

03. Juni 2014

„DENKZETTEL“

Umsatzsteuer – Abrechnung von Bauleistungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

aufgrund jüngst ergangener Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) wurden von der Finanzverwaltung die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen angepasst. Hierunter fallen insbesondere Werklieferungen oder sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Auch Gebäudereinigungsleistungen zählen zu den Bauleistungen, für die das sog. Reverse-Charge Verfahren Anwendung findet.

Nachfolgendes Schreiben soll einen kurzen Überblick über die wesentlichen Änderungen verschaffen:

1. Grundregelung

Nach Entscheidung des BFH sind die bestehenden Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (sog. „Reverse-Charge-Verfahren“) einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld beim Leistungsempfänger einzig darauf ankommt, dass der Leistungsempfänger die empfangenen Leistungen seinerseits zur Ausführung von Bauleistungen verwendet.

Die bisherige Beurteilung, die sich ausschließlich an den vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen orientierte, ist nach Ansicht des BFH nicht mehr anwendbar. Ebenso läuft der bisherige Wechsel der Steuerschuldnerschaft bei Leistungen an (bestimmte) Privatpersonen nunmehr ins Leere.

2. Bauträger und Generalunternehmer

Durch diese Änderung der Verwaltungsauffassung werden zukünftig z.B. Bauträger und Generalunternehmer (GU) unterschiedlich behandelt.

Während bei GU, die einzelne Gewerke an Subunternehmer vergeben, um auf einem – idR fremden – Grundstück ein Gebäude zu errichten, weiterhin reine Bauleistungen vorliegen, führt die Neuregelung bei Bauträgern zum Wegfall des Wechsels der Steuerschuldnerschaft. Dadurch, dass der Bauträger in der Regel ein Gebäude auf eigenem Grund und Boden errichtet und dann nicht die Bauleistung an sich sondern vielmehr Wohnungseigentum oder ganze Gebäude veräußert, entfällt der Wechsel der Steuerschuldnerschaft. Die Abrechnung an den Bauträger hat daher zukünftig mit Steuerausweis zu erfolgen.

- 1 -

zertifiziert durch:

in ständiger Kooperation mit:



KEMPFLE & KEMPFLE
RECHTSANWÄLTE

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Neuregelung ist grundsätzlich für alle nach dem 14. Februar 2014 ausgeführten Bauleistungen anzuwenden.

4. Vereinfachungsregelung/ Nichtbeanstandungsregelung

Für bis zum 14. Februar 2014 bereits begonnene Bauleistungen, bei denen der Leistende und Leistungsempfänger sich über die Anwendung des § 13b UStG einig waren und der Umsatz in zutreffender Höhe versteuert wurde, darf noch die Altregelung angewandt werden. Eine Verpflichtung zur Rechnungsberichtigung besteht insoweit nicht.

4.1. Anzahlungen

4.2. Abschlagszahlung vor dem 15. Februar 2014, Schlussrechnung danach

Bei Schlussrechnungen nach dem 15. Februar 2014, bei denen der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, hat er eine Schlussrechnung auszustellen, in der neben dem anzuwendenden Steuersatz auch der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag anzugeben ist. Für die Richtigstellung der Abschlagszahlungen (die in der Regel unter Anwendung des Reverse-Charge Verfahrens gestellt wurden) hat der Unternehmer zwei Möglichkeiten:

- Er kann die ursprünglichen nach § 13b UStG erstellten Abschlagsrechnungen im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der (Teil-)Leistung berichtigen
- Er kann die erhaltenen Anzahlungen netto gegen das in der Schlussrechnung ausgewiesene Entgelt anrechnen, die Umsatzsteuer ist dann jedoch in voller Höhe in dem Voranmeldungszeitraum anzumelden, in dem die Leistung erbracht wurde

Wird aber – unter Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung – in der Schlussrechnung lediglich das um die erhaltenen Anzahlungen verminderte Entgelt zugrundegelegt und sind die Abschlagsrechnungen bis dahin vom Leistungsempfänger ordnungsgemäß versteuert worden, kann von einer Rechnungsberichtigung abgesehen werden.

Beispiel 1:

Der Dachdecker D ist vom Bauunternehmer B im August 2013 beauftragt worden, das Dach des Bürogebäudes des B neu zu decken. B erbringt nur steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigende Bauleistungen. Die Bemessungsgrundlage (BMG) für diese Werklieferung beträgt 50 000 €. B und D haben zwei Abschlagszahlungen in Höhe von jeweils 10 000 € vereinbart, die bei D fristgerecht nach Baubeginn am 15. Oktober 2013 und am 17. Dezember 2013 eingehen. D hat hierüber am 1. Oktober 2013 bzw. am 3. Dezember 2013 jeweils eine Rechnung ausgestellt, in der er das Entgelt ausgewiesen und auf die Steuerschuldnerschaft des B hingewiesen hat. B hat die Umsatzsteuer auf die Anzahlungen in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Oktober 2013 bzw. Dezember 2013 angemeldet und diese Steuer gleichzeitig als Vorsteuer abgezogen. Die Dachdeckerarbeiten wurden am 20. März 2014 beendet.

