

B & K Special

Neues BMF-Schreiben zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen

06/2014

I. Einleitung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat jüngst in einer richtungsweisenden Entscheidung festgestellt, dass Bauträger beim Bezug von Bauleistungen nicht Steuerschuldner der Umsatzsteuer im Rahmen des sog. Reverse-Charge-Verfahrens sind (BFH, *Urteil* vom 22.08.2013 – V R 37/10). Für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens (nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG und § 13b Abs. 5 S. 2 UStG) kommt es nach dem BFH lediglich darauf an, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet. Gleichzeitig hat der BFH auch für andere Branchen (u. a. Gebäudereinigungsunternehmen) wichtige Aussagen zur Anwendung des Reverse-Charge Verfahrens getroffen. Die Finanzverwaltung hat sich bereits mit Schreiben vom 05.02.2014 dem BFH angeschlossen und setzt die neuen Grundsätze bereits für nach dem 14.02.2014 (Übergangsfrist) ausgeführte Umsätze um. Über diese Entwicklungen und das sich hieraus ergebende Gestaltungspotential für Bauträger haben wir Sie bereits in unserem Special Nr. 238 „Erhebliche Umsatzsteuererstattungen für Bauträger“ informiert.

II. Erneute Anpassungen durch das BMF

Die Anwendung der neuen Grundsätze des BFH bringt gerade in der Übergangszeit erhebliche Abrechnungsprobleme mit sich. In seinem aktuellen Schreiben vom 08.05.2014 klärt das BMF eine ganze Reihe von Anwendungsfragen. Die wichtigsten stellen wir Ihnen vor:

1. Nachweis der Voraussetzungen des Reverse-Charge-Verfahrens

Im Hinblick auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens kann zwischen den Beteiligten erhebliche Rechtsunsicherheit bestehen, denn regelmäßig kann der leistende Unternehmer nicht beurteilen, ob die von ihm erbrachten Bauleistungen durch den Leistungsempfänger selbst wieder unmittelbar zur Erbringung von Bauleistungen verwendet werden. Nach dem aktuellen BMF-Schreiben kann der Nachweis durch den Unternehmer, dass der Leistungsempfänger die von ihm erbrachte Bauleistung selbst zur Erbringung von Bauleistungen verwendet, auch mit einer entsprechenden, beispielsweise in den Vertrag aufgenommenen Bestätigung des Leistungsempfängers hierüber erbracht werden.

Ferner hebt die Finanzverwaltung die bisherige Regelung auf, wonach der Leistungsempfänger auch dann zum Steuerschuldner werden konnte, wenn er die Leistung für nichtunternehmerische (d. h. private) Zwecke verwendete.

Zudem stellt das BMF klar, dass ein Organkreis auch dann Steuerschuldner für eine an eine Organisationseinheit des Organkreises erbrachte Bauleistung ist, wenn diese Leistung durch eine andere Organisationseinheit des Organkreises für eine Bauleistung verwendet wird.

2. Überarbeitung der Nichtbeanstandungsregelung

Die bisherige Nichtbeanstandungsregelung für Altfälle wird konkretisiert und auf vor dem 15.02.2014 begonnene Bauleistungen ausgedehnt.

Konkret sieht das BMF-Schreiben vor, dass wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung, die vor dem 15.02.2014 ausgeführt worden ist, einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen angewendet haben, es nicht beanstandet wird, wenn sie nach dem 14.02.2014 ebenso einvernehmlich entscheiden, an der seinerzeitigen Entscheidung festzuhalten, auch wenn nach den Grundsätzen der neuen BFH-Rechtsprechung vom 22.08.2013 der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre.

Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht, wie das BMF nunmehr ausdrücklich anführt, nicht. Gleiches gilt für Bauleistungen, mit deren Ausführung vor dem 15.02.2014 begonnen worden ist, soweit dies einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen (in Abschn. 13b.3 und 13b.8 UStAE) erfolgte.

Im Übrigen wird es - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger für eine vor dem 15.02.2014 erbrachte Bauleistung einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen (in Abschn. 13b.3 UStAE) davon ausgegangen sind, dass der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist, auch wenn in Anwendung des o. a. BFH-Urteils vom 22.08.2013 der Leistungsempfänger Steuerschuldner wäre.

