

Änderungen im Reverse-Charge-Verfahren

Verfasser: Martin **Entsfellner**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Bauleistungen	92
1.1 Frühere Auffassung der Finanzverwaltung	92
1.2 Entscheidung des BFH vom 22.08.2013	92
1.3 Festschreibung der früheren Auffassung der Finanzverwaltung im Gesetz	92
1.4 Vertrauensschutzregelung	94
1.5 Verwaltungsregelung für Bauleistungen für den hoheitlichen Bereich	94
2 Lieferung von (un)edlen Metallen	95
2.1 Einbezug in das Reverse-Charge-Verfahren	95
2.2 Übergangsregelungen	96

1 Bauleistungen

In unserem Geschäftsberichtsbeitrag¹ haben wir bereits zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Hausanschlüssen Stellung genommen. In Ergänzung hierzu stellen wir die inzwischen erfolgten Änderungen bei der Regelung der „Bauleistungen“ dar.

Insbesondere die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei den Bauleistungen war im Jahr 2014 mehreren Veränderungen unterworfen. Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH)² festgestellt hatte, dass die bisher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, unter welchen Voraussetzungen der Leistungsempfänger (selbst) als „bauleistender Unternehmer“ anzusehen sei, keine rechtssichere Anwendung der Regelung ermöglicht, gab die Finanzverwaltung³ vorübergehend⁴ ihre Auffassung auf.

1.1 Frühere Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung ging früher im Wesentlichen davon aus, dass der Leistungsempfänger als bauleistender Unternehmer anzusehen sei, wenn er selbst im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 10 % seiner weltweit erbrachten Umsätze als Bauleistungen ausführte⁵ (sog. unternehmensbezogene Sichtweise). In diesen Fällen war das Reverse-Charge-Verfahren auch dann anzuwenden, wenn die bezogenen Eingangs(bau)leistungen nicht zu einer Ausgangs(bau)leistung verwendet wurden (z. B. Bau eines privaten Wohnhauses).

1.2 Entscheidung des BFH vom 22.08.2013

Demgegenüber sieht der BFH⁶ die Voraussetzung zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens als gegeben an, wenn eine vom leistenden Unternehmer ausgeführte Bauleistung bei dem Leistungsempfänger selbst unmittelbar in eine Bauleistung eingeht (sog. umsatzbezogene Sichtweise). Zwar könne es, so der BFH, auch bei dieser Betrachtungsweise Schwierigkeiten für den leistenden Unternehmer geben, diese Voraussetzung zu erkennen und nachzuweisen, dennoch hielt er dies für die einzig umsetzbare Auslegung der gesetzlichen Vorgaben. Bei dieser Sichtweise spielt es **keine Rolle**, in welchem **Umfang** der Leistungsempfänger selbst Bauleistungen ausführt.

1.3 Festschreibung der früheren Auffassung der Finanzverwaltung im Gesetz

Die vom BFH aufgestellte umsatzbezogene Sichtweise, also die Verknüpfung der Eingangs(bau)leistung unmittelbar mit einer Ausgangs(bau)leistung, ist von der Finanzverwaltung

¹ Geschäftsbericht 2013, S. 113 ff.

² BFH-Urteil vom 22.08.2013 – V R 37/10, BStBl II 2014 S. 128

³ BMF-Schreiben vom 05.02.2014, BStBl I 2014 S. 233; BMF-Schreiben vom 08.05.2014, BStBl I 2014 S. 823

⁴ Frei nach dem Motto „Ober sticht Unter“ hat der Gesetzgeber ab dem 01.10.2014 die alte Rechtslage im Wesentlichen wieder eingeführt.

⁵ z. B. BMF-Schreiben vom 16.10.2009, BStBl I 2009 S. 1298

⁶ BFH-Urteil vom 22.08.2013, a. a. O.

jedoch nicht als praxisgerechte Lösung angesehen worden, weshalb der Gesetzgeber die vom BFH vorgenommene Gesetzesauslegung durch das „Kroatiengesetz“⁷ mit Wirkung zum 01.10.2014 wieder „kassiert“ hat.⁸

Im Wesentlichen ist damit der Zustand wieder hergestellt worden, der bis zum 14.02.2014, also vor der Veröffentlichung des BFH-Urteils⁹ herrschte.

