

MARION JAKUS **STEUERBERATERIN**

REVERSE-CHARGE-VERFAHREN

1 EINLEITUNG

Im Umsatzsteuerrecht sorgt seit seiner Einführung die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge) für große Verwirrung. Es ist schwer, den Überblick darüber zu behalten, welche Lieferungen und sonstigen Leistungen von der Regelung betroffen sind.

Im deutschen Umsatzsteuerrecht in § 13b Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt, umfasst das Reverse-Charge-Verfahren inzwischen viele Tatbestände (siehe Punkt 3). Die Tendenz bei der Anzahl der Tatbestände war bereits in der Vergangenheit steigend. In Zukunft wird die Anzahl an Tatbeständen wahrscheinlich noch stärker anwachsen – nicht zuletzt, da die Finanzverwaltung diese mittels einem relativ schnellen Verfahren, dem sogenannten Schnellreaktionsmechanismus, ergänzen und erweitern kann (siehe Punkt 4). Das Bundesfinanzministerium (BMF) wurde dazu ermächtigt, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft ohne förmliche Genehmigung durch die EU-Kommission und ohne förmliches Gesetzgebungsverfahren sehr kurzfristig für jede Branche, die es für umsatzsteuerbetrugsgefährdet erachtet, einzuführen.

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft wird also eher zur Regel als zur Ausnahme. Vor jeder Lieferung oder sonstigen Leistung müssen Sie sich im Klaren sein, wie die Leistung zu fakturieren ist. Wird eine unter die Sondervorschrift fallende Leistung falsch bewertet, besteht die Gefahr, dass die Umsatzsteuer doppelt abgeführt wird – vom Leistungsempfänger und vom Leistenden.

Darüber hinaus sind bei der Rechnungsstellung einige Besonderheiten zu beachten. Auf der Rechnungseingangsseite müssen Sie sich vergewissern, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch tatsächlich rechtmäßig ist und als Vorsteuer abgezogen werden darf.

Damit Sie in dieser komplexen Materie nicht den Überblick verlieren, haben wir in diesem Merkblatt die wichtigsten Fakten für Sie gesammelt. Spezielle Fragen zum Reverse-Charge-Verfahren können Sie gerne im Rahmen eines Termins persönlich mit uns besprechen.

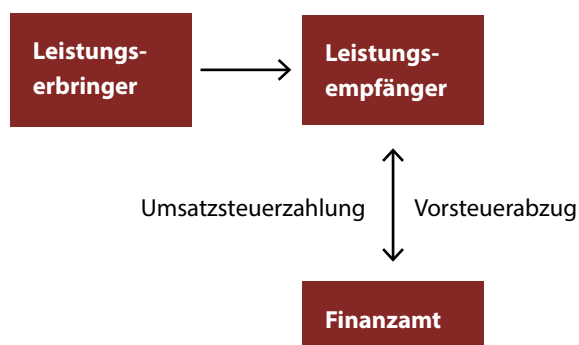
2 WOZU DIENT DAS REVERSE-CHARGE-VERFAHREN?

Umsatzsteuerbetrug kostet die EU und die nationalen Haushalte jedes Jahr mehrere Milliarden Euro, heißt es in einer Pressemitteilung der Europäischen Kommission. In einigen schwerwiegenden Fällen gingen wegen der sich rasch entwickelnden Betrugssysteme in sehr kurzer Zeit enorme Summen verloren. Als Beispiel führt die EU den Emissionshandel an, in dem zwischen Juni 2008 und Dezember 2009 aufgrund von Umsatzsteuerbetrug schätzungsweise 5 Mrd. € verlorengegangen sind.

Mit der Umkehr der Steuerschuldnerschaft soll deshalb das Problem bekämpft werden, dass Unternehmen, die Umsatzsteuer in Rechnung stellen und dann „verschwinden“, ohne die Steuer an das Finanzamt abzuführen. Denn dabei besteht die Gefahr, dass der Leistungsempfänger die Vorsteuer, die auf der Rechnung des sogenannten „missing traders“ ausgewiesen wird, vom Fiskus erstattet bekommt, der Fiskus aber den Umsatzsteueranspruch gegenüber dem „missing trader“ nicht mehr durchsetzen kann.

Diese Gefahr entfällt beim Reverse-Charge-Verfahren, denn hier stellt der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger, also seinem Kunden, keine Umsatzsteuer in Rechnung. Nicht der Leistungserbringer muss die Umsatzsteuer an den Fiskus abführen, sondern der Kunde, der die Umsatzsteuer mit seiner Vorsteuer verrechnen kann. Damit werden alle Geldströme, die von Betrügern ausgenutzt werden können, vermieden. Denn Umsatzsteuer und Vorsteuer sind beim Leistungsempfänger in einer Hand vereint.

Grundfall Umkehr der Steuerschuldnerschaft



3 WELCHE LEISTUNGEN SIND BETROFFEN?

3.1 Übersicht

Bei den folgenden Lieferungen und Leistungen geht die Steuerschuldnerschaft für die Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger über, d.h. diese unterliegen dem Reverse-Charge-Verfahren:

- Werklieferungen und Leistungen ausländischer Unternehmer
- Bauleistungen, wenn ein bauleistendes Unternehmen diese an ein anderes bauleistendes Unternehmen erbringt
- steuerpflichtige Umsätze, wenn diese unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen
- Lieferungen von werthaltigen Abfallstoffen
- Mobilfunkgeräte (dazu zählen auch Mobilfunktelefone), integrierte Schaltkreise (z.B. Computerprozessoren), Tabletcomputer und Spielkonsolen
- Lieferungen von bestimmten edlen und unedlen Metallen
- Goldlieferungen ab einem Feingehalt von 325/1.000

Hinweis: Die Anzahl der Formen der Goldlieferungen, bei welchen die Umkehr der Umsatzsteuerschuld vorliegt, wurde durch das Zollkodex-Anpassungs-Gesetz (ZollkodexAnpG) zum 01.01.2015 eingegrenzt. Inzwischen gilt das ReverseCharge-Verfahren nur noch bei Goldlieferungen als:

- Halbzeug und in Rohform (Zolltarif Position 7108),
- Goldplattierungen auf unedlen Metallen, auf Silber, in Rohform oder als Halbzeug (Zolltarif Position 7109), wenn dessen Feingehalt an Gold 325/1.000 oder mehr beträgt.

