

# HOLGER BOCK

Steuerberater

Heinzestr. 31 – 31061 Alfeld

Tel.: 05181 / 90 01 70 - Fax: 05181 / 90 01 71

[info@stb-bock.de](mailto:info@stb-bock.de)

[www.stb-bock.de](http://www.stb-bock.de)

Dieses Arbeitsblatt soll nur erste Hinweise geben und erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl es mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.

## Merkblatt

### Umsatzsteuer-Steuerschuldnerschaft

#### Inhalt

#### **1 Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers**

- 1.1 Einleitung
- 1.2 Worum geht es in der Regelung?

#### **2 Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen**

- 2.1 Welche Leistungen sind betroffen?
- 2.2 Wer schuldet die Umsatzsteuer?
- 2.3 Wann entsteht die Umsatzsteuer?
- 2.4 Was ist Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer?

#### **3 Umsätze in der Baubranche**

- 3.1 Welche Leistungen sind betroffen?
- 3.2 Wer schuldet die Umsatzsteuer?
- 3.3 Wann kehren Bauleistungen die Steuerschuldnerschaft nicht um?
- 3.4 Juristische Personen des öffentlichen Rechts
- 3.5 Was tun bei einem Irrtum bezüglich der Steuerschuldnerschaft?

- 3.6 Wann entsteht die Umsatzsteuer?
- 3.7 Sonderregel bei Anzahlungen
- 3.8 Wann kann der Empfänger die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen?
- 3.9 Wonach bemisst sich die Umsatzsteuer?
- 3.10 Formale Anforderungen

#### **4 Umsätze der Gebäudereiniger**

- 4.1 Welche Leistungen sind betroffen?
- 4.2 Wer schuldet die Umsatzsteuer?
- 4.3 Wann entsteht die Umsatzsteuer?

#### **5 Lieferung von Handys und Schaltkreisen**

#### **6 Lieferung bestimmter Metalle**

#### **7 Sicherungsübereignung**

#### **8 Weitere Anwendungsbereiche**

#### **9 Was ist für die Buchhaltung zu beachten?**

- 9.1 Aus der Sicht des Leistenden
- 9.2 Aus der Sicht des Leistungsempfängers
- 9.3 Risiken des Reverse-Charge-Verfahrens

# 1 Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

## 1.1 Einleitung

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren), die in diesem Merkblatt mit Blick auf die rechtssichere Anwendung im Unternehmensalltag ausführlich beschrieben wird, hat der Gesetzgeber seit ihrer Einführung im Jahr 2004 auf immer mehr Bereiche des Geschäftslebens ausgedehnt:

- Seit 2004 schuldet bei Grundstücksübertragungen und im Baubereich nicht mehr der leistende Unternehmer die Steuer, sondern der Leistungsempfänger. Betroffen sind alle steuerpflichtigen Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, und bestimmte Bauleistungen.
- 2011 sind ferner Risikobranchen wie Gebäudereiniger sowie der Verkauf von Industrieschrott, Altmetallen, sonstigen Abfallstoffen sowie Gold dazugekommen. Neben den Handys dehnte sich die Regelung auch auf integrierte Schaltkreise aus.
- Im Jahr 2013 kamen schließlich noch Lieferungen von Gas (über das Erdgasnetz) und von Elektrizität durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen anderen Unternehmer hinzu, sofern dieser selbst derartige Leistungen erbringt. Im Gegenzug wurden Personenbeförderungsleistungen mit allen Landfahrzeugen aus der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wieder ausgenommen.

Diese Sonderregelung führt meist dazu, dass Unternehmen ihre innerbetrieblichen Abläufe und Kassensysteme umstellen müssen - etwa um Rechnungen ohne Umsatzsteuer an Geschäftskunden auszustellen.

## 1.2 Worum geht es in der Regelung?

Das Reverse-Charge-Verfahren unterscheidet sich grundlegend von der üblichen Vorgehensweise, wenn Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführen.

- **Regelfall:** Der Unternehmer erteilt eine Rechnung mit Umsatzsteuer und führt den Umsatzsteuerbetrag an das Finanzamt ab. Der Kunde kann diesen Betrag - sofern er selbst umsatzsteuerpflichtige Leistungen ausführt - als Vorsteuer geltend machen, so dass er finanziell nicht belastet ist.
- **Umkehrfall:** Der ausführende Unternehmer erhält die Umsatzsteuer erst gar nicht. Denn der Unternehmer, der die Leistung empfängt, muss diese sofort an das Finanzamt überweisen und darf dem Leistenden nur den Nettobetrag bezahlen. Parallel meldet er die Umsatzsteuer in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung an und kann - sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist - den Betrag als Vorsteuer geltend machen. Somit fließen aus dem Geschäft insgesamt keine Gelder an das Finanzamt.

Dies soll Missbräuche in besonders betrugsanfälligen Branchen verhindern. Dort wird die Umsatzsteuer dem Abnehmer oft in Rechnung gestellt, von diesem auch als Vorsteuer abgezogen, vom liefernden Unternehmer aber nicht an den Fiskus abgeführt. Und wegen der Zahlungsunfähigkeit des liefernden Unternehmers können die Finanzämter den Umsatzsteueranspruch oft gar nicht mehr durchsetzen. Diese Gefahr entfällt bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft, da Steuerschuld und Vorsteuerabzug in der Person des Leistungsempfängers zusammenfallen.

### Hinweis

Das Reverse-Charge-Verfahren gilt generell nicht bei Lieferungen an Nichtunternehmer - unabhängig von der Höhe des Rechnungsbetrags und der Art der Leistung -, so dass die Umsatzsteuer bei Privatkunden weiterhin einzufordern ist. Außerdem gilt das Reverse-Charge-Verfahren generell nicht, wenn **leistende Unternehmer** als Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG begünstigt sind. Bei derartigen Unternehmern,

- deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 17.500 € betragen haben und
- im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen werden,

entsteht keine Umsatzsteuer, die an das Finanzamt abzuführen ist. Folgerichtig kann es auch nicht zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft kommen.

Das gilt auch bei denjenigen Unternehmern, die zulässigerweise Leistungen erbringen, die nach den besonderen Regelungen der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) besteuert werden. Zwar muss hier der differenzbesteuernde leistende Unternehmer die Umsatzsteuer, die sich nach den Vorschriften über die Differenzbesteuerung ergibt, an das für ihn zuständige Finanzamt zahlen. Zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft kommt es dann jedoch nicht.

## 2 Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

### 2.1 Welche Leistungen sind betroffen?

Zu den Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, gehören insbesondere Umsätze aus

- der Veräußerung von unbebauten und bebauten Grundstücken,
- der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten,
- der Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,
- der Lieferung von errichteten Gebäuden auf fremdem Boden nach Ablauf ihrer Miet- oder Pachtzeit sowie

- der Übertragung eines Betriebsgrundstücks, wenn damit eine drohende Enteignung vermieden werden kann.

Grundsätzlich sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, umsatzsteuerfrei. Denn sonst würden bei den an sich schon kostspieligen Grundstücksverkäufen 19 % Umsatzsteuer fällig werden. So beträgt die Zahllast - in Abhängigkeit vom jeweiligen Bundesland - zwischen 3,5 % und 6,5 %.

Allerdings kann der Verkäufer auf die Steuerbefreiung verzichten (**Option zur Umsatzsteuerpflicht**), wenn der Käufer Unternehmer ist. Dann ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung im notariell beurkundeten Kaufvertrag zu erklären. Darin ist zusätzlich zu vermerken, dass die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergeht. Dieser Kaufvertrag ersetzt die Rechnung des Verkäufers, wenn er alle Angaben enthält, die in eine ordnungsgemäße Rechnung gehören (siehe auch Punkt 3.10).

#### Beispiel

Ein Unternehmer verkauft ein Grundstück an einen Erwerber, der ebenfalls Unternehmer ist. Auf die Steuerbefreiung der Grundstückslieferung wird im notariell beurkundeten Kaufvertrag verzichtet. Dadurch wird die Grundstückslieferung umsatzsteuerpflichtig. Als Leistungsempfänger schuldet der Käufer dem Finanzamt die Umsatzsteuer, so wie es im Kaufvertrag auch ausdrücklich geregelt ist.

Sollte die Option zur Umsatzsteuerpflicht im Kaufvertrag nicht erklärt worden sein, lässt die Finanzverwaltung eine (spätere) notariell beurkundete Vertragsergänzung oder -änderung zu.

Der Weiterverkauf von Inventargegenständen ist dagegen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, so dass hier keine Option in Betracht kommt. Der Leistende muss also in der Rechnung die Umsatzsteuer ausweisen und der Käufer muss sie - wie bisher - zahlen. Gegebenenfalls kann er die Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er hierzu berechtigt ist.

## 2.2 Wer schuldet die Umsatzsteuer?

Der Leistungsempfänger ist bei den unter Punkt 2.1 aufgeführten Umsätzen nur dann Schuldner der Umsatzsteuer, wenn er **Unternehmer** oder eine **juristische Person des öffentlichen Rechts** ist. Dies gilt sowohl für im Inland als auch für im Ausland ansässige Leistungsempfänger. Auch Kleinunternehmer, pauschalversteuernde Land- und Forstwirte und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen, schulden die Steuer nach § 13b UStG, wenn sie Leistungsempfänger einer Leistung sind, für die das Gesetz den Übergang der Steuerschuldnerschaft anordnet. Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich **nur auf Umsätze, die den unternehmerischen Bereich des Leistungs-**

**empfängers** betreffen, nicht jedoch auf Umsätze im nichtunternehmerischen Bereich. Hier ist ein Verzicht auf die Befreiung von der Umsatzsteuer ausgeschlossen!

