

Schriftliche StB-Prüfung 2020: Umsatzsteuer

Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b UStG

Dr. Stefanie Becker*

Keine Teilaufgabe zur Umsatzsteuer in der schriftlichen StB-Prüfung kommt ohne Prüfung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse-Charge-Verfahren) aus – sei es, dass ein inländischer Unternehmer eine sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers empfängt, ein Grundstück mit Option zur Umsatzsteuerpflicht erworben oder eine Bauleistung empfangen wird. Die Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gehören daher zu den absoluten „Dauerbrennern“¹ und müssen in der Klausur sicher erkannt und beherrscht werden. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass sie einen anderen Aufbau i. R. der Klausurlösung erfordern (vgl. daher hierzu auch das Prüfungsschema, SteuerStud 3/2020 S. 163, NWB KAAAH-36736, in dieser Ausgabe). Der nachfolgende Beitrag zielt darauf ab, aus allen Anwendungsfällen des Reverse-Charge-Verfahrens die prüfungsrelevantesten Fälle herauszugreifen und an kurzen Beispielfällen zu veranschaulichen. In Ergänzung hierzu werden i. R. einer Klausur die häufigsten Prüfungsfelder dieses Themenkomplexes in umfangreicheren Übungsfällen vertieft.

NWB Datenbank

Beachten Sie das **Prüfungsschema** zu dieser Thematik auf S. 163, NWB KAAAH-36736, in dieser Ausgabe, und überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand. Laden Sie hierzu die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Umsatzsteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter, NWB XAAAH-36762.

I. Steuerschuldnerschaft im Umsatzsteuerrecht

Grundsätzlich schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer auf seine steuerpflichtig erbrachten Leistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG). In ausdrücklich geregelten Sonderfällen geht die Steuerschuldnerschaft jedoch auf den Leistungsempfänger über (§ 13b Abs. 5 UStG). Der Leistungsempfänger schuldet mithin die Umsatzsteuer und kann diese grds. als Vorsteuer geltend machen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

Ziel dieser Steuerschuldumkehr (äquivalente Bezeichnungen wären u. a. „Steuerschuldwechsel“ oder „Reverse-Charge-Verfahren“) ist neben der **Vereinfachung der Besteuerung**, insbesondere bei Leistungen durch ausländische Unternehmer, die **Vermeidung von Steuerausfällen**. Würde im ersten Fall der leistende, im Ausland ansässige Unternehmer die Umsatzsteuer schulden, müsste er sich im Inland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen, um diese anzumelden und abzuführen. Geht die Steuerschuldnerschaft hingegen auf seinen inländischen Leistungsempfänger über, lassen sich diese Verpflichtungen vermeiden. Dabei ist jedoch nicht zwingende Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger selbst im Inland ansässig ist, wie sich i. R. des nachfolgenden Beitrags noch zeigen wird. Im zweiten Fall vermeidet der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsemp-

fänger das Auseinanderfallen von Umsatzsteuerschuldner und Vorsteuerabzugsberechtigtem und damit Steuerausfälle sowie ermöglicht der Finanzverwaltung den erleichterten Zugriff auf den Steuerschuldner, wenn der leistende Unternehmer im Ausland, der Leistungsempfänger hingegen im Inland ansässig ist.

Die Steuerschuldumkehr tritt **nur bei Leistungen an Unternehmer oder an juristische Personen ein (§ 13b Abs. 1 Satz 1 UStG)**. Dabei ist mit Ausnahme einiger Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts unerheblich, ob der Leistungsempfänger die Leistung i. R. seines Unternehmens oder in seinem nicht unternehmerischen Bereich empfängt (§ 13b Abs. 5 Satz 6 und 10 UStG). Steuerschuldner i. S. des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG sind auch Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze erbringen, wie Ärzte, Banken und Versicherungen, Kleinunternehmer nach § 19 UStG und pauschalierende Land- und Forstwirte nach § 24 UStG. Erbringen hingegen Kleinunternehmer Leistungen, die unter die Steuerschuldumkehr fallen, entsteht keine Umsatzsteuer, die der Leistungsempfänger schulden würde.

* Dr. Stefanie Becker, Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, Autorin und Dozentin unter [umsatzsteuer](#)³ in Augsburg.

¹ Beachten Sie hierzu die Themenauswertung der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in SteuerStud-Ausgabe 3/2019, und hier zur Teilaufgabe zur Umsatzsteuer Becker, SteuerStud 3/2019 S. 181, NWB AAAAH-02254.

Daneben gelten in besonderen Fällen der Steuerschuldumkehr weitere Anforderungen an den Leistungsempfänger, die nachfolgend bei den jeweiligen Regelungen genauer betrachtet werden.

Für folgende steuerpflichtige Umsätze schuldet der Leistungsempfänger die Steuer:

- ▶ sonstige Leistungen i. S. von § 3a Abs. 2 UStG (B2B-Umsätze) eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG);
- ▶ Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG);
- ▶ nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG);
- ▶ Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG);
- ▶ Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG);
- ▶ Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG);
- ▶ Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme und Kälte eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g UStG (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG);
- ▶ Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität im Inland (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG);
- ▶ Übertragung von Emissionszertifikaten (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG);
- ▶ Lieferungen der in der Anlage 3 bezeichneten Gegenstände (Industrieschrott, Altmetalle und sonstige Abfallstoffe; § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG);
- ▶ Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG);
- ▶ Lieferungen von Gold und Goldplattierungen unter bestimmten Voraussetzungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG);
- ▶ Lieferungen von Mobilfunkgeräten, integrierten Schaltkreisen, Tablet-Computern sowie Spielekonsolen unter bestimmten Voraussetzungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG);
- ▶ Lieferungen der in der Anlage 4 bezeichneten Edelmetalle, unedlen Metalle und Cermets (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG).

Im Folgenden werden hieraus ausgewählte, insbesondere prüfungsrelevante Anwendungsfälle näher betrachtet.

II. Ausgewählte Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

1. Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers

a) Sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG durch in der EU ansässige Unternehmer

Werden sonstige Leistungen durch einen in der übrigen EU ansässigen Unternehmer an einen im Inland ansässigen Unternehmer erbracht und greift keine der Sonderregelun-

gen der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 3 UStG, liegt der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland. Die entgeltliche Leistung des EU-Unternehmers ist in Deutschland steuerbar. Ist sie zudem steuerpflichtig, geht die Steuerschuldnerschaft nach **§ 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 und Abs. 7 Satz 2 UStG** auf den inländischen Unternehmer über.

BEISPIEL 1 ▶ Ein in den Niederlanden ansässiger Immobilienverwalter verwaltet eine in Aachen belegene und steuerpflichtig vermietete Immobilie der ebenfalls in Aachen ansässigen A-GmbH. Findet § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG Anwendung?

