



---

## Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Bauleistungen

---

### 1. Hintergrund und bisherige Finanzverwaltungsauffassung

Grundsätzlich schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer. Ausnahmen bestehen jedoch u. a. für Bauleistungen. Unter bestimmten Voraussetzungen schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. Insbesondere muss dieser selbst entsprechende Bauleistungen erbringen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 5 UStG).

Die Finanzverwaltung konkretisierte die gesetzlichen Anforderungen, indem sie eine nachhaltige Erbringung entsprechender Leistungen durch den Leistungsempfänger forderte. Bei Unternehmen, die im Vorjahr mehr als 10% ihrer Umsätze durch entsprechende Leistungen erzielten, war von dieser Nachhaltigkeit auszugehen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den empfangenen Leistungen und den entsprechenden Ausgangsleistungen war nicht erforderlich. Diese Grundsätze sollten auch für Bauträger gelten. Bauträger führten – nach bisheriger Auffassung – auch Bauleistungen aus, wenn ihr Auftraggeber noch Einfluss auf die Bauausführung nehmen konnte. Waren die Voraussetzungen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger zweifelhaft, wandten die Parteien die Regelung aber einvernehmlich an und fand auch eine zutreffende Versteuerung statt, beanstandete die Finanzverwaltung dies bislang nicht.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 22.8.2013 gegen diese Sichtweise der Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung reagierte hierauf in drei Schreiben vom 5.2., 8.5. und 31.7.2014 und wendet die abweichende Rechtsprechungsauffassung grds. in allen noch offenen Fällen an. Um hieraus resultierenden Unsicherheiten in der Besteuerung entgegenzuwirken, regelte der Gesetzgeber im sog. Kroatien-Anpassungsgesetz das Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen neu, in dem er im Wesentlichen die bisherige Finanzverwaltungsauffassung gesetzlich normierte.

In Abhängigkeit der Zeitpunkte der erbrachten Umsätze ergeben sich damit die nachfolgend dargestellten Auswirkungen und Empfehlungen.

### 2. Umsätze vor dem 14. Februar 2014

#### a) Anwendung auf alle offenen Fälle

Die geänderte Sichtweise der Finanzverwaltung findet auf alle offenen Fälle Anwendung und entfaltet damit auch Auswirkung auf Umsätze, die vor dem 14.2.2014 erbracht wurden. Für einen Übergang der Steuerschuldnerschaft wären das Nachhaltigkeitserfordernis und damit



einhergehend die 10%-Grenze nicht mehr gefordert gewesen. Es hätte vielmehr eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der bezogenen Bauleistung und einer entsprechenden Ausgangsbauleistung bedurft. Eine allgemeine Erbringung von Bauleistungen wäre damit für den Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht mehr ausreichend gewesen. Auch hätte eine Einflussnahme auf die Bauausführung keine Bauleistung mehr begründet, so dass Bauträger, die eigene Grundstücke bebauen und vermarkten, keine Bauleistungen erbracht hätten, die zu einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft bzgl. ihrer Eingangsbauleistungen geführt hätte. Die Vereinfachungsregelung, wonach bei Einigkeit der Parteien über den Übergang der Steuerschuldnerschaft dessen Anwendung nicht beanstandet wurde, hätte für Bauleistungen nicht mehr gegriffen.

#### **b) Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung**

Für bis zum 14.2.2014 erbrachte bzw. vor dem 15.2.2014 begonnene Bauleistungen beanstandet es die Finanzverwaltung jedoch nicht, wenn einvernehmlich ihre bisherige Auffassung (s. unter 1.) zu Grunde gelegt wurde und die Leistungspartner einvernehmlich hieran festhalten. Die fortgeltende Einvernehmlichkeit sollte schriftlich fixiert werden.

#### **c) Auswirkung auf die Rechnungsstellung**

Wird von dieser Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch gemacht, sind Rechnungsberichtigungen insoweit nicht erforderlich.