## 2.3 Wann entsteht die Umsatzsteuer?

Bei Grundstücksumsätzen, bei denen zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, entsteht die Steuer mit dem **Ausstellen der Rechnung**, jedoch spätestens mit **Ab-  
lauf des auf die Leistungsausführung folgenden Monats** (das heißt mit dem Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten). Dieser Entstehungszeitpunkt gilt auch für die übrigen Branchen, bei denen sich die Steuerschuldnerschaft umkehrt.

#### Hinweis

Der Notarvertrag ersetzt eine Rechnung, wenn er alle Angaben einer ordnungsgemäßen Rechnung (allerdings ohne offen ausgewiesene Umsatzsteuer) enthält. Dann entsteht die Umsatzsteuer beim Leistungsempfänger bereits mit Abschluss des Kaufvertrags, obwohl er das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück erst viel später erhält (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten).

Bei Anzahlungen gelten Sonderregelungen, die im Zusammenhang mit den Bauleistungen in Punkt 3.8 beschrieben werden.

## 2.4 Was ist Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer?

Eine Besonderheit ist zu beachten, wenn es um die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer geht. Diese richtet sich nach der Gegenleistung des Käufers, also danach, was er vertragsgemäß schuldet. Da die Umsatzsteuer aber durch die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nicht mehr an den Verkäufer zu zahlen ist, gehört sie nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

## 3 Umsätze in der Baubranche

Weitaus größere praktische Bedeutung hatte die Umkehr der Steuerschuldnerschaft im Baubereich. Was früher schon für ausländische Leistende gegolten hatte, wurde im April 2004 auf inländische Unternehmen übertragen. Die Neuregelung zur Steuerschuldnerschaft ersetzt allerdings nicht die Bauabzugsteuer, sondern tritt neben sie. Anders als bei der Bauabzugsteuer gibt es jedoch kein Freistellungsverfahren. Den Begriff der Bauleistung legt die Finanzverwaltung bei der Bauabzugsteuer und bei der Umkehr der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger weitgehend gleich aus.

### 3.1 Welche Leistungen sind betroffen?

Der Begriff „bestimmte Bauleistungen“ umfasst sämtliche **Leistungen, die sich auf die Substanz eines**

**Bauwerks auswirken**, sei es als Substanzerweiterung, -verbesserung, -beseitigung oder -erhaltung. Zu den Erhaltungsaufwendungen zählen auch **künstlerische Leistungen** an Bauwerken. Dies gilt allerdings nur, wenn sie sich unmittelbar auf die Substanz auswirken und der Künstler seine Arbeit als eigene Leistung schuldet. Stellt er hingegen nur Ideen oder Planungen zur Verfügung oder überwacht er nur die Ausführungen eines Dritten, liegen keine Bauleistungen vor.

**Reinigungsvorgänge** werden dann erfasst, wenn sie die Oberfläche verändern, beispielsweise beim Abschleifen oder Sandstrahlen einer Fassade.

Auch bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung oder Instandhaltung dienen oder die Bauwerke ändern oder beseitigen, schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer.

Jedoch gibt es eine **Bagatellgrenze**: Einzelne Reparatur- und Wartungsarbeiten an Bauwerken, die unter einem **(Netto-)Entgelt von 500 €** liegen, gehören nicht dazu (siehe auch Punkt 3.3).

#### Hinweis

Die Finanzverwaltung führt im Anwendungserlass zum Umsatzsteuergesetz einen umfangreichen Positiv- und Negativkatalog auf. Da es in der Praxis immer wieder zu Zweifelsfragen kommt, hat das Bundesfinanzministerium (BMF) Erlasse zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers im Baubereich veröffentlicht. Dennoch ist es zur Vermeidung empfindlicher Nachteile ratsam, auf die Unterstützung eines Steuerberaters zu setzen.

Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst nicht nur **Gebäude**, sondern darüber hinaus auch **Brücken, Straßen oder Tunnel**. Ebenso zu diesen Bauleistungen gehört der **Einbau** von

- Fenstern und Türen,
- Bodenbelägen,
- Aufzügen und Rolltreppen sowie
- Heizungsanlagen.

Hinzu kommen **Einrichtungsgegenstände**, wenn sie **mit einem Gebäude fest verbunden** sind, wie beispielsweise Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen.

Des Weiteren werden dazugerechnet

- die Installation einer Lichtwerbeanlage,
- die Dachbegrünung eines Bauwerks oder
- der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen.

Übrigens: Die **Hausanschlusskosten** umfassen in der Regel Erdarbeiten, Mauerdurchbruch, Installation des Hausanschlusskastens und die Verlegung des Hausanschlusskabels vom Netz des Elektrizitätsversorgungsunternehmens bis zum Hausanschlusskasten.

#### Hinweis

Obwohl das Umsatzsteuergesetz nicht ausdrücklich auf den Bauleistungsbegriff für die Bauabzugsteuer nach dem Einkommensteuergesetz Bezug nimmt, ist der Begriff der Bauleistung weitgehend gleich auszulegen.

Dementsprechend sind die in § 1 Abs. 2 und § 2 der Baubetriebe-Verordnung genannten Leistungen regelmäßig Bauleistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, wenn sie mit einem Grundstück zusammenhängen.

#### Beispiel

Ein Bauunternehmer erstellt für einen Auftraggeber einen Anbau an dessen Gebäude. Hierbei beauftragt er einen Schreiner, die Fenster zu liefern und einzubauen. Der Schreiner erbringt mit seiner Leistung eine inländische steuerpflichtige Werklieferung an den Bauunternehmer. Es handelt sich um eine Bauleistung im Sinne von § 13b UStG.

#### Hinweis

Unternehmer, die nachhaltig Bauleistungen im Sinne der neuen Vorschrift erbringen, stehen vor dem Problem, rechtsverbindlich herausfinden zu müssen, ob ihr Leistungsempfänger (Kunde) ebenfalls Bauunternehmer im Sinne dieser Vorschrift ist. Nun ist dies je nach Auftrag mehr oder minder schwer zu erkennen. Hier bieten sich folgende Handlungsalternativen an:

Sind Kunden erkennbar **Unternehmer der Baubranche**, kann nur geraten werden, sich von diesen die Freistellungsbescheinigung vorlegen zu lassen. Darüber hinaus wird es zukünftig noch eine weitere Bescheinigung für umsatzsteuerliche Zwecke geben (siehe Punkt 3.2.2). Im Zweifelsfall raten wir deshalb, darauf zu bestehen, dass auch diese Bescheinigung vorgelegt wird.

### 3.1.1 Welche Ausnahmen gelten?

Ausdrücklich ausgenommen sind **Planungs- und Überwachungsleistungen**, wie die von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren sowie Labordienstleistern (die beispielsweise Baustoffe chemisch analysieren) oder reine Leistungen zur Bauüberwachung, zur Prüfung von Bauabrechnungen und zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben.

Weiterhin schuldet der Leistungsempfänger bei folgenden Leistungen nicht die Umsatzsteuer, soweit diese nicht als Nebenleistung zu einer Hauptleistung zu behandeln sind (siehe Punkt 3.1.2):

- Materiallieferungen (beispielsweise durch Baustoffhändler oder Baumärkte)
- Anliefern von Beton (nicht aber, wenn der Beton durch den Anliefernden auch fachgerecht verarbeitet wird)

- Lieferungen von Wasser und Energie
- Zurverfügungstellen von Betonpumpen und anderen Baugeräten
- Vermietung von Ladekränen, Hubarbeitsbühnen, Lkws etc.
- Aufstellen von Material- und Bürocontainern, mobilen Toilettenhäusern, Gerüstbau
- Aufstellen von Messeständen
- Entsorgung von Baumaterialien (Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer)
- Anlegen von Bepflanzungen und deren Pflege (Ausnahme: Dachbegrünungen)
- Einbau von Einrichtungsgegenständen, sofern diese **ohne größeren Aufwand** mit dem Bauwerk verbunden oder wieder getrennt werden können
- Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen
- bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen
- **Reparatur- und Wartungsarbeiten** an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, wenn das **Nettoentgelt** für den **einzelnen Umsatz** oder die **einzelne Leistung nicht mehr als 500 €** beträgt (Kleinreparaturvorschrift)

#### Hinweis

Die Erleichterung durch diese **Bagatellgrenze** gilt aber **nur für Reparaturen und Wartungsarbeiten**, so dass die Herstellung der gemauerten Hundehütte für den Wachhund auf dem Firmengelände zur Steuerschuldnerschaft führt, selbst wenn der Rechnungsbetrag unter 500 € (netto) liegt.

### 3.1.2 Wie werden gemischte Leistungen behandelt?

Werden mehrere Leistungen erbracht, bei denen es sich nur teilweise um Bauleistungen handelt, kommt es darauf an, welche Leistung im Vordergrund steht. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers greift nur, wenn die Bauleistung als Hauptleistung anzusehen ist. Die Nebenleistungen teilen dann jeweils das Schicksal der Hauptleistung! Eine Gesamtleistung wird jedoch aufgeteilt, wenn darin mehrere ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach selbständige und voneinander unabhängige Einzelleistungen zusammengefasst sind.

## 3.2 Wer schuldet die Umsatzsteuer?

Der Leistungsempfänger schuldet nur dann die Umsatzsteuer, wenn er Unternehmer ist und selbst nachhaltig Bauleistungen im Sinne der Neuregelung erbringt.

#### Hinweis

Nach der ab 01.10.2014 geltenden Fassung des Umsatzsteuergesetzes erbringt ein Unternehmer dann nachhaltig

Bauleistungen, wenn er eine vom Finanzamt erteilte gültige Bescheinigung für umsatzsteuerliche Zwecke vorlegen kann. Allerdings lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um eine solche Bescheinigung zu erhalten.

