnungsdokument i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG erfüllen muss, um die Gefahr begründen zu können, dass der Empfänger den Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt.

Hintergrund

Gemäß § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG schuldet den ausgewiesenen Betrag, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis). Das gleiche ist anzunehmen, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt.

Mit Urteil vom 17.02.2011 (V R 39/09) urteilte der 5. Senat des BFH damals, dass die Voraussetzungen an eine Rechnung i.S. § 14c Abs. 2 UStG nicht dieselben seien, wie für die Rechnung gem. § 15 Abs. 1 UStG gefordert und schloss sich damit der Auffassung der Verwaltung an. Um die Voraussetzungen an eine Rechnung im Sinne von § 14c Abs. 2 UStG zu erfüllen, müssten nicht alle der in § 14 Abs. 4 UStG aufgezählten Pflichtangaben vorliegen. Seit 2011 ist damit einheitliche Auffassung, dass der Rechnungsbegriff gem. § 14c UStG weiter ist, als gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG i.V. m. §§ 14, 14a UStG. Ausreichend ist seitdem, dass das Dokument als Abrechnung über eine (angebliche) umsatzsteuerpflichtige Leistung durch einen (angeblichen) Unternehmer wegen des Ausweises der Umsatzsteuer abstrakt die Gefahr begründet, vom Empfänger oder einem Dritten zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden. Das wird vermutet, wenn es sich um ein Dokument handelt, das den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung, sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausweist.

Dieser Auffassung des 5. Senats des BFH hatte sich der 11. Senat des BFH mit Urteil vom 21.09.2016 (XI R 4/15) angeschlossen. Mit diesem Urteil hat der BFH entschieden, dass ein nicht unternehmerisch tätiger öffentlich-rechtlicher Zweckverband zur Tierkörperbeseitigung unberechtigt im Sinne des § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG Umsatzsteuer gesondert ausweist, wenn er in seinen Gebührenbescheiden über die Tierkörperbeseitigung als Teil der Entsorgungsgebühr ein Nettoentsorgungsentgelt nebst darauf entfallenden Steuerbetrag angibt. Da sowohl der Leistungsempfänger angegeben und die betreffende Leistung der Tierkörperbeseitigung jeweils nach Umfang und Art sowie das Datum des Leistungsbezugs ausreichend beschrieben waren, erfüllten die ausgestellten Gebührenbescheide den Rechnungsbegriff gem. § 14c Abs. 2 UStG. Auch der (an den Entsorger) gezahlte Steuerbetrag, der Steuersatz, die Höhe des entsprechenden Nettoentsorgungsentgelt sowie die Steuernummer des betreffenden Entsorgers waren gesondert ausgewiesen. Der Steuerausweis erfolgte zwar „nur“ aufgrund eines Hinweises auf die Kostenbestandteile der erhobenen Gebühr, das wurde aber vom 11. Senat für die Voraussetzung des „gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags“ als ausreichend erachtet. An den Steuerausweis seien keine bestimmten „optischen“ Anforderungen zu stellen. Auf die Bezeichnung des Dokuments, die Wahrscheinlichkeit der Vorsteuerinanspruchnahme oder gar die Absicht ihrer Verwendung für den Vorsteuerabzug komme es nicht an.

Verwaltungsanweisung

Mit dem BMF-Schreiben soll der UStAE dahingehend geändert werden, dass es nunmehr keine zwingenden Voraussetzungen für das Vorliegen einer Rechnung i.S.d. § 14c UStG geben muss.

War es bisher nach Ansicht der Finanzverwaltung noch unverzichtbar, dass für § 14c Abs. 1 UStG zumindest die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages vorliegen musste, so gilt das jetzt nicht mehr. Vielmehr ist jetzt auch bei Rechnungen i.S.d. § 14c Abs. 1 UStG ausreichend, dass die abstrakte Gefahr einer Vorsteuerinanspruchnahme vorliegt. Dies wird vermutet, wenn die Rechnung den Rechnungsaussteller, den Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer enthält.

Auch für § 14c Abs. 2 UStG werden die für das Abrechnungsdokument bisher unverzichtbaren Bestandteile, die mit Angaben zum Rechnungsaussteller und des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags vorliegen mussten, gestrichen. Auch hier wird eine den Anforderungen an einen unberechtigten Steuerausweis genügende Rechnung nun vermutet, wenn sie den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer enthält.

Im Sinne der o.g. Rechtsprechung wird ausdrücklich die Regelung in den UStAE aufgenommen, dass die Umsatzsteuer bereits dann gesondert ausgewiesen ist, wenn die Steuer als Geldbetrag genannt und als Steuerbetrag gekennzeichnet ist. Der eindeutige, klare und unbedingte Ausweis der Umsatzsteuer genügt, es sind keine optischen Anforderungen zu stellen. Die Steuer kann auch im Rahmen eines erläuternden Hinweises gesondert ausgewiesen werden. Der Steueranspruch besteht unabhängig davon, ob der Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, denn ausreichend ist, dass das Dokument als Abrechnung abstrakt die Gefahr begründet, vom Empfänger oder einem Dritten zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden.

Die Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Praktischer Hinweis / Anmerkung

Die Finanzverwaltung nimmt die o.g. Rechtsprechung zu § 14c Abs. 2 UStG zum Anlass, den Rechnungsbegriff für § 14c UStG insgesamt anzupassen. Um als Abrechnungsdokument eine Steuerschuld wegen unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises auszulösen, reicht nunmehr die abstrakte Gefahr bzw. die abstrakte Möglichkeit des Vorsteuerabzugs aus. Aus Praxissicht haben sich damit die Anforderungen an die Rechnung bzw. das Abrechnungsdokument verringert, die Rechtsfolgen des § 14c UStG auszulösen. Die Möglichkeit, sich wegen fehlender Rechnungsvoraussetzungen auf das Nichtvorliegen einer Rechnung bzw. eines Abrechnungsdokuments zu berufen und damit die mittelbar ausgewiesene Umsatzsteuer nicht zu schulden, ist damit noch einmal kleiner geworden.

Für die Fälle, in denen gezahlte Umsatzsteuer durch einen Nichtunternehmer weiterbelastet wird, ist erhöhte Vorsicht geboten. Die Angabe, dass auch die (möglicherweise nur weiterbelastete) Umsatzsteuer im Gesamtbetrag enthalten ist, darf den Empfänger der Rechnung nicht dazu veranlassen, hieraus einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Bestenfalls erfolgt ein gesonderter Hinweis, dass das Abrechnungsdokument nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Betroffene Normen

§ 14c Abs. 1, 2 UStG

Abschnitt 14c.1 Absatz 1; Abschnitt 14c.2 Absatz 1 und 7

Fundstelle

BMF Schreiben vom 11.01.2021, III C 2 – S 7283/19/10001

Weitere Fundstellen

BFH Urteil vom 17.02.2011, V R 39/09, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH Urteil vom 21.09.2016, XI R 4/15

Ihre Ansprechpartner

Inga Kruse

Senior Manager

ikruse@deloitte.de

Tel.: +49 30 25468 5704

Jette Struever

Manager

jstruever@deloitte.de

Tel.: +49 211 8772 4068

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.