- Gebäudereinigungsdienstleistungen im Subunternehmerverhältnis
- innerdeutsche Strom- und Gaslieferungen zwischen „Wiederverkäufern“

Hinweis: Sollten Sie dezentrale Stromgewinnungsanlagen (z.B. Photovoltaik- bzw. Windkraftanlagen oder Blockheizkraftwerke) betreiben, sind Sie regelmäßig kein Wiederverkäufer von Gas oder Elektrizität (Strom) im umsatzsteuerlichen Sinne – Sie verkaufen in dem Fall ja nur den selbst erzeugten Strom. Zur Anwendung

des Reverse-Charge-Verfahrens bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität ist es nämlich erforderlich, dass sowohl der leistende Unternehmer (z.B. Sie als Betreiber einer Photovoltaikanlage) als auch der Leistungsempfänger (z.B. Ihr regionaler Stromanbieter) Wiederverkäufer sind.

Da Sie beispielsweise als Betreiber einer Photovoltaikanlage jedoch nur den selbsterzeugten Strom verkaufen und darüber hinaus keine weiteren Strommengen mit dem Ziel der Wiederveräußerung erwerben, wird in den regelmäßig als Gutschrift ausgestalteten Abrechnungen der regionalen Stromanbieter Umsatzsteuer ausgewiesen.

- Lieferungen von Gas und Elektrizität eines im Ausland ansässigen Unternehmens
- der Handel mit Treibhausgas-Emissionszertifikaten
- Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb eines Insolvenzverfahrens
- Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren

Grundsätzlich sind von der Regelung des § 13b UStG im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen betroffen. Nachstehend gehen wir für Sie auf einige wichtige Leistungen, die unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft fallen, genauer ein.

Auf Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens und den Handel mit Treibhausgas-Emissionszertifikaten gehen wir hier nicht näher ein, da diese in der täglichen Praxis eher selten vorkommen. Sind Sie von diesen Leistungen entweder als Leister oder als Leistungsempfänger betroffen, sprechen Sie uns bei Fragen hierzu bitte direkt an. Wir beraten Sie ganz individuell.

Als unternehmerischer Leistungsempfänger schulden Sie für die genannten steuerpflichtigen Umsätze die Umsatzsteuer. Das gilt sowohl für im Inland als auch für im Ausland ansässige Leistungsempfänger. Auch wenn Sie Kleinunternehmer (§ 19 UStG) oder ein pauschalversteuernder Land- bzw. Forstwirt (§ 24 UStG) sind oder ein Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt, schulden Sie die Umsatzsteuer. Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich hierbei sowohl auf die Umsätze für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers.

Einheitlich geregelt ist auch der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer: Diese entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung vollständig ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer insoweit mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (sogenannte „Mindest-Ist-Versteuerung“).

3.2 Leistungen durch ausländische Unternehmer

Der Ort der sonstigen Leistung ist bei Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen regelmäßig dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Für empfangene Werklieferungen von im Ausland ansässigen Unternehmern schulden Sie die Umsatzsteuer. Dazu gehören insbesondere Werklieferungen von Bauunternehmern, Montagefirmen und anderen Handwerksbetrieben.

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.

Lösung: Der im Ausland ansässige Unternehmer D erbringt im Inland eine steuerpflichtige Werklieferung an U. Die Umsatzsteuer für diese Werklieferung schuldet U.

Außerdem schulden Sie die Umsatzsteuer für alle empfangenen sonstigen Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern – wie zum Beispiel für Leistungen von

- Architekten,
- Künstlern,
- anderen freien Berufen,
- Aufsichtsräten,
- Berufssportlern,
- Filmverleihern,
- Lizenzgebern und
- andelsvertretern

sowie für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen. Der Begriff der sonstigen Leistungen umfasst auch Werkleistungen gewerblicher Unternehmen.

Beispiel: Der in Frankreich ansässige Architekt F plant für den in Stuttgart ansässigen Unternehmer U die Errichtung eines Gebäudes in München.

Lösung: F erbringt im Inland steuerpflichtige Leistungen an U. Die Umsatzsteuer für diese schuldet U.

Bevor Sie in diesem Fall eine Nettorechnung akzeptieren, müssen Sie sich Klarheit darüber verschaffen, ob es sich tatsächlich um eine Leistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer handelt.

Ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete (z.B. Freihäfen) einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat.

Für die Frage, ob ein Unternehmer im Ausland ansässig ist, ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Leistung ausgeführt wird – auch dann, wenn das Merkmal der Ansässigkeit bei Vertragsabschluss noch nicht vorgelegen hat. Ausländische Unternehmer, die lediglich ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind insoweit als im Inland ansässig zu behandeln und müssen diese Umsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren erklären. Die Tatsache, dass ein Unternehmer bei einem Finanzamt im Inland umsatzsteuerlich geführt wird, ist allein noch kein Merkmal dafür, dass er im Inland ansässig ist. Das Gleiche gilt grundsätzlich, wenn dem Unternehmer eine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt wurde.

In einem Einzelfall kann es für Sie als Leistungsempfänger ungewiss sein, ob der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Leistungserbringung im Inland ansässig ist (z.B. weil die Standortfrage in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht unklar ist oder die Angaben des leistenden Unternehmers Anlass zu Zweifeln geben). Hier schulden Sie die Steuer nur dann nicht, wenn Ihnen der leistende Unternehmer durch eine Bescheinigung seines zuständigen Finanzamts nachweist, dass er im Inland ansässig ist bzw. im Inland eine Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinne unterhält. Die Bescheinigung muss der leistende Unternehmer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt beantragen. Soweit erforderlich, muss er dabei in geeigneter Weise darlegen, dass er im Inland ansässig ist. Zu diesem Zweck hat das BMF das Vordruckmuster „USt 1 TS“ (Bescheinigung über die Ansässigkeit im Inland) eingeführt (zuletzt aktualisiert mit BMF-Schreiben vom 10.12.2013). Das Muster ist auf den Internetseiten des BMF (www.bundesfinanzministerium.de) unter Eingabe des Begriffs „Vordruckmuster USt 1 TS“ in das Suchfeld zu finden.

Grundsätzlich ist der Ort der sonstigen Leistungen zwischen Unternehmern der Sitz des Leistungsempfängers. Es gibt von dieser Grundregel aber einige Ausnahmen. Wesentliche Beispiele sind hierbei:

- Grundstücksleistungen (Ort, an dem das Grundstück liegt),
- kurzfristige Vermietungen von Landfahrzeugen von bis zu 30 Tagen und von Wasserfahrzeugen von bis zu 90 Tagen (Ort, an dem das Fahrzeug zur Verfügung gestellt wird),
- Restaurations- und Verpflegungsleistungen (Ort, an dem diese Leistungen erbracht werden) und
- Personenbeförderungen (Ort, an dem die Personenbeförderung tatsächlich bewirkt wird).