LÖSUNG ▶ Der Leistungsort der Verwaltungsleistung liegt nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG als eine im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück stehende Leistung in Aachen am Belegenheitsort der Immobilie. Da sich der Leistungsort nicht nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, kann § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG hier keine Anwendung finden. Zur weiteren Lösung s. u., Kap. II.1.b).

Als **in der übrigen EU ansässiger Unternehmer** gilt jeder Unternehmer, der in der übrigen EU seinen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder seine Geschäftsleitung bzw. eine Betriebsstätte hat. Unerheblich ist eine umsatzsteuerliche Registrierung des Unternehmers auch im Inland für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft. Ebenso hat eine inländische Betriebsstätte dieses Unternehmers keine Auswirkung hierauf, wenn diese Betriebsstätte an dem fraglichen Umsatz nicht beteiligt ist (**§ 13b Abs. 7 Satz 3 UStG**).

BEISPIEL 2 ▶ Der in Österreich ansässige Produzent für Spezialbaumaschinen unterhält ein Auslieferungslager in München, das die Anforderungen an eine Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinn erfüllt. Er ist deshalb in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registriert. Einer seiner deutschen Kunden, die M-GmbH aus München, beauftragt ihn mit der Schulung ihrer Mitarbeiter im Zusammenhang mit einer Neuprogrammierung einer Maschine des Produzenten. Der Produzent sendet hierfür Mitarbeiter seines Salzburger Stammhauses nach München. Wer schuldet die Umsatzsteuer auf die Schulungsleistung?

LÖSUNG ▶ Es handelt sich um eine sonstige Leistung, deren Leistungsort sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG nach der Ansässigkeit des deutschen Leistungsempfängers bestimmt. Die Steuerschuldnerschaft für die in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Leistung geht nach § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 2 und Satz 3 UStG auf die M-GmbH über. Der österreichische Produzent unterhält zwar eine Betriebsstätte in Deutschland, die Schulung wird jedoch durch Mitarbeiter des Stammhauses durchgeführt, so dass die Betriebsstätte in die Leistungserbringung nicht eingeschaltet wurde.

BEISPIEL 2 – ABWANDLUNG 1 ▶ Ändert sich die Beurteilung, wenn die Schulung durch Mitarbeiter der Münchner Betriebsstätte durchgeführt wird?

LÖSUNG ▶ Ja, denn nun ist die Betriebsstätte an der Leistungserbringung beteiligt, so dass keine Ansässigkeit in der übrigen EU nach § 13b Abs. 7 Satz 2 und Satz 3 UStG mehr vorliegt. Die Steuerschuld verbleibt damit nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG beim österreichischen Produzenten.

b) Übrige sonstige Leistungen und Werklieferungen durch im Ausland ansässige Unternehmer

§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG erfasst alle sonstigen Leistungen, die nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallen, sowie Werklieferungen von ausländischen Unternehmern.

Mithin sind folgende Leistungen unter die Vorschrift zu subsumieren:

- ▶ Werklieferungen von in der übrigen EU bzw. im Drittland ansässigen Unternehmern;
- ▶ sonstige Leistungen von im Drittland ansässigen Unternehmern;
- ▶ sonstige Leistungen von in der übrigen EU ansässigen Unternehmern, für die sich der Leistungsort nicht nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, da eine Sonderbestimmung greift.²

Im Ausland ansässig ist ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt noch eine Geschäftsleitung bzw. eine Betriebsstätte hat (§ 13b Abs. 7 Satz 1 UStG). Folglich ist in diesen Fällen eine inländische Betriebsstätte für eine Auslandsansässigkeit unabhängig davon schädlich, ob diese in die Leistungserbringung eingeschaltet ist oder nicht.

LÖSUNG BEISPIEL 1 – FORTFÜHRUNG ▶ Da sich der Leistungsort nicht nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt und der Immobilienverwalter im Ausland ansässig ist, geht die Steuerschuldnerschaft auf die M-GmbH nach § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 1 UStG über.

BEISPIEL 2 – ABWANDLUNG 2 ▶ Wie ändert sich die Beurteilung des obigen Beispiels 2 (Ausgangsfall), wenn der Produzent nicht in Österreich, sondern in der Schweiz ansässig ist?

LÖSUNG ▶ Der Leistungserbringer ist aufgrund der deutschen Betriebsstätte kein im Ausland ansässiger Unternehmer nach § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG. Die Steuerschuldnerschaft für die Schulungsleistung durch seine Schweizer Mitarbeiter verbleibt damit bei ihm und geht nicht auf den deutschen Leistungsempfänger über.

Die Regelung findet auch Anwendung, wenn der Leistungsempfänger selbst nicht im Inland ansässig ist.

BEISPIEL 3 ▶ Bauunternehmer A aus Österreich lässt ein Haus auf einem deutschen Grundstück durch den schweizerischen Unternehmer B errichten.

LÖSUNG ▶ B erbringt eine Werklieferung an A (§ 3 Abs. 4 UStG). B ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer nach § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG. Die Steuerschuld für diese nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG am Belegenheitsort des Grundstücks in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung geht von B auf A über (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG). A muss sich als österreichischer Unternehmer für umsatzsteuerliche Zwecke in Deutschland registrieren lassen.

Die Steuerschuldnerschaft geht in den in § 13b Abs. 6 UStG geregelten Fällen **nicht** auf den Leistungsempfänger über:

Hierunter fällt zunächst eine Personenbeförderung, die der Beförderungseinzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5 UStG und § 18 Abs. 5 UStG unterlegen hat (§ 13b Abs. 6 Nr. 1 UStG). Hier bedarf es keiner Steuerschuld des Leistungsempfängers,

da durch die Erhebung der Steuer, welche die Zollverwaltung beim ausländischen leistenden Unternehmer an den Außengrenzen zum Drittland vornimmt, die Besteuerung der Beförderungsleistungen sichergestellt ist. Wenn die Personenbeförderung hingegen durch einen ausländischen Unternehmer mit einem nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibus nicht der Einzelbesteuerung unterworfen wird, weil er dabei nur Grenzen zum übrigen Gemeinschaftsgebiet überschreitet, kann die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers greifen.

Daneben scheidet die Regelung aus, wenn die Leistung mit einem Fahrzeug i. S. des § 1b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG (z. B. Taxi, Bus) durchgeführt worden ist (§ 13b Abs. 6 Nr. 2 UStG) oder im grenzüberschreitenden Luftverkehr erbracht wird (§ 13b Abs. 6 Nr. 3 UStG). Bei Beförderungsleistungen mit Taxen und Bussen würde die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu erheblichen Abwicklungsproblemen führen. Deshalb bleibt in diesen Fällen der leistende Unternehmer Steuerschuldner.

