

Spezialreport

§ 13b bei Bauleistungen

www.Deubner-Steuern.de
Ein kostenloser Service des
Deubner Verlags ©

IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung

– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

[Sie möchten die vollständigen Angaben zum Impressum aufrufen?
Dann klicken Sie bitte auf diesen Link.](#)

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen wurde durch die einengende BFH-Rechtsprechung zu Bauträgerfällen und die darauf folgenden Übergangsregelungen zu einem sehr komplexen Thema für die Praxis. Der BFH hat sich jetzt im Urteil vom 23.02.2017 zu den Voraussetzungen einer Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen beim leistenden Unternehmer geäußert, nämlich zur korrekten Anwendung der Übergangsregelung in § 27 Abs. 19 UStG.

Rechtlicher Rahmen

- Die ursprüngliche Regelung in § 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG sah für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft einen sehr weitgehenden Anwendungsbereich vor. In verschiedenen BMF-Schreiben wurde dies konkretisiert: Demnach galt die Umkehr der Steuerschuldnerschaft im Ergebnis auch dann, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen Bauträger handelte.
- Ein Bauträger betreibt den Erwerb, die Erschließung und die Bebauung von Grundstücken. Sein Geschäftsziel ist die Veräußerung dieser. Der BFH hat mit Urteil vom 22.08.2013 (V R 37/10, BStBl II 2014, 128) entschieden, dass ein Bauträger insoweit keine Bauleistung erbringt.
- Der Gesetzgeber reagierte durch Anpassungen insbesondere des § 13b Abs. 5 UStG im Rahmen des KroatienAnpG vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266). Außerdem wurde in § 27 Abs. 19 UStG eine komplexe Übergangsregelung für Altfälle (Stichtag 15.02.2014) eingeführt. Diese Vorschrift ermöglicht die Inanspruchnahme des Leistungserbringers als Steuerschuldner, wenn der Leistungsempfänger einen Änderungsantrag stellt, mit dem er seine Inanspruchnahme als Steuerschuldner nach § 13b UStG rückgängig machen will.
- In der praktischen Abwicklung stellt der Bauträger einen Antrag auf Auszahlung der Umsatzsteuer für die Vergangenheit. Aufgrund der Regelung in § 27 Abs. 19 UStG wird diese aber nicht ausbezahlt werden, sondern durch Inrechnungstellung der Umsatzsteuer durch den Subunternehmer mit der zivilrechtlichen Forderung des Subunternehmers verrechnet werden.

Der Urteilsfall

Die Klägerin, eine GmbH, erbrachte im Streitjahr 2012 Mauerarbeiten für eine Bauträger-GmbH. Diese hatte eine „geteilte Immobilie“ mit „Bauträger-Kaufverträgen“ an verschiedene Erwerber mit der Verpflichtung veräußert, auf dem Grundstück ein Mehrfamilienhaus mit mehreren Wohneinheiten zu errichten. Sowohl die Klägerin als auch die Bauträger-GmbH gingen von einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 UStG auf die Leistungsempfängerin aus, entsprechend der damals geltenden Verwaltungsansicht. Die Bauträger-GmbH beantragte im Jahr 2014 beim Finanzamt die Erstattung der Umsatzsteuer, die sie als Steuerschuldner für den Bezug der Leistungen von der Klägerin entrichtet hatte, beruhend auf der BFH-Rechtsprechung.

Das Finanzamt wollte nun die Klägerin als Steuerschuldnerin für die Leistungen an die Bauträger GmbH, unter Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG. § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG, in Anspruch nehmen, außerdem einen Abtretungsanspruch für die Umsatzsteuerforderung des Leistungsempfängers gegen den Leistungserbringer gegenüber dem Finanzamt vor. Die Klägerin hatte die Mehrsteuer aus der geänderten Steuerfestsetzung bereits getilgt, beantragte aber beim Finanzamt die Annahme der Abtretung eines Umsatzsteuernachforderungsanspruchs gegen die Bauträger-GmbH mit schuldbefreiender Wirkung.