Beispiel: Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt eine Inkassodienstleistung vom Inkassounternehmen I, welches sowohl in Deutschland als auch in Schweden eine (umsatzsteuerliche) Betriebsstätte hat. U bezieht die Dienstleistung direkt von der Niederlassung in Schweden, da die Inkassotätigkeit einen Kunden in Schweden betrifft.

Lösung: Da I auch im Inland eine Betriebsstätte hat, ist I verpflichtet, eine Bruttorechnung mit Ausweis der deutschen Umsatzsteuer zu stellen. Das Reverse-Charge-Verfahren kommt nicht zur Anwendung.

Beispiel: Auf einer Geschäftsreise nach Österreich mieten Sie als deutscher Unternehmer in Wien am Flughafen einen Mietwagen für Ihren dreitägigen Aufenthalt in der Alpenrepublik.

Lösung: Es greift die Sonderregel: Ort der sonstigen Leistung ist Wien. In der Rechnung des österreichischen Mietwagenbetreibers wird österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen. Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft kommt nicht zur Anwendung, weil die Leistung in Österreich und nicht in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist.

3.3 Erbringung von sonstigen Leistungen ins Ausland

Kompliziert kann es werden, wenn Sie als deutscher Unternehmer eine sonstige Leistung an einen ausländischen Unternehmer für dessen Unternehmen erbringen. Innerhalb der EU findet dann grundsätzlich die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger statt. Sie schreiben also eine Nettorechnung mit Hinweis auf die Steuerschuldumkehr. Doch Vorsicht: Zwar wenden alle EU-Staaten für sonstige Leistungen, deren Ortsbestimmung der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG unterliegt, das Reverse-Charge-Verfahren an – die Ausgestaltung des Verfahrens ist aber aufgrund von Wahlrechten unterschiedlich. So werden etwa in Deutschland auch Werklieferungen von der Umkehr der Steuerschuldnerschaft erfasst. Dies ist aber nicht in allen EU-Staaten der Fall. Sie sollten sich daher mit den Reverse-Charge-Regelungen im Land des Leistungsempfängers beschäftigen, da es jedem EU-Mitgliedstaat freigestellt ist, ob er zusätzliche Leistungen, zum Beispiel Werklieferungen, in diese Regelungen mit aufnimmt oder nicht. Während Deutschland den Leistungskatalog sehr weit fasst, gibt es auch EU-Mitgliedstaaten, die nur die Mindestvorgabe erfüllen.

Einen guten ersten Überblick bietet die tabellarische Übersicht „Regelungen zur Steuerschuldumkehr in Europa ab 1. Januar 2011“ der Industrie- und Handelskammer zu Köln (die Übersicht finden Sie unter www.ihk-koeln.de > Downloads > Recht und Steuern > Steuern von A bis Z > Umsatzsteuer > Übersicht Merkblätter Umsatzsteuer > Steuerschuldnerschaft).

Aufgrund der lokalen Länderunterschiede müssen Sie bei grenzüberschreitenden Leistungen stets prüfen, ob für die von Ihnen erbrachte Leistung im Ausland die Umkehr der Steuerschuldnerschaft gilt. Wenn das Reverse-Charge-Verfahren etwa bei Werklieferungen oder Montagedienstleistungen nicht zur Anwendung kommt, müssen Sie sich gegebenenfalls in dem Empfängerstaat umsatzsteuerlich registrieren.

Hinweis: Führen Sie eine steuerpflichtige sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer im EU-Ausland aus, für die der Leistungsempfänger in seinem Heimatland die Umsatzsteuer schuldet, müssen Sie diesen Umsatz in Ihre „Zusammenfassende Meldung“ (ZM) mit aufnehmen. Bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendervierteljahres (Meldezeitraum) müssen Sie diese ZM nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an das Bundeszentralamt

für Steuern übermitteln. Sofern Sie aufgrund von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen ohnehin zur monatlichen Abgabe der ZM verpflichtet sind, nehmen Sie die ausgeführten sonstigen Leistungen einfach in Ihre monatliche ZM mit auf.

3.4 Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

Zu den Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, gehören insbesondere:

- Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken und
- die Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten gegen Einmalzahlung oder regelmäßig wiederkehrende Erbbauzinsen.

In der Regel sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, steuerfrei. Daher ist für die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Abnehmers) erforderlich, dass ein wirksamer Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option zur Umsatzsteuerpflicht) durch den Lieferer (Veräußerer) vorliegt.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung kann vom Veräußerer nur ausgesprochen werden, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Die Option muss, damit sie wirksam wird, direkt im notariellen Vertrag erklärt werden.

In der Regel hat der Verkäufer eines Grundstücks, der dieses zu umsatzsteuerpflichtigen Zwecken nutzt, Interesse an einem Verzicht auf die Steuerbefreiung: Ohne diese hätte er durch einen umsatzsteuerfreien Verkauf eine Vorsteuerkorrektur zu erwarten. Durch den Verzicht auf die Steuerbefreiung wird das betreffende Grundstück „final“ zu umsatzsteuerpflichtigen Zwecken verwendet und es ist keine Vorsteuerkorrektur aufgrund einer finalen umsatzsteuerfreien Verwendung zu befürchten.

Beispiel: A erbaut 2010 ein Bürohaus und vermietet es umsatzsteuerpflichtig. Aus den Herstellungskosten hat sich A Vorsteuer in Höhe von 100.000 € gezogen. Im Jahr 2015 verkauft er das Geschäftsgrundstück mit dem darauf befindlichen Bürohaus an B, der die Vermietungstätigkeit beendet und das Grundstück für sein eigenes Unternehmen verwendet (= keine nicht-steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen).

Lösung: Sofern A beim Verkauf nicht wirksam auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet, wird das Geschäftsgrundstück final für umsatzsteuerfreie Zwecke verwendet. Da der zehnjährige Korrekturzeitraum für die Vorsteuer noch nicht abgelaufen ist, würde für A die Regelung der Vorsteuerkorrektur greifen. Damit müsste A 50 % der ursprünglich geltend gemachten Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen! A sollte wirksam zur Umsatzsteuerpflicht optieren, um nicht der Gefahr der Vorsteuerkorrektur ausgesetzt zu sein. Da in diesem Fall das Reverse-Charge-Verfahren greift, wäre B als Leistungsempfänger der Steuerschuldner.

Bei einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen geht der Vorsteuerkorrekturzeitraum auf den Grundstückserwerber über, das heißt, der Veräußerer muss keine Vorsteuerkorrektur mehr befürchten, muss aber alle relevanten Unterlagen, die eventuell später für eine Vorsteuerkorrektur des Erwerbers erforderlich sind, an diesen übergeben. Das können zum Beispiel Rechnungen über die Baukosten des umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gebäudes sein oder Rechnungen über Sanierungen, aus denen der Veräußerer die Vorsteuer gezogen hat und für die der maßgebliche Korrekturzeitraum von zehn Jahren noch nicht vorüber ist.

Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen kommt eine Option zur Steuerpflicht grundsätzlich nicht in Betracht – und somit ist in diesem Fall auch die Frage nach der Steuerschuldnerschaft obsolet. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen setzt voraus:

- ein Unternehmen oder einen gesondert geführten Betrieb (Teilbetrieb)
- die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen
- die Übereignung oder Einbringung im Ganzen
- entgeltlich oder unentgeltlich
- an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen
- die Absicht, den Betrieb fortzuführen

Ein vermietetes Grundstück ist in der Regel ein wirtschaftlich selbständiger Teilbetrieb. Tritt der Erwerber in die Mietverträge ein, kann er grundsätzlich die unternehmerische Tätigkeit ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortsetzen. Mit einem nichtvermieteten oder -verpachteten Grundstück kann im Regelfall keine selbständige Tätigkeit fortgeführt werden. Gleiches gilt, wenn ein zu bebauendes Grundstück übertragen wird, das der Veräußerer unter der Bedingung der Fertigstellung des Bauvorhabens vermietet hat.

Oft ist nicht rechtssicher bestimmbar, ob bei einem Grundstücksgeschäft eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt oder nicht. Bei Grundstücksgeschäften besteht somit die Gefahr, dass die Parteien von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen, das Finanzamt aber zum Beispiel bei einer Betriebsprüfung später feststellt, dass eine solche nicht vorgelegen hat. Falls dann im notariellen Vertrag keine wirksame Umsatzsteuerklausel vereinbart wurde, wird der Vorgang als umsatzsteuerfreies Geschäft behandelt. Die Folge: Der Veräußerer könnte einer Vorsteuerkorrektur ausgesetzt sein.

Gehen die Parteien jedoch im Rahmen des notariellen Kaufvertrags übereinstimmend von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen aus und beabsichtigen sie lediglich für den Fall, dass sich ihre rechtliche Beurteilung später als unzutreffend herausstellt, eine Option zur Steuerpflicht, gilt diese vorsorglich und im Übrigen unbedingt im notariellen Kaufvertrag erklärte Option als mit Vertragsschluss wirksam.

Muster: Wirksame „unbedingte“ Umsatzsteuerklausel für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen

„Der Verkäufer verzichtet gemäß § 9 Abs. 1 und 3 UStG auf eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG. Der Käufer erwirbt das Grundstück für sein Unternehmen und ist Schuldner der Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, Abs. 5 Satz 1 UStG, soweit die Grundstückslieferung umsatzsteuerbar ist. Die Vertragsparteien gehen jedoch davon aus, dass das getätigte Geschäft eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt und somit nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegt.“

Hinweis: Bei Grundstücksgeschäften ist umsatzsteuerlich „alles möglich“:

- eine steuerfreie Lieferung,
- eine steuerpflichtige Lieferung durch Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht oder
- eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG.

Den Gestaltungsspielraum, der sich hierdurch ergibt, sollten Sie aktiv nutzen. Wir beraten Sie dazu gerne persönlich.

3.5 Bauleistungen/Gebäudereinigungsleistungen

Für die Entstehung der Umsatzsteuerschuld bei Bauleistungen ist nicht eine konkrete Verwendung der Eingangsbauleistung entscheidend. Es muss der Gesamtumsatz des Leistungsempfängers betrachtet werden. Dabei kommt es darauf an, ob der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt. Für Bauleistungen an Bauträger ist das Reverse-Charge-Verfahren also nicht anwendbar – hier ist der Leistungserbringer, wie im Normalfall, der Umsatzsteuerschuldner.

Hinweis: Unter den Begriff der Bauleistungen fallen auch alle Werklieferungen und sonstigen Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück und Gebäude erbracht werden und der Herstellung, Instandsetzung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Lediglich Planungs- und Überwachungsleistungen sind hiervon ausgenommen.

Auch mit dem Gebäude oder dem Grundstück fest verbundene Ausstattungsgegenstände und Maschinen – auch Betriebsvorrichtungen – fallen unter diesen Begriff, wenn diese nicht bewegt werden können, ohne damit das Gebäude zu zerstören oder zu verändern (z.B. Aufzüge).

Folgende Besonderheiten sollten Sie als nachhaltig Bauleistungen erbringender Unternehmer beachten, um bei erhaltenen Bau- und Gebäudereinigungsleistungen durch das Reverse-Charge-Verfahren nicht in Schwierigkeiten zu geraten:

- Um dem leistenden Unternehmer den Nachweis zu erleichtern, dass der Empfänger seiner Leistung nachhaltig tätig wird, sieht das UStG vor, dass die zuständige Finanzbehörde dem Leistungsempfänger eine Bescheinigung ausstellt, aus der sich genau dies ergibt. Dabei handelt es sich um eine gesonderte Bescheinigung neben der Bescheinigung gemäß § 48b Einkommensteuergesetz (EStG) für Zwecke der Bauabzugsteuer, die früher als Nachweis genutzt wurde. Diese neue Bescheinigung ist nicht länger als drei Jahre gültig und ein Widerruf oder eine Zurücknahme ist nur mit Wirkung für die Zukunft möglich. Zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft kann es auch dann kommen, wenn die Bescheinigung zwar ausgestellt, jedoch nicht gegenüber dem leistenden Unternehmer verwendet wurde.

Muster: Antrag auf amtliche Bescheinigung für Bauunternehmer

„An das Finanzamt

Antrag auf Ausstellung eines Nachweises zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bau- und/oder Gebäudereinigungsleistungen (USt 1 TG)

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir beantragen die Ausstellung eines Nachweises zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bau- und/oder Gebäudereinigungsleistungen (USt 1 TG). Wir führen die folgenden Leistungen nachhaltig aus:

- Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG
- Gebäudereinigungsleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG

Mit freundlichen Grüßen“

- Im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens müssen die Finanzämter über die Frage der Nachhaltigkeit entscheiden. Dabei sind diese angewiesen, wieder maßgeblich auf den Anteil der Bauleistungen am Gesamtumsatz des Leistungsempfängers abzustellen. Hierfür greift wieder die 10%-Grenze: Das Kriterium der Nachhaltigkeit ist dann erfüllt, wenn der Unternehmer mindestens 10 % seines Weltumsatzes mit Bauleistungen erwirtschaftet.

Hinweis: Erbringen Sie als Unternehmer Bauleistungen unterhalb der 10%-Grenze, gelten Sie damit im Regelfall nicht als Bauleister und müssen den Wechsel der Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen nicht beachten. Auch wenn Sie „klassischer“ Bauträger sind, also keine Bauleistungen erbringen, sondern bebaute Grundstücke an Ihre Kunden liefern, müssen Sie das Reverse-Charge-Verfahren nicht in Erwägung ziehen.