Wird hiervon hingegen kein Gebrauch gemacht und würde nach geänderter Finanzverwaltungsauffassung das Reverse-Charge-Verfahren entgegen der bisherigen Handhabung nicht greifen, so wäre Umsatzsteuer in (Anzahlungs-)Rechnungen gesondert auszuweisen gewesen. Damit sind (Anzahlungs-)Rechnungen grds. zu berichtigen. Aus Vereinfachungsgründen kann diese Rechnungsberichtigung jedoch unterbleiben, sofern in einer Schlussrechnung die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt ausgewiesen wird und die Anzahlungsrechnungen nur mit ihrem Nettobetrag ohne Umsatzsteuer gegengerechnet werden. Die Umsatzsteuer ist dann im Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung in voller Höhe anzumelden und der Vorsteuerabzug ist korrespondierend zum selben Zeitpunkt möglich. Lediglich sofern der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt war und er die Anzahlungsrechnungen zutreffend versteuert hat, könnte alternativ eine Schlussrechnung unter Ausweis lediglich der Umsatzsteuer auf den nach dem 14.2.2014 vereinnahmten Betrag gestellt werden. Rechnungsberichtigungen wären in der Folge wiederum nicht erforderlich.

#### **d) Erstattungsanträge der Leistungsempfänger und deren Auswirkungen**

Insbesondere für Bauträger, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, kann es sich empfehlen, für die Vergangenheit nicht von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch zu machen, sondern die „zu Unrecht“ abgeführte § 13b-Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzufordern. Die Finanzverwaltung macht die Gewährung dieser Anträge nun davon abhängig, dass der Antragsteller seinen Mitwirkungspflichten hinsichtlich Angaben zu seinen Leistungspartnern und den empfangenen Umsätze nachkommt.

Im Rahmen des Kroatien-Anpassungsgesetzes wurde für diese Fälle zudem eine besondere Änderungsvorschrift für noch nicht verjährte Umsatzsteuerfestsetzungen des leistenden



Unternehmers eingeführt. Sobald dem Finanzamt die Daten der leistenden Unternehmer vorliegen, ist deren Umsatzsteuerfestsetzung zu ändern. Sowohl die gesetzliche Neuregelung als auch die Finanzverwaltung weisen jedoch darauf hin, dass eine Abtretung der Umsatzsteuerforderung des leistenden Unternehmers gegenüber dem Leistungsempfänger an das Finanzamt zur Tilgung der Umsatzsteuerschuld möglich sei. Während ein Erstattungsantrag beim Leistungsempfänger zu Erstattungszinsen führen kann, resultieren hieraus regelmäßig noch keine Nachzahlungszinsen für den leistenden Unternehmer, da der Zinslauf insoweit erst nach dem Erstattungsantrag des Leistungsempfängers beginnt.

#### **e) Empfehlungen**

Sowohl bauleistenden als auch Bauleistungen empfangenden Unternehmern ist anzuraten, zwischen einer Rechnungsberichtigung unter Anwendung der neuen Finanzverwaltungsauffassung und der Nutzung der Nichtbeanstandungsregelung unter Abschluss einer Vereinbarung mit den jeweiligen Leistungspartnern über die einvernehmliche weitere Anwendung der bisherigen Finanzverwaltungsauffassung abzuwägen. Insoweit ist mit zu berücksichtigen, dass bauleistenden Unternehmern nach Auffassung der Finanzverwaltung kein Vertrauensschutz zustehen soll, sollte ihr Leistungspartner gegen die Vereinbarung verstoßen.

### **3. Umsätze zwischen dem 15. Februar und dem 30. September 2014**

Für alle Bauleistungen, die ab dem 15.2.2014 begonnen wurden, findet die geänderte Finanzverwaltungsuffassung (s. unter 2.) vollumfänglich Anwendung. Zum Nachweis der Voraussetzungen eines Übergangs der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kann demnach eine von diesem vorgelegte Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG nur noch eingeschränkt herangezogen werden. Es bedarf nach Auffassung der Finanzverwaltung vielmehr einer ausdrücklichen schriftlichen Bestätigung des Leistungsempfängers, dass er die empfangene Leistung für eine eigene Bauleistung verwendet.