### 3.2.1 Streitpunkt Nachhaltigkeit

Die Finanzverwaltung hatte bis zum Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2013 - V R 37/10 (BStBl II 2014, S. 128) Nachhaltigkeit so definiert: Der Leistungsempfänger hat im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht, die mindestens mehr als 10 % seines steuerbaren Gesamtumsatzes betragen haben. Die 10%-Grenze war eine Ausschlussgrenze. Unternehmer, die Bauleistungen unterhalb dieser Grenze erbringen, waren danach grundsätzlich keine bauleistenden Unternehmer.

Der BFH hatte in seinem vorgenannten Urteil entschieden, dass es für die Entstehung der Steuerschuld nach § 13b UStG entgegen der im Anwendungserlass niedergelegten Verwaltungsauffassung allein darauf ankomme, ob der Leistungsempfänger eine an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits selbst für eine Bauleistung als Ausgangsleistung verwendet. Entscheidend sei allein die tatsächliche Verwendung oder die Verwendungsabsicht des Leistungsempfängers.

Mit diesem Urteil verwarf der BFH die von der Finanzverwaltung vorgenommene Nachhaltigkeitsprüfung anhand einer starren 10%-Grenze. Damit ist nach der Rechtsprechung des BFH vielmehr eine höchst individuelle Prüfung eines jeden Umsatzes vorzunehmen.

#### Beispiel

Ein Handwerker baut Fenster in ein Gebäude seines Auftraggebers ein. Es handelt sich um ein Mehrfamilienhaus, das zu Wohnzwecken vermietet ist.

In diesem Fall kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuldnerschaft, weil der Leistungsempfänger unter Umständen zwar nach alter Rechtslage als Bauunternehmer anzusehen ist, die Eingangsleistung selbst jedoch nicht für eine konkrete Bauleistung, sondern für eine Vermietungsleistung als Ausgangsumsatz verwendet. In diesem Fall muss der Handwerker eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer erstellen und die Umsatzsteuer an das für ihn zuständige Finanzamt abführen. Der Leistungsempfänger kann hieraus die Vorsteuer abziehen, wenn dessen Vermietung steuerpflichtig ist.

Die Finanzverwaltung hat sich zunächst dieser Rechtsauffassung des BFH angeschlossen und umfangreiche Übergangsregelungen formuliert. In zwei BMF-Schreiben wies die Finanzverwaltung darauf hin, dass für **Umsätze bis zum 14.02.2014** die 10%-Grenze weiterhin gilt. Erst für Umsätze nach diesem Stichtag sollen die vom BFH formulierten Rechtssätze gelten.

Allerdings hat der Gesetzgeber durch Änderung des gesetzlichen Wortlauts des § 13b UStG die alte Verwaltungsauffassung wiederhergestellt. Die alte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung wird hiermit - wie vom BFH gefordert - auf eine gesetzliche Grundlage gestellt und gilt wieder **ab 01.10.2014**. Für den **Interimszeitraum vom 14.02.2014 bis zum 01.10.2014** kommt es hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuldnerschaft ausschließlich auf die Verwendung oder die Verwendungsabsicht des Leistungsempfängers an.

#### Hinweis

Ob die Finanzverwaltung diese neuen gesetzlichen Regelungen auch für den Interimszeitraum anwenden will, ist noch unklar. Es ist somit davon auszugehen, dass der Übergang der Steuerschuldnerschaft, der nach dem Willen des Gesetzgebers Steuerausfälle vermeiden und das Leben einfacher machen soll, deutlich komplizierter wird. **Denn allein für 2014 greifen nun drei verschiedene Regelungen!**

Ob darüber hinaus die gesetzliche Neuregelung und die Frage, wann ein Unternehmer „nachhaltig“ Bauleistungen erbringt, vor den Gerichten Bestand haben wird, muss ebenfalls abgewartet werden. Denn das Gesetz enthält auch in der Neufassung keine Definition oder Erläuterung des Begriffs „nachhaltig“. Nach der Gesetzesbegründung soll ein Unternehmer dann nachhaltig Bauleistungen oder Baurägerleistungen erbringen, wenn er zumindest 10 % seines Weltumsatzes mit diesen Leistungen erbringt. Hierüber soll nun eine **weitere Bescheinigung** (neben der Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG, siehe Punkt 3.2.2) erteilt werden, um für den Leistenden und den Leistungsempfänger Klarheit zu schaffen. Das BMF mit Schreiben vom 26.08.2014 den **Vordruck USt 1 TG** veröffentlicht. In diesem Dokument wird zur Vorlage beim leistenden (Sub-)Unternehmer bescheinigt, dass z.B. nachhaltige Bauleistungen erbracht werden. Diese Bescheinigung zu beantragen kann jedem Unternehmer, der auch nur im Entferntesten Bauleistungen erbringt, nur dringend angeraten werden.

### 3.2.2 Ist die Freistellungsbescheinigung für die Bauabzugsteuer nach § 48b EStG von Bedeutung?

Bislang vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass es immer zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kommt, wenn er dem leistenden Bauunternehmer - zu umsatzsteuerlichen Zwecken, also im Zusammenhang mit der Bauleistung - eine Freistellungsbescheinigung für die Bauabzugsteuer vorlegt. Diese Freistellungsbescheinigung sei zwar nicht direkt für die Umsatz-, sondern für die Bauabzugsteuer relevant. Sie gelte aber als Nachweis, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt.

#### Hinweis

Alle von den Finanzämtern ausgestellten Freistellungsbescheinigungen werden in eine zentrale Datenbank eingestellt, so dass Unternehmer im Zweifelsfall die Möglichkeit haben, zu überprüfen, ob die vorgelegte Bescheinigung gültig ist. Den Abfragedienst erreichen Sie über den Internetauftritt des Bundeszentralamts für Steuern unter der Adresse: <https://eibe.bff-online.de>.

Diese Rechtsauffassung dürfte nach dem Urteil des BFH und nach den Änderungen des § 13b UStG ab Oktober 2014 nicht mehr haltbar sein. Das Umsatzsteuergesetz sieht nunmehr eine **eigenständige Bescheinigung** vor.

Liegt diese neue Bescheinigung vom Leistungsempfänger nicht vor, sollte die Rechnung mit Umsatzsteuer ausgestellt und mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung erklärt und bezahlt werden.

### 3.2.3 Wie werden Bauleistungen für das eigene Unternehmen behandelt?

Wenn ein Bauunternehmer selbst Empfänger einer Bauleistung ist, wird er auch dann als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er durch den Bauauftrag selbst keine unmittelbaren Umsätze für sein Unternehmen erzielt. Es reicht aus, wenn die bezogene Eingangsleistung, für die er die Steuer schuldet, seinen unternehmerischen Bereich „Bauleistungen“ betrifft.

#### Beispiel

Unternehmer A beauftragt den Bauunternehmer B mit dem Einbau einer Heizungsanlage in sein Bürogebäude. Auch Unternehmer A erbringt regelmäßig Bauleistungen. Der Einbau der Heizungsanlage durch B ist eine Bauleistung im Sinne dieser Vorschrift. Steuerschuldner ist A, weil er selbst Bauleistungen erbringt. Unbeachtlich ist, dass der von B erbrachte Einbau nicht mit einem Bauauftrag des Unternehmers A unmittelbar zusammenhängt. Es reicht aus, dass dieser Bauauftrag des Bauunternehmers B dem Unternehmen des A zugutekommt.

### 3.2.4 Wie werden Bauleistungen für andere unternehmerische Bereiche oder für den Privatbereich behandelt?

Erfüllt der Leistungsempfänger die Voraussetzungen für die Steuerschuldnerschaft, dann gilt unseres Erachtens die Regelung auch dann, wenn er Leistungen für einen Bereich erhält, der nicht unmittelbar mit Bauleistungen zusammenhängt. Zur Sicherheit sollte jedoch eine klarstellende Vereinbarung getroffen werden (siehe Punkt 3.5)

#### Beispiel

Ein Dachdeckermeister beauftragt einen Bauunternehmer mit der Erstellung eines Anbaus an seinem privatgenutzten Einfamilienhaus sowie an einem weiteren, von ihm zu

Wohnzwecken vermieteten Mehrfamilienhaus. Die Erstellung des Anbaus durch einen Bauunternehmer ist eine Werklieferung im Sinne der Vorschrift. Als Dachdeckermeister erbringt er nachhaltig Bauleistungen, allerdings hat er diese Eingangsleistungen nicht für sein Bauunternehmen bezogen. Der BFH hat hierzu entschieden, dass in diesen Fällen kein Übergang der Steuerschuldnerschaft erfolgt. Ob dies nach der ab 01.10.2014 geltenden Rechtslage anders zu beurteilen ist, kann noch nicht abgeschätzt werden.

#### Hinweis

Wenn Sie den sicheren Weg gehen wollen, sollten Sie eine schriftliche Vereinbarung über den Übergang der Steuerschuldnerschaft schließen. In diesem Fall ist der Leistungsempfänger (hier: der Dachdeckermeister) verpflichtet, die Umsatzsteuer an sein Finanzamt zu zahlen. Ein Vorsteuerabzug steht ihm hier wegen dem Bezug zur privaten Sphäre bzw. zu steuerfreien Ausgangsumsätzen nicht zu.

### 3.3 Wann kehren Bauleistungen die Steuerschuldnerschaft nicht um?

Da der Leistungsempfänger selbst Bauleistungen erbringen muss, gilt das Reverse-Charge-Verfahren **weder für Nichtunternehmer (Privatpersonen) noch für Unternehmer mit anderen als den vorgenannten Umsätzen:**

- Dazu zählen beispielsweise **Bauträger**, die ausschließlich Umsätze erbringen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, oder **Wohnungsbau-gesellschaften** und **Vermieter**, die nur umsatzsteuerfreie Vermietungsleistungen erbringen.
- **Wohnungseigentümergeinschaften** sind als Leistungsempfänger ebenfalls keine Steuerschuldner, wenn sie ihre Leistungen als steuerfreie Leistungen der Eigentümergeinschaft an die einzelnen Wohnungseigentümer weitergeben.