- Schließlich kann es beim Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bleiben, wenn beide Parteien übereinstimmend hiervon ausgegangen sind und wenn dadurch keine Steuerausfälle entstehen. Das ist dann der Fall, wenn der Leistungsempfänger den an ihn erbrachten Umsatz zutreffend versteuert hat.

Für Gebäudereinigungsleistungen gelten die Grundsätze zu den Bauleistungen in entsprechender Anwendung. Dies betrifft vor allem die 10%-Nachhaltigkeitsgrenze, die USt-1-TG-Bescheinigung und die Vereinfachungsregelung.

3.6 Schrotthandel

Seit dem 01.01.2011 fällt auch die Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen unter die Vorschrift der Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Das bedeutet, dass der Lieferant auch bei solchen Lieferungen mit einer Nettoabrechnung gegenüber seinem Kunden abrechnen muss.

Hinweis: Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft gilt für Lieferungen von Unternehmen an Unternehmen. Nicht erfasst werden Lieferungen an Privatpersonen. Als Lieferant müssen Sie sich deshalb vergewissern, dass Ihr Kunde ein Unternehmer ist, um ohne Haftungsrisiko steuerfrei abrechnen zu können.

Hinweis: Die Regelung der Steuerschuldumkehr greift – wie unter Punkt 3.1 ausgeführt – nur bei im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferungen. Bei Lieferungen in die EU oder ins Drittland sind die Bestimmungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. der Ausfuhrlieferungen zu beachten.

Folgende Lieferungen fallen in den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens:

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarifposition
1	Granulierte Schlacke (Schlackensand) aus der Eisen- und Stahlherstellung	Unterposition 2618 00 00
2	Schlacken (ausgenommen granulierte Schlacke), Zunder und andere Abfälle der Eisen- und Stahlherstellung	Unterposition 2619 00
3	Schlacken, Aschen und Rückstände (ausgenommen solche der Eisen- und Stahlherstellung), die Metalle, Arsen oder deren Verbindungen enthalten	Position 2620
4	Abfälle, Schnitzel und Bruch von Kunststoffen	Position 3915
5	Abfälle, Bruch und Schnitzel von Weichkautschuk, auch zu Pulver oder Granulat zerkleinert	Unterposition 4004 00 00
6	Bruchglas und andere Abfälle und Scherben von Glas	Unterposition 7001 00 10
7	Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen; andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend, von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art	Position 7112
8	Abfälle und Schrott, aus Eisen oder Stahl; Abfallblöcke aus Eisen oder Stahl	Position 7204
9	Abfälle und Schrott aus Kupfer	Position 7404
10	Abfälle und Schrott aus Nickel	Position 7503
11	Abfälle und Schrott aus Aluminium	Position 7602
12	Abfälle und Schrott aus Blei	Position 7802
13	Abfälle und Schrott aus Zink	Position 7902
14	Abfälle und Schrott aus Zinn	Position 8002
15	Abfälle und Schrott aus anderen unedlen Metallen	aus Positionen 8101 – 8113
16	Abfälle und Schrott von elektrischen Primärelementen, Primärbatterien und Akkumulatoren; ausgebrauchte elektrische Primärelemente, Primärbatterien und Akkumulatoren	Unterposition 8548 10

Im Wesentlichen handelt es sich hierbei um Industrieschrott und Almetalle, die sich über die entsprechende Zolltarifnummer identifizieren lassen. Bestehen Zweifel, ob ein Gegenstand unter das Reverse-Charge-Verfahren fällt, haben Lieferer und Abnehmer die Möglichkeit, bei dem zuständigen Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke (uvZTA) mit dem Vordruckmuster 0310 einzuholen. Das Vordruckmuster mit Hinweisen zu den Zuständigkeiten für die Erteilung einer uvZTA wird zum Beispiel auf den Internetseiten des Zolls (www.zoll.de > Formulare und Merkblätter > Suchbegriff „0310“) für Sie bereitgestellt.

3.7 Lieferungen von bestimmter Elektronik

Bestand das Reverse-Charge-Verfahren für Mobilfunkgeräte (z.B. Mobilfunktelefone) und integrierte Schaltkreise (z.B. Computerprozessoren) bereits seit längerer Zeit, wurde dieses bis spätestens 01.01.2015 – nach Ablauf einer gewährten Übergangsfrist – auf Tabletcomputer und Spielekonsolen ausgedehnt. Auch bei diesen Warenlieferungen gilt: Das Reverse-Charge-Verfahren greift nur, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

Es gilt außerdem eine Bagatellgrenze von 5.000 €. Daher muss das Reverse-Charge-Verfahren nur umgesetzt werden, wenn die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen mindestens 5.000 € beträgt.

Achtung: Die Bagatellgrenze von 5.000 € bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tabletcomputern und Spielekonsolen sowie bei der Lieferung von integrierten Schaltkreisen ist leider nicht optional ausgestaltet. Sie dürfen bei Lieferungen unterhalb dieser Grenze also keinesfalls das Reverse-Charge-Verfahren anwenden. Andernfalls schulden Sie die Umsatzsteuer aus dem abgerechneten Nettobetrag und eliminieren damit Ihre Gewinnmarge oder haben zusätzlichen Aufwand durch eine nachträgliche Rechnungsberichtigung.

Abzustellen ist bei der Berechnung der Bemessungsgrenze auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art. Als Anhaltspunkt für einen wirtschaftlichen Vorgang dient insbesondere die Bestellung, der Auftrag, der Vertrag oder der Rahmenvertrag mit konkretem Auftragsvolumen. Lieferungen bilden stets einen einheitlichen wirtschaftli-

chen Vorgang, wenn sie im Rahmen eines einzigen Erfüllungsgeschäfts ausgeführt werden, auch wenn hierüber mehrere Aufträge vorliegen oder mehrere Rechnungen ausgestellt werden.

Ein Tabletcomputer ist ein tragbarer, flacher Computer in besonders leichter Ausführung, der in einem Touchscreengehäuse untergebracht ist und mit den Fingern oder einem Stift bedient werden kann.

Spielekonsolen sind Computer oder computerähnliche Geräte, die in erster Linie für Videospiele entwickelt wurden. Neben dem Spielen können sie weitere Funktionen bieten, zum Beispiel die Wiedergabe von Audio-CDs, Video-DVDs und Blu-ray-Discs.

Nach der EU-Mehrwertsteuersystem-Richtlinie ist den EU-Mitgliedstaaten eine fakultative Anwendung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen von Spielekonsolen, Tabletcomputern und Laptops gestattet. Nach dieser Richtlinie können die Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2018 für einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren vorsehen, dass die Mehrwertsteuer von dem steuerpflichtigen Empfänger geschuldet wird.