Für die Dachdeckerleistung ist D Steuerschuldner, weil B als Leistungsempfänger diese Leistung nicht selbst für eine Bauleistung verwendet. Da B hinsichtlich dieses Umsatzes zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann D in der Schlussrechnung auf die BMG von 50 000 € die gezahlten Anzahlungen als Nettobetrag anrechnen:

Ausgeführte Dachdeckerarbeiten	50 000 €
abzüglich Anzahlungen	<u>20 000 €</u>
	30 000 €
+ Umsatzsteuer (19 %)	<u>5 700 €</u>
von B zu zahlen:	35.700 €.

Die Rechnungen über die geleisteten Anzahlungen müssen nicht berichtigt werden. B muss die Umsatzsteuer auf die Anzahlungen nicht berichtigen.

„DENKZETTEL“

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1. Beide Unternehmer wenden einvernehmlich die Nichtbeanstandungsregelung in Abschnitt II Absatz 1 letzter Satz dieses BMF-Schreibens an. Die Schlussrechnung kann dann wie folgt aussehen:

Ausgeführte Dachdeckerarbeiten	50 000 €
abzüglich Anzahlungen	<u>20 000 €</u>
	30 000 €
von B zu zahlen:	30.000 €.

In der Rechnung wird dabei ein Passus aufgenommen, nach dem B und D einvernehmlich davon ausgehen, dass B in Anwendung der bis zum 14. Februar 2014 geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 13b.3 und 13b.8 UStAE als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG auch Steuerschuldner der Schlusszahlung ist. Diese Art der Abrechnung ist bei Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung auch dann erlaubt, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich der an ihn erbrachten Leistung insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

4.3. Abschlagsrechnung vor dem 15. Februar 2014, Zahlung danach

Entscheidend für die Steuerentstehung ist nicht, wann die Rechnung erstellt wurde, sondern wann das Entgelt vereinnahmt wurde. D.h., ist eine vor dem 15. Januar 2014 erstellte Abschlagsrechnung unter Anwendung des Reverse-Charge Verfahrens erstellt worden und erfolgt die Zahlung nach dem 15. Februar 2014, ist diese Rechnung insoweit zu korrigieren.

Aber auch hier gilt: Wenden Leistender und Leistungsempfänger einvernehmlich die Nichtbeanstandungsregelung (siehe Punkt 3) an, muss die Anzahlungsrechnung nicht berichtigt werden.

Beispiel:

Der D ist vom B im Januar 2014 beauftragt worden, das Dach des Bürogebäudes des B neu zu decken. B erbringt nur steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigte Bauleistungen. Die BMG für diese Werklieferung beträgt 30 000 €. B und D haben eine Abschlagszahlung in Höhe von 11 900 € vereinbart, die am 20. Februar 2014 zu entrichten ist. D hat über die zu leistende Anzahlung bereits am 30. Januar 2014 eine Rechnung ausgestellt, in der er das Entgelt ausgewiesen und auf die Steuerschuldnerschaft des B hingewiesen hat. D hat am 10. Februar 2014 mit den Dachdeckerarbeiten begonnen. Die Anzahlung ist bei D fristgerecht am 20. Februar 2014 eingegangen. Die Dachdeckerarbeiten wurden am 25. März 2014 beendet.

Für die Dachdeckerleistung ist D Steuerschuldner, weil B als Leistungsempfänger diese Leistung nicht selbst für eine Bauleistung verwendet. Da die Anzahlung nach dem 14. Februar 2014 eingegangen ist und die Leistung nach diesem Datum erbracht wurde, hat D die ursprüngliche Anzahlungsrechnung zu berichtigen, indem er das bisherige Nettoentgelt als Bruttoentgelt ansieht und wie folgt abrechnet:

Anzahlung für Dachdeckerarbeiten	10 000 €
+ Umsatzsteuer (19 %)	<u>1 900 €</u>
von B zu zahlen	11.900 €.

- 3 -

zertifiziert durch:

in ständiger Kooperation mit:



KEMPFLE & KEMPFLE
RECHTSANWÄLTE

5. Nachweis

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann der leistende Unternehmer durch eine schriftliche Bestätigung des Leistungsempfängers dessen Verwendung zur Ausführung von Bauleistungen nachweisen, z.B. durch Aufnahme einer entsprechenden Klausel im Vertrag.

Sollten Sie Fragen zu den oben genannten Grundsätzen und Regelungen haben, sprechen Sie uns bitte jederzeit an.

Trotz sorgfältiger Recherche und Prüfung aller Informationen übernehmen wir keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen.