

Wechsel der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen

Mit Schreiben vom 08.05.2014 – IV D 3 – S 7279/11/10002-03 (BStBl I 2014, 823) hatte das BMF ein weiteres Schreiben zur Problematik des Wechsels der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen angekündigt. Offen war bislang, ob der leistende Unternehmer zum Steuerschuldner wird, wenn dem Leistungsempfänger zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer durch die Finanzverwaltung erstattet wird. In diesem Zusammenhang wurde diskutiert, ob dem leistenden Unternehmer Vertrauensschutz zu gewähren ist. Mit Schreiben vom 31.07.2014 – IV A 3 – S 0354/14/10001, IV D 3 – S 7279/11/10002 hat das BMF nunmehr diese Frage beantwortet. Sofern der Leistungsempfänger (z.B. ein Bauträger) sich die nach § 13b UStG vermeintlich geschuldete Steuer erstatten lässt, wird der Subunternehmer als Leistender in Anspruch genommen. Dazu ist eigens in § 27 Abs. 19 UStG eine Abwicklungsvorschrift eingeführt worden.

Ausgangssituation

Durch das Urteil vom 20.08.2013 – V R 37/10 (BStBl II 2014, 128) kam der BFH zu einer von der Verwaltungsauffassung abweichenden Auslegung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG. Das Urteil betrifft vor allem Bauträger. Bis zu der Entscheidung ging die Finanzverwaltung davon aus, dass auch Bauträger grundsätzlich Bauleister i.S.d. § 13b UStG sind. Die Finanzverwaltung begründete ihre Rechtsauffassung damit, dass es ausreichend sei, wenn die Bemessungsgrundlage der vom Leistungsempfänger getätigten Bauleistungen mehr als 10% der Summe ihrer steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze (Weltumsatz) betrage. Dieser Auslegung ist der BFH nicht gefolgt. Auf den Anteil der durch den Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen am Gesamtumsatz kommt es nicht an. Für die Frage des Wechsels der Steuerschuldnerschaft ist vielmehr entscheidend, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Einbringung einer Bauleistung verwendet. Zu einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft kommt es nach der Entscheidung des BFH somit nur noch dann, wenn die Eingangsleistung in eine entsprechende Bauleistung auf der Ausgangsseite eingeht. Da jedoch Bauträger regelmäßig eigene Grundstücke bebauen und vermarkten, erbringen sie grundsätzlich keine Bauleistungen, sondern liefern bebaute Grundstücke. Für eine Bauleistung bleibt insoweit kein Raum. Vielmehr liegt eine einheitliche prinzipiell nach § 4 Nr. 9a UStG steuerfreie Grundstückslieferung vor.

Übergangsregelung

Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung im o.g. Schreiben vom 05.02.2014 vollständig übernommen. Die Grundsätze aus der BFH-Entscheidung sind für alle Umsätze, die nach dem 14.02.2014 ausgeführt werden, anzuwenden (Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens). Die betroffenen Unternehmer können jedoch für die Vergangenheit an der bisherigen Handhabung festhalten. Rechnungen müssen nicht berichtigt werden. Die in dem genannten BMF-Schreiben getroffene Nichtbeanstandungsregelung gewährt sowohl dem leistenden Unternehmer als auch dem Leistungsempfänger uneingeschränkte Rechtssicherheit und Vertrauensschutz. Voraussetzung ist jedoch, dass beide Unternehmer einvernehmlich an der bisherigen – nach der Rechtsprechung rechtswidrigen – umsatzsteuerlichen Behandlung festhalten.

Kein einvernehmliches Festhalten an der bisherigen Rechtsauffassung

Problematisch sind die Fälle, in denen die Beteiligten nicht einvernehmlich an der bisherigen Verwaltungsauffassung festhalten. Lässt sich beispielsweise der Leistungsempfänger als Bauträger die zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer erstatten, nimmt die Finanzverwaltung den leistenden Subunternehmer insoweit nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG in Anspruch. Die Finanzämter ändern dann entsprechend die betroffenen Umsatzsteuerfestsetzungen des Leistenden für noch nicht festsetzungsverjährte Besteuerungszeiträume (§169 Abs. 1 AO). Dieser Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung steht der Vertrauensschutz nach § 176 AO nicht entgegen. Dies ergibt sich aus § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG.

Zivilrechtlicher Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger

Das BMF geht davon aus, dass in diesen Fällen die gesetzlich entstandene und vom Leistenden geschuldete Umsatzsteuer zivilrechtlich vom Leistungsempfänger an den Leistenden zusätzlich zu zahlen ist. Auf Antrag ist das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt verpflichtet, eine Abtretung dieses zivilrechtlichen

Anspruchs zuzulassen (vgl. § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG). Dies gilt jedoch nur, wenn die Vertragsparteien aufgrund der Verwaltungsanweisung irrig von einer Steuerschuld des Leistungsempfängers ausgegangen sind. Diese Abtretung erfolgt nach Maßgabe des Zivilrechts durch Angebot seitens des leistenden Unternehmers, mit dem er sich verpflichtet, bei der Durchsetzung des Anspruchs mitzuwirken, und Annahme durch das Finanzamt. Die Mitwirkungspflicht des leistenden Unternehmers bezieht sich hierbei im Wesentlichen auf den Nachweis der Richtigkeit und den Bestand seiner (abgetretenen) Forderung sowie die Wirksamkeit der Abtretung. Sofern eine Abtretung durch den Leistenden vorgenommen wird, wirkt sie nach § 27 Abs. 19 Satz 4 an Zahlungs statt. Damit erlischt nach § 47 AO der Umsatzsteueranspruch gegenüber dem leistenden Unternehmer. Die Finanzverwaltung verlangt dazu vom Leistenden, dass

