



Berichtigung der Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG setzt Rückzahlung voraus

1 Sachverhalt

Die KI. verpachtete ein Pflegeheim an eine KG. Diese Verpachtung behandelte die KI. als steuerfrei. Daneben vermietete sie an die KG mobile Einrichtungsgegenstände für das Pflegeheim. Hierfür hatten die Parteien einen Preis zzgl. Umsatzsteuer vereinbart. Die Vermietung der Einrichtungsgegenstände behandelte die KI. deshalb als steuerpflichtig und führte Umsatzsteuer ans Finanzamt ab. Die KG nahm keinen Vorsteuerabzug vor.

Später beantragte die KI. die Erstattung der Umsatzsteuer für die Vermietung der Einrichtungsgegenstände. Die Überlassung dieser Gegenstände sei Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung des Pflegeheims und gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Die KI. hat die Abrechnung berichtigt, den Steuerbetrag aber nicht an die KG zurückbezahlt.

2 Rechtliche Würdigung des BFH

Nach Ansicht des BFH setzt eine Berichtigung i. S. d. § 14c Abs. 1 S. 2 UStG neben der Rechnungskorrektur grds. voraus, dass der Leistende den zu viel vereinnahmten Umsatzsteuerbetrag an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat. Dies ergebe sich aus § 17 UStG, auf den § 14c Abs. 1 S. 2 UStG verweist. Da der Leistende den Umsatzsteuerbetrag vom Leistungsempfänger i. d. R. bereits vereinnahmt hat, würde er durch eine zusätzliche Rückzahlung des Finanzamts ungerechtfertigt bereichert. Dies ginge zu Lasten des Leistungsempfängers. Zugleich



Dr. Thomas Streit, LL.M. Eur.
Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

+49 (0) 89 217 50 12-75
thomas.streit@kmlz.de

müsse der Fiskus befürchten, dass der Leistungsempfänger nach den Grundsätzen des Reemtsma-Urteils (EuGH, Ur. v. 15.03.2007 – C-35/05) den Steuerbetrag von ihm zurückfordert, den der Leistungsempfänger an den Leistenden bezahlt hat. Nur die Rückzahlung durch den Leistenden schaffe einen gerechten Interessenausgleich. Der Leistende werde dadurch auch nicht belastet. Um eine Vorfinanzierung zu vermeiden, könne die Rückzahlung auch im Wege der Abtretung und Verrechnung erfolgen. Das Unionsrecht erlaube ein entsprechendes Rückzahlungserfordernis.

Fazit

Die Entscheidung des BFH dürfte Unternehmer vor praktische Herausforderungen stellen: Auch wenn eine Rückzahlung generell im Wege der Abtretung erfolgen kann (vgl. KMLZ-Newsletter 06/2017), werden zahlreiche Unternehmer den rückzuzahlenden Betrag vorfinanzieren müssen. Denn nicht in allen Fällen wird es einen abtretbaren Anspruch geben. Einzelne Berechnungsgrundlagen einer Steuerfestsetzung sind nicht abtretbar. Zudem sollten Unternehmer darauf achten, dass sie eine Berichtigung einer Steuerschuld nach § 14c UStG ggü. dem Finanzamt im richtigen Besteuerungszeitraum (und nicht zu früh) erklären. Hierfür kann nicht nur auf den Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung und die entsprechende Verbuchung abgestellt werden. Entscheidend ist der Zeitpunkt, in dem sowohl eine Rechnungsberichtigung als auch eine Rückzahlung erfolgt ist.

Daneben ergibt sich eine Reihe von Folgefragen, von denen einige herausgegriffen werden sollen:

Der BFH bestätigt die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach bei einer Nettopreisvereinbarung eine Berichtigung nach § 14c Abs. 1 S. 2 UStG eine entsprechende Rückzahlung verlangt (Abschn. 14c.1 Abs. 5 S. 4 UStAE). Bleibt es trotz Berichtigung beim Rechnungsgesamtbetrag, weil eine Bruttoabrede getroffen wurde, ist eine Rückzahlung des überhöht ausgewiesenen Steuerbetrages nicht erforderlich (Abschn. 14c.1 Abs. 5, Beispiel, S. 4 und 5 UStAE). Daran dürfte auch die jetzige Entscheidung des BFH nichts ändern. Bei einer Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG und deren Berichtigung verzichtet die Finanzverwaltung ebenfalls auf eine Rückzahlung (Abschn. 14.2 Abs. 3 S. 7 UStAE). Die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der beiden Absätze in § 14c UStG wird also auch künftig von großer Bedeutung sein.

Wird mittels Gutschrift abgerechnet, kann der Leistende der Gutschrift gem. §14 Abs. 2 S. 3 UStG widersprechen. Begründet eine Gutschrift für den Leistenden eine Steuerschuld nach § 14c UStG, beseitigt der Widerspruch auch diese Steuerschuld (Abschn. 14c.1 Abs. 3 UStAE). Auf eine Rückzahlung dürfte es in solchen Fällen jedoch nicht ankommen, da die Regelung des Widerspruchs keinen Verweis auf § 17 UStG enthält. Zudem hat der BFH zum Widerspruch bereits entschieden, dass es nicht Aufgabe der Finanzgerichtsbarkeit sei, zivilrechtliche Verhältnisse zu prüfen.

Ob eine Rückzahlungspflicht auch in denjenigen Fällen eine Bereicherung vermeidet, in denen der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, die entsprechende Steuerfestsetzung jedoch bestandskräftig und nicht mehr änderbar ist, bleibt fraglich. Schlussendlich würde dadurch der Leistungsempfänger bereichert, indem er den Vorsteuerbetrag behält und zugleich die Rückzahlung des Leistenden entgegennimmt.

Ebenso dürfte eine Rückzahlung nicht erforderlich sein, wenn der Leistende die deutsche Umsatzsteuer zwar unrichtig ausgewiesen hat, jedoch die Umsatzsteuer eines anderen Landes schuldet und eine Verrechnung erfolgt.