



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 12. April 2022

- E-Mail-Verteiler U1 -

- E-Mail-Verteiler U2 -

BETREFF **Direktanspruch in der Umsatzsteuer;
Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 30. Juni 2015, VII R 30/14, und vom 22. August
2019, V R 50/16**

GZ **III C 2 - S 7358/20/10001 :004**

DOK **2022/0385137**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

1. In der Rechtsprechung wurde das sich aus dem Unionsrecht ergebende Rechtsinstrument des Direktanspruchs in der Umsatzsteuer (auch „Reemtsma-Rechtsprechung“) entwickelt. Danach kann unter bestimmten Voraussetzungen ein Leistungsempfänger die Erstattung einer rechtsgrundlos an den Leistenden gezahlten Umsatzsteuer direkt vom Fiskus (statt vom Leistenden) verlangen.

I.

2. Mit Urteil vom 15. März 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, hat der EuGH entschieden, dass es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten sei, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Rückzahlung der rechtsgrundlos gezahlten Steuer erfolgen kann. Diese Voraussetzungen müssten jedoch den Grundsätzen der Gleichwertigkeit (Äquivalenz) und der Effektivität entsprechen. Ausgehend hiervon stellte der EuGH fest, dass ein Verfahren, nach dem (ähnlich wie in Deutschland) zunächst der Dienstleistungserbringer einen Anspruch gegenüber dem Fiskus und der Dienstleistungsempfänger einen entsprechenden zivilrechtlichen Anspruch gegen den Dienstleistungserbringer hat, mit dem Unionsrecht vereinbar sei. Allerdings erforderten der Grundsatz

der Neutralität und Effektivität, dass in Fällen, in denen die Erstattung der Mehrwertsteuer vom Dienstleistungserbringer an den Dienstleistungsempfänger unmöglich oder übermäßig erschwert werde, insbesondere im Fall einer Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers, der Dienstleistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann. Die Mitgliedstaaten müssten deshalb die entsprechenden erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen.

Im Streitfall hatte der Dienstleistungserbringer für eine im Inland nicht steuerbare Leistung Mehrwertsteuer irrtümlich in Rechnung gestellt, diese vom Dienstleistungsempfänger erhalten und an den Fiskus entrichtet. Die oben genannten Grundsätze hat der EuGH auf Erstattungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gegenständen übertragen (vgl. EuGH-Urteil vom 31. Mai 2018, C-660/16 und C-661/16, Kollroß und Wirtl).

3. Der BFH entschied mit Urteil vom 11. Oktober 2007, V R 27/05, BStBl II 2008 S. 438, dass der Direktanspruch nach dem EuGH-Urteil C-35/05 eine Zahlung des Leistenden an die Steuerbehörden voraussetze (Rn. 63 und 64 des Urteils).
Im Streitfall war für eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und in der Voranmeldung erklärt, aber nicht an den Fiskus gezahlt worden.
4. Auch in seinem weiteren Urteil vom 10. Dezember 2008, XI R 57/06, n. v., entschied der BFH, dass der Fiskus keine Steuer erstatten muss, die gar nicht an ihn entrichtet worden ist.
Im Streitfall lagen den Rechnungen keine Leistungen zugrunde. Außerdem wurde die Umsatzsteuer vom Rechnungsaussteller nicht entrichtet, weil neben den erklärten Umsätzen gleichzeitig Vorsteuerbeträge aus Rechnungen eines Dritten abgezogen wurden, denen ebenfalls keine Leistungen zugrunde lagen.
5. Zudem befasste sich der BFH im Urteil vom 30. Juni 2015, VII R 30/14, BStBl II 2015 S. xxx, mit dem EuGH-Urteil C-35/05. Neben verfahrensrechtlichen Fragen (Anwendbarkeit von § 37 AO) entschied der BFH, dass das deutsche Umsatzsteuer- und Abgabenrecht durch die Billigkeitsregelungen nach §§ 163 und 227 AO den Anforderungen des EuGH an eine systemgerechte Abwicklung zu Unrecht erhobener und gezahlter Umsatzsteuer grundsätzlich gerecht werde (Rn. 20 und 22 des Urteils). Ob die Notwendigkeit der Zahlung der Umsatzsteuer an den Fiskus auch auf den vorliegenden Fall einer Erstattung des Finanzamts des Rechnungsausstellers an dessen Insolvenzverwalter übertragen werden könnte, könne unter dem Gesichtspunkt der ungerechtfertigten Bereicherung davon abhängen, ob der Fiskus zu dieser Erstattung verpflichtet war. Eine Entscheidung sei aber nicht in dem Verfahren über den streitgegenständlichen Abrechnungsbescheid zu treffen, sondern in einem Billigkeitsverfahren (Rn. 26 des Urteils).