Nach § 13b Abs. 6 Nr. 4 UStG ist die Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland von der Umkehr der Steuerschuldnerschaft ausgenommen. Wird zwischen dem Veranstalter und den Ausstellern eine sog. Durchführungsgesellschaft eingeschaltet, die im eigenen Namen die Gemeinschaftsveranstaltung organisiert, erbringt der Veranstalter seine Leistungen an die zwischengeschaltete Durchführungsgesellschaft, die ihrerseits sonstige Leistungen an die Aussteller erbringt. Nach § 13b Abs. 6 Nr. 5 UStG sind sonstige Leistungen einer Durchführungsgesellschaft an im Ausland ansässige Unternehmer, soweit diese Leistung im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland steht, ebenfalls von der Steuerschuldumkehr ausgenommen.

Restaurationsleistungen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, Luftfahrzeugs oder der Eisenbahn innerhalb des Gemeinschaftsgebiets sind nach § 3e UStG am Abgangsort des Beförderungsmittels steuerbar. Da der konsumierende Unternehmer seine Unternehmereigenschaft an Bord regelmäßig nicht nachweisen kann, wird hier ebenfalls der Übergang der Steuerschuldnerschaft durch § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG ausgeschlossen, auch wenn der leistende Unternehmer eines in Deutschland gestarteten Beförderungsmittels ein ausländischer Unternehmer nach § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG ist.

BEISPIEL 4 ▶ Unternehmer U aus München erwirbt in einem Flugzeug der Air France, die von München nach Paris in Frankreich fliegt, ein Sandwich mit einem Glas Wein.

LÖSUNG ▶ Der Ort der Leistung bestimmt sich nach § 3e UStG und liegt am Abflugort in München, so dass die Leistung im Inland steuerbar ist. Grundsätzlich läge ein Fall des § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 1 UStG für die Restaurationsleistung vor, da der

² Vgl. hierzu die Übungsklausur: Hartl, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 13, 17 (Kap. IV.2.a)aa)(2)(a): statistische Berechnungen durch EU-Unternehmer mit Leistungsortbestimmung nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG), NWB XAAA-36762.

leistende Unternehmer, die Air France, im Ausland ansässig ist (Annahme: Air France besitzt keine Betriebsstätte in Deutschland). Jedoch schuldet U nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG nicht die Umsatzsteuer als unternehmerischer Leistungsempfänger, sondern es verbleibt nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG bei der Steuerschuldnerschaft von Air France.

2. Sicherungsübereignung

Werden Gegenstände i. R. einer Sicherungsübereignung vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer übergeben, wird die Verfügungsmacht am Sicherungsgegenstand noch nicht verschafft. Damit scheidet eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG zu diesem Zeitpunkt noch aus. Erst im Zeitpunkt, in dem der Sicherungsnehmer von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, kommt es zu einem Übergang der Verfügungsmacht am Sicherungsgut. Damit liegt ein sog. Doppelumsatz vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer sowie vom Sicherungsnehmer an den Erwerber des Gegenstands vor.

Für die Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer legt § 13b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 5 Satz 1 UStG außerhalb des Insolvenzverfahrens fest, dass die Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Sicherungsnehmer übergeht.³

BEISPIEL 5 Die in Frankfurt am Main ansässige Bank B finanziert den Erwerb eines LKW der Spedition S aus Stuttgart. Bis zur Rückzahlung des Darlehens lässt sich die Bank den LKW sicherungsübereignen. Da S das Darlehen nicht wie vereinbart tilgt, macht die Bank von ihrem Verwertungsrecht Gebrauch und veräußert den LKW an die Spedition N aus Nürnberg.

LÖSUNG Im Zeitpunkt der Sicherungsübereignung kommt es umsatzsteuerlich noch nicht zu einer Lieferung. Erst mit der Verwertung erbringt die Bank eine Lieferung an N sowie gleichzeitig S eine Lieferung an die Bank. Die Bank schuldet die Umsatzsteuer zum einen aus der Lieferung an N nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG und zum anderen aus der Lieferung von S nach § 13b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 5 Satz 1 UStG.

3. Grundstückslieferungen

Die Lieferung eines Grundstücks fällt grds. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unter das GrEStG. Um eine Doppelbelastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer zu vermeiden, befreit § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG entsprechende Umsätze von der Umsatzsteuer.

Durch die Steuerbefreiung können sich jedoch Nachteile ergeben, sofern der Veräußerer aufgrund einer steuerpflichtigen vorherigen Nutzung des Grundstücks Vorsteuern zum Abzug gebracht hat und eine steuerfreie Veräußerung innerhalb der Grenzen des § 15a UStG erfolgt. Gezogene Vorsteuern wären dann (ggf. anteilig bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums) zu berichtigen. Deshalb kann der Veräußerer nach § 9 Abs. 1 UStG im notariellen Kaufvertrag (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG) auf die Steuerbefreiung verzichten und zur Umsatzsteuerpflicht optieren, sofern er an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert.

Die Umsatzsteuer aufgrund der Option des Verkäufers wird jedoch nicht von diesem, sondern nach § 13b Abs. 2 Nr. 3,

Abs. 5 Satz 1 UStG von seinem unternehmerischen Erwerber geschuldet.⁴

HINWEIS

Der Übergang der Steuerschuldnerschaft setzt grds. voraus, dass ein **steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz** vorliegt. Sofern eine Grundstückslieferung als Geschäftsveräußerung im Ganzen anzusehen ist, erübrigt sich folglich die Beurteilung der Steuerschuldumkehr. In der **Klausurlösung** wird die Frage der Steuerbarkeit deshalb grds. vor der Beurteilung der Steuerschuldnerschaft geprüft. In der **Praxis** verringert sich aufgrund des Zusammenspiels von Nichtsteuerbarkeit, Steuerfreiheit oder Steuerpflicht mit Steuerschuldumkehr regelmäßig die Gefahr eines fehlerhaften Steuerausweises nach § 14c UStG, da sowohl bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen als auch bei einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft eine Rechnung ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis (s. hierzu unter Kap. IV.1.) auszustellen ist.

BEISPIEL 6 Die V-GmbH vermietete bisher drei Grundstücke. Sie möchte ihre Geschäftstätigkeit einstellen und sucht deshalb nach Erwerbern für die Grundstücke. Für eine Immobilie in Dresden, die bisher an einen Supermarkt steuerpflichtig vermietet wurde, findet sie einen Käufer, der in die Mietverträge eintritt und diese fortführt. Für ein renovierungsbedürftiges und deshalb leer stehendes Wohnhaus in Hamburg findet sie einen Erwerber, der dieses renovieren und wieder zu Wohnzwecken vermieten möchte. Die dritte Immobilie in Köln erwirbt der bisherige Mieter, eine Rechtsanwaltskanzlei zur Eigennutzung. Hier optiert die V-GmbH im notariellen Kaufvertrag ausdrücklich zur Umsatzsteuer. Wie sind die Verkäufe umsatzsteuerlich zu würdigen?