#### Hinweis

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt dagegen sehr wohl für **Kleinunternehmer**, die regelmäßig keine Umsatzsteuer auf ihre Umsätze erheben, und für **Land- und Forstwirte**, die ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen besteuern.

### 3.4 Juristische Personen des öffentlichen Rechts

Ist der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art unternehmerisch tätig wird, ist sie nur dann Steuerschuldnerin, wenn sie tatsächlich nachhaltig Bauleistungen erbringt. Erbringt die öffentliche Hand als Leistungsempfänger **Bauleistungen im hoheitlichen Bereich**, bleibt es bei der alten Regelung und der leistende Bauunternehmer muss weiter die Umsatz-

steuer zahlen. In Anbetracht der schleppenden Zahlungsweise vieler Kommunen ist dies keine erfreuliche Einschränkung!

### 3.5 Was tun bei einem Irrtum bezüglich der Steuerschuldnerschaft?

Falls von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgegangen wurde, obwohl die Voraussetzungen fraglich waren, oder falls sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen gar nicht gegeben waren, haben die Finanzämter die fehlerhafte Handhabung **bis Mitte Februar 2014** nicht beanstandet, wenn sich beide Vertragsparteien einig waren und die Umsatzsteuer in korrekter Höhe abgeführt wurde.

Für Zeiträume **ab dem 01.10.2014** ist diese Kulanzregelung sogar im Gesetz verankert. Es enthält nunmehr die Anordnung, dass der Leistungsempfänger als Steuerschuldner gilt, wenn beide Vertragsparteien übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuld ausgegangen sind, auch wenn sich diese Annahme im Nachhinein als unrichtig herausstellen sollte. Dies soll unter der Prämisse gelten, dass „keine Steuerausfälle entstehen“.

Für den **Interimszeitraum** vom 14.02.2014 bis 01.10.2014 gilt, dass der leistende Unternehmer berechtigt ist, die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger nachzufordern. Die Umsatzsteuererstattung macht das Finanzamt aber davon abhängig, dass der leistende Unternehmer seinen Anspruch auf Nachzahlung an sein Finanzamt abtritt (siehe Punkt 3.5).

#### Hinweis

Bestehen Sie darauf, dass Ihr Vertragspartner Ihnen eine **Bescheinigung nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG** vorlegt, um Ihr Haftungsrisiko zu verringern. Die Bescheinigung muss Ihnen vor dem Beginn der Arbeiten (Leistung) vorliegen.

Wenn Sie übereinstimmend mit Ihrem Vertragspartner der Auffassung sind, dass § 13b UStG anzuwenden ist, sollten Sie dies unbedingt zu Nachweiszwecken **schriftlich dokumentieren**. Nur so können Sie im Vorfeld sicherstellen, dass das Finanzamt die Umsatzsteuer bei Ihnen als leistendem Unternehmer nicht nachfordert, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Voraussetzungen für einen Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht erfüllt waren.

Erbringt ein Unternehmer eine Leistung, die keine Bauleistung ist, jedoch in der Rechnung als solche bezeichnet wird, ist der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner für diesen Umsatz.

### 3.5.1 Abtretung des Nachzahlungsanspruchs an das Finanzamt

Seit Mitte Februar 2014 sind die Finanzämter verpflichtet, die Umsatzsteuer, die ein Leistungsempfänger fälschlicherweise nach § 13b UStG angemeldet und abgeführt hat, auf Antrag des Leistungsempfängers an diesen zu erstatten. In diesen Fällen steht das Finanzamt vor dem Problem, dass der leistende Unternehmer in die Pflicht genommen werden muss. Nach einer Anweisung des BMF handhaben die Finanzämter das künftig wie folgt:

- Lässt sich der Leistungsempfänger, der fälschlicherweise § 13b UStG angewendet hat, die Umsatzsteuer erstatten, ist der leistende Unternehmer, der bislang keine Umsatzsteuer von seinem Vertragspartner erhalten und folglich auch nicht an sein Finanzamt abgeführt hat, berechtigt, diese vom Leistungsempfänger nachzufordern. Daher müsste der Leistungsempfänger, der seine nach § 13b UStG zu Unrecht abgeführte Steuer zurückerhält, diese an seinen Vertragspartner ausbezahlen, damit dieser sie an sein Finanzamt entrichten kann.
- Um sicherzustellen, dass es in diesen Fällen nicht dazu kommt, dass eine Steuerzahlung „vergessen“ wird, will die Finanzverwaltung die Umsatzsteuererstattung davon abhängig machen, **dass der leistende Unternehmer seinen Anspruch auf Nachzahlung gegenüber seinem Vertragspartner an sein Finanzamt abtritt**. Dann kommt es im Ergebnis nicht zu einem Hin- und Herzahlen zwischen Finanzämtern und den Steuerpflichtigen: Im Wege der Aufrechnung können die Umsatzsteuerschuld sowie der Rückzahlungsanspruch verrechnet werden.
- Das Finanzamt wird den leistenden Unternehmer unverzüglich darüber informieren, dass der Leistungsempfänger die Rückzahlung der Steuer beantragt hat und dass die Umsatzsteuer infolgedessen nunmehr von ihm geschuldet wird. Auch wird das Finanzamt ihm mitteilen, dass er seine Steuerschuld durch Abtretung seiner Forderung gegen den Vertragspartner begleichen kann.

#### Hinweis

Wenn Sie als leistender Unternehmer in einem solchen Fall in Anspruch genommen werden, raten wir Ihnen dringend, mit dem Finanzamt eine entsprechende Abtretungsvereinbarung zu schließen.

- Dem Leistungsempfänger muss klar sein, dass er die Umsatzsteuer, die er erstattet bekommen möchte, schlussendlich nicht behalten darf. Denn selbst wenn aus dem Vertrag die richtigen Rechtsfolgen gezogen worden wären und er keine Umsatzsteuer gemäß § 13b UStG an sein Finanzamt abgeführt hätte, so hätte er die Umsatzsteuer doch an seinen Vertragspartner ausgezahlt, und dieser hätte die Steuer dann im „normalen“ Voranmeldungsverfahren an sein Finanzamt entrichtet. Im Ergebnis bleibt

es daher dabei, dass aus dem Hin- und Herzahlen von zu Unrecht entrichteter Umsatzsteuer kein Profit erwirtschaftet werden kann.

#### Hinweis

Ob dies allerdings auch dann in der Art und Weise durchgeführt wird, wenn dem Finanzamt des Leistungsempfängers eigene Ansprüche zur Aufrechnung zustehen, bleibt abzuwarten. Hierzu hat sich das BMF erwartungsgemäß nicht geäußert. Im Ergebnis verbleibt daher ein gewisses Risiko, dass schlussendlich eine Doppelzahlung der Umsatzsteuer mit wertlosem Regressanspruch drohen könnte. Der Streit um die Erstattung von zu viel oder zu wenig gezahlter Umsatzsteuer würde dann auf die privatrechtliche Ebene der Vertragsparteien verlagert. Dort bleibt der eine dann dem Insolvenzrisiko des anderen ausgesetzt. Die Anweisung des BMF zur Aufrechnung ist begrüßenswert in den Fällen, in denen sonst „alles in Ordnung“ ist. Die wirklichen Problemfälle werden hiervon nicht erfasst. Jeder Unternehmer, der sich im Dunstkreis des § 13b UStG bewegt, ist daher klug beraten, einen möglichst sicheren Weg zu wählen. Bitte vereinbaren Sie in allen Zweifelsfällen einen Beratungstermin mit uns!

### 3.6 Wann entsteht die Umsatzsteuer?

Die Umsatzsteuer entsteht mit der Rechnungsausstellung, spätestens jedoch mit Ablauf des folgenden Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde.

#### Beispiel

Ein Installateurmeister baut am 16.05.2014 für seinen Auftraggeber eine Heizungsanlage im Neubau eines Einfamilienhauses ein. Der Auftraggeber ist selbst als Bauunternehmer tätig und erbringt regelmäßig Bauleistungen. Es handelt sich nicht um das private Einfamilienhaus des Auftraggebers, sondern um ein Einfamilienhaus, das er im Kundenauftrag schlüsselfertig baut. Die Rechnung über diesen steuerpflichtigen Umsatz erstellt der Installateur am 29.06.2014. Der Auftraggeber erhält die Rechnung am 02.07.2014. Er gibt monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab.

Der Einbau der Heizungsanlage ist eine Werklieferung des Installateurs, die auch nach der Rechtsprechung des BFH unter die Neuregelung fällt, denn der Auftraggeber ist ein Unternehmer, der selbst Bauleistungen erbringt. Steuerschuldner für diesen Umsatz ist der Bauunternehmer als Leistungsempfänger. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Rechnung ausgestellt wurde, also mit Ablauf des Monats Juni 2014.

Folglich muss das Bauunternehmen den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Juni 2014 anmelden. Unbeachtlich ist, dass die Rechnung dem Bauunternehmer erst im Juli 2014 zugegangen ist.



**Abwandlung**

Die Rechnung über den Umsatz wird erst am 06.08.2014 erstellt. Sie geht dem Bauunternehmer am 08.08.2014 zu. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Monats, der dem Monat folgt, in dem die Leistung ausgeführt wurde, das ist mit Ablauf des Monats Juni 2014.

Der Bauunternehmer hat den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung Juni 2014 anzumelden. Unbeachtlich ist, dass die Rechnung erst im August 2014 ausgestellt wurde und bei ihm angekommen ist. Er muss eine korrigierte Voranmeldung für den Monat Juni abgeben, sofern keine Dauerfristverlängerung vorliegt.

**3.7 Sonderregel bei Anzahlungen**

Wird jedoch das Entgelt oder ein Teilentgelt vereinbart, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer - unabhängig von der Höhe - mit **Ablauf des Voranmeldungszeitraums**, in dem die **Anschlags-, Abschlags- oder Vorauszahlung** vereinnahmt worden ist.