Im Streitfall war für im Inland nicht steuerbare Leistungen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden, die sich der Rechnungsempfänger vom Finanzamt des Rechnungsausstellers erstatten lassen wollte.

6. In einem weiteren Urteil vom 30. Juni 2015, VII R 42/14, n. v., entschied der BFH weitgehend inhaltsgleich. Auch hier verwies er auf ein Billigkeitsverfahren nach §§ 163, 227 AO statt auf den klagebefangenen Abrechnungsbescheid nach § 37 Abs. 2 AO. Im Unterschied zur Entscheidung VII R 30/14 wies der BFH hier aber zusätzlich darauf hin, dass nicht unberücksichtigt bleiben dürfe, dass die Klägerin auf eine Rechnung ohne Leistung gezahlt habe, gegebenenfalls also kein Fall einer lediglich irrtümlichen Zahlung der Umsatzsteuer vorliege.
Im Streitfall hatten den Rechnungen keine entsprechenden Leistungen zugrunde gelegen.
7. Weiterhin entschied der BFH mit Urteil vom 22. August 2019, V R 50/16, BStBl II 2022 S. xxx, dass ein Direktanspruch nach dem EuGH-Urteil C-35/05 voraussetze, dass der Rechnungsaussteller eine Leistung an den Rechnungsempfänger erbracht hat, für die er Umsatzsteuer in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesen hat. Der V. Senat des BFH bestätigte dabei die Auffassung des VII. Senats aus dem Urteil VII R 30/14 (oben Rn. 5), dass über den Direktanspruch im Billigkeitsverfahren zu entscheiden sei, wobei er dessen Feststellung noch um die Voraussetzung ergänzte, dass die Rechnung ansonsten ordnungsgemäß sein müsse (Rn. 16 des Urteils). Damit genüge der bloße Steuerausweis in einer Rechnung für die Entstehung des Direktanspruchs nicht. Erforderlich sei vielmehr, dass der Rechnungsaussteller auch eine Leistung erbracht hat, für die mangels Steuerbarkeit oder aufgrund einer Steuerfreiheit oder Steuersatzermäßigung die in der Rechnung ausgewiesene Steuer nicht gesetzlich entstanden sei (Rn. 22 des Urteils). Da es sich im Streitfall, in dem den Rechnungen kein Leistungsaustausch zugrunde gelegen hatte, um einen unberechtigten Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG gehandelt hatte, fehlte es danach an den Voraussetzungen für einen Direktanspruch.

II.

8. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zum Direktanspruch in der Umsatzsteuer folgende Auffassung vertreten:
9. Über einen Direktanspruch in der Umsatzsteuer ist im Rahmen eines Billigkeitsverfahrens nach den §§ 163, 227 AO zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 30. Juni 2015, VII R 30/14 und VII R 42/14, oben Rn. 5 und 6). Zuständig für die Entscheidung über

diese Billigkeitsmaßnahme ist das für die Umsatzsteuerfestsetzung des Leistungsempfängers zuständige Finanzamt. Zu entscheiden ist regelmäßig darüber, ob ein Betrag in Höhe der in den fraglichen Rechnungen falsch ausgewiesenen Umsatzsteuer trotz Nichtvorliegens der materiell-umsatzsteuerlichen Voraussetzungen – jedenfalls im wirtschaftlichen Ergebnis – als Vorsteuer zu berücksichtigen bzw. ein entsprechender Steueranspruch zu erlassen ist.