LÖSUNG Die Immobilie in Dresden stellt bei der V-GmbH ein Teilvermögen dar, deren Verkauf aufgrund der Fortführung der Vermietung durch den Erwerber als (Teil-)Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht steuerbar ist (§ 1 Abs. 1a UStG).

Der Verkauf der Hamburger Immobilie ist zwar steuerbar, da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen aufgrund des Leerstands und damit Nichtnutzung ausscheidet. Er ist aber nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht erfolgte nicht.

Aufgrund der Eigennutzung durch den Erwerber scheidet auch für den Verkauf der Immobilie in Köln eine Geschäftsveräußerung im Ganzen aus. Die Lieferung erfolgt jedoch nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, da die V-GmbH wirksam auf die Steuerbefreiung verzichtet hat (§ 9 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 3 UStG). Sie ist mithin steuerpflichtig. Die Steuerschuldnerschaft geht insoweit auf den unternehmerischen Erwerber über (§ 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 Satz 1 UStG).

Das Reverse-Charge-Verfahren greift hier nur soweit, wie der Umsatz unter das GrEStG fällt. Wird folglich Grunderwerb-

³ Vgl. hierzu die Übungsklausur: Hartl, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 13, 18 (Kap. IV.2.b)cc: Verwertung des Baukrans und Lieferung von HH an MH), NWB XAAA-36762.

⁴ Vgl. hierzu die Übungsklausur: Hartl, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 13, 20 (Kap. IV.2.e): Objekt Ackermannstraße 20), NWB XAAA-36762.

steuerlich kein Grundstück übertragen, scheidet auch ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft aus. Relevanz hat dies insbesondere für Betriebsvorrichtungen. Deren Verkauf ist – sofern nicht von einer Nebenleistung zum Verkauf ausgegangen werden kann – grds. steuerpflichtig. Die Steuerschuldnerschaft verbleibt insoweit beim Veräußerer.

BEISPIEL 7 ➔ Der Inhaber einer Gaststätte veräußert diese zusammen mit der Gaststätteneinrichtung umsatzsteuerpflichtig an einen Unternehmer, der die Gaststätte künftig an einen Betreiber verpachten möchte.

LÖSUNG ➔ Hier liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, da der Erwerber die Gaststätte nicht selbst betreiben, sondern vermieten möchte. Folglich ist die Lieferung steuerbar. Die Veräußerung der Gaststätte unterliegt mit Ausnahme der Einrichtung, die als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Lieferung ist hinsichtlich der Gaststätte zwar nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei, erfolgte aber aufgrund der Option nach § 9 UStG zu Recht steuerpflichtig. Die Steuerschuldnerschaft geht auf den Erwerber über, soweit die Gaststätte veräußert wird (§ 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 Satz 1 UStG). Soweit Kaufgegenstand die Einrichtung ist, verbleibt die Steuerschuldnerschaft beim Veräußerer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

HINWEIS

Werden **Betriebsvorrichtungen gemeinsam mit einem Grundstück übertragen**, sollte der hierauf entfallende Kaufpreis – nicht nur aus Gründen der Grunderwerbsteuer – ausdrücklich im **Kaufvertrag** genannt werden!

4. Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen

a) Bauleistungen⁵

Für gewisse Bauleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken geht die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG über, wenn dieser selbst ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG). Unter die Vorschrift fallen Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Damit muss sich die Bauleistung unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirken. Erfasst werden Substanzerweiterungen (z. B. Ausbau), -verbesserungen (z. B. Sanierung), -beseitigungen (z. B. Abriss) oder -erhaltungen (z. B. Reparatur). Für Reparaturleistungen sieht die **Finanzverwaltung** zudem eine **Nichtbeanstandungsregelung** vor, wonach nicht von einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auszugehen ist, wenn das Entgelt für eine einzelne Reparaturleistung nicht mehr als 500 € beträgt (**Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 15 UStAE**).

Bauwerke sind nicht nur Gebäude, sondern auch andere aus Baustoffen und Bauteilen hergestellte Anlagen, die mit dem Erdboden fest verbunden sind oder aufgrund ihrer Schwere auf diesem ruhen. Auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die dauerhaft in ein Gebäude oder ein Bauwerk integriert sind und nicht bewegt werden können, ohne dass das Gebäude oder das Bauwerk zerstört oder erheblich verändert wird, gelten als Bauwerke.

Der UStAE nennt eine Vielzahl von **Beispielen**, für die die Definition der **Bauleistung** erfüllt bzw. nicht erfüllt ist (**Abschn. 13b.2 Abs. 5 ff. UStAE**). Diesen ist gemein, dass sie die obigen Definitionen erfüllen und eine Substanzauswirkung haben. So können auch Reinigungsleistungen unter die Vorschrift fallen, wenn die zu reinigende Oberfläche hierdurch verändert wird, in dem sie z. B. abgeschliffen oder sandgestrahlt wird.

Ausdrücklich und bereits **gesetzlich ausgenommen** sind Planungs- oder Überwachungsleistungen z. B. von Architekten, Statikern, Vermessungsingenieuren oder Bauingenieuren. Daneben greift die Vorschrift u. a. auch nicht für reine Materiallieferungen, bei denen das Material durch den liefernden Unternehmer nicht ins Bauwerk eingebaut wird, für die Entsorgung von Baumaterial z. B. nach einem Abriss, für den Gerüstbau, Bepflanzungen, Verkehrssicherungsleistungen, bloße Reinigungsleistungen oder die Bebauung eigener Grundstücke für Zwecke des späteren Verkaufs des bebauten Grundstücks.

HINWEIS

Immer wieder als **problematisch** wird das **Verhältnis zwischen § 13b Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 1 UStG** empfunden, da beide Regelungen Werklieferungen bzw. sonstige Leistungen erfassen. Nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 3 UStG gilt jedoch, dass Nr. 1 unberührt bleibt. Hieraus ergibt sich, dass die Nr. 1 der Nr. 4 grds. vorgeht. Handelt es sich folglich um eine Werklieferung oder eine sonstige Leistung eines ausländischen Unternehmers, die unter Nr. 1 fällt, muss der Leistungsempfänger selbst keine Bauleistungen erbringen, da § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG keine Anwendung findet. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG kann daher lediglich für inländische Unternehmer als Leistungserbringer greifen.