Bauleistenden Unternehmern ist folglich anzuraten, entsprechende Bestätigungen ihrer Leistungspartner einzuholen und bei Nichtvorlage der Bestätigung bzw. im Zweifelsfall Umsatzsteuer in der Rechnung auszuweisen. Bauträger dürfen keine Steuer nach § 13b UStG mehr an das Finanzamt abführen. Übrige Bauleistungen empfangende Unternehmer sollten Umsatzsteuerausweise in Rechnungen nur anerkennen, sofern sie die empfangenen Leistungen selbst für keine eigene Bauleistung verwenden.

### **4. Umsätze ab dem 1. Oktober 2014**

#### **a) Inhalt der Neuregelung im Kroatien-Anpassungsgesetz**

Die Neuregelungen im Kroatien-Anpassungsgesetz finden auf alle Umsätze Anwendung, die ab dem 1. Oktober 2014 erbracht werden. Voraussetzung für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft ist damit wiederum, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt. Ein Verwendungszusammenhang zwischen empfangener und eigener erbrachter Bauleistung ist nicht erforderlich und führt bei mangelnder nachhaltiger



Erbringung von Bauleistungen durch den Leistungsempfänger auch nicht zu einer Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.

Bei Einigkeit der Parteien über die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens und zutreffender Versteuerung ist dies anzuerkennen, sofern keine Zweifel daran bestanden, ob personelle Voraussetzungen (wie die Eigenschaft als Bauleistender) vorlagen.

Keine Anwendung findet das Reverse-Charge-Verfahren künftig auf Bauträger, die ausschließlich eigene Grundstücke bebauen und verkaufen, da diese Grundstücksverkäufe tätigen und unabhängig von einer Einwirkungsmöglichkeit des Auftraggebers vor der eigentlichen Bauausführung selbst keine Bauleistungen erbringen. Bei gemischter Bauträger- und Generalunternehmertätigkeit ist hingegen entscheidend, ob mindestens 10% der Umsätze über Bauleistungen (Generalunternehmer) erbracht werden.

Zum Nachweis der Voraussetzungen hat die Finanzverwaltung eine gesonderte Bescheinigung (USt 1 TG) eingeführt, die jeweils für 3 Jahre ausgestellt wird und bei deren Verwendung die Steuerschuldnerschaft grds. auf den Leistungsempfänger übergeht. Dies ist zu begrüßen, da die Anwendung der Regelung von der Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung durch den Leistungsempfänger abhängig gemacht werden kann und insoweit Rechtssicherheit für den bauleistenden Unternehmer birgt.

Die Bescheinigung ist beim zuständigen Finanzamt entweder zu beantragen oder wird von Amts wegen erteilt. Im Antrag ist glaubhaft zu machen, dass Bauleistungen nachhaltig erbracht werden, indem mindestens 10% der Summe aller im Inland steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze auf Bauleistungen entfällt. Aus Vereinfachungsgründen kann dabei auf Vorjahre abgestellt werden. Im Übrigen (sofern z. B. bisher keine Bauleistungen erbracht wurden) sind die voraussichtlichen Verhältnisse maßgeblich.

Die Bescheinigung kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden.

## **b) Empfehlungen**

Bauunternehmer, die nachhaltig Bauleistungen erbringen, sollten eine entsprechende Bescheinigung beim Finanzamt beantragen und diese gegenüber ihrem Leistungspartner verwenden. In der Folge können Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis und mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft ausgestellt und akzeptiert werden.

## **c) Umfangreiche Regelungen zur Anwendung und Abrechnung**

Das BMF legt mit Schreiben vom 26.9.2014 fest, dass die neuen gesetzlichen Grundsätze auf alle Umsätze und Teilleistungen Anwendung finden, die ab dem 1.10.2014 ausgeführt werden. Dies soll auch in den Anzahlungsfällen gelten, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor dem 1.10.2014 vereinnahmt wurde, die Leistung aber erst danach erbracht wurde. Eine weitere Übergangs- bzw. Nichtbeanstandungsregelung ist insoweit nicht vorgesehen.