Grundsätzlich sind an der allgemeinen Voraussetzung – der Bauleistung als solcher – in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG keine Änderungen vorgenommen worden. Gesetzlich geregelt wurde lediglich, dass der Leistungsempfänger dann zum Steuerschuldner für eine ihm gegenüber ausgeführte Bauleistung wird, wenn er selbst solche Leistungen nachhaltig ausführt (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG). Ob die Leistung unmittelbar für eine Bauleistung verwendet wird, ist nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung unerheblich. Hiernach gilt das Reverse-Charge-Verfahren auch (wieder) für Bauleistungen an den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers. Das Gesetz geht in seiner Neufassung davon aus, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bauleistungen ausführt, wenn er eine von der Finanzverwaltung ausgestellte Bescheinigung¹⁰ besitzt, die ihm diese Eigenschaft bestätigt (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG). Obwohl Unternehmer keinen Anspruch auf eine so genannte „Negativbescheinigung“¹¹ haben, werden diese oftmals auf Anfrage vom zuständigen Finanzamt ausgestellt.

Durch die Einführung der gesetzlichen Regelung ab dem 01.10.2014, die nicht rückwirkend erfolgt ist, lassen sich folgende Fälle unterscheiden:¹²

a) Bauleistungen bis zum 14.02.2014¹³

Der Leistungsempfänger wird zum Steuerschuldner nach § 13b UStG für eine an ihn ausgeführte Bauleistung, wenn er selbst im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 10 % seiner weltweit ausgeführten Leistungen als Bauleistungen ausgeführt hat. Ob er die Bauleistung für eine Ausgangs(bau)leistung, für eigene unternehmerische Zwecke oder auch für private Zwecke bezogen hatte, ist nicht von Bedeutung.

b) Bauleistungen ab dem 15.02.2014 bis zum 30.09.2014

Der Leistungsempfänger wird nur dann zum Steuerschuldner nach § 13b UStG für eine ihm gegenüber ausgeführte Bauleistung, wenn er die Bauleistung unmittelbar für eine (eigene) Bauleistung einsetzt.

⁷ Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – KroatienG – vom 25.07.2014, BGBl I S. 1266

⁸ vgl. Neufassung des § 13b Abs. 5 UStG

⁹ BFH-Urteil vom 22.08.2013, a. a. O.

¹⁰ Bescheinigung „USt 1 TG“; diese Bescheinigung kann formlos beim zuständigen Finanzamt beantragt werden.

¹¹ Bei einer „Negativbescheinigung“ bestätigt das Finanzamt in der Regel formlos, dass die 10 %-Grenze nicht überschritten wird.

¹² zu den Übergangsregelungen und Nichtbeanstandungsregelungen vgl. BMF-Schreiben vom 08.05.2014, a. a. O.

¹³ Datum der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 22.08.2013 im Bundessteuerblatt

c) Bauleistungen ab dem 01.10.2014

Der Leistungsempfänger wird zum Steuerschuldner nach § 13b UStG für eine ihm gegenüber ausgeführte Bauleistung, wenn er selbst nachhaltig solche Leistungen ausführt. Dies ist regelmäßig durch eine besondere Bescheinigung nachzuweisen.¹⁴ Es kommt nicht mehr darauf an, ob die Bauleistung unmittelbar für eine Bauleistung verwendet wird.

1.4 Vertrauensschutzregelung

Mit Wirkung zum 01.10.2014 ist eine neue gesetzliche Vertrauensschutzregelung eingeführt worden. Dadurch wurde eine bisher vor dem BFH-Urteil¹⁵ von der Finanzverwaltung getroffene Nichtbeanstandungsregelung¹⁶ in das Gesetz mit aufgenommen.¹⁷ Sie lautet:

„Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 2 Nummer 4 ... ausgegangen, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen.“

Liegen demzufolge die Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens **nicht** vor, sind die Vertragsparteien aber **übereinstimmend** davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, wird es – insbesondere bei später durchgeführten Betriebsprüfungen – nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger tatsächlich die Steuer angemeldet hat.¹⁸

Sollte deshalb streitig sein, ob das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist, empfiehlt sich eine entsprechende Dokumentation der „Übereinstimmung“ zwischen Leistendem und Leistungsempfänger.