Ein **Leistungsempfänger erbringt selbst nachhaltig Bauleistungen**, so dass die Steuerschuldnerschaft auf ihn übergehen kann, wenn er nach Auffassung der **Finanzverwaltung** mind. 10 % seines Weltumsatzes durch entsprechende Leistungen erzielt. Dabei müssen sich die empfangene Bauleistung und die selbst erbrachten Bauleistungen inhaltlich nicht entsprechen. So schuldet ein Maler, der aufgrund seiner Malertätigkeit an Gebäuden als nachhaltiger Bauleistender anzusehen ist und eine Leistung eines Elektrikers an einem Bauwerk empfängt, die Umsatzsteuer auf die empfangene Leistung. Hingegen ist ein reiner Baustoffhändler kein tauglicher Unternehmer für die Steuerschuldumkehr. Als Nachweis dafür, dass ein Unternehmer als Bauleistender anzusehen ist, stellt die Finanzverwaltung die Bescheinigung USt 1 TG aus.

⁵ Vgl. hierzu auch die Übungsklausur: Hartl, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 13, 16 ff. (Kap. IV.2.a)aa(1): Errichtung des Gebäudes in München; Kap. IV.2.a)aa(2)(b): Baugerüst des JJ; Kap. IV.2.a)aa(2)(c): Errichtung des Dachstuhls durch PP; Kap. IV.2.c)aa): Einbau der Pelletheizung durch KH; Kap. IV.2.e)(c): Einbau des Außenaufzugs durch HB; Kap. IV.2.f)aa): Verleih des Baggers an HS), NNB XAAAH-36762.

Schließlich muss der Leistungsempfänger die empfangene Leistung selbst nicht unmittelbar zur Erbringung einer eigenen Bauleistung einsetzen. Es **genügt**, dass er **Bauleistender** ist, um die Steuer auf die Eingangsleistung zu schulden. Insbesondere hier finden sich Fälle, in denen Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen werden und die Umsatzsteuer dennoch für die empfangene Leistung geschuldet wird.

BEISPIEL 8 ▶ Zimmermeister Z beauftragt einen Maler mit dem Anstrich seiner Werkstatt sowie des Treppenhauses seines Privathauses. Wer schuldet die Umsatzsteuer auf die Leistungen?

LÖSUNG ▶ Der Zimmermeister erbringt selbst nachhaltig Bauleistungen. Er empfängt mit dem Anstrich der Werkstatt sowie des Hauses sonstige Leistungen an einem Gebäude, für die er nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 5 Satz 2 und 6 UStG die Umsatzsteuer schuldet. Unerheblich ist, dass die Leistungen am eigenen Betriebsgebäude bzw. im Privatbereich empfangen und insoweit nicht zur Erbringung einer eigenen Bauleistung eingesetzt werden.

b) Gebäudereinigungsleistungen

Gebäudereinigungsleistungen stellen, wenn sie sich nicht auf die Substanz des Gebäudes auswirken, keine Bauleistungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG dar. Nichtsdestotrotz geht hier die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach **§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG** über, wenn dieser selbst nachhaltig Gebäudereinigungsleistungen erbringt (**§ 13b Abs. 5 Satz 5 UStG**). Kein Übergang der Steuerschuldnerschaft tritt ein, wenn der Leistungsempfänger zwar keine Gebäudereinigungsleistungen, jedoch Bauleistungen erbringt. Zwar findet auch hier die genannte Bescheinigung USt 1 TG Anwendung. Jedoch ist insoweit strikt zwischen den Regelungen zu unterscheiden. Im Übrigen gelten für den Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Gebäudereinigungsleistungen im Wesentlichen die Grundsätze für Bauleistungen entsprechend, so dass insoweit auf die obigen Ausführungen verwiesen werden kann.

Die **Finanzverwaltung** bestimmt zudem einzelne Leistungen, die **nicht** unter die Regelung fallen sollen. Zu nennen sind hier u. a. die Schornsteinreinigung, der Winterdienst oder die Reinigung von Inventar, wie Möbel, Teppiche und Gardinen, wenn diese Leistungen jeweils als eigenständige Leistungen anzusehen sind (**Abschn. 13b.5 Abs. 3 UStAE**).

BEISPIEL 9 ▶ Eine Steuerberatungskanzlei lässt ihre Kanzleiräume täglich von einer Reinigungsfirma reinigen. Der Reinigungsdienst wurde beauftragt, neben den Böden auch die Arbeitstische regelmäßig feucht zu wischen. Wer schuldet die Umsatzsteuer auf die Reinigung?

LÖSUNG ▶ Die Reinigung der Böden stellt eine Gebäudereinigungsleistung nach § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG dar. Darüber hinaus erfolgt die Reinigung der Tische als untrennbare Leistung zu dieser Reinigungsleistung und unterliegt damit ebenfalls der Vorschrift. Jedoch geht die Steuerschuldnerschaft insoweit nicht auf die Steuerberatungskanzlei über, da diese selbst nicht nachhaltig Gebäudereinigungsleistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 5 UStG). Damit schuldet das Reinigungsunternehmen die Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

5. Lieferung bestimmter Liefergegenstände

a) Mobilfunkgeräte, Tablets, Spielekonsolen und bestimmte integrierte Schaltkreise

Nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 und Abs. 5 Satz 1 UStG geht die Steuerschuld für die Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablets, Spielekonsolen und integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand auf den unternehmerischen Leistungsempfänger über. Hier sind zwar keine besonderen weiteren Anforderungen an den Leistungsempfänger zu stellen. Jedoch muss die Summe der in Rechnung gestellten Entgelte i. R. eines einheitlichen Vorgangs mind. 5.000 € betragen.⁶ Ein wirtschaftlicher Vorgang kann mehrere einzelne Lieferungen umfassen, wenn diese zusammenhängend sind, insbesondere auf einer gemeinsamen Bestellung, einem gemeinsamen Auftrag oder Vertrag beruhen. Liegt ein einziges Erfüllungsgeschäft vor, führt dies grds. zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, auch wenn gesonderte Rechnungen erteilt werden oder dem Geschäft unterschiedliche Aufträge zu Grunde liegen.

BEISPIEL 10 ▶ Rechtsanwalt R veräußert sein Handy zusammen mit Ladegerät und Kopfhörern nach dreijähriger unternehmerischer Nutzung für 280 € zzgl. Umsatzsteuer an seine Schwester, die es i. R. ihrer selbstständigen Tätigkeit als Yogalehrerin nutzen möchte.

LÖSUNG ▶ R schuldet die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des Handys einschließlich des Zubehörs (unselbstständige Nebenleistung zum Verkauf des Handys), da er zwar ein Mobilfunkgerät liefert, die Schwelle von 5.000 € jedoch nicht überschritten wurde. Die Steuerschuldnerschaft kann damit nicht auf die Schwester übergehen.

