

Mustermann & Partner Steuerberatungsgesellschaft

Musterstraße 1 • 12345 Musterstadt

Hier kann Ihr
Briefkopf, auch
mit Kanzlei-Logo,
aufgedruckt
werden!

1. ERWEITERTE STEUER-SCHULDNER-SCHAFT DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS	1	3.1. WELCHE LEISTUNGEN FALLEN UNTER DIE VORSCHRIFT?	3
1.1. WORUM GEHT ES IN DER REGELUNG?	1	3.2. WANN LIEGT EINE BAULEISTUNG VOR?	4
1.2. AB WANN GILT DIE REGELUNG?	2	3.3. WER SCHULDET DIE UMSATZSTEUER?	6
2. STEUERSCHULDNERSCHAFT BEI UMSÄTZEN, DIE UNTER DAS GRUNDERWERBSTEUER-GESETZ FALLEN	2	3.4. WANN FÜHREN BAULEISTUNGEN NICHT ZUR STEUERSCHULDNERSCHAFT?	7
2.1. WELCHE LEISTUNGEN FALLEN UNTER DIE VORSCHRIFT?	2	3.5. JURISTISCHE PERSONEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS	7
2.2. WER SCHULDET DIE UMSATZSTEUER?	3	3.6. IRRTUM BEI DER STEUERSCHULDNERSCHAFT - WAS IST ZU TUN?	8
2.3. WANN ENTSTEHT DIE UMSATZSTEUER?	3	3.7. WANN ENTSTEHT DIE UMSATZSTEUER?	8
2.4. WAS IST BEMESSUNGSGRUNDLAGE BEI DER GRUNDERWERBSTEUER?	3	4. WAS IST FÜR DIE BUCHHALTUNG ZU BEACHTEN?	12
3. STEUERSCHULDNERSCHAFT DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS BEI BESTIMMTEN BAULEISTUNGEN	3	4.1. AUS DER SICHT DES LEISTENDEN	12
		4.2. AUS DER SICHT DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS	12

1. Erweiterte Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

1.1. Worum geht es in der Regelung?

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 ist mit Wirkung zum **1.4.2004 die Steuerschuldnerschaft bei der Umsatzsteuer erweitert** worden. Diese Neuregelung musste noch durch den EU-Ministerrat abgesegnet werden; er hat seine Zustimmung am 30.3.2004 erteilt.

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat in einem Schreiben vom 31.3.2004 ausführlich zu den Neuregelungen und ihrer Anwendung Stellung genommen, ergänzt durch ein weiteres BMF-Schreiben vom 2.12.2004, in dem Einzelfragen behandelt werden.

Ebenso haben die OFD Hannover und die OFD Karlsruhe/Stuttgart zu weiteren Einzelfragen Stellung genommen. Bisher stellte der Unternehmer (Leistender) seinem Kunden (Leistungsempfänger) nach erbrachter Leistung eine Rechnung. Der Unternehmer führte die Umsatzsteuer ab, und der Kunde

konnte, sofern er die Leistung für sein Unternehmen erhalten hatte und zum Vorsteuerabzug berechtigt war, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Diese Vorgehensweise wird sich aufgrund der erweiterten Steuerschuldnerschaft (§ 13 b UStG) bei **Grundstücksübertragungen** und im **Baubereich** grundlegend ändern. Hier ist nicht mehr der leistende Unternehmer Steuerschuldner, sondern der Leistungsempfänger. Betroffen sind alle steuerpflichtigen Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, und bestimmte Bauleistungen. Der Leistungsempfänger zahlt dem leistenden Unternehmen nur den Nettobetrag und meldet die Umsatzsteuer in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung an. Sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er diesen Betrag als Vorsteuer geltend machen.

1.2. Ab wann gilt die Regelung?

Die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist zum 1.4.2004 in Kraft getreten und damit auf Umsätze anzuwenden, die nach dem **31.3.2004** ausgeführt werden.