Das Finanzamt lehnte dies ab, mit der Begründung, dass die Klägerin noch keine berichtigten Rechnungen an den Bauträger versandt hatte und die fragliche Umsatzsteuerschuld ohnehin durch die Zahlung der Klägerin bereits erloschen war. Das Rechtsbehelfsverfahren der Klägerin hatte keinen Erfolg. Das angerufene FG gab der Klägerin nur teilweise Recht. Sowohl Finanzverwaltung als auch die Klägerin legten Revision beim BFH ein.

Änderungsbefugnis des Finanzamts

Nach Auffassung des BFH war das Finanzamt zur Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber der Klägerin grundsätzlich befugt. Der BFH stellt klar, dass das Finanzamt nicht nach § 164 AO änderungsbefugt ist; dies scheitert an § 176 Abs. 2 AO. Hiernach darf ein Steuerbescheid nicht zuungunsten eines Steuerpflichtigen geändert werden, wenn eine Verwaltungsanweisung (hier: R 182a Abs. 11 UStR 2005) durch den BFH als rechtswidrig erkannt wurde. Entgegen der ursprünglichen Verwaltungsauffassung hat der BFH im Urteil vom 22.08.2013 entschieden, dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen auch voraussetzt, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung auch zur Erbringung von Bauleistungen verwendet. Hieran fehlte es jedoch im Streitfall. Die Änderungsbefugnis des Finanzamts stützt sich auf § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG.

Änderungsbefugnis setzt abtretbaren Zahlungsanspruch voraus

Die Änderungsbefugnis des Finanzamts setzt voraus, dass die Klägerin einen abtretbaren Anspruch auf Zahlung der festgesetzten Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger hat. Diese zusätzliche Änderungsvoraussetzung ergibt sich aus einer Auslegung von § 27 Abs. 19 UStG nach Normzweck, Sinnzusammenhang und Wortlaut. Durch § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG wird der abgabenrechtliche Vertrauensschutz ausgehebelt. Dies ist laut BFH unionsrechtlich nur dann zu rechtfertigen, wenn das Bestehen und die Abtretbarkeit einer Forderung nicht erst im Anschluss an die Änderung des Umsatzsteuerbescheids, sondern bereits im Festsetzungsverfahren geklärt werden. Daher muss das Finanzamt bereits im Festsetzungsverfahren bei der Prüfung der Änderungsbefugnis nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG feststellen, ob ein abtretbarer Anspruch des Leistenden gegen den Leistungsempfänger besteht.

Hinweis

Der BFH stellt fest, dass der abtretbare Zahlungsanspruch jeweils auf einer Vertragsänderung i.S.d. § 313 Abs. 1 BGB beruht, wonach der Leistungserbringer die Anpassung des Vertrags in Bezug auf die

Umsatzsteuer verlangen kann. Hierdurch erhöht sich seine Gesamtvergütung für die Leistung. Lediglich schutzwürdige Interessen des Leistungsempfängers könnten diesem Anspruch entgegenstehen.

Der BFH erteilt der Argumentation des Finanzamts hinsichtlich einer Verweigerung der Annahme der Abtretung aufgrund eines Erlöschens der Umsatzsteuerschuld durch bereits erfolgte Zahlung eine Absage. Auch eine Änderung der Rechnungen spielt für die Frage des wirksamen Abtretungsangebots an das Finanzamt keine Rolle. Dieses muss das Angebot, soweit ein Zahlungsanspruch gegenüber dem Leistungsempfänger besteht und die Abtretung vom Leistungsempfänger formal korrekt angeboten wurde, annehmen. Das Ermessen des Finanzamts ist insoweit auf null reduziert.

Fazit

Das Urteil kann grundsätzlich auf alle noch offenen Fälle angewendet werden und stellt weitere Anforderungen an die Korrektur von Altfällen. Zudem wird der Regelungszweck des § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG umgesetzt: Der Leistende soll vollständig von der Umsatzsteuer auf seine Leistungen entlastet werden. Er steht so, als ob alles von vornherein richtig beurteilt worden wäre. Nach dem neuen § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG, der ab dem 01.10.2014 gilt, hat der Leistungsempfänger die Möglichkeit, eine Bescheinigung des Finanzamts vorzulegen, wonach er nachhaltig Bauleistungen erbringt. Die Frage, ob die Regelungen zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzuwenden sind, prüft also das Finanzamt. Somit ist eine Rechnung nach Maßstäben des § 13b UStG nur noch dann auszustellen, wenn der Leistungsempfänger eine entsprechende Bescheinigung vorlegen kann. Dies stellt für die Praxis eine große Hilfe dar.