Die **Finanzverwaltung** definiert in **Abschn. 13b.7 UStAE** die einschlägigen Begriffe. Ausdrücklich keine Mobilfunkgeräte sind dabei Walkie-Talkies, CB-Funkgeräte, Navigationsgeräte oder mp3-Player.

b) Liefergegenstände nach Anlage 3 und Anlage 4

Anlage 3 und 4 zum UStG nennen bestimmte Gegenstände, für die die Steuerschuldnerschaft nach **§ 13b Abs. 2 Nr. 7 bzw. Nr. 11 UStG** auf den Leistungsempfänger übergeht. Hierunter fallen nach **Anlage 3** bestimmte Abfallprodukte (u. a. Schlacken, Kunststoffabfälle, Bruchglas sowie Metallschrott). **Anlage 4** erfasst demgegenüber edle und unedle Metalle sowie Cermets, jeweils vorrangig in ihrer Rohform bzw. als Halbzeug oder Pulver. Wurden die Produkte verarbeitet, scheidet ein Übergang der Steuerschuldnerschaft aus.

Unerheblich ist auch hier, ob der Leistungsempfänger die **Produkte unternehmerisch oder nicht unternehmerisch verwendet**. Während jedoch für die in Anlage 3 genannten Gegenstände die Regelung grds. Anwendung findet, muss für die in Anlage 4 genannten Gegenstände wiederum die Schwelle von 5.000 € für alle Entgelte innerhalb eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs überschritten werden. Insoweit gelten die obigen Ausführungen entsprechend.

⁶ Vgl. hierzu auch die Übungsklausur: Hartl, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 13, 20 (Kap. IV.2.d): Einkauf der Handys durch MH), NWB XAAA-36762.

BEISPIEL 11 Ein Montessori-Kindergarten erwirbt Aluminiumfolie im Großmarkt, um mit den Kindern ein Raumschiff zu basteln. Wer schuldet die Umsatzsteuer auf die Lieferung der Aluminiumfolie?

LÖSUNG Aluminiumfolie fällt nicht unter Anlage 4 des UStG, da in deren lfd. Nr. 6 nur Aluminium in Rohform, als Pulver oder Flitter genannt wird. Damit verbleibt es bei der Steuerschuldnerschaft des Großmarkts nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

HINWEIS

Die jeweiligen **Anlagen** verweisen auf **Zolltarifnummern**. Bestehen Zweifel, ob ein Gegenstand unter die Anlage 3 bzw. Anlage 4 fällt, besteht die Möglichkeit, eine **unverbindliche Zolltarifauskunft** für umsatzsteuerliche Zwecke einzuholen.

6. Lieferung von Gas, Energie, Wärme und Kälte

Für bestimmte Lieferungen von Gas, Energie, Wärme und Kälte geht die Steuerschuldnerschaft nach **§ 13b Abs. 2 Nr. 5, Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 UStG** auf den Leistungsempfänger über. Die Regelung differenziert zwischen Lieferungen durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG) und durch inländische Unternehmer (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG). Da die Regelung in § 3g UStG verweist, muss der **Leistungsempfänger Wiederverkäufer** sein. Seine Haupttätigkeit muss damit in Bezug auf die gelieferten Gegenstände in deren Wiederverkauf liegen. Zudem darf der **eigene Verbrauch daneben nur von untergeordneter Bedeutung** sein, und die **selbst erzeugte Energie** muss bei der Beurteilung **unberücksichtigt** bleiben. Infolgedessen fallen Betreiber von „privaten“ Photovoltaikanlagen regelmäßig nicht unter die Vorschrift (Abschn. 13b.3a Abs. 2 Satz 3 UStAE). Die Wiederverkäufereigenschaft kann durch die Bescheinigung USt 1 TH, welche die Finanzverwaltung hierüber ausstellt, nachgewiesen werden.

Nach § 13b Abs. 5 Satz 3 und Satz 4 UStG muss bei einer Gaslieferung nur der Leistungsempfänger (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG) ein Wiederverkäufer sein. Bei Energielieferungen müssen hingegen beide Leistungspartner die Wiederverkäufereigenschaft besitzen.

BEISPIEL 12 Rechtsanwalt R ließ im Jahr 2013 auf dem Dach seines Wohnhauses eine Photovoltaikanlage errichten. Den dort erzeugten Strom nutzt er vorrangig selbst. Nicht verbrauchten Strom speist er entgeltlich in das öffentliche Stromnetz ein und erhält hierfür eine Einspeisevergütung vom Netzbetreiber.

LÖSUNG R erbringt mit der Einspeisung eine Lieferung von Energie an den Netzbetreiber. Die Steuerschuldnerschaft geht insoweit jedoch nicht nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG auf den Netzbetreiber über, da R selbst kein Wiederverkäufer i. S. des § 3g Abs. 1 UStG von Strom ist (§ 13b Abs. 5 Satz 4 UStG). Er produziert und nutzt den Strom vorrangig selbst und handelt nicht damit. Steuerschuldner ist damit R nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

III. Vereinfachungsregelung

§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG sieht eine Vereinfachungsregelung vor, die den Leistungsempfänger unter gewissen Voraus-

setzungen als **fiktiven Steuerschuldner** festlegt. Die Vorschrift findet, bzgl. der hier dargestellten Fälle der Steuerschuldumkehr, nur auf Bauleistungen, Gebäudereinigungsleistungen, Lieferungen von Gegenständen der Anlagen 3 bzw. 4, von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand Anwendung. Die Leistungspartner müssen übereinstimmend von einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ausgegangen sein, obwohl dies nach der Art der Umsätze nicht zutreffend war. Zudem dürfen durch die Anwendung dieser Fiktion keine Steuerausfälle entstehen, so dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer in zutreffender Höhe versteuern musste.

Ausdrücklich **keine Anwendung** findet die Regelung nach Auffassung der **Finanzverwaltung**, wenn fraglich ist, ob die Voraussetzungen in der Person der beteiligten Unternehmer erfüllt waren, mithin z. B. der Leistungsempfänger selbst Bauleistender ist (Abschn. 13b.8 Abs. 3 UStAE). Gleiches gilt auch, wenn eine unverbindliche Zolltarifauskunft hätte eingeholt werden können, um Zweifel daran zu beseitigen, ob ein Liefergegenstand unter Anlage 3 oder 4 fällt.