2. Steuerschuldnerschaft bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

2.1. Welche Leistungen fallen unter die Vorschrift?

Zu den Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, gehören insbesondere die

- **Umsätze aus der Veräußerung von unbebauten und bebauten Grundstücken**, aber auch
- die Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten,
- die Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,
- die Lieferung von errichteten Gebäuden auf fremdem Boden nach Ablauf ihrer Miet- oder Pachtzeit,
- die Übertragung eines Betriebsgrundstücks, wenn damit eine drohende Enteignung vermieden werden kann.

Grundsätzlich sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, umsatzsteuerfrei. Allerdings besteht die Möglichkeit, dass der Leistende (Verkäufer) auf die Steuerbefreiung verzichtet (Option zur Umsatzsteuerpflicht), wenn der Leistungsempfänger (Käufer) Unternehmer ist. **Seit dem 1.1.2004 ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung im notariell zu beurkundenden Kaufvertrag zu erklären.**

Im Kaufvertrag ist zusätzlich zu vermerken, dass die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergeht. Dieser Kaufvertrag ersetzt eine Rechnung des Verkäufers, wenn **alle** Angaben einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sind (siehe auch den Praxistipp unter Punkt 3.7.2.).

BEISPIEL

Ein Unternehmer verkauft ein Grundstück an einen Käufer, der ebenfalls Unternehmer ist. Auf die Steuerbefreiung der Grundstückslieferung wird im notariell zu beurkundenden Kaufvertrag verzichtet. Dadurch wird die Grundstückslieferung umsatzsteuerpflichtig. Der Käufer schuldet als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt, so wie es im Kaufvertrag auch ausdrücklich geregelt ist.

Sollte die Option zur Umsatzsteuerpflicht im Kaufvertrag nicht erklärt worden sein, lässt das BMF-Schreiben eine (spätere) notariell beurkundete Vertragsergänzung oder -änderung dennoch zu.

Für weiterverkaufte Inventargegenstände können Sie nicht zur Umsatzsteuer optieren. Sie müssen also in Ihren Rechnungen die Umsatzsteuer ausweisen, und der Käufer muss sie wie bisher zahlen. Ggf. kann er die Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er hierzu berechtigt ist.

2.2. Wer schuldet die Umsatzsteuer?

Der Leistungsempfänger ist bei den unter Punkt 2.1. aufgeführten Umsätzen nur dann Schuldner der Umsatzsteuer, wenn er Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich **nur auf Umsätze, die den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers** betreffen, nicht jedoch auf Umsätze im nichtunternehmerischen Bereich. Hier ist ein Verzicht auf die Befreiung von der Umsatzsteuer ausgeschlossen!

2.3. Wann entsteht die Umsatzsteuer?

Bei „Grundstücksumsätzen“, für die zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, entsteht die Umsatzsteuer mit dem **Ausstellen der Rechnung, jedoch spätestens** mit Ablauf des auf die Leistungsausführung folgenden Monats (d.h. mit dem **Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten**).

Der Notarvertrag stellt eine Rechnung dar, wenn **alle** Angaben einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sind (siehe auch den Praxistipp unter Punkt 3.7.2.). Das hat die Konsequenz, dass die Umsatzsteuer beim Leistungsempfänger bereits mit Abschluss des Kaufvertrags entsteht, obwohl er unter Umständen das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück erst viel später erhält (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten). Da kann man nur hoffen, dass die Finanzverwaltung diese undichte Gesetzesstelle bald schließen wird.

2.4. Was ist Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer?

Die Höhe der Grunderwerbsteuer bemisst sich nach der Gegenleistung des Käufers, also danach, was er vertragsgemäß schuldet. Da aber durch die Umkehr der Steuerschuldnerschaft die Umsatzsteuer nicht mehr an den Verkäufer zu zahlen ist, gehört sie nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

3. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei bestimmten Bauleistungen

Weitaus größere Bedeutung hat die Einführung der Steuerschuldnerschaft für die Baubranche. Was früher schon für ausländische Leistende galt, wird nun auf inländische Unternehmen übertragen. Die Neuregelung zur Steuerschuldnerschaft ersetzt allerdings nicht die Bauabzugssteuer, sondern tritt neben diese Steuer. Anders als bei der Bauabzugssteuer gibt es kein Freistellungsverfahren.