Diese Regelung schafft erhebliche Abgrenzungsprobleme, da Laptops entgegen der europarechtlichen Ermächtigung nicht in die deutsche Regelung einbezogen worden sind. Unternehmen stehen jetzt vor der Aufgabe, Tabletcomputer und Laptops voneinander abzugrenzen. Dies ist nicht immer ganz einfach (z.B. „Zwei-in-eins-Geräte“). Die Finanzverwaltung grenzt die betroffenen Artikel über die Zolltarifnummer ab. Jedoch wird verkannt, dass Laptops und Tablets die gleiche Zolltarifnummer (8471 30 00) haben, so dass eine Abgrenzung hierüber das Abgrenzungsproblem nicht beseitigen kann.

Hinweis: Abgrenzungsprobleme hätten vermieden werden können, wenn man Laptops von vornherein miteinbezogen hätte.

Auch die Abgrenzung bei der Lieferung von Spielekonsolen erscheint noch erläuterungsbedürftig.

3.8 Metalllieferungen

Die Lieferung einer eng definierten Gruppe von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets unterliegt dem Reverse-Charge-Verfahren. Vorerst war diese Regelung ohne Einführung einer Bagatellgrenze beabsichtigt. In letzter Minute wurde sie jedoch nochmals – aufgrund massiver Kritik der Wirtschaftsverbände – im Zollkodex-Anpas-

sungsgesetz geändert und eine Bagatellgrenze von 5.000 € eingeführt. Die Einführung einer Bagatellgrenze war von den Wirtschaftsverbänden gefordert worden und dringend nötig, da in den Anwendungsbereich der Regelung auch Metalle fallen, die auch in Baumärkten auf der Einzelhandelsstufe zu erwerben sind. Hier wären also Abgrenzungsprobleme vorprogrammiert gewesen, wenn beispielsweise ein Unternehmer im Baumarkt Kupferdraht oder Ähnliches erworben hätte.

Ähnlich wie bei der Lieferung von Schrott (siehe unter Punkt 3.6) wird zur Abgrenzung der in diesen Anwendungsbereich fallenden Lieferungen auf Zolltarifnummern verwiesen und diese als Anlage 4 dem UStG beigefügt. Diese Anlage unterliegt häufigerer Veränderungen durch die Gesetzgebung – so wurde z.B. im Zuge einer Änderung Aluminium in Folienform von der Liste gestrichen.

Hinweis: Regelmäßig werden Sie also von der Neuregelung nur betroffen sein, wenn Sie Abnehmer oder Lieferant von Metallen und den in der Anlage 4 genannten Waren in „Rohform“ sind!

Um herauszufinden, ob das gelieferte Produkt unter die Reverse-Charge-Regelung fällt, müssen Sie folglich im ersten Schritt eine zolltarifliche Einstufung vornehmen.

Auch wenn das BMF in seinem Schreiben vom 26.09.2014 weitere Erläuterungen zu einzelnen Warengruppen gibt, treten häufig Abgrenzungsprobleme auf. Klarheit kann hier eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke bringen (siehe Punkt 3.6).

In einem zweiten Schritt müssen Sie prüfen, ob das Produkt mit dieser Zolltarifnummer in der Anlage 4 zum UStG verzeichnet ist:

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarifposition
1	Silber, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver; Silberplattierungen auf unedlen Metallen, in Rohform oder als Halbzeug	Positionen 7106 und 7107
2	Platin, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver; Platinplattierungen auf unedlen Metallen, auf Silber oder auf Gold, in Rohform oder als Halbzeug	Position 7110 und Unterposition 7111 00 00
3	Roheisen oder Spiegeleisen, in Masseln, Blöcken oder anderen Rohformen; Körner und Pulver aus Roheisen, Spiegeleisen, Eisen oder Stahl; Rohblöcke und andere Rohformen aus Eisen oder Stahl; Halbzeug aus Eisen oder Stahl	Positionen 7201, 7205 bis 7207, 7218 und 7224
4	Nicht raffiniertes Kupfer und Kupferanoden zum elektrolytischen Raffinieren; raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen, in Rohform; Kupferlegierungen; Pulver und Flitter aus Kupfer	Positionen 7402, 7403, 7405 und 7406
5	Nickelmatte, Nickeloxidsinter und andere Zwischenerzeugnisse der Nickelmetallurgie; Nickel in Rohform; Pulver und Flitter, aus Nickel	Positionen 7501, 7502 und 7504
6	Aluminium in Rohform; Pulver und Flitter, aus Aluminium	Positionen 7601 und 7603
7	Blei in Rohform; Pulver und Flitter, aus Blei	Position 7801, aus Position 7804
8	Zink in Rohform; Staub, Pulver und Flitter, aus Zink	Positionen 7901 und 7903
9	Zinn in Rohform	Position 8001
10	andere unedle Metalle in Rohform oder als Pulver	aus Positionen 8101 – 8112
11	Cermets in Rohform	Unterposition 8113 00 20

Hinweis: Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft gilt für die reine Lieferung von Gegenständen (ohne Einbau oder Montage), die innerhalb Deutschlands erbracht wird und an unternehmerische Abnehmer erfolgt, auch wenn die Waren für den privaten Bereich bezogen werden.

Die Regelung gilt dagegen nicht für

- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Metallen (Transport, Metallbearbeitung etc.),
- die Lieferung von Metallabfällen (hier greift gegebenenfalls die Reverse-Charge-Regelung für den Schrotthandel, siehe Punkt 2.6) sowie
- Werklieferungen, beispielsweise an einem Bauwerk ausgeführte Metalllieferungen (hierfür gilt gegebenenfalls die Reverse-Charge-Regelung für Bauleistungen).

Als betroffener Metallhändler sollten Sie eine zolltarifliche Analyse aller von Ihnen vorgenommenen Lieferungen vornehmen. Hierbei müssen Sie beachten, dass, falls im Zusammenhang mit Metalllieferungen unselbständige Nebenleistungen zur Warenlieferung erbracht werden, diese das Schicksal der Hauptleistung „Lieferung“ teilen, so dass insoweit einheitlich die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers anzuwenden ist.

Hinweis: Hilfe bei der zolltariflichen Einstufung bietet die Webseite des Statistischen Bundesamts unter www.destatis.de > Methoden > Klassifikationen > Außenhandel > Warenverzeichnis für die Außenhandelsstatistik.

Des Weiteren sollten Sie die Unternehmereigenschaft Ihres Kunden prüfen, da die Neuregelung nur dann zur Anwendung kommt, wenn Ihr Kunde ein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist (z.B. anhand einer USt-IdNr., durch Vorlage einer Bescheinigung USt 1 TG oder durch die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG).