Thorsten Wagemann, Steuerberater, Dipl.-Wirtschaftsjurist

§ 13b und kein Ende:

Das BMF-Schreiben vom 26.9.2014 (IV D 3 - S 7279/14/10002) sowie neuer Nachweisvordruck für Bauleistungen

§ 13b und kein Ende. Das könnte das Motto für die Umsatzsteuer in diesem Jahre sein. Seit dem 1.10.2014 gelten für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft wieder mal neue Regeln. Betroffen sind nicht nur die Bauleister, sondern grundsätzlich auch alle Unternehmen, die Tablets, Spielekonsolen und bestimmte Metalle, Selen oder Cermets liefern bzw. erwerben.

Kurz vor dem Start hat das BMF am 26.9.2014 noch ein **BMF-Schreiben zu den Neuregelungen** veröffentlicht. Das allein hätte uns schon ausgereicht, um daraus einen Spezialreport zu machen. Aber das BMF hat noch einmal nachgelegt und den **Nachweisvordruck**, für die Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistung noch einmal geändert. Der - das letzte Mal im August - geänderte Vordruck enthält jetzt u. a. eine **Rechtsbehelfsbelehrung**. Das Jahr 2014 wird sicher in die Geschichte der Umsatzsteuer als Jahr des Wechsels der Steuerschuldnerschaft eingehen.

Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG

Das Jahr 2014 war für den § 13b UStG sehr ereignisreich. Vor allen Dingen ist die Baubranche zu nennen. Hier hatte das Urteil des BFH vom 22.8.2013 für eine gravierende Veränderung gesorgt. Danach sollte es zum Wechsel der Steuerschuldnerschaft bei einer Bauleistung nur kommen, wenn der Leistungsempfänger die Leistung seinerseits für eine Bauleistung verwendet hat. Mit der Gesetzesänderung hat der Gesetzgeber nunmehr fast wieder die alte Rechtslage herbeigeführt.

Bauleistungen: Was seit dem 1.10.2014 gilt

Seit dem 1.10.2014 ist in der Baubranche der Leistungsempfänger wieder Steuerschuldner, wenn er selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 UStG). Dies gilt unabhängig davon, ob er selbst wiederum die Leistung für eine Bauleistung verwendet.

Hinweis: § 13b UStG gilt insbesondere nicht für Baustoffhändler und Bauträger. Der Gesetzgeber hat davon abgesehen, die klassischen Bauträger in den Anwendungsbereich des § 13b UStG miteinzubeziehen.

Ein Unternehmer erbringt zumindest dann nachhaltig Bauleistungen, wenn er mindestens 10 % seines Weltumsatzes (Summe seiner im Inland steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze) als Bauleistungen erbringt. Unternehmer, die Bauleistungen unterhalb dieser Grenze erbringen, sind danach grundsätzlich keine bauleistenden Unternehmer.

Unternehmer, die bislang keine Bauleistungen erbracht haben, unterliegen dem § 13b UStG, wenn sie nach außen erkennbar mit ersten Handlungen zur nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen begonnen haben, und die Bauleistungen voraussichtlich mehr als 10 % ihres Weltumsatzes ausmachen werden.

Dies gilt für Unternehmensneugründungen, aber auch für eine Ausweitung einer schon bestehenden unternehmerischen Tätigkeit. Auch schon bevor solche Unternehmer Bauleistungen selbst erbracht haben, unterliegen sie damit auf der Eingangsseite dem Reverse-Charge-Verfahren.

Die Beteiligten können davon ausgehen, dass die dargestellten Voraussetzungen vorliegen, wenn das zuständige Finanzamt im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung nach dem **Vordruckmuster USt 1 TG** erteilt hat. Diese wird auf Antrag oder bei Vorliegen der Voraussetzungen durch das Finanzamt ausgestellt.