3.1. Welche Leistungen fallen unter die Vorschrift?

Goldene Regel: Unter den Begriff „bestimmte Bauleistungen“ fallen sämtliche Leistungen, die sich auf die Substanz eines Bauwerks auswirken, wobei der Begriff des Bauwerks eher weit auszulegen ist.

Jedoch gibt es eine **Bagatellgrenze**: Einzelne Reparatur- und Wartungsarbeiten an Bauwerken, die unter einem (**Netto-)Entgelt von 500 €** liegen, gehören nicht dazu (siehe Ausführungen unter Punkt 3.2.1.).

Unter die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers fallen Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung oder Instandhaltung dienen oder die Bauwerke ändern oder beseitigen.

PRAXISTIPP

Das BMF-Schreiben vom 31.3.2004 enthielt bereits einen umfangreichen Positiv- und Negativ-Katalog. Weitere Einzelfälle werden im BMF-Schreiben vom 2.12.2004 sowie in Verfügungen der OFD Hannover und der OFD Karlsruhe/Stuttgart behandelt. Trotzdem wird in es der Praxis sicherlich zu weiteren Zweifelsfragen kommen. Um empfindliche Nachteile zu vermeiden, sollten Sie unbedingt den Rat eines Steuerberaters einholen.

Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus auch Brücken, Straßen oder Tunnel. Ebenso zu diesen Bauleistungen gehören der Einbau von

- Fenstern und Türen,
- Bodenbelägen,
- Aufzügen und Rolltreppen,
- Heizungsanlagen.

Hinzu kommen auch Einrichtungsgegenstände, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, wie z.B.

- Ladeneinbauten,
- Schaufensteranlagen,
- Gaststätteneinrichtungen.

Des Weiteren werden dazugerechnet:

- die Installation einer Lichtwerbeanlage,
- die Dachbegrünung eines Bauwerks oder
- der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen.

Übrigens: Die **Hausanschlusskosten** umfassen in der Regel Erdarbeiten, Mauerdurchbruch, Installation des Hausanschlusskastens und Verlegung des Hausanschlusskabels vom Netz des Elektrizitätsversorgungsunternehmens bis zum Hausanschlusskasten.

HINWEIS

Obwohl das Umsatzsteuergesetz nicht ausdrücklich auf den Bauleistungsbegriff für die Bauabzugssteuer i.S. des Einkommensteuergesetzes Bezug nimmt, ist der Begriff der Bauleistung weitgehend gleich auszulegen.

Dementsprechend sind die in § 1 Abs. 2 und § 2 der Baubetriebe-Verordnung genannten Leistungen regelmäßig Bauleistungen i.S. des Umsatzsteuergesetzes, wenn sie mit einem Grundstück zusammenhängen.

BEISPIEL

Ein Bauunternehmer erstellt für einen Auftraggeber einen Anbau an dessen Gebäude. Hierbei beauftragt er einen Schreiner, die Fenster zu liefern und einzubauen. Der Schreiner erbringt mit seiner Leistung eine inländische steuerpflichtige Werklieferung an den Bauunternehmer. Die Umsatzsteuer für diese Leistung schuldet nicht der Schreiner, sondern der Bauunternehmer als Leistungsempfänger.

3.2. Wann liegt eine Bauleistung vor?

Eine Bauleistung liegt vor, wenn sie sich **unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirkt**, sei es als Substanzerweiterung, Substanzverbesserung, Substanzbeseitigung oder Substanzerhaltung.