**Beispiel**

Ein Handwerker soll an seinen Auftraggeber, einen Bauunternehmer, eine Bauleistung erbringen. Vertragsgemäß zahlt der Unternehmer am 15.06.2014 einen Abschlag von 10.000 € an den Handwerker. Der Handwerker stellt ihm im Oktober 2014 eine Rechnung aus, die dem Bauunternehmer am 15.10.2014 zugeht. Der Bauunternehmer gibt seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich ab.

Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem das Teilentgelt (Abschlagszahlung von 10.000 €) vereinnahmt wurde, also mit Ablauf des Monats Juni 2014. Der Bauunternehmer hat die Anzahlung in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Juni anzumelden, die er in der Regel im Juli an das Finanzamt übermittelt. Es entsteht eine Umsatzsteuer in Höhe von 1.596,64 € (= 19 % aus dem Nettobetrag von 10.000 € = von 8.403,36 €).

Anzahlungen können neben **Geldzahlungen** auch in **Lieferungen oder sonstigen Leistungen** bestehen, die im Rahmen eines Tauschs oder tauschähnlichen Umsatzes als Entgelt oder Teilentgelt vereinbart worden sind. Dabei sind Gegenlieferung oder sonstige Leistung bereits dann als Entgelt anzusehen, wenn dem Leistungsempfänger ihr wirtschaftlicher Wert zufließt. Daher ist es in diesen Fällen nicht entscheidend, ob die Gesamtleistung bereits ausgeführt oder die Restleistung schon bezahlt wurde.

**Hinweis**

Bei Anzahlungen sind mögliche **Steuerbefreiungen** zu beachten. Wird sie nämlich für eine Leistung vereinnahmt, die voraussichtlich unter eine der verschiedenen Befreiungsvorschriften fällt, so braucht auch die Vorauszahlung nicht der Steuer unterworfen zu werden. Allerdings ist sie (zu-

nächst) zu versteuern, wenn bei ihrem Erhalt noch nicht abzusehen ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Leistung erfüllt sind. Ergibt sich aber im Nachhinein, dass die Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, ist die Bemessungsgrundlage in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu berichtigen.

Aus Anzahlungsrechnungen vor Leistungsausführung muss hervorgehen, dass mit ihnen lediglich Vorausoder Anzahlungen abgerechnet werden sollen. Dazu kann beispielsweise der voraussichtliche Zeitpunkt der Leistung separat angegeben werden.

In der nachfolgenden **Endrechnung**, mit der ein Unternehmer dann über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Anzahlungen sowie die auf sie entfallende Umsatzsteuer mindernd abzusetzen, wenn hierüber zuvor Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind.

**Beispiel**

Errichtung einer Lagerhalle für netto 600.000 €, Ablieferung und Abnahme am 10.10.2014 über eine Endrechnung.

	Summe	Preis	Entgelt	USt
<b>Endpreis</b>		714.000 €	600.000 €	114.000 €
<b>- Abschlag</b>				
05.03.	119.000 €		100.000 €	19.000 €
02.04.	119.000 €		100.000 €	19.000 €
04.06.	119.000 €		100.000 €	19.000 €
03.09.	238.000 €	<del>595.000 €</del>	<del>200.000 €</del>	<del>38.000 €</del>
<b>Restzahlung</b>	119.000 €		100.000 €	19.000 €

Werden in einer Endrechnung die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht abgesetzt oder angegeben, so hat der Unternehmer den in dieser Rechnung ausgewiesenen gesamten Steuerbetrag abzuführen.

**Hinweis**

Statt einer Endrechnung kann der Unternehmer über das restliche Entgelt eine sogenannte **Restrechnung** erteilen, in der die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht anzugeben sind.

Gerade in der Baubranche wirft die umsatzsteuerliche Behandlung von Anzahlungen stets Fragen auf, da in der Praxis meist vor der endgültigen Leistungsabnahme schon Beträge überwiesen werden. Hilfreich kann hier das Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft sein, das das BMF am 12.10.2009 herausgegeben hat. Auf Anfrage stellen wir Ihnen gern eine Ausfertigung zur Verfügung.

### 3.8 Wann kann der Empfänger die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen?

Der Leistungsempfänger kann die von ihm geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

#### Beispiel

Ein Dachdecker erhält den Auftrag, für einen Bauunternehmer ein Dach einzudecken. Beide erbringen regelmäßig Bauleistungen. Für diesen Umsatz ist der Bauunternehmer Steuerschuldner. Der Dachdecker führt die Leistung im Juni 2014 aus, über die der Bauunternehmer am 10.07.2014 eine Rechnung erhält. Er hat monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben.

Diesen Umsatz muss der Bauunternehmer in seiner Voranmeldung für Juli 2014 versteuern und kann auch im Juli 2014 den Vorsteuerabzug geltend machen. Allein maßgeblich ist der Zeitpunkt der Versteuerung nach § 13b UStG - auf den Zugang einer ordnungsgemäßen Rechnung kommt es nicht an.

Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung der Leistung entfällt, ist sie bereits abziehbar, wenn die Zahlung geleistet wurde. Eine ordnungsgemäße Rechnung ist für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich.

#### Abwandlung

Der Dachdecker wird die Leistung im Juni 2014 ausführen, fordert jedoch vom Bauunternehmer am 10.05.2014 eine Abschlagszahlung. Dieser zahlt den Abschlag im Mai 2014 vor Ausführung der Leistung.

Er hat in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Mai 2014 den Abschlag zu versteuern und kann gleichzeitig auch den Vorsteuerabzug geltend machen.

Der Lieferant trägt seinen ohne Umsatzsteuer berechneten Ausgangsumsatz in der Zeile 40 der Umsatzsteuer-Voranmeldung ein - ohne Auswirkung auf seine Zahllast.

Der Empfänger, auf den die Steuerschuld übergegangen ist, meldet seinen Eingangsumsatz und die darauf entfallende (aber nicht gezahlte) Umsatzsteuer wiederum in Zeile 52. Gleichzeitig trägt er diesen Betrag - sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist - in Zeile 59 als Vorsteuer ein, so dass im Ergebnis weder Geld ans noch vom Finanzamt fließt.

### 3.9 Wonach bemisst sich die Umsatzsteuer?

Bemessungsgrundlage ist immer das **Entgelt**. Unter dem Begriff „Entgelt“ ist in der Regel der **Nettobetrag**

**ohne Umsatzsteuer** zu verstehen. Der Leistungsempfänger hat bei der Steuerberechnung den Steuersatz zugrunde zu legen, der sich für den Umsatz nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes ergibt. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Besteuerung als Kleinunternehmer anwendet.

### 3.10 Formale Anforderungen

#### 3.10.1 Welche Anforderungen werden an eine Rechnung gestellt?

Der leistende Unternehmer ist bei Bauleistungen grundsätzlich zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet. Dies gilt insbesondere dann, wenn er gegenüber Privatpersonen (Bau-)Leistungen erbringt.

In den Fällen des § 13b UStG gilt nichts anderes. Allerdings muss er den Hinweis zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ausdrücklich aufnehmen und er darf keine Umsatzsteuer offen ausweisen.

#### Hinweis

Die Rechnung muss - so schreibt es § 14a Abs. 5 UStG vor - die Formulierung „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten.

Dies hat folgende Konsequenzen:

- Für den Fall, dass in der Rechnung dieser Hinweis fehlt, wird der Leistungsempfänger nicht von der Steuerschuldnerschaft entbunden.
- Ein gesonderter Steuerausweis ist nicht zulässig. Weist er die Umsatzsteuer jedoch aus, schuldet der leistende Unternehmer die Steuer noch einmal nach § 14c UStG („unberechtigter Steuerausweis“), solange er die Rechnung nicht korrigiert hat. Dafür muss er sich die alte Rechnung vom Leistungsempfänger zurückgeben lassen. Diese Steuer nach § 14c UStG ist beim Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abziehbar.
- Der Vorsteuerabzug wird dem Leistungsempfänger auch dann gewährt, wenn der Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers fehlt. Voraussetzung ist, dass er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und alle weiteren Voraussetzungen erfüllt (siehe nachfolgende Auflistung).

#### Hinweis

Rechnungen müssen **mindestens folgende Angaben** enthalten, damit der abzugsberechtigte Rechnungsempfänger die Vorsteuer auch tatsächlich abziehen kann:

- Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Leistungsempfängers
- Steuernummer oder besser Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers

- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstands oder Art und Umfang der sonstigen Leistung
- Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung (die Angabe des Monats reicht aus)
- Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag, der gesondert auszuweisen ist, oder einen Hinweis auf eine eventuelle Steuerbefreiung
- Ausstellungsdatum der Rechnung
- fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die der Rechnungsaussteller zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergibt (Rechnungsnummer)
- anzuwendender Steuersatz
- Zeitpunkt, zu dem das Entgelt vereinnahmt wurde, falls die Zahlung vor der Leistungserbringung erfolgt ist (auch hier reicht Monatsangabe aus)
- jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, wenn sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist; falls Boni, Skonti und Rabatte vereinbart werden, bei denen die Höhe der Entgeltminderung zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung noch nicht feststeht, ist in der Rechnung eindeutig auf die entsprechende Vereinbarung hinzuweisen (das gilt für den Steuerausweis und für den Hinweis auf eine Steuerbefreiung!)

Bitte denken Sie daran, bei Aufträgen von **Privatpersonen** ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass Ihre **Rechnung zwei Jahre aufgehoben** werden muss.

### 3.10.2 Welche Aufbewahrungspflichten gelten?

Der Unternehmer hat ein Doppel der Rechnung zehn Jahre aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde (beispielsweise Rechnungsdatum: 15.05.2014; Fristbeginn: 01.01.2015; Ende der Aufbewahrungsfrist: 01.01.2025).