Infolgedessen stellen sich umfangreiche Abgrenzungsfragen hinsichtlich der Auswirkungen auf Anzahlungs- und Schlussrechnungsstellung sowie Rechnungsberichtigungen, wenn Leistungserbringung sowie Rechnungsstellung bzw. Zahlung jeweils abweichend vor bzw. nach dem 1.10.2014 erfolgen.

Über die weiteren Entwicklungen zu diesem Thema halten wir Sie selbstverständlich auf dem

Laufenden. Insbesondere bei Fragen der korrekten Abrechnung, dem Erfordernis von Rechnungsberichtigungen und sonstigen Abgrenzungsfragen im Hinblick auf die Anwendung der neuen gesetzlichen Grundsätze stehen wir Ihnen selbstverständlich immer gerne zur Verfügung.

<b>Finanzverwaltung bisher (Umsätze bis 14.2.14)</b>	<b>Finanzverwaltung geändert (Umsätze zwischen 14.2. und 30.9.14)</b>	<b>Kroatien-Anpassungsgesetz (Umsätze ab 1.10.14)</b>
Leistungsempfänger muss nachhaltig Bauleistungen erbringen (10%-Grenze)	Nachhaltigkeit nicht erforderlich (Aufhebung der 10%-Grenze)	Leistungsempfänger muss nachhaltig Bauleistungen erbringen (10%-Grenze)
Bauträger erbringen Werklieferungen, wenn Kunden bei Vertragsschluss Einfluss auf die Bauausführung nehmen können	Bauträger erbringen Grundstücksverkäufe, keine Bauleistungen (Kein Reverse-Charge-Verfahren bei Leistungen an Bauträger)	Bauträger erbringen Grundstücksverkäufe, keine Bauleistungen (Kein Reverse-Charge-Verfahren bei Leistungen an Bauträger)
Nachhaltigkeit der Bauleistungserbringung des Leistungsempfängers ist ausreichend (kein Verwendungszusammenhang erforderlich)	Erforderlichkeit eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einer empfangenen und einer erbrachten Bauleistung	Nachhaltigkeit der Bauleistungserbringung des Leistungsempfängers ist ausreichend (kein Verwendungszusammenhang erforderlich)
Vereinfachungsregel: Anerkennung der Behandlung, bei Einigkeit der Parteien über die Anwendung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft	Vereinfachungsregel greift nicht	Vereinfachungsregel: Anerkennung der Behandlung bei Einigkeit der Parteien über die Anwendung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft und zutreffender Versteuerung
Nachweis durch Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG für umsatzsteuerliche Zwecke, Verwendung der Bescheinigung führt zu § 13b UStG	Nachweis durch Verwendungsbestätigung des Leistungsempfängers	Nachweis durch eine gesonderte Bescheinigung der Finanzverwaltung (3 Jahre Gültigkeit), Verwendung der Bescheinigung führt zu § 13b UStG

**Ihre Ansprechpartnerin:**



Dr. Stefanie Becker  
Steuerberaterin  
[stefanie.becker@sonntag-partner.de](mailto:stefanie.becker@sonntag-partner.de)  
Tel.: + 49 821 57058 - 0

Für Rückfragen zum Inhalt dieser Fachnachrichten und zu Ihrem richtigen Ansprechpartner in unserem Hause sowie für eine unverbindliche Kontaktaufnahme stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

**Sonntag & Partner**

Sonntag & Partner ist eine unabhängige multidisziplinäre Partnerschaft von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten mit Büros in Augsburg, München, Frankfurt a.M. und Ulm. Mit derzeit mehr als 240 Partnern und Mitarbeitern bieten wir Ihnen eine fachübergreifende und auf Ihre individuellen Bedürfnisse zugeschnittene Beratung und Vertretung Ihrer Interessen, sowohl deutschlandweit als auch im internationalen Kontext.

Unser Dienstleistungsangebot in den Bereichen Family Office, Vermögensbetreuung und weiteren speziellen Beratungsfeldern rundet unser Kanzleiprofil ab.

**Abschließende Hinweise**

Weitere Informationen über unsere Kanzlei und unser Beratungsangebot finden Sie unter [www.sonntag-partner.de](http://www.sonntag-partner.de)

Stand: 01.10.2014