Hierzu zählen auch Erhaltungsaufwendungen (z.B. Reparaturleistungen) und **künstlerische Leistungen** an Bauwerken. Letztere allerdings nur, wenn sie sich unmittelbar auf die Substanz auswirken und der Künstler seine Arbeit als eigene Leistung schuldet. Stellt er hingegen nur Ideen oder Planungen zur Verfügung oder überwacht er die Ausführungen eines Dritten, liegen keine Bauleistungen i.S. der Neuregelung vor.

Reinigungsvorgänge werden nur erfasst, wenn sie die Oberfläche verändern, z.B. beim Abschleifen oder Sandstrahlen einer Fassade.

Alle Unternehmer, die nachhaltig Bauleistungen i.S. der neuen Vorschrift erbringen, stehen vor dem Problem, rechtsverbindlich herausfinden zu müssen, ob Ihr Leistungsempfänger (Kunde) ebenfalls als Bauunternehmer i.S. dieser Vorschrift anzusehen ist. Nun ist dies je nach Auftrag mehr oder minder schwer für den leistenden Unternehmer zu erkennen. Hier bieten sich folgenden Handlungsalternativen an:

PRAXISTIPP

Sind Kunden erkennbar **Unternehmer der Baubranche**, kann nur geraten werden, sich von diesen die Freistellungsbescheinigung vorlegen zu lassen.

Handwerker, die ihre Leistung an viele verschiedene Kunden erbringen – man denke nur an die Arbeiten einer Schlüsseldienst- oder Rohrreinigungsfirma –, sollten sich künftig bei **Reparatur- und Wartungsarbeiten von über 500 € (netto)** wie folgt verhalten: Sie sollten keine Rechnungen mit gesonderter Umsatzsteuer erteilen, sondern den Bruttobetrag per Quittung – also ohne Umsatzsteuerausweis – vom Kunden einfordern. Möchte der Kunde (kann nur ein Unternehmer sein!) die Umsatzsteuer zurückerhalten, soll er Ihnen als leistenden Handwerker seine Freistellungsbescheinigung zukommen lassen. Anschließend erstatten Sie ihm die Umsatzsteuer und erstellen eine Nettorechnung gemäß § 13 b UStG. Alles sehr umständlich, aber sicher!

3.2.1. Welche Ausnahmen gelten?

Ausdrücklich ausgenommen sind **Planungs- und Überwachungsleistungen**, wie z.B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren, Labordienstleistungen (z.B. chemische Analyse von Baustoffen) oder reine Leistungen zur Bauüberwachung, zur Prüfung von Bauabrechnungen und Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben.

Weiterhin fallen **folgende Leistungen nicht unter die Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers, soweit sie nicht als eine Nebenleistung einer Hauptleistung zu behandeln sind (siehe letzter Absatz):

- Materiallieferungen (z.B. durch Baustoffhändler oder Baumärkte),
- Anliefern von Beton (nicht aber, wenn der Beton durch den Anliefernden auch fachgerecht verarbeitet wird),
- Lieferungen von Wasser und Energie,
- Zurverfügungstellen von Betonpumpen und anderen Baugeräten,
- Vermietung von Ladekränen, Hubarbeitsbühnen, Lkw etc.
- Aufstellen von Material- und Bürocontainern, mobilen Toilettenhäusern, Gerüstbau,
- Aufstellen von Messeständen,
- Entsorgung von Baumaterialien (Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer),
- Anlegen von Bepflanzungen und deren Pflege (Ausnahme: Dachbegrünungen),

- Einbau von Einrichtungsgegenständen, sofern diese **ohne größeren Aufwand** mit dem Bauwerk verbunden oder wieder getrennt werden können.
- Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen,
- die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen,
- **Reparatur- und Wartungsarbeiten** an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, wenn das **Nettoentgelt** für den **einzelnen Umsatz** oder die **einzelne Leistung nicht mehr als 500 €** beträgt (Kleinreparaturvorschrift).

HINWEIS

Diese Erleichterung gilt aber **nur für Reparaturen und Wartungsarbeiten**, so dass die Herstellung der gemauerten Hundehütte für den Wachhund auf dem Firmengelände zur Steuerschuldnerschaft führt, selbst wenn der Rechnungsbetrag unter 500 € (netto) liegt.