Hinweis: Mit Schreiben vom 1.10.2014 hat das BMF das Vordruck Muster neu bekannt gegeben. Neben redaktionellen Änderungen gegenüber der Version vom 26.8.2014 enthält der Vordruck nunmehr **eine Rechtsbehelfsbelehrung**.

Zur Erteilung der Bescheinigung sind die Voraussetzungen in geeigneter Weise glaubhaft zu machen. Aus Vereinfachungsgründen kann auf den Weltumsatz des im Zeitpunkt der Ausstellung der Bescheinigung abgelaufenen Besteuerungszeitraums abgestellt werden, für den dem Finanzamt bereits Umsatzsteuer- Voranmeldungen bzw. Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr vorliegen. In den Fällen der Neuaufnahme der Bauleistertätigkeit muss glaubhaft gemacht werden, dass der Umfang der im Inland ausgeführten Bauleistungen zukünftig die 10 %-Grenze überschreiten wird.

Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung ist auf längstens drei Jahre zu beschränken. Sie kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden.

Umfassender Vertrauensschutz

Hat das Finanzamt dem Unternehmer eine Bescheinigung nach dem **Vordruckmuster USt 1 TG** ausgestellt, ist er auch dann als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn sich herausstellt, dass der Unternehmer tatsächlich nicht mindestens 10 % seines Weltumsatzes als Bauleistungen erbringt oder erbracht hat. Außerdem greift § 13b UStG auch, wenn der Leistungsempfänger den Nachweis gegenüber dem leistenden Unternehmer nicht – im Original oder in Kopie – verwendet.

Tipp: Der Leistungsempfänger wird in der Praxis ein Interesse daran haben, § 13b UStG anzuwenden, wenn er den Vordruck besitzt. Denn nur in diesem Fall kann er seinen Vertragspartner bzw. Subunternehmer davon überzeugen, die Leistung netto abzurechnen. Der Subunternehmer wiederum sollte ohne die Vorlage des **USt 1 TG** eine Bruttoabrechnung vornehmen.

Wurde die Bescheinigung mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen, und erbringt der Leistungsempfänger nicht nachhaltig Bauleistungen, schuldet der leistende Unternehmer nur dann die Steuer, wenn er davon Kenntnis hatte oder hätte haben können.

Hatte der leistende Unternehmer in diesen Fällen keine Kenntnis oder hat er keine Kenntnis haben können, wird es beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht beanstandet, wenn **beide einvernehmlich von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgehen und durch diese Handhabung keine Steuerausfälle entstehen**. Die Finanzverwaltung sieht dieses Merkmal als erfüllt an, wenn der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird.

Bauträger weiterhin kein Fall des § 13b UStG

Bauträger, die ausschließlich eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen, führen eine bloße Grundstückslieferung aus. Dies hat zu Folge, dass sie für an sie erbrachte, in § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG genannte Leistungen grundsätzlich nicht Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG sind. Es bleibt daher dabei, dass Bauträger § 13b UStG nicht beachten müssen. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechenden Kaufverträge mit den Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen werden, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung – unabhängig vom Umfang – nehmen kann. Außerdem ist es unerheblich, ob der Umsatz des Bauträgers steuerpflichtig oder steuerfrei ist.

Fazit

Die weitgehende Wiedereinführung der alten Rechtslage bei den Bauleistungen ist zu begrüßen. Vor allem durch die Bescheinigung **USt 1 TG** gibt nunmehr wieder mehr Rechtssicherheit. Dass die Bauträger weiterhin nicht von § 13b UStG erfasst sind und sich der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung damit der Rechtsprechung des BFH beugen, ist bemerkenswert.

Beachtlich ist, dass die Regelungen entsprechend auch für die Gebäudereinigungsleistungen gelten.

Das Vordruckmuster USt 1 TG gibt es als Download auf folgender Seite des Bundesfinanzministeriums:

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2014-10-01-Vordruckmuster-USt-1-TG.html

Autor: Regierungsdirektor Peter Mann, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen

ANHANG: § 13b bei Bauleistungen - Was gilt wann?