IV. Folgewirkungen bei Umkehr der Steuerschuldnerschaft

1. Rechnungsstellung

Findet das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung, darf in der Rechnung Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen werden (**§ 14a Abs. 5 Satz 2 UStG**). Zudem ist in der Rechnung auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger hinzuweisen (**§ 14a Abs. 5 Satz 1 UStG**). Alternativ sind Formulierungen anderer Amtssprachen möglich (z. B. „Reverse charge“, Abschn. 14a.1 Abs. 6 UStAE). Unterbleibt dieser Hinweis, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer dennoch. Dieser dient damit lediglich der Klarstellung, warum in der Steuer keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde sowie als Hinweis für den Leistungsempfänger, dass er die Umsatzsteuer nach Auffassung des leistenden Unternehmers schuldet. Er hat damit keine materiell-rechtliche Bedeutung.

Weist der Unternehmer in der Rechnung Umsatzsteuer gesondert aus, obwohl sein Leistungsempfänger diese schuldet, liegt ein **unrichtiger Steuerausweis** nach **§ 14c Abs. 1 UStG** (Abschn. 13b.14 Abs. 1 Satz 5 UStAE) vor. Erstellt der Unternehmer gar **keine Rechnung**, hat dies auf die Entstehung der Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 5 UStG beim Leistungsempfänger keine Auswirkung.

Die Vereinfachungsregelung für Kleinbetragsrechnungen bis zum Betrag von 250 € greift für Leistungen i. S. des § 13b UStG nicht (**§ 33 Satz 3 UStDV**). Deshalb muss auch für Umsätze bis zu diesem Betrag eine normale Rechnung mit allen Formalia nach §§ 14, 14a UStG erstellt werden.

2. Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Die Umsatzsteuer errechnet sich auf den Betrag, den der leistende Unternehmer erhält. Sie ist auf diesen Betrag

aufzuschlagen. Wurde Umsatzsteuer in der Rechnung fehlerhaft ausgewiesen und erhält der leistende Unternehmer diese deshalb vom Leistungsempfänger zusätzlich zum Entgelt für die Leistung, errechnet sich die Umsatzsteuerschuld des Leistungsempfängers dennoch lediglich aus dem **Nettoentgelt (Abschn. 13b.13 Abs. 1 Satz 1 UStG)**.

Die Leistung unterliegt grds. dem **Steuersatz**, der sich nach **§ 12 UStG** ergibt. Dies gilt nach § 13b Abs. 8 UStG auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger i. Ü. die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG oder § 24 Abs. 1 UStG anwendet.

3. Zeitpunkt der Steuerentstehung

§ 13b Abs. 1 und 2 UStG regeln in Kombination mit Abs. 5 nicht nur die Fälle der Steuerschuldumkehr, sondern stellen primär Sonderregelungen zum Zeitpunkt der Steuerentstehung dar. Diese entsteht bei § 13b Abs. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Leistungsausführung. Liegt ein Fall des § 13b Abs. 2 UStG vor, ist vorrangig der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung maßgeblich. Spätestens entsteht die Umsatzsteuer jedoch mit Ablauf des auf die Leistungsausführung folgenden Kalendermonats.

BEISPIEL 13 ▶ Hersteller H von Großdruckern aus Hamburg beabsichtigt, den österreichischen und schweizerischen Markt über dort ansässige Tochtergesellschaften zu bedienen. Er lässt sich hierzu von einem in Österreich bzw. in der Schweiz ansässigen Rechtsanwalt beraten. Die Ergebnisse der Analysen erhält er im April. Rechnungen gehen erst im Juli ein.

LÖSUNG ▶ H schuldet die Umsatzsteuer auf die Leistung des Anwalts aus Österreich nach § 13b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 sowie Abs. 7 Satz 2 UStG, da sich der Leistungsort insoweit nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, mithin in Deutschland am Ansässigkeitsort des H liegt, und der Anwalt in der übrigen EU ansässig ist. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums April.

Die Umsatzsteuer auf die sonstige Leistung des Rechtsanwalts aus der Schweiz schuldet H ebenfalls. Hier ist jedoch § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 1 UStG einschlägig, da der Rechtsanwalt im Drittland ansässig und deshalb ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist. Diese Steuer entsteht zwar grds. mit Rechnungsausstellung im Juli, jedoch spätestens mit Ablauf des auf die Leistungsausführung im April folgenden Kalendermonats, mithin mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt wurde (**Anzahlung**), entsteht die Steuer insoweit mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung (**§ 13b Abs. 4 Satz 2 UStG**). Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die **Finanzverwaltung** nicht, wenn der Leistungsempfänger die Steuer bereits in dem Voranmeldungszeitraum anmeldet, in dem die Beträge von ihm verausgabt wurden (**Abschn. 13b.12 Abs. 3 UStAE**).

4. Vorsteuerabzug

Gleichzeitig mit der Steuerentstehung der Umsatzsteuer entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug dieser Steuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, sofern der Unternehmer die Leistung für unternehmerische Zwecke erwirbt.

BEISPIEL 8 – FORTFÜHRUNG ▶ Kann der Maler den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Elektrikers geltend machen?

LÖSUNG ▶ Zwar schuldet der Maler die Umsatzsteuer auch insoweit, als er die Leistung nicht unternehmerisch erwirbt. Er empfängt sie jedoch nicht für sein Unternehmen, so dass der Vorsteuerabzug insoweit ausscheidet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist in den Fällen der Steuerschuldumkehr weder vom Zeitpunkt der Rechnungsstellung noch von einer ordnungsgemäßen Rechnung abhängig. Damit kann der Leistungsempfänger diese Umsatzsteuer auch geltend machen, wenn er eine fehlerhafte Rechnung, sowohl hinsichtlich der Rechnungsformalia als auch hinsichtlich eines unrichtigen Umsatzsteuerausweises erhält.

BEISPIEL 14 ▶ Bauunternehmer B empfängt eine Bauleistung von einem Subunternehmer und verwendet dabei seine gültige Bescheinigung USt 1 TG. Er erhält hierfür am 13.12.00 eine Rechnung über 1.000 € zzgl. 190 € Umsatzsteuer und zahlt am 5.1.01 den Gesamtbetrag von 1.190 €.

LÖSUNG ▶ B empfängt eine Bauleistung nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, für die er nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG als nachhaltiger bauleistender Unternehmer die Umsatzsteuer i. H. von (1.000 € • 19 % =) 190 € am 13.12.00 schuldet. Gleichzeitig steht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug in gleicher Höhe nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG zu. Die unrichtig durch den Subunternehmer in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer von ebenfalls 190 € schuldet dieser nach § 14c Abs. 1 UStG. B kann sie jedoch nicht als Vorsteuer abziehen, da es sich nicht um eine gesetzliche geschuldete Umsatzsteuer handelt.