1.5 Verwaltungsregelung für Bauleistungen für den hoheitlichen Bereich

Abschnitt 13b.3 Abs. 12 UStAE¹⁹ wurde neu gefasst. Die Neureglung gilt für Umsätze ab dem 01.10.2014:

*„Erfüllt der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 13 b Abs. 5 Satz 2 UStG, ist er auch dann Steuerschuldner, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich erbracht wird (§ 13 b Abs. 5 Satz 6 UStG). **Ausgenommen hiervon sind Bauleistungen, die***

¹⁴ Bescheinigung „USt 1 TG“

¹⁵ BFH-Urteil vom 22.08.2013, a. a. O.

¹⁶ Abschnitt 13b.8 UStAE a. F.

¹⁷ § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG

¹⁸ Dies ist nunmehr für Bauleistungen gesetzlich geregelt und gilt darüber hinaus auch für Gas- und Stromlieferungen (Nr. 5b), Lieferung von Gegenständen der Anlage 3 zum UStG (Nr. 7), Gebäudereinigungsleistungen (Nr. 8), Lieferung von Gold (Nr. 9), Mobilfunkgeräten (Nr. 10) und für die Lieferung von Gegenständen der Anlage 4 zum UStG (Nr. 11 – edle und unedle Metalle).

¹⁹ Abschnitt 13b.3 UStAE wurde durch BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl I 2014 S. 1297 neu gefasst.

ausschließlich an den hoheitlichen Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, auch wenn diese im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art unternehmerisch tätig sind und nachhaltig Bauleistungen erbringen.²⁰ Absatz 1 ist auf den jeweiligen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts entsprechend anzuwenden, der Bauleistungen erbringt.“ [Hervorhebung und Fußnote nicht im Originaltext]

Im Gegensatz zu Leistungen an einen Unternehmer der Privatwirtschaft, bei dem Leistungen an den nichtunternehmerischen Bereich ebenfalls erfasst werden, ist bei Körperschaften des öffentlichen Rechts das Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen an den Hoheitsbereich nicht anzuwenden, selbst wenn die Körperschaften des öffentlichen Rechts im Bereich der Strom-, Gas- oder Wasserversorgung wegen Überschreitens der 10 %-Grenze die Voraussetzungen eines Bauleistenden erfüllen.

2 Lieferung von (un)edlen Metallen

2.1 Einbezug in das Reverse-Charge-Verfahren

Durch § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG ist die Lieferung von bestimmten, in der Anlage 4 zum UStG genannten Gegenständen in die Regelung des Reverse-Charge-Verfahrens einbezogen worden. In Anlage 4 sind edle und unedle Metalle aufgeführt, wie z. B. Silber, Platin, Roheisen, Kupfer, Nickel, Aluminium, Blei, Zink, Zinn etc.²¹

Die Festlegung der Gegenstände in Anlage 4 zum UStG erfolgt unter Bezugnahme auf die jeweiligen Zolltarifnummern. Da bis vor kurzem nicht abschließend geklärt war, welche Stoffe im Einzelnen darunter fallen, hat das BMF eine Übergangsregelung bis 30.06.2015 verfügt.²²

Mit Schreiben vom 13.03.2015²³ hat das BMF zur gesetzlichen Neufassung der Vorschriften zum 01.01.2015 erneut wie folgt Stellung genommen:

*„Durch Artikel 11 i. V. m. Artikel 16 Abs. 2 des ... sog. Zollkodex-Anpassungsgesetz vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) wurden § 13 b Abs. 2 Nr. 11 UStG und die Anlage 4 des UStG zum 1. Januar 2015 neu gefasst. So sind Selen und Gold sowie Draht, Stangen, Bänder, Folien, Bleche und andere flachgewalzte Erzeugnisse und Profile aus unedlen Metallen nicht mehr in der Anlage 4 des UStG enthalten. Außerdem wurde entsprechend der bereits bestehenden Regelung des § 13 b Abs. 2 Nr. 10 UStG zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers u. a. für die Lieferung von Mobilfunkgeräten auch bei Lieferungen von in der Anlage 4 genannten Metallen die **Betragsgrenze von 5.000 €** eingeführt.*

Diese Änderungen haben zur Folge, dass bei nach dem 31. Dezember 2014 ausgeführten Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen und Cermets der Leistungsempfänger nur

²⁰ Es ist zu beachten, dass diese Regelung nur für Bauleistungen gilt.