Inhalt: Verschiedene Szenarien rund um die Leistungserbringung und Rechnungsstellung gem. BMF-Schreiben vom 26.9.2014. Welche Rechnungen sind zu korrigieren? Wann wird eine inkorrekte Rechnung nicht beanstandet?

Auf Grund der Änderung in § 13b Abs. 5 Sätze 2 und 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG kann es dazu kommen, dass die Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger wechselt (z. B. in Fällen, in denen der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bau- oder Gebäudereinigungsleistungen erbringt, die bezogene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung aber nicht zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet).

Es kann aber auch dazu kommen, dass es zum Wechsel der Steuerschuldnerschaft vom Leistungsempfänger auf den leistenden Unternehmer kommt (z. B. in Fällen, in denen der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die bezogene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung ausnahmsweise zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet, sonst aber keine derartigen Leistungen ausführt).

a) Schlussrechnung über nach dem 30. September 2014 erbrachte Leistungen bei Abschlagszahlungen vor dem 1. Oktober 2014

aa) Leistungsempfänger ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Die Ausführungen zu Tz. II.1.1.a gelten sinngemäß, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bau- oder Gebäudereinigungsleistungen erbringt, und die bezogene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung nicht zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.

bb) Leistender Unternehmer ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Bei nach dem 30. September 2014 ausgeführten Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die infolge der Änderung in § 13b Abs. 5 Sätze 2 und 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, weil sein Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nicht nachhaltig Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen erbringt, hat der leistende Unternehmer eine Rechnung auszustellen, in der er auch den anzuwendenden Steuersatz und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag anzugeben hat (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG). Dies gilt unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1. Oktober 2014 vereinnahmt hat oder nicht.

Hat der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1. Oktober 2014 vereinnahmt und hierfür jeweils eine Rechnung ausgestellt, in der er u. a. das (Netto-)Entgelt ohne gesonderten Steuerausweis und den Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ aufgenommen hat, hat er diese Rechnung(en) im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Leistung zu berichtigen.

Eine Berichtigung dieser Rechnungen kann 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 Satz 1 UStG bzw. § 13b Abs. 5 Satz 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG angemeldete Umsatzsteuer auf Anzahlungen für bezogene Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen zu berichtigen.

Ist der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wird es nicht beanstandet, wenn in der Schlussrechnung nur das um das vor dem 1. Oktober 2014 vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts geminderte Entgelt zugrunde gelegt wird (Nichtbeanstandungsregelung). 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 Satz 1 UStG bzw. § 13b Abs. 5 Satz 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG angemeldete Umsatzsteuer auf Anzahlungen für bezogene Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen ist nicht zu berichtigen.

Beispiel:

Der Dachdecker D ist vom Unternehmer A im März 2014 beauftragt worden, das Dach des Bürogebäudes des Unternehmers B neu zu decken. A führt nicht nachhaltig Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG aus. Die Bemessungsgrundlage für diese Werklieferung beträgt 50 000 €. A und D haben zwei Abschlagszahlungen in Höhe von jeweils 10 000 € vereinbart, die bei D fristgerecht nach Baubeginn am 21. Juli 2014 und am 20. August 2014 eingehen. D hat hierüber am 15. Juli 2014 bzw. am 18. August 2014 jeweils eine Rechnung ausgestellt, in der er das (Netto-)Entgelt ausgewiesen und auf die Steuerschuldnerschaft des A hingewiesen hat. A hat die Umsatzsteuer auf die Anzahlungen in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Juli 2014 bzw. August 2014 angemeldet und diese Steuer gleichzeitig als Vorsteuer abgezogen. Die Dachdeckerarbeiten werden am 20. Oktober 2014 beendet.

Für die Dachdeckerleistung ist D Steuerschuldner, weil A als Leistungsempfänger nicht nachhaltig Bauleistungen erbringt. Da A hinsichtlich dieses Umsatzes zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann D in der Schlussrechnung auf die Bemessungsgrundlage von 50 000 € die gezahlten Anzahlungen als Nettobetrag anrechnen:

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

Die Rechnungen über die geleisteten Anzahlungen müssen nicht berichtet werden. A muss die Umsatzsteuer auf die Anzahlungen nicht berichtigen.

b) Berichtigung einer vor dem 1. Oktober 2014 erstellten Rechnung über Anzahlungen, wenn die Zahlung erst nach dem 30. September 2014 erfolgt

aa) Leistungsempfänger ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Die Ausführungen zu Tz. II.1.1.b gelten sinngemäß, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bau- oder Gebäudereinigungsleistungen erbringt, und die bezogene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung nicht zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.

bb) Leistender Unternehmer ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Werden für nach dem 30. September 2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die infolge der Änderung in § 13b Abs. 5 Sätze 2 und 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, weil sein Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nicht nachhaltig Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen erbringt, 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 Buchstabe a Satz 4, § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG). Entscheidend für die Steuerentstehung 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 30. September 2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die nunmehr der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, nach dem 30. September 2014, ist er Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Ist die hierfür vom leistenden Unternehmer erstellte Rechnung vor dem 1. Oktober 2014 erstellt worden und wurde die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen, sondern der Leistungsempfänger als Steuerschuldner behandelt, ist die Rechnung entsprechend zu berichtigen.

Beispiel:

Der Dachdecker D ist vom Unternehmer A im März 2014 beauftragt worden, das Dach des Bürogebäudes des Unternehmers B neu zu decken. A führt nicht nachhaltig Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG aus.

Die Bemessungsgrundlage für diese Werklieferung beträgt 30 000 €. A und D haben eine Abschlagszahlung in Höhe von 11 900 € vereinbart, die am 8. Oktober 2014 zu entrichten ist. D hat über die zu leistende Anzahlung bereits am 17. September 2014 eine Rechnung ausgestellt, in der er das Entgelt ausgewiesen und auf die Steuerschuldnerschaft des A hingewiesen hat. D hat am 29. September 2014 mit den Dachdeckerarbeiten begonnen. Die Anzahlung ist bei D fristgerecht am 8. Oktober 2014 eingegangen. Die Dachdeckerarbeiten wurden am 5. November 2014 beendet.

Für die Dachdeckerleistung ist D Steuerschuldner, weil A als Leistungsempfänger nicht nachhaltig Bauleistungen erbringt. Da die Anzahlung nach dem 30. September 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 A zu zahlen:	11.900 €.

c) Abrechnungen nach dem 30. September 2014 über Leistungen, die vor dem 1. Oktober 2014 erbracht worden sind

aa) Leistungsempfänger ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Für Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG und Gebäudereinigungsleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG, die vor dem 1. Oktober 2014 erbracht worden sind, ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 Satz 2 bzw. Satz 5 UStG, wenn er ein Unternehmer ist, der die bezogene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Der leistende Unternehmer muss eine Rechnung ausstellen, in der das (Netto-)Entgelt anzugeben ist sowie der Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ (§ 14a Abs. 5 UStG).

bb) Leistender Unternehmer ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Für Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG und Gebäudereinigungsleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG, die vor dem 1. Oktober 2014 erbracht worden sind, ist der leistende Unternehmer nach § 13a

Abs. 1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner, wenn der Leistungsempfänger die bezogene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung nicht zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und Nr. 8 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 UStG ist nicht anzuwenden. Der leistende Unternehmer muss entsprechend eine Rechnung ausstellen, die die in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG vorgeschriebenen Angaben enthält. Hierzu gehört auch die Angabe des anzuwendenden Steuersatzes sowie des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrags (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG).

d) Berichtigung nach dem 30. September 2014 einer vor dem 1. Oktober 2014 erstellten und bezahlten Rechnung über Anzahlungen

aa) Leistungsempfänger ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Die Ausführungen zu Tz. II.1.1.d gelten sinngemäß, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bau- oder Gebäudereinigungsleistungen erbringt, und die bezogene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung nicht zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.

bb) Leistender Unternehmer ist zum Zeitpunkt der Leistung Steuerschuldner

Hat der leistende Unternehmer für nach dem 30. September 2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die er infolge der Änderung in § 13b Abs. 5 Sätze 2 und 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG die Steuer schuldet, weil sein Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nicht nachhaltig Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen erbringt,

einen Teil des Entgelts vor dem 1. Oktober 2014 vereinnahmt und wurde die Leistung oder die Teilleistung danach ausgeführt, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG, § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG). Ist der Leistungsempfänger Unternehmer und beabsichtigt er, die Bauleistung bzw. Gebäudereinigungsleistung zur Erbringung einer derartigen Leistung zu verwenden, ist er Schuldner der Steuer auf das Teilentgelt nach § 13b Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 UStG.