10. Bei einer Billigkeitsmaßnahme handelt es sich stets um eine Entscheidung unter Berücksichtigung und Abwägung der besonderen Umstände des Einzelfalles, wobei hinsichtlich des Direktanspruchs neben den abgabenrechtlichen Regelungen (vgl. AEAO zu § 163) ergänzend die nachfolgenden Besonderheiten zu beachten sind. Ein vorliegendes Mitverschulden des Leistungsempfängers an der Erstellung der falschen Rechnung ist in die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme mit einzubeziehen.
11. Der Leistungsempfänger hat seinen Anspruch auf Erstattung einer unzutreffend in Rechnung gestellten und rechtsgrundlos gezahlten Umsatzsteuer regelmäßig zunächst zivilrechtlich gegenüber dem Leistenden geltend zu machen. Der Direktanspruch kann daher nur nachrangig gegenüber dem Verfahren zur Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG zum Tragen kommen. Von einer von vornherein unmöglichen oder übermäßig erschwerten Erstattung durch den Leistenden ist regelmäßig nur im Fall eines bereits mangels Masse abgelehnten Insolvenzantrages über dessen Vermögen auszugehen. Die bloße Zahlungsunfähigkeit des Leistenden im Sinne der InsO genügt dafür nicht. Im Fall eines vorliegenden Insolvenzantrages bzw. eines laufenden Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Leistenden besteht für den Leistungsempfänger noch Aussicht, den geltend gemachten Anspruch in Höhe der Quote teilweise zu erhalten. Ein Direktanspruch kann dann ggf. nur in Höhe der Differenz zwischen dem Erstattungsanspruch gegenüber dem Leistenden und der erhaltenen Quote entstehen. Über den Direktanspruch kann – unter Berücksichtigung der Rn. 17 und 18 unten – daher nach Anmeldung der Forderungen zur Tabelle erst entschieden werden, wenn das Insolvenzverfahren abgeschlossen und ggf. die Quote zugeteilt ist. Sofern in einem laufenden Insolvenzverfahren keine Anmeldung der Forderung zur Tabelle mehr möglich ist, sind die Gründe hierfür bei der Billigkeitsentscheidung über den Direktanspruch zu berücksichtigen.
12. Über einen geltend gemachten Direktanspruch kann nicht entschieden werden, solange noch eine Inanspruchnahme des Fiskus durch den Leistenden aufgrund einer Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG rechtlich möglich ist. Daher kann z. B. im Insolvenzverfahren regelmäßig erst nach Abschluss des Insolvenzverfahrens über den Direktanspruch entschieden werden. Denn durch das Insolvenzver-

fahren bleibt der Schuldner (hier Leistender) weiterhin Steuerschuldner. Er verliert lediglich das Verfügungs- und Verwaltungsrecht über sein Vermögen, ihm verbleibt aber die Rechtsinhaberschaft, und er ist im Fall einer Berichtigung Rechtsträger des Erstattungsanspruchs.

13. Der Direktanspruch gegenüber dem Fiskus ist in der Weise akzessorisch zu dem Anspruch des Leistungsempfängers gegenüber seinem Vertragspartner (dem Leistenden), dass ein Direktanspruch gegenüber dem Fiskus ausscheidet, wenn der Anspruch des Leistungsempfängers gegen den Leistenden aufgrund einer zivilrechtlichen Verjährung dieses Anspruchs (z. B. nach § 195 BGB) nicht mehr durchgesetzt werden kann. Auch wenn eine Bruttopreisvereinbarung über die Leistung abgeschlossen worden ist, scheidet ein Direktanspruch aus, da es in diesem Fall schon grundlegend an einem Anspruch des Leistungsempfängers gegenüber dem Leistenden fehlt. Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH ist zivilrechtlich der vom Unternehmer für seine Leistung geforderte und vom Leistungsempfänger geschuldete Preis grundsätzlich ein Bruttopreis, wenn die Vertragsparteien keinen Nettopreis vereinbart haben, wofür auch ein Handelsbrauch oder eine Verkehrssitte maßgeblich sein kann (vgl. BGH-Urteil vom 28. Februar 2002, I ZR 318/99, m.w.N.).
14. Es obliegt dem den Direktanspruch begehrenden Leistungsempfänger nachzuweisen, dass der zivilrechtliche Anspruch gegenüber dem Leistenden (weiterhin) besteht und es unmöglich oder übermäßig erschwert ist, die Erstattung der irrtümlich in Rechnung gestellten und rechtsgrundlos gezahlten Umsatzsteuer vom Leistenden zu erlangen.
15. Weiterhin kann ein Direktanspruch nur entstehen, wenn der Rechnungsaussteller tatsächlich eine Leistung erbracht hat (bzw. im Fall einer Anzahlungsrechnung zweifelsfrei erbringen wollte), für die mangels Steuerbarkeit oder aufgrund einer Steuerfreiheit oder Steuersatzermäßigung die in der Rechnung ausgewiesene Steuer (in dieser Höhe) nicht gesetzlich entstanden ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2019, V R 50/16, oben Rn. 7). Damit genügt für den Direktanspruch der bloße Steuerausweis in einer Rechnung nicht, er kann daher in Fällen des § 14c Abs. 2 UStG nicht entstehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 30. Juni 2015, VII R 42/14, oben Rn. 6).
16. Außerdem müssen auch die übrigen für einen Vorsteuerabzug geltenden Voraussetzungen erfüllt sein. Insbesondere muss die Leistung für das Unternehmen des Unternehmers bezogen worden sein und die ausgestellte Rechnung muss – außerhalb des Steuerausweises – ansonsten nach den umsatzsteuerlichen Anforderungen (vgl. Abschn. 15.2a UStAE) ordnungsmäßig sein (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2019, V R 50/16, oben Rn. 7). Ein Ausschlussgrund für einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 bis 4 UStG ist