Darüber hinaus sollten Sie Ihre Kunden (sicherheits halber) schriftlich über die derzeitige gesetzliche Regelung informieren. Hierzu können Sie sich des nachfolgenden Musters bedienen.

Muster: Informationsschreiben an Kunden

„Sehr geehrte Damen und Herren,
der deutsche Gesetzgeber hat eine Neuregelung für die Umsatzbesteuerung von Metalllieferungen eingeführt: Seit 30.06.2015 schuldet nicht mehr der Lieferer die Umsatzsteuer für die Lieferung von Metallen, sondern der unternehmerische Abnehmer (sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren, § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG). Das gilt für alle Lieferungen, die ab 30.06.2015 von uns ausgeführt werden.

Wir unterwerfen alle Metalllieferungen, die unter die Neuregelung fallen und die Bagatellgrenze von 5.000 € übersteigen, dem Reverse-Charge-Verfahren. Das bedeutet für Sie, dass Sie zukünftig in diesen Fällen von uns eine Nettorechnung mit dem Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ bekommen und Sie als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer an Ihr Finanzamt abführen müssen.

Mit freundlichen Grüßen“

In Ihrer Buchhaltung müssen Sie die entsprechenden Vorkehrungen treffen und die entsprechenden Konten und Buchungsschlüssel einrichten. Auf Ihren Ausgangsrechnungen muss der Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ abgedruckt werden (vgl. Punkt 5).

Auch als Abnehmer von Metalllieferungen müssen Sie entsprechende Vorkehrungen treffen und eine zolltarifliche Einstufung aller Metallerzeugnisse vornehmen, die Sie erwerben.

Achtung: Auch bei der Lieferung von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets ist die Bagatellgrenze von 5.000 € nicht optional ausgestaltet! Sie dürfen also bei Lieferungen unterhalb dieser Grenze keinesfalls das Reverse-Charge-Verfahren anwenden. Abzustellen ist dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art. Nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben unberücksichtigt.

4 SO BEGEGNEN SIE DEM SCHNELL-REAKTIONSMECHANISMUS

Mit dem Zollkodex-Anpassungsgesetz wurde der unionsrechtliche Schnellreaktionsmechanismus in nationales Recht umgesetzt und ist ab 2015 gültig. Hierdurch kann der Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens im Rahmen einer Verordnung kurzfristig erweitert werden. Bisher konnte eine Ausnahme von der Regelbesteuerung nur dann erteilt werden, wenn der betroffene Mitgliedstaat diese in einem aufwendigen und langwierigen Verfahren beantragte. Durch die Umsetzung der EU-Richtlinie in nationales Recht hat die Bundesrepublik Deutschland nun die Möglichkeit, den Leistungskatalog, welcher dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegt, durch Rechtsverordnung relativ unbürokratisch temporär zu erweitern.

Liegen konkrete Hinweise vor, die den Verdacht erheblicher Steuerhinterziehungen rechtfertigen, oder gibt es Informationen über verwirklichte Steuerhinterziehungen in Deutschland, soll das BMF kurzfristig reagieren können. Die Erweiterung des Leistungskatalogs durch eine kurzfristige Rechtsverordnung ist (zunächst) zeitlich beschränkt auf maximal neun Monate. Nur wenn der Europäische Rat im regulären Verfahren die Erweiterung bestätigt, darf die Bundesregierung unbefristet daran festhalten. Für die Zukunft darf man also gespannt sein, wie sich der Leistungskatalog für die Anwendung der Steuerschuldumkehr erweitern wird.

Unternehmen werden sich daher in Zukunft auf weitere Anwendungsbereiche einstellen müssen. Es bleibt zu hoffen, dass diese Regelung tatsächlich nur mit Bedacht und nach Abwägung der Vor- und Nachteile von der deutschen Finanzverwaltung angewendet wird.

Sofern Sie zukünftig mit von Ihnen gelieferten oder empfangenen Waren oder Leistungen durch neue gesetzliche Regelungen in den Anwendungsbereich der Steuerschuldumkehr fallen, sollten Sie insbesondere folgende Maßnahmen beachten:

Als leistender Unternehmer:

- Analysieren Sie, ob Ihre Leistung in den Anwendungsbereich der Steuerschuldumkehr fällt. Falls erforderlich, fordern Sie unverbindliche Zolltarifauskünfte an.
- Analysieren Sie, ob Ihr Kunde die erforderlichen Voraussetzungen als Unternehmer erfüllt.
- Passen Sie Ihre Fakturierung an.

- Passen Sie Ihre Rechnungsformulare an (siehe Punkt 4).
- Passen Sie Ihre Buchhaltungsrichtlinien/Ihr Buchungsverhalten an.
- Prüfen Sie, ob die Neuregelung Auswirkungen auf schwebende Geschäfte hat.
- Beachten Sie möglicherweise gewährte Übergangsfristen.
- Informieren Sie Ihre Kunden. Als Leistungsempfänger:
- Analysieren Sie, ob Sie als Abnehmer in den Anwendungsbereich der Steuerschuldumkehr fallen.
- Analysieren Sie, ob die von Ihnen bezogene Ware/Dienstleistung in den Anwendungsbereich der Neuregelung fällt.
- Beachten Sie möglicherweise gewährte Übergangsfristen.
- Prüfen Sie, ob die Neuregelung Auswirkungen auf schwebende Geschäfte hat.
- Akzeptieren Sie nur noch Nettorechnungen und zahlen Sie keine Umsatzsteuer an Ihren Lieferanten aus.
- Passen Sie Ihr Buchungsverhalten entsprechend an.

Hinweis: Bei Fragen zur Umsetzung der konkreten Regelungen in Ihrem speziellen Fall unterstützen wir Sie gerne. Vereinbaren Sie bitte einen Beratungstermin, sobald Sie Ihre Geschäfte betroffen sehen.

5 DIE BESONDERHEITEN BEI DER RECHNUNGSSTELLUNG

Eine Rechnung über Leistungen, die der Umkehr der Steuerschuldnerschaft unterliegen, muss alle Pflichtangaben enthalten – mit Ausnahme des gesonderten Steuerausweises:

- den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- die Steuernummer oder USt-IdNr. des Leistenden
- das Ausstellungsdatum
- eine einmalig vergebene, fortlaufende Rechnungsnummer
- die Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw. den Zeitpunkt der Vereinnahmung des (Teil-) Entgelts
- das nach Steuersätzen und -befreiungen aufgeschlüsselte Entgelt sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung desselben

- den anzuwendenden Steuersatz und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder einen Hinweis darauf, dass eine Steuerbefreiung gilt
- bei privaten Endabnehmern einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers

Außerdem muss die Rechnung den (wortgenauen) Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Fehlt dieser Hinweis, wird der Leistungsempfänger von der Steuerschuldnerschaft allerdings nicht entbunden. Führt der Unternehmer eine Leistung aus, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, ist er zur Ausstellung einer Rechnung mit diesem Hinweis verpflichtet. Alternativ kommen – insbesondere bei der Erbringung von sonstigen Leistungen, die am Sitz des Leistungsempfängers der Umsatzsteuer unterliegen – Formulierungen in anderen Amtssprachen in Betracht (z.B. „Reverse Charge“).