V. Fazit

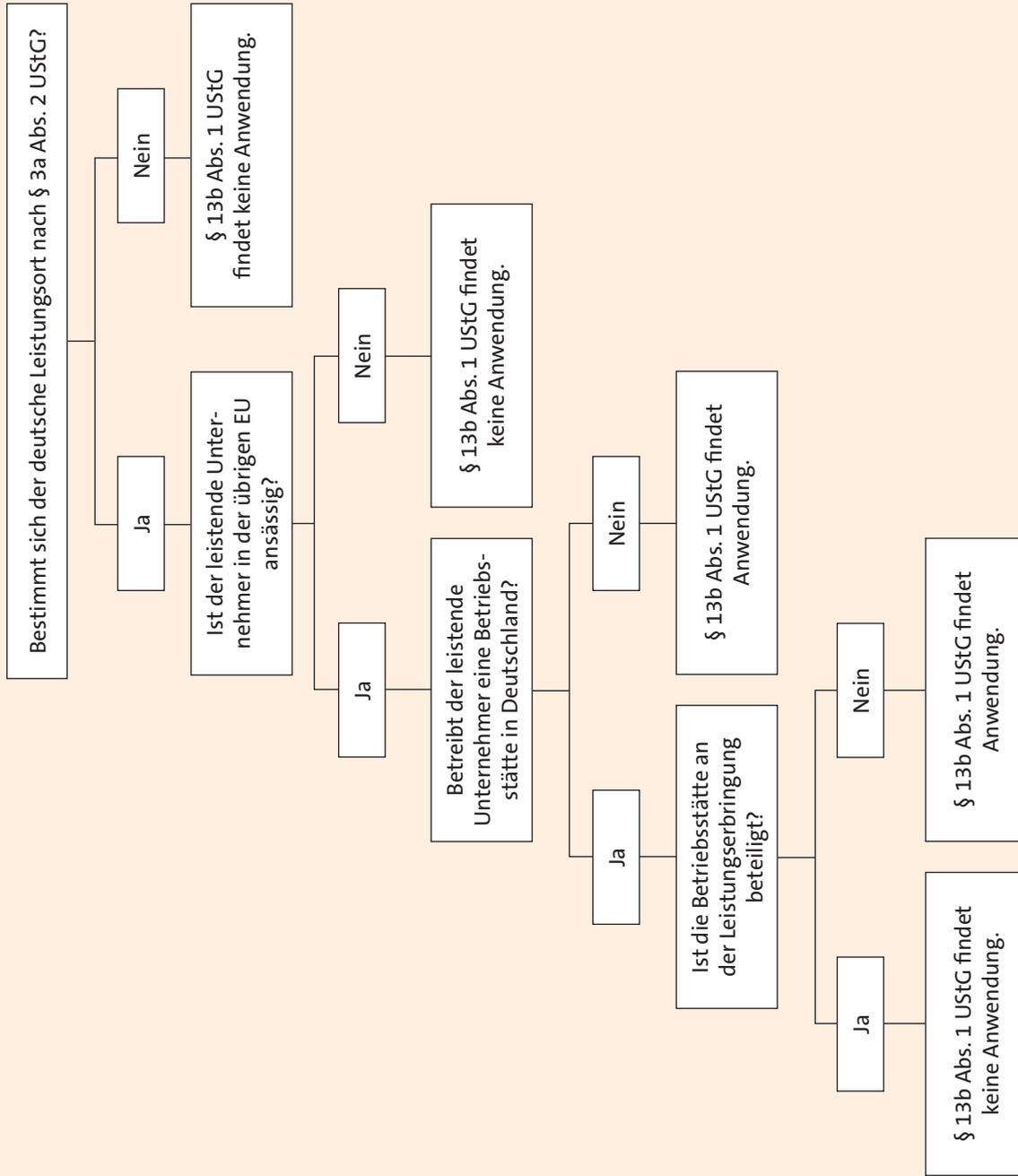
Die Steuerschuldumkehr bietet dem Aufgabensteller eine große Spielwiese. Sie lässt sich mit vielen üblichen Prüfungsthemen, wie der Geschäftsveräußerung im Ganzen, der Vermietung und dem Verkauf von Grundstücken einschließlich der Option nach § 9 UStG sowie grenzüberschreitenden Sachverhalten verknüpfen. Um die Anwendung der Regelung auf bestimmte Liefergegenstände nicht zu übersehen, sollten Ihnen die wesentlichen, zuvor dargestellten Anwendungsfälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bekannt sein. Haben Sie die Anwendungsfälle einmal identifiziert, birgt die weitere Lösung dann häufig keine wesentlichen Schwierigkeiten mehr.

AUTORIN



Dr. Stefanie Becker,
Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist als Beraterin, Dozentin und Autorin spezialisiert im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht unter **umsatzsteuer³** in Augsburg tätig. Sie ist darüber hinaus Dozentin für das Steuerrechts-Institut KNOLL i. R. der Steuerberater- und Steuerfachwirtfortbildung sowie Lehrbeauftragte an der Universität Augsburg.

Prüfungsschema zum Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 UStG



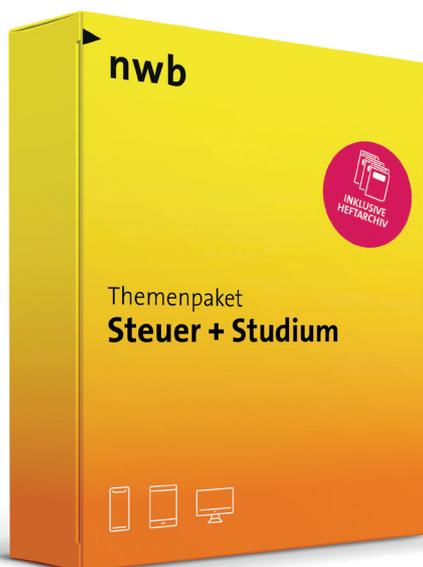
Dr. Stefanie Becker
 Dieses Prüfungsschema können Sie auch aus der NWB Datenbank herunterladen, NWB KAAAH-36736. Es ergänzt den Beitrag der Autorin in SteuerStud 3/2020 S. 189, NWB LAAAH-36740, sowie die Übungsklausur von Hartl, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 13, NWB XAAAH-36762.

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **E-Mail**
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau	<input type="checkbox"/> Herr
Firma Kanzlei Institution	
Kundennr. (falls vorhanden)	
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97039



JA, ich möchte das Themenpaket **Steuer + Studium 4 Wochen kostenlos testen!**

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)

23,09 € monatlich inkl. der gesetzlichen MwSt.

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis* zu 14,99 €** inkl. der gesetzlichen MwSt. infrage.

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Nach Ablauf des Gratis-Tests erhalte ich die Printausgabe für 3,75 € (D) inkl. gesetzlicher MwSt und 1,- € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,- €). Den Bezug kann ich jederzeit kündigen.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz



Datum | Unterschrift