allerdings für das Entstehen eines Direktanspruchs unbeachtlich, da der Leistungsempfänger bei einer korrekten Rechnungsstellung nicht mit Umsatzsteuer belastet gewesen wäre.

17. Weiterhin scheidet ein Direktanspruch in Fällen aus, in denen der Fiskus nicht oder nicht mehr bereichert ist. Hat der Fiskus den abgeführten Steuerbetrag etwa aufgrund einer Rechnungsberichtigung im Verfahren nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG bereits an den Leistenden zurückgezahlt, kann der Leistungsempfänger jedenfalls in Fällen, in denen das Finanzamt zu dieser Erstattung verpflichtet gewesen ist, keinen eigenen Direktanspruch mehr erfolgreich geltend machen (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 30. Juni 2015, VII R 30/14, oben Rn. 5).
18. Gleiches gilt, wenn und insoweit der Leistende die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt hat (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007, V R 27/05, oben Rn. 3). Damit kann ein Direktanspruch nicht entstehen, wenn der Leistende die fragliche Umsatzsteuer nicht angemeldet hat (z. B. in Schätzungsfällen, in denen nicht sicher ist, ob die Schätzung auch den fraglichen Steuerbetrag umfasst) oder in Fällen von Steuerrückständen, bei denen unsicher ist, ob und inwieweit die geleisteten Zahlungen die Umsatzsteuer aus den fraglichen Rechnungen umfassen.
19. Auch soweit der Leistende im Fall einer Erklärung der Umsätze gleichzeitig Vorsteuerbeträge aus Rechnungen Dritter abzieht, denen keine Leistungen zugrunde lagen, scheidet ein Direktanspruch aus (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 2008, XI R 57/06, oben Rn. 4).
20. Unabhängig von den vorgenannten Anforderungen kann ein Direktanspruch nicht entstehen, sofern der Leistungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Leistungsbezug an einem Umsatz im Sinne von § 25f UStG beteiligt.

III.

Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 12. April 2022 – III C 2 – S 7300/20/10001 :005 (2022/0384459), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird in Abschnitt 15.11 nach Absatz 7 folgender Absatz 8 angefügt:

„(8) ¹In der Rechtsprechung wurde das sich aus dem Unionsrecht ergebende Rechtsinstrument des Direktanspruchs in der Umsatzsteuer entwickelt (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 3. 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken). ²Danach kann ein Leistungsempfänger unter bestimmten Voraussetzungen über eine Billigkeitsmaßnahme die Erstattung einer rechtsgrundlos an den Leistenden gezahlten Umsatzsteuer direkt

vom Fiskus (statt vom Leistenden) verlangen, vgl. BMF-Schreiben vom 12. 4. 2022, BStBl I S. xxx.“

IV.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.