Eine Tabelle zu den in anderen Amtssprachen verwendeten Begriffen für Rechnungsangaben können Sie im BMF-Schreiben vom 25.10.2013 finden. Dieses Schreiben können Sie über die Internetseite des BMF beziehen (www.bundesfinanzministerium.de > Service > Publikationen > BMF-Schreiben > Datumsuche nach „25.10.2013“). Denkbar ist auch, dass im Gutschriftswege abgerechnet wird. Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn nur der Leistungsempfänger die abrechnungsrelevanten Daten ermitteln kann. Der Gutschriftersteller muss in diesem Fall – wie generell bei Gutschriften – beachten, dass im Rahmen der Pflichtangaben für Rechnungen die Steuernummer bzw. die USt-IdNr. des Lieferanten angegeben wird.

Hinweis: Für den Vorsteuerabzug aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG ist der Besitz einer vollständigen Rechnung weiterhin keine materiell-rechtliche Voraussetzung. Insofern gehen Sie kein Risiko ein, wenn Sie zum Beispiel die Rechnung eines im Ausland ansässigen Unternehmers akzeptieren, auf der dieser Hinweis fehlt. Der Neutralitätsgrundsatz im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens erfordert es, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn bestimmte formelle Anforderungen nicht erfüllt sind.

Des Weiteren muss der Gutschriftersteller zusätzlich den Hinweis „Umkehr der Steuerschuldnerschaft“ in die Gutschrift aufnehmen und das Abrechnungsdokument auch ausdrücklich als „Gutschrift“ bezeichnen. Der Gutschriftersteller, der zugleich der Leistungsempfänger ist, nimmt die

Versteuerung im Sinne des § 13b UStG vor.

Beispiel: Unternehmer A liefert einen Container mit unterschiedlichem Metallschrott (Eisen- und Stahlabfälle, Kupferreste, Aluminiumabfälle) an Schrotthändler B. Die Abrechnung erfolgt auf Basis des Gewichts zu unterschiedlichen Preisen je Metallart. Die Parteien vereinbaren im Voraus, dass Unternehmer B als Leistungsempfänger die Rechnung ausstellt (= Gutschrift). Schrotthändler B ist als Leistungsempfänger der Steuerschuldner gemäß § 13b UStG.

6 FAZIT UND AUSBLICK

Die korrekte Anwendung des Umsatzsteuerrechts wird Ihnen als Unternehmer nicht gerade leichtgemacht. Durch die Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens werden erhöhte Anforderungen an Sie gestellt.

Auf der Rechnungseingangsseite, also bei der Rechnungsprüfung, werden im Zweifel konkrete Kenntnisse über die Zolltarifnummern der gelieferten Waren verlangt. Bestehen hinsichtlich der Warengattung Zweifel, ob diese in den Anwendungsbereich der Umkehr der Steuerschuldnerschaft fällt oder nicht, können Sie sich auf die Vereinfachungsregelung berufen.

Hinweis: Nach der Vereinfachungsregelung werden fälschlicherweise einvernehmlich gestellte Nettorechnungen – da die Vertragspartner davon ausgingen, dass der Handel unter das Reverse-Charge-Verfahren fällt – akzeptiert. Voraussetzung dabei jedoch, dass es zu keinen Steuerausfällen kommt, also der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auch tatsächlich abführt.

Die Vereinfachungsregelung kann genutzt werden bei:

- Bauleistungen,
- der Lieferung von Erdgas und Elektrizität durch im Inland ansässige Unternehmer,
- der Lieferung von Schrott und Altmetall,
- den Gebäudereinigungsleistungen,
- der Lieferung von Gold,
- der Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tabletcomputern und Spielekonsolen oder integrierten Schaltkreisen,
- der Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen.

Damit Sie sich bei Zweifeln über die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Vereinfachungsregelung berufen können, dürfen Sie keinesfalls Bruttorechnungen von Ihrem Lieferanten akzeptieren. Denn dann wäre die Anwendung des Verfahrens zur Disposition des Steuerpflichtigen gestellt. Dem hat der BFH aber bereits mit seinem Urteil vom 22.08.2013 eine Abfuhr erteilt.

Nicht zu vernachlässigen ist das wirtschaftliche Risiko bei fehlerhafter umsatzsteuerlicher Beurteilung des Leistungsvorgangs: Gehen Sie als leistender Unternehmer fälschlicherweise davon aus, dass der Vorgang dem Reverse-Charge-Verfahren zu unterwerfen ist, schulden Sie möglicherweise die Umsatzsteuer, obwohl Sie diese nicht von Ihrem Kunden erhalten haben. Gehen Sie dagegen davon aus, dass der Vorgang nicht dem Reverse-Charge-Verfahren zu unterwerfen ist, und stellt sich dies später als Fehler heraus, kann der Leistungsempfänger die in der Rechnung aufgeführte und von ihm auch an Sie bezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen, da diese gesetzlich nicht geschuldet wurde.

Eine generelle Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens im B2B-Bereich, welche die Regelung der Umsatzsteuer erleichtern würde, wird bislang auf EU-Ebene abgelehnt. Damit werden Sie als Unternehmer leider auf Dauer mit beiden Systemen – der Regelbesteuerung und dem Reverse-Charge-Verfahren – umgehen müssen.

ANSPRECHPARTNER**MARION JAKUS**

Steuerberaterin

Tauentzienstraße 4

D-10789 Berlin

Telefon: +49 30 2290887-60

Telefax: +49 30 2290887-69

marion.jakus@jakus-stb.de

www.jakus-stb.de

Diese Publikation ist als Hinweis für unsere Mandanten bestimmt und erhebt keinen Anspruch auf Richtigkeit und Vollständigkeit der in ihm enthaltenen Informationen. Die Informationen sind nicht geeignet darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Für die Lösung einschlägiger Sachverhalte greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen zurück oder sprechen uns direkt an. Teile dieser Publikation/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

Rechtsstand: Januar 2016

© 2017 Steuerberaterin Marion Jakus. Alle Rechte vorbehalten.