Stellt sich nach dem 30. September 2014 heraus, dass die in Rechnung gestellte und vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Anzahlung in der Höhe unrichtig war, ist die ursprüngliche Rechnung bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (vgl. Tz. II.1.2.a.bb) nur insoweit zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 UStG), als der überzahlte Betrag zurückgezahlt wurde und insoweit die Grundlage für die Versteuerung der Anzahlung entfallen ist. In diesen Fällen bleibt der Leistungsempfänger Steuerschuldner.

Entsprechend wird der leistende Unternehmer bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung hinsichtlich einer berichtigten Anzahlung nur dann Steuerschuldner nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG, soweit ein weiteres Teilentgelt nach dem 30. September 2014 von ihm vereinnahmt wird.

Beispiel 1:

Der Fensterputzer F ist vom Unternehmer A im Juli 2014 beauftragt worden, die Fenster des Bürogebäudes des Unternehmers B zu reinigen. A führt nicht nachhaltig Gebäudereinigungsleistungen im Sinne des § 13b Absatz 2 Nummer 8 Satz 1 UStG aus. F und A geben monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab. F stellt am 2. September 2014 eine Abschlagsrechnung über ein (Netto-)Entgelt von 1 000 € aus und weist auf die Steuerschuldnerschaft des A hin.

Die Rechnung wird von A noch im September 2014 bezahlt. A meldet den Umsatz, für den er als Leistungsempfänger die Steuer schuldet, in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für September 2014 an und macht gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend. Im Oktober 2014 stellt sich heraus, dass der Anzahlung eine falsche Anzahl der zu reinigenden Fenster zugrunde gelegen hat. Danach hätte nur eine Anzahlung mit einem (Netto-)Entgelt von 400 € in Rechnung gestellt werden dürfen. Der überzahlte Betrag wird A zurückerstattet. Die Fensterreinigungsleistung wird im Dezember 2014 erbracht.

Bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (Tz. II.1.2.a.bb) hat F seine Rechnung dergestalt zu korrigieren, dass ein (Netto-)Entgelt in Höhe von 400 € auszuweisen ist. Die Änderung gegenüber der ursprünglichen Rechnung hat er in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Oktober 2014 entsprechend zu berücksichtigen. A hat den in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für September 2014 angemeldeten Umsatz, für den er als Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und den geltend gemachten Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Oktober 2014 entsprechend zu mindern.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch hätte eine Anzahlung mit einem (Netto-)Entgelt von 1 100 € in Rechnung gestellt werden müssen. A zahlt den Mehrbetrag im November 2014.

Bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (Tz. II.1.2.a.bb) hat F seine Rechnung dergestalt zu korrigieren, dass sie ein Entgelt in Höhe von 1 100 € enthält. Hinsichtlich der vor dem 1. Oktober 2014 geleisteten Anzahlung bleibt es bei der Steuerschuld des A, so dass insoweit in der Rechnung nur das (Netto-)Entgelt von 1 000 € anzugeben ist. Die ursprüngliche Besteuerung (F erklärt den Umsatz, für den sein Leistungsempfänger die Steuer schuldet, in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für September 2014; A meldet den Umsatz, für den er als Leistungsempfänger die Steuer schuldet, in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für September 2014 an und macht gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend) bleibt unverändert. Für die (Rest-)Anzahlung, die im November 2014 geleistet wird, muss F das Entgelt von 100 € sowie die Steuer hierauf von 19 € in der Rechnung ausweisen und in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für November 2014 anmelden. A kann die in Rechnung gestellte Steuer in Höhe von 19 € als Vorsteuer geltend machen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).