### 3.10.3 Wie werden Kleinbetragsrechnungen behandelt?

In Fällen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft darf bei Kleinbetragsrechnungen (Bruttowert bis 150 €) nicht die Vereinfachungsregelung angewendet werden. Das heißt, dass alle Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung erfüllt werden müssen (siehe Punkt 3.10.1).

#### Hinweis

Prüfen Sie vorsorglich, ob Sie mit Ihrer Leistung nicht unter die **Kleinreparaturvorschrift** gemäß Punkt 3.1.1 fallen. Das hat für Sie den Vorteil, dass alles beim Alten bleibt, Sie also nicht Steuerschuldner der Umsatzsteuer werden.

### 3.10.4 Wer muss zusätzliche Umsatzsteuererklärungen abgeben?

Bei Umsätzen, die ausschließlich aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens eine Umsatzsteuerpflicht auslösen, müssen die Erbringer bzw. Empfänger der Leistungen sowohl Umsatzsteuer-Voranmeldungen als auch eine Umsatzsteuerjahreserklärung in elektronischer Form abgeben. Voranmeldungen sind jedoch nur für diejenigen Zeiträume an das zuständige Finanzamt einzureichen, in denen auch tatsächlich Umsätze zu erklären sind.

Schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, werden die Angaben im Vordruck Anlage UR zur Umsatzsteuerjahreserklärung 2013 gemacht. Einzutragen sind dabei die Bemessungsgrundlage nebst Umsatzsteuer für:

- Lieferung von Gas oder Elektrizität, Wärme oder Kälte in der Zeile 23
- Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und Gold sowie die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen in der Zeile 26
- Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen in der Zeile 25, vom inländischen leistenden Unternehmer in der Zeile 53 und vom ausländischen in der Zeile 25 gesondert

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung (USt 1 A) sind die Daten bei Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ebenfalls vom leistenden Unternehmer und vom Leistungsempfänger gesondert anzugeben.

### 3.10.5 Sind besondere Aufzeichnungspflichten zu beachten?

Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten muss der Leistungsempfänger, wenn er Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist, entsprechende Angaben über die an ihn ausgeführten oder noch nicht ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen machen. Auch der leistende Unternehmer hat diese Angaben aufzuzeichnen. Diese Aufzeichnungsverpflichtung gilt auch für Personen, die nicht Unternehmer sind (beispielsweise Bezug einer Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmens oder für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts).

## 4 Umsätze der Gebäudereiniger

### 4.1 Welche Leistungen sind betroffen?

Auch für die ab 2011 getätigten Umsätze aus der Reinigung von Gebäuden (bzw. Gebäudeteilen) schuldet aufgrund des Jahressteuergesetzes 2010 nunmehr der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer.

Unter diese Umsätze fällt insbesondere die **Reinigung**

- von **Gebäuden** (einschließlich Hausfassadenreinigung),
- von **Räumen** und
- von **Inventar** (einschließlich Fensterreinigung).

Gebäude in diesem Sinne sind nur Baulichkeiten, die auf Dauer fest mit dem Grundstück verbunden sind (beispielsweise Stockwerke, Wohnungen, einzelne Räume). Nicht dazu gehören Büro- oder Wohncontainer, Baubuden, Kioske, Tribünen oder ähnliche Einrichtungen.

Zu den Reinigungsleistungen, die unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen, gehören im Einzelnen:

- Reinigung sowie pflegende und schützende Behandlung von Gebäuden (innen und außen)
- Hausfassadenreinigung inklusive Graffiti-Entfernung
- Fensterreinigung
- Reinigung von Dachrinnen und Fallrohren
- Bauendreinigung
- Reinigung von haustechnischen Anlagen, soweit es sich nicht um Wartungsarbeiten handelt
- Hausmeisterdienste und Objektbetreuung, wenn sie auch Gebäudereinigungsleistungen beinhalten

Nicht dazu gehören dagegen:

- Schornsteinreinigung
- Schädlingsbekämpfung
- Winterdienst
- Reinigung von Inventar (beispielsweise Möbel, Heimtextilien, Matratzen und Jalousien)
- Arbeitnehmerüberlassung, selbst wenn die Arbeitnehmer Gebäudereinigungsleistungen erbringen
- Umsätze an einen Unternehmer, der selbst keine nachhaltigen Gebäudereinigungsleistungen erbringt und der keinen Vordruck USt 1 TG (siehe Punkt 4.2) vorlegt

#### 4.2 Wer schuldet die Umsatzsteuer?

Bei Gebäudereinigungsleistungen ist der Leistungsempfänger allerdings nur dann Steuerschuldner, wenn er

- 1 Unternehmer ist und
- 2 die an ihn erbrachten Gebäudereinigungsleistungen zur Erbringung von Gebäudereinigungsleistungen verwendet (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG).

Es ist davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Gebäudereinigungsleistung zur Erbringung einer Gebäudereinigungsleistung verwendet, wenn er dem leistenden Unternehmer einen im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültigen

Nachweis nach dem Vordruckmuster USt 1 TG im Original oder in Kopie vorlegt.

##### Hinweis

Das Vorgenannte gilt aber nicht, wenn

- der Leistungsempfänger einen gefälschten Nachweis verwendet oder
- der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Gebäudereinigungsleistung nicht zur Ausführung einer Gebäudereinigungsleistung verwendet und der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis hatte.

##### Hinweis

Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz das **Reserve-Charge-Verfahren angewandt**, obwohl die Voraussetzungen hierfür

- fraglich waren oder
- nicht vorgelegen haben, wie sich später herausstellt, beanstandet dies die Finanzverwaltung weder beim Leistenden noch beim Leistungsempfänger, wenn sich beide über die Anwendung einig waren und der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert.

#### 4.3 Wann entsteht die Umsatzsteuer?

Die Umsatzsteuer entsteht mit der Rechnungsausstellung, spätestens jedoch mit Ablauf des folgenden Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde.

### 5 Lieferung von Handys und Schaltkreisen

Nachdem 2011 die umgekehrte Steuerschuldnerschaft auch bei der Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen, sonstigen Abfallstoffen sowie Gold und bei der Reinigung von Gebäuden eingeführt worden war, erweiterte sich das Reserve-Charge-Verfahren ab 01.07.2011 auf die Lieferungen von

- **Mobilfunkgeräten**, die zum Gebrauch mittels eines zugelassenen Netzes und auf bestimmten Frequenzen hergestellt oder hergerichtet wurden, unabhängig von weiteren Nutzungsmöglichkeiten. Das sind beispielsweise Handys und Satellitentelefone. Selbiges gilt für die Lieferung von kombinierten Produkten (beim gemeinsamen Verkauf von Handys und Zubehör zu einem festen Preis), wenn die Lieferung des Mobilfunkgeräts die Hauptleistung ist.

##### Hinweis

Nicht betroffen sind jedoch Walkie-Talkies, Navigationsgeräte, Computer, soweit sie keine Sprachübertragung über drahtlose Mobilfunknetzwerke ermöglichen (beispielsweise Tablet-PC), mp3-Player oder Spielekonsolen.

- **integrierten Schaltkreisen** wie Mikroprozessoren und Zentraleinheiten für die Datenverarbeitung (CPUs). Die Lieferung dieser Gegenstände fällt unter das Reverse-Charge-Verfahren, sofern diese (noch) nicht in ein zur Lieferung an den Einzelhandel geeignetes Endprodukt eingebaut wurden. Aus Vereinfachungsgründen können bei der Abgrenzung diejenigen Gegenstände als integrierte Schaltkreise angesehen werden, die unter die Unterposition 8542 31 90 des Zolltarifs fallen.

#### Beispiel

Chiphersteller C liefert dem Computerhändler A Prozessoren. Diese übergibt C unverbaut - also ohne sie in ein Endprodukt einzubauen. A baut einen Teil der Prozessoren in Computer ein und bietet den Rest in seinem Geschäft zum Einzelverkauf an. Im Anschluss liefert A unverbaute Prozessoren in seinem Geschäft an den Unternehmer U und Computer mit eingebauten Prozessoren an den Einzelhändler E.

- A schuldet als Leistungsempfänger der Lieferung des C die Umsatzsteuer, weil es sich insgesamt um die Lieferung unverbaute integrierter Schaltkreise handelt. Auf die spätere Verwendung durch A kommt es nicht an.
- Für die anschließende Lieferung der Prozessoren von A an U schuldet U als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer, weil es sich insgesamt um die Lieferung unverbaute integrierter Schaltkreise handelt.
- Für die Lieferung der Computer mit den eingebauten Prozessoren von A an E schließlich schuldet A als leistender Unternehmer die Umsatzsteuer, weil nicht mehr integrierte Schaltkreise, sondern Computer geliefert werden.

Die umgekehrte Steuerschuldnerschaft gilt aber nur, wenn die **Summe der für die Lieferung berechneten Entgelte mindestens 5.000 €** ausmacht. Abgestellt wird dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände, um Manipulationen - etwa durch Aufspalten der Rechnungsbeträge in kleinere Summen - zu unterbinden.

#### Hinweis

Nachträgliche Entgeltminderungen und Teilrückabwicklungen bleiben bei der Beurteilung der Betragsgrenze von 5.000 € unberücksichtigt.

Als Anhaltspunkt für einen **zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgang** dient insbesondere die Bestellung, der Auftrag oder der Vertrag mit konkretem Auftragsvolumen. Lieferungen bilden stets einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, wenn sie im Rahmen eines einzigen Erfüllungsgeschäfts geführt werden, selbst wenn darin mehrere Aufträge vorliegen oder mehrere Rechnungen ausgestellt werden.

#### Beispiel

Großhändler G bestellt beim Handyhersteller H 900 Mobilfunkgeräte für insgesamt 45.000 €. Vereinbarungsgemäß liefert H die Geräte in zehn Tranchen zu je 4.500 € an G aus.

Die zehn Tranchen stellen einen zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgang dar, denn die Lieferung der Geräte erfolgt auf der Grundlage einer Bestellung über die Gesamtmenge von 900 Stück. G schuldet daher als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für die zusammenhängenden Lieferungen.

Werden **Anzahlungen** geleistet, kommt es für die Anwendung der Betragsgrenze auf das Gesamtentgelt und nicht auf die in den Anzahlungs- und Endrechnungen angegebenen Teilentgelte an.

Ist zunächst einmal nicht oder nicht sicher absehbar, ob die Betragsgrenze von 5.000 € überhaupt erreicht oder überschritten wird, darf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aus **Vereinfachungsgründen** angewendet werden, sofern

- sich beide Vertragspartner einig sind und
- der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert.

Die Verlagerung der Steuerschuld auf den **Empfänger** erfolgt aber nur, wenn dieser auch **Unternehmer** ist. Bei Lieferungen an Unternehmer, bei denen die Summe der berechneten Entgelte weniger als 5.000 € beträgt, sowie bei Lieferungen an Nichtunternehmer - unabhängig vom Rechnungsbetrag (insbesondere also im Einzelhandel) - bleibt es bei der Steuerschuld des leistenden Unternehmers und damit bei der bisherigen Regelung mit Steuerausweis.

Sind beide Vertragspartner einvernehmlich noch von der **Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers** ausgegangen, wird dies nicht beanstandet. Voraussetzung ist, dass der leistende Unternehmer den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert.

## 6 Lieferung bestimmter Metalle

### 6.1. Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und Abfallstoffen

Welcher Industrieschrott, was für Altmetalle und sonstige Abfallstoffe im Einzelnen vom Reverse-Charge-Verfahren betroffen sind, ist in der **Anlage 3 des Umsatzsteuergesetzes** aufgelistet. Bei Zweifeln haben Lieferant und Abnehmer die Möglichkeit, beim zuständigen Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung eine **unverbindliche Zolltarifauskunft** für Umsatzsteuerzwecke mit dem Vordruckmuster 0310 einzuholen.

#### Hinweis

Der Vordruck mit Hinweisen zu den Zuständigkeiten für die Erteilung unverbindlicher Zolltarifauskünfte für Umsatzsteuerzwecke steht im Formular-Management-System der Bundesfinanzverwaltung zum Ausfüllen und Herunterladen bereit: [www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de). Am einfachsten findet man das Formular, wenn man „0310“ oder „Antrag auf Erteilung einer unverbindlichen Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke“ in die Suchmaske eingibt.

Die Auskünfte können außerdem bei den Finanzämtern beantragt werden.

Werden Gegenstände geliefert, die sowohl unter die Anlage 3 als auch nicht darunter fallen, ergeben sich unterschiedliche Steuerschuldner. Dies ist auch bei der Rechnungsstellung zu beachten.

#### Beispiel

Der Aluminiumhersteller U liefert Schlackenzement und Schlackensand in zwei getrennten Partien an den Unternehmer B in Köln.

Es liegen zwei Lieferungen vor. Die Umsatzsteuer für die Lieferung des Schlackenzements wird vom leistenden Unternehmer U geschuldet. Für die Lieferung des Schlackensands schuldet der Empfänger B die Umsatzsteuer.

## 6.2 Lieferung von Metallen

Ergänzend aufgenommen wurde in § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG nunmehr mit Wirkung ab dem 01.10.2014 auch die Lieferung von bestimmten edlen und unedlen Metallen, die in der neuen Anlage 4 zum UStG enthalten sind.

Bis zum 30.09.2014 gilt bei steuerpflichtigen Lieferungen von Gütern im Sinne der **Anlage 4 zum Umsatzsteuergesetz**, dass der leistende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner ist. Für diese Lieferungen wird durch die Neuregelung der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist. Ziel der Neuerung ist, Umsatzsteuerausfälle zu verhindern, die dadurch eintreten, dass bei diesen Leistungen nicht sichergestellt werden kann, dass diese von den leistenden Unternehmern vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden realisieren kann.

#### Hinweis

In der Praxis wird diese Neuerung zu gravierenden Schwierigkeiten bei allen Unternehmern führen. Denn nach der derzeitigen Rechtslage gibt es weder eine Vereinfachungsregel noch Bagatellgrenzen. Nach dem Gesetz geht die Steuerschuldnerschaft beispielsweise bereits bei der Lieferung von Alufolie auf den Leistungsempfänger über. Das bedeutet, dass Einzelhändler beim Verkauf von Alufolie im Prinzip für jeden Kunden prüfen müssen, ob es sich um unternehmerische Kunden oder Privatpersonen handelt.

Schwierig ist derzeit auch noch die genaue Einordnung der gelieferten Ware, da Unternehmer die Abgrenzung anhand einer komplizierten Zolltarifnummer vornehmen müssen.

Ein klärendes Anwendungsschreiben durch das Bundesfinanzministerium wird in Kürze erwartet. Zumindest ist aufgrund der derzeit unübersichtlichen Lage damit zu rechnen, dass es eine zeitlich befristete Nichtbeanstandungsregelung geben wird, die Unternehmern Zeit gibt, sich auf die neue Gesetzeslage einzustellen.

Davon unabhängig führt die Lieferung von Gold oder Goldplattierungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG zum Übergang der Schuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, wenn es sich um die Lieferung von Gütern handelt, die den im Gesetz genannten Feingehalt aufweist. Hier wird ausdrücklich Bezug genommen auf die Positionen des Zollkodex. Diese Regelung steht neben der des § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG und zielt auf eine andere Zielgruppe von Unternehmern ab.

#### Hinweis

Auch hier gilt: Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz das Reserve-Charge-Verfahren angewandt, obwohl die Voraussetzungen hierfür

- fraglich waren oder
- nicht vorgelegen haben, wie sich später herausstellte,

beanstandet dies die Finanzverwaltung nicht, wenn sich beide Vertragspartner über die Anwendung einig waren und der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert.

## 7 Sicherungsübereignung

Für Lieferungen von sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer (wie beispielsweise die Bank außerhalb des Insolvenzverfahrens) schuldet der Sicherungsnehmer als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist. Werden Gegenstände des Unternehmensvermögens zur Sicherung bestehender Verbindlichkeiten übereignet, kommt es aber erst mit Eintritt der Verwertungsreife und der damit einhergehenden Verwertung des Gegenstands zu einem relevanten Umsatz. Dabei gibt es vier Konstellationen:

- 1 **Veräußerung durch den Sicherungsnehmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an einen privaten Erwerber:** Hier findet zwischen dem Sicherungsnehmer und dem privaten Erwerber und gleichzeitig zwischen Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer jeweils eine Lieferung statt, und der Sicherungsnehmer schuldet die Umsatzsteuer als Leistungsempfänger für die an ihn erbrachte Lief-

rung und gleichzeitig für die Lieferung, die er an den privaten Erwerber ausgeführt hat.

- 2 **Verkauf des Sicherungsguts nach Eintritt der Verwertungsreife durch den Sicherungsgeber im Namen des Sicherungsnehmers:** Hier kommt es ebenfalls zu einem Doppelumsatz. Gleiches gilt bei Veräußerung durch den Sicherungsnehmer, aber im Auftrag und für Rechnung des Sicherungsgebers.
- 3 **Verkauf durch den Sicherungsgeber im eigenen Namen und auf Rechnung des Sicherungsnehmers:** In diesem Fall liegt sogar ein Dreifachumsatz vor: Die ursprüngliche Sicherungsübereignung wird zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer, für die Letzterer die Umsatzsteuer schuldet. Zugleich liegt zwischen dem Sicherungsnehmer und dem Sicherungsgeber eine Lieferung im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts vor, bei der der Sicherungsgeber als Abnehmer gilt. Die Lieferung an den Erwerber wird vom Sicherungsgeber ausgeführt, und für beide Lieferungen schuldet jeweils der leistende Unternehmer die Steuer.
- 4 **Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände bei Bestellung eines sogenannten schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters:** Hierbei gelten die vorherigen Ausführungen zu 1-3 entsprechend.

#### Hinweis

Keine Anwendung der Umkehr der Steuerschuld erfolgt generell, wenn

- das Sicherungsgut durch einen sogenannten starken vorläufigen Insolvenzverwalter verwertet wird,
- der Sicherungsgeber kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist oder
- der Sicherungsgeber als Kleinunternehmer behandelt wird.

## 8 Weitere Anwendungsbereiche

Neben den zuvor beschriebenen Umsätzen gilt die umgekehrte Steuerschuldnerschaft noch für folgende, an andere Unternehmer oder juristische Personen des öffentlichen Rechts erbrachte Leistungen:

- **Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers**
- **Werklieferungen** an einen Unternehmer, der einen Wohnsitz, einen Sitz, eine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im Ausland hat. Für die Frage, ob **ein Unternehmer im Ausland** ansässig ist, ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Leistung ausgeführt wird. Verfügt der Unternehmer im Inland über eine Betriebsstätte und führt er einen Umsatz aus, gilt er hinsichtlich dieses Umsatzes als im Ausland ansässig, wenn der Umsatz nicht von dieser Betriebsstätte ausgeführt wird oder wenn der Unter-

nehmer hierfür nicht die technische und personelle Ausstattung dieser Betriebsstätte nutzt.

#### Beispiel

Der in Kiel ansässige Bauunternehmer U hat den Auftrag erhalten, in Flensburg ein Geschäftshaus zu errichten. Lieferung und Einbau der Fenster lässt U von seinem dänischen Subunternehmer D aus Kopenhagen ausführen. Der im Ausland ansässige Unternehmer D erbringt im Inland eine steuerpflichtige Werklieferung an U. Die Umsatzsteuer für diese Werklieferung schuldet U.

- Im Inland steuerpflichtige **sonstige Leistungen** eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers

#### Beispiel

Der in Frankreich ansässige Architekt F plant für den in Stuttgart ansässigen Unternehmer U die Errichtung eines Gebäudes in München. Der im Ausland ansässige Unternehmer F erbringt im Inland steuerpflichtige Leistungen an U. Die Umsatzsteuer für diese Leistung schuldet U.

- Lieferungen von Gas, Elektrizität, Kälte und Wärme eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- Handel mit **CO<sub>2</sub>-Emissionszertifikaten** (inklusive Übertragung von Berechtigungen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz, Emissionsreduktionseinheiten nach dem Projekt-Mechanismen-Gesetz und zertifizierter Emissionsreduktionen)
- **Lieferung von Gold** (auch platinierter Gold), Goldlegierungen in Rohform oder als Halbzeug, Goldplattierungen und Anlagegold (Feingehalt mindestens 995/1.000)

#### Beispiel

Der in Hamburg ansässige Goldhändler G überlässt der Scheideanstalt S in Bremen verunreinigtes Gold. S trennt das verunreinigte Gold in Anlagegold und unedle Metalle und stellt aus dem Anlagegold einen Goldbarren mit einem Feingehalt von 995/1.000 her. Der entsprechende Goldgewichtsanteil wird G auf einem Anlagegoldkonto gutgeschrieben und G hat nach den vertraglichen Vereinbarungen auch nach der Bearbeitung des Golds und der Gutschrift auf dem Anlagegoldkonto noch die Verfügungsmacht am Edelmetall. Danach verzichtet G gegen Entgelt auf seinen Herausgabeanspruch des Anlagegolds. Der Verzicht auf Herausgabe des Anlagegolds stellt eine Lieferung des Anlagegolds von G an S dar.

#### Ergebnis

S als Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer für diese Lieferung.

#### Hinweis

Im Laufe des Jahres 2013 wurde die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgeweitet, und zwar bei Lieferungen

- von **Gas** über das Erdgasnetz und
- von **Elektrizität** durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen anderen Unternehmer, der selbst derartige Leistungen erbringt.

Betreiber von Photovoltaikanlagen fallen nicht hierunter, und zwar auch dann nicht, wenn ihnen eine Erlaubnis nach den Vorschriften des Stromsteuergesetzes erteilt worden ist.

Seit dem 01.10.2013 ist bei **Personenbeförderungsleistungen mit Omnibussen**, die ein im Ausland ansässiger Unternehmer erbringt, der leistende Unternehmer Steuerschuldner. Bis zu diesem Datum war der Leistungsempfänger Steuerschuldner.

## 9 Was ist für die Buchhaltung zu beachten?

### 9.1 Aus der Sicht des Leistenden

Geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, hat der leistende Unternehmer in seiner Buchhaltung einen Umsatz auszuweisen, der zwar steuerpflichtig ist, für den er aber nicht die Steuer abführt. Dieser Umsatz ist auf einem **gesonderten Erlöskonto** zu buchen, um eine Abgrenzung zu den Umsätzen zu gewährleisten, für die der leistende Unternehmer selber die Umsatzsteuer abzuführen hat.

### 9.2 Aus der Sicht des Leistungsempfängers

Der Leistungsempfänger hat in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung einen Betrag als Umsatz zu erklären, für den er in seiner Buchhaltung nur den Nettoaufwand erfasst.

Entsprechend der Bemessungsgrundlage ist der **Steuerbetrag** auf einem **Umsatzsteuerkonto** und in der **Gegenbuchung** auf einem **Vorsteuerkonto** (sofern Vorsteuerabzugsberechtigung besteht) oder auf einem **Konto für Umsatzsteuerverbindlichkeiten** (ohne Vorsteuerabzugsberechtigung) zu erfassen. Hierfür sollten zur besseren Übersichtlichkeit nicht die üblichen Umsatz- und Vorsteuerkonten, sondern eigene Konten verwendet werden.

### 9.3 Risiken des Reverse-Charge-Verfahrens

Grundsätzlich bietet die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger Vorteile, wenn die beteiligten Unternehmer die Regeln umsetzen. Die Probleme tauchen auf, sobald nicht ordnungsgemäße Rechnungen ausgestellt werden:

- Wenden die Parteien **fälschlicherweise das Reverse-Charge-Verfahren** an, obwohl die Voraus-

setzungen nicht vorliegen, schuldet der leistende Unternehmer trotzdem die Umsatzsteuer für die von ihm ausgeführte Leistung. Dabei geht er das Risiko ein, die Steuer später eventuell nicht mehr von seinem Vertragspartner zu erhalten. Dem Leistungsempfänger stand jedoch auch kein Vorsteuerabzug zu, da bislang keine ordnungsgemäße Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorlag. Der leistende Unternehmer könnte die Steuer nachfordern und Zahlung des Umsatzsteuerbetrags Zug um Zug gegen Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung verlangen. Die Finanzverwaltung wird die Vorsteuer auszahlen, so dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer abführen kann, wenn das Finanzamt selbst gegenüber dem Leistungsempfänger die Auszahlung verweigert, beispielsweise durch Aufrechnung mit offenen Steuerforderungen.

- Allerdings sind ab 01.10.2014 die Rechtsfolgen eines durchgeführten Reverse-Charge-Verfahrens anzuwenden, wenn die Parteien fälschlicherweise davon ausgegangen sind, dass es anzuwenden sei. In diesen Fällen wird es nicht zu Nachforderungen kommen (siehe Punkt 3.5).

#### Hinweis

Dies ist grundsätzlich zu begrüßen, denn es bringt Rechtssicherheit für alle Beteiligten. Ob dies aber auch dann der Fall ist, wenn es der Leistungsempfänger pflichtwidrig unterlässt, die Steuer abzuführen, erscheint jedoch fraglich. Hier besteht ein gewisses Risiko, dass das Finanzamt sich im Zweifelsfall an dem irrenden leistenden Unternehmer schadlos zu halten versucht.

- Übertragen die Vertragspartner die **Steuerschuldnerschaft fälschlicherweise nicht auf den Leistungsempfänger**, obwohl die Voraussetzungen vorliegen, berechnet der Leistende dem Empfänger Umsatzsteuer, obwohl sein Kunde eigentlich zum Steuerschuldner geworden ist. Der Empfänger darf den Steuerbetrag, der in der Rechnung an ihn ausgewiesen ist, nicht als Vorsteuer abziehen, da dieser ja unrichtig ausgewiesen ist, und der leistende Unternehmer muss die ausgewiesene Umsatzsteuer trotzdem abführen. Diese Rechtsfolge kann nur dadurch bereinigt werden, dass der leistende Unternehmer seine Rechnung gemäß § 14c Abs. 2 UStG korrigiert. Dazu muss das Rechnungsdokument im Original zurückgegeben werden. Die vom leistenden Unternehmer an sein Finanzamt gezahlte Steuer muss er anschließend an den Leistungsempfänger herausgeben (sogenannte ungerechtfertigte Bereicherung).
- Ein besonderes Risiko besteht im Zeitraum zwischen Mitte Februar 2014 und 01.10.2014.
  - **Bis zur Veröffentlichung des Urteils am 14.02.2014** gelten die „alten Regelungen“ des Umsatzsteueranwendungserlasses weiter.



- **Ab dem 01.10.2014** gilt die dargestellte „neue Gesetzeslage“.
- Im **Interimszeitraum** zwischen 15.02.2014 und 01.10.2014 gilt die Rechtsprechung des BFH (siehe Punkt 3.5). Damit ist im Ergebnis für die Anwendung des § 13b UStG allein darauf abzustellen, wie der Gegenstand vom Leistungsempfänger selbst verwendet wird.
- Sollte der Leistungsempfänger, der zu Unrecht § 13b UStG angewandt hat, einen Antrag auf Erstattung der abgeführten Umsatzsteuer stellen, so wird sich das Finanzamt an den leistenden Unternehmer halten. Diesem steht ein (zivilrechtlicher) Anspruch gegen seinen Vertragspartner auf Zahlung des Umsatzsteuerbetrags zu. Unabhängig vom Erhalt dieses Betrags muss er seinerseits die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abführen. Zur Vermeidung von Unbilligkeiten kann und sollte er seinen Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger an sein Finanzamt abtreten, damit die Erstattung und Zahlung der Umsatzsteuer im Wege der Aufrechnung durchgeführt wird.

Dieses Nebeneinander von verschiedenen Regelungen um ein- und dieselbe Materie ist im Ergebnis aus Sicht des Steuerpflichtigen und auch des Beraters wenig praxistauglich, denn im Extremfall sind binnen eines Jahres drei verschiedene Rechtsfolgen anzuwenden. Der hier entstehende Verwaltungsaufwand ist enorm.

Die Unternehmer sind hier mit einem nicht unerheblichen latenten finanziellen Risiko belastet, falls bei der Beurteilung Fehler unterlaufen. Es bleibt abzuwarten und zu hoffen, dass in diesem Interimszeitraum die Finanzverwaltung eine fälschliche Rechtsanwendung mit dem gebotenen Augenmaß behandelt.

#### Hinweis

Da immer mehr Leistungen dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, bestehen für immer mehr Unternehmen Abgrenzungsprobleme bei der Frage, ob eine Leistung unter die Sonderregelung fällt oder nicht. Um die Risiken möglichst geringzuhalten, sollten Sie verdächtige Geschäftsvorfälle zeitnah von einem Experten - etwa dem Steuerberater - rechtssicher beurteilen lassen. Das vermeidet nicht nur Nachzahlungen bei Betriebsprüfungen, sondern auch den vorprogrammierten Streit mit dem Vertragspartner.

Dies gilt umso mehr, als die in Abschnitt 13b.8 des Umsatzsteueranwendungserlasses niedergelegte Billigkeitsregelung nunmehr gesetzlich fixiert worden ist.

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: September 2014

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.