²¹ Der Abdruck der Anlage 4 zum UStG würde den Umfang dieses Beitrags sprengen; es wird deshalb darauf verzichtet.

²² BMF-Schreiben vom 05.12.2014, BStBl I 2014 S. 1618

²³ BMF-Schreiben vom 13.03.2015; bei Redaktionsschluss war das Schreiben noch nicht im BStBl veröffentlicht (abrufbar nur im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de).

dann Steuerschuldner nach § 13 b Abs. 2 Nr. 11 in Verbindung mit Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz UStG ist, wenn er Gegenstände im Sinne der Anlage 4 des UStG in der Fassung von Artikel 11 Nr. 2 des Zollkodex-Anpassungsgesetzes erwirbt und die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5.000 € beträgt. Werden nach dem 31. Dezember 2014 Gegenstände geliefert, die mit Wirkung vom 1. Januar 2015 nicht mehr in der Anlage 4 des UStG enthalten sind (z. B. Selen sowie Draht, Stangen, Bänder, Folien, Bleche und andere flachgewalzte Erzeugnisse und Profile aus unedlen Metallen) oder deren Summe der Bemessungsgrundlagen im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs weniger als 5.000 € beträgt, ist der **leistende Unternehmer Steuerschuldner.**“ [Hervorhebung nicht im Originaltext]

2.2 Übergangsregelungen

a) Lieferung erfolgt vom 01.10.2014 bis zum 30.06.2015

„Bei Lieferungen von Edelmetallen (mit Ausnahme der Lieferungen von Gold, soweit sie bereits vor dem 1.10.2014 unter § 13 b Abs. 2 Nr. 9 UStG fielen), unedlen Metallen, Selen und Cermets, die nach dem 30.9.2014 und **vor dem 1.7.2015** ausgeführt werden, ist es beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn die Vertragspartner **einvernehmlich** noch von der **Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers** nach § 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgegangen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird.“²⁴ [Hervorhebung nicht im Originaltext]

b) Lieferung erfolgt vom 01.01.2015 bis zum 30.06.2015

Mit Wirkung zum 01.01.2015 wurde die Anlage 4 zum UStG neu gefasst. Durch die Neuregelung sind verschiedene Gegenstände nicht mehr in der Anlage 4 des UStG enthalten. Darüber hinaus wurde eine Geringfügigkeitsgrenze von 5.000 € eingeführt. Durch diese Neuregelungen sah sich die Finanzverwaltung gezwungen – neben der oben beschriebenen Übergangsregelung – eine weitere, parallel dazu geltende weitere Übergangsregelung einzuführen:

„Bei Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets, die nach dem 31. Dezember 2014 und vor dem 1. Juli 2015 ausgeführt werden, ist es beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn die Vertragspartner **einvernehmlich** die **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers** angewendet haben, obwohl unter Berücksichtigung der Neufassung des § 13 b Abs. 2 Nr. 11 UStG und der Anlage 4 des UStG zum 1. Januar 2015 ... der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre.“ [Hervorhebung nicht im Originaltext]

Beide Übergangsregelungen sind nur anzuwenden, wenn der Lieferant und der Empfänger „einvernehmlich“ handeln. Deshalb ist es wichtig, dies ausreichend zu dokumentieren,²⁵ so dass zu einem späteren Zeitpunkt die Einvernehmlichkeit vom Vertragspartner nicht mehr bestritten oder von der Finanzverwaltung infrage gestellt werden kann.

²⁴ Darüber hinaus gilt auch die gesetzliche Billigkeitsregelung des § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG. Wir verweisen insoweit auf die zu den Bauleistungen gemachten Ausführungen.

²⁵ z. B. durch Aufbewahren der entsprechenden E-Mails