- der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offenen ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt,
- die Abtretung an das Finanzamt wirksam bleibt,
- dem Leistungsempfänger diese Abtretung unverzüglich mit dem Hinweis angezeigt wird, dass eine Zahlung an den leistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat, und
- der leistende Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt

Erstattungsanträge des Leistungsempfängers

Für einen Erstattungsantrag seitens des Leistungsempfängers müssen im Einzelnen die folgenden Angaben gegenüber dem zuständigen Finanzamt gemacht werden:

- Name, Anschrift und Steuernummer des leistenden Unternehmers,
- Rechnungsdatum, Rechnungsnummer, Bezeichnung der erbrachten Bauleistung, Entgelt und – soweit die Rechnung bereits berichtigt wurde – Steuersatz und Steuerbetrag, Zeitpunkt der Zahlung und/oder der Schlusszahlung der hierüber erteilten Rechnungen oder Gutschriften,
- Zeitpunkt und Höhe der geleisteten Anzahlungen oder Teilzahlungen sowie Rechnungsdatum und Rechnungsnummer der hierüber erteilten Rechnungen oder Gutschriften,
- Zuordnung der bezogenen Bauleistung bzw. der geleisteten Anzahlung zu dem jeweiligen Ausgangsumsatz unter Angabe des konkreten Ausgangsumsatzes (Bauvorhabens) als objektbezogenen Nachweis dafür, dass die Eingangsleistung nicht zur Erbringung von selbsterbrachten Bauleistungen verwendet wurde.

Nach Auffassung des BMF sind die genannten Auskünfte zur Feststellung der für die Besteuerung erheblichen Sachverhalte erforderlich. Die Finanzämter weisen den Leistungsempfänger darauf hin, dass diese Auskünfte im Besteuerungsverfahren auch vom leistenden Unternehmer nach § 27 Abs. 19 UStG angefordert werden. Außerdem informiert das Finanzamt, bei dem der Erstattungsantrag gestellt wurde, dass für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt. Dieses wiederum informiert den Leistenden darüber, dass er nunmehr die Umsatzsteuer aus der Leistungsbeziehung schuldet. Außerdem kündigt das Finanzamt eine entsprechende Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung an. Der leistende Unternehmer wird darauf hingewiesen, dass er durch das oben dargestellte Abtretungsverfahren seine Umsatzsteuerschuld erfüllen kann.

Die Finanzämter sind gehalten, die Bearbeitung der Erstattungsanträge bis zu einer Rückmeldung aus dem für den leistenden Unternehmer zuständigen Finanzamt zurückzustellen.

Weitere gesetzliche Änderungen ab dem 01.10.2014

Ab dem 01.10.2014 werden die Regelungen zum Wechsel der Steuerschuldnerschaft in der Baubranche durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266) weitgehend zurückgedreht. Danach kommt es zu einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft, wenn der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt. Auf die konkrete Verwendung der Eingangsleistung beim Leistungsempfänger kommt es nicht mehr an. Vorgesehen ist ein besonderes Bescheinigungsverfahren. Die Finanzämter werden den betroffenen Leistungsempfängern bescheinigen, dass sie entsprechend nachhaltig Bauleistungen ausführen. Die Bescheinigung ist längstens auf drei Jahre zu befristen. Ist eine Bescheinigung erteilt worden, ist davon auszugehen, dass die Eingangsleistung dem § 13b UStG unterliegt. Darüber hinaus wird es eine gesetzliche Vertrauensschutzregelung geben, wenn die Parteien übereinstimmend von einer Anwendbarkeit des § 13b UStG ausgegangen sind.

Die vom Bundesrat im Gesetzgebungsverfahren geforderte Wiedereinführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für Bauleistungen an Unternehmer, die nachhaltig eigene Grundstücke veräußern, die sie vorher bebaut haben, ist im endgültigen Gesetz jedoch nicht enthalten. Für die Bauträgerfälle bleibt es dabei, dass § 13b UStG nicht mehr anwendbar sein wird.

Praxis-Tipp:

Die Finanzverwaltung löst das Problem des § 13b UStG mit diesem Schreiben durch die zivilrechtliche Abtretung seitens des leistenden Unternehmers. Beantragt der Leistungsempfänger eine Steuererstattung, kann der leistende Unternehmer faktisch seine Inanspruchnahme durch die Abtretung abwenden. Regelmäßig sollte daher die Abtretung i.S.d. § 27 Abs. 19 UStG erfolgen.

Letztlich verlagert sich dann die Auseinandersetzung auf einen Streit zwischen der Finanzverwaltung und dem Leistungsempfänger, ob die Umsatzsteuer tatsächlich zivilrechtlich nachzuzahlen ist. Denn die Finanzämter sollen gegenüber dem Erstattungsanspruch mit der abgetretenen zivilrechtlichen Forderung aufrechnen. In diesen Fällen besteht m.E. ein entsprechender zivilrechtlicher Anspruch, weil die Vertragsparteien bei Vertragsschluss von einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft ausgegangen sind. Die Parteien haben sich daher vorgestellt, dass das vereinbarte Entgelt ein Nettobetrag ist. Unter dem Gesichtspunkt des § 313 Abs. 2 BGB (Störung der Geschäftsgrundlage) hat der leistende Unternehmer damit einen Anspruch auf Anpassung des Vertrags. Diesen Anspruch kann die Finanzverwaltung nach der Abtretung durchsetzen. Eine Erstattung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger unterbleibt daher.

Ihre Steuerberater

Steuertermine September 2014

- 10.09. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.09. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.09. Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer-Vorauszahlung