3. Behandlung von Anzahlungen

Grundsätzlich ist zu beachten, dass im Falle einer Schlussrechnung für nach dem 14.02.2013 erbrachte Leistungen an Bauträger der leistende Unternehmer, entsprechend den neuen Vorgaben der Finanzverwaltung, Steuerschuldner ist. Er hat folglich in seiner Rechnung an den Leistungsempfänger den anzuwendenden Steuersatz und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag anzugeben. Dies gilt unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Ent-

gelts vor dem 15.02.2014 vereinnahmt hat oder nicht.

Im Hinblick auf die Übergangszeit zur Anwendung der neuen Grundsätze des BFH, befasst sich das BMF sehr ausführlich mit der Frage, wie mit angeforderten bzw. geleisteten Auszahlungen für nach dem 14.02.2014 ausgeführte Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen, umgegangen werden soll.

- Hat der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 15.02.2014 vereinnahmt und hierfür jeweils eine Rechnung ausgestellt, in der er unter anderem das (Netto-)Entgelt ohne gesonderten Steuerausweis und einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aufgenommen hat, hat er diese Rechnung(en) im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Leistung zu berichtigen. Eine Berichtigung dieser Rechnungen kann jedoch unterbleiben, wenn der leistende Unternehmer in seiner Schlussrechnung beim Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt anfordert. Die geleisteten Anzahlungen sind dann in der Schlussrechnung nur mit ihrem Nettobetrag (ohne Umsatzsteuer) anzurechnen. Die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt ist in diesem Fall in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum anzumelden, in dem die Leistung erbracht worden ist. Der Leistungsempfänger hat im selben Voranmeldungszeitraum die von ihm bisher (nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs.

2 Nr. 4 UStG) angemeldete Umsatzsteuer auf Anzahlungen für bezogene Bauleistungen zu berichtigen.

- Ist der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wird es nicht beanstandet, wenn in der Schlussrechnung nur das um das vor dem 15.02.2014 vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts geminderte Entgelt zugrunde gelegt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Anzahlung(en) vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert (= in einer Voranmeldung oder in einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet) wurde(n). Auch in derartigen Fällen sind die Rechnungen mit denen über die Anzahlungen abgerechnet wurde, nicht zu berichtigen. Die (nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG) angemeldete Umsatzsteuer auf Anzahlungen für bezogene Bauleistungen ist nicht zu berichtigen.

- Werden für nach dem 14.02.2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die infolge des aktuellen BFH-Urteils der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, das Entgelt oder Teile des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4, § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG). Entscheidend für die Steuerentste-

hung ist nicht, wann die Rechnung erstellt worden ist, sondern der Zeitpunkt der Vereinnahmung des entsprechenden Entgelts oder des Teilentgelts. Vereinnahmt der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teilentgelt für nach dem 14.02.2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die nunmehr der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, nach dem 14.02.2014, ist er Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Ist die hierfür vom leistenden Unternehmer erstellte Rechnung vor dem 15.02.2014 erstellt worden und wurde die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen, sondern der Leistungsempfänger als Steuerschuldner behandelt, ist die Rechnung entsprechend zu berichtigen.

III. Weiterhin fehlende Regelung zum Vertrauensschutz

Bereits in unserem Special Nr. 238 haben wir darauf hingewiesen, dass sich Bauträger, die in der Vergangenheit auf der Grundlage der nunmehr vom BFH gekippten Vorgaben der Finanzverwaltung für von ihnen bezogene Bauleistungen Umsatzsteuer als Steuerschuldner im Rahmen des Reverse-Charge Verfahrens an das Finanzamt abgeführt haben, sich auch in Altfällen für noch offene nicht festsetzungsverjährte Zeiträume auf die Rechtsprechung des BFH berufen können. Damit winken Bauträgern unter Umständen ganz erhebliche Umsatzsteuererstattungen. Problematisch bei einer solchen rückwirkenden Handhabung ist allerdings

die Frage, ob die liefernden Bauunternehmen nachträglich zur Abführung von Umsatzsteuer verpflichtet werden können. Zu dieser spannenden und höchst praxisrelevanten Vertrauensschutzproblematik enthält das aktuelle BMF-Schreiben weiterhin keine Regelung, sondern verweist auf ein zukünftiges BMF-Schreiben.

IV. Unser Tipp

Die neuen Vorgaben der Finanzverwaltung sollten von Steuerpflichtigen und ihren steuerlichen Beratern eingehend beachtet werden. Grundsätzlich kann allgemein die Empfehlung ausgesprochen werden, dass sich Bauleistende von ihren Leistungsempfängern bereits in Verträgen und Bestellungen entsprechende Versicherungen über die Verwendung der Leistungen einholen. Sollten Sie Fragen hierzu haben, stehen wir Ihnen gerne beratend zur Verfügung.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.