3.2.2. Wie werden gemischte Leistungen behandelt?

Werden vertraglich mehrere Leistungen erbracht, bei denen es sich nur teilweise um Bauleistungen handelt, kommt es darauf an, welche Leistung im Vordergrund steht. Die Steuerschuldnerschaft greift nur, wenn die **Bauleistung als Hauptleistung** anzusehen ist. Die **Nebenleistungen teilen jeweils das Schicksal der Hauptleistung!**

Eine **Gesamtleistung wird jedoch aufgeteilt**, wenn hierin mehrere ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach selbständige und voneinander unabhängige Einzelleistungen zusammengefasst sind.

3.3. Wer schuldet die Umsatzsteuer?

Der Leistungsempfänger ist nur dann Steuerschuldner der Umsatzsteuer, wenn er **Unternehmer** ist und selbst **nachhaltig Bauleistungen** i.S. der Neuregelung erbringt.

3.3.1. Was bedeutet Nachhaltigkeit?

Das BMF-Schreiben definiert Nachhaltigkeit so: Der Leistungsempfänger hat im vorangegangenen Kalenderjahr, also 2004, Bauleistungen erbracht, die **mindestens mehr als 10 % seines steuerbaren Gesamtumsatzes** betragen haben. Unabhängig von dieser 10%igen Geringfügigkeitsgrenze kommt es **immer zur Steuerschuldnerschaft**, wenn der Leistungsempfänger eine **Freistellungsbescheinigung** für die Bauabzugssteuer vorlegt.

Verwendet der Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung, obwohl er tatsächlich kein Bauleistender ist, so schuldet er trotzdem die Umsatzsteuer.

PRAXISTIPP

Liegt vom Leistungsempfänger keine Freistellungsbescheinigung für die Bauabzugssteuer vor und kann von ihm keine Auskunft über seine Bauunternehmereigenschaft (also über seine Nachhaltigkeit) gegeben werden, sollte die Rechnung mit Umsatzsteuer ausgestellt und mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung erklärt und bezahlt werden.

3.3.2. Wann muss Nachhaltigkeit vorliegen?

Überschreitet der Leistungsempfänger die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % zu einem späteren Zeitpunkt, wird er nicht nachträglich zum Steuerschuldner. Die Regelung betrifft insbesondere Unternehmer, die ihre Tätigkeit erst aufgenommen haben oder erstmalig Bauleistungen in wesentlichem Umfang erbringen.

3.3.3. Wie werden Bauleistungen für das eigene Unternehmen behandelt?

Wenn ein Bauunternehmer selbst Empfänger einer Bauleistung ist, **wird er** auch dann **Steuerschuldner**, wenn er durch den Bauauftrag selbst keine Umsätze für sein Bauunternehmen erzielt.

Ein Unternehmer A beauftragt einen Bauunternehmer B mit dem Einbau einer Heizungsanlage in sein Bürogebäude. Auch der Unternehmer A erbringt regelmäßig Bauleistungen. Der Einbau der Heizungsanlage durch den Bauunternehmer B ist eine Bauleistung i.S. der neuen Vorschrift. Steuerschuldner ist A, weil er selbst auch Bauleistungen erbringt. **Unbeachtlich** ist, dass der von B erbrachte Einbau nicht mit einem Bauauftrag des Unternehmers A zusammenhängt, sondern für dessen Unternehmen erbracht wird.

BEISPIEL

3.3.4. Wie werden Bauleistungen für den Privatbereich behandelt?

Erfüllt der Leistungsempfänger die Voraussetzungen für die Steuerschuldnerschaft, dann gilt die Regelung **auch**, wenn er **Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich** erhält.

Ein Dachdeckermeister beauftragt einen Bauunternehmer mit der Erstellung eines Anbaus an seinem privat genutzten Einfamilienhaus. Die Erstellung des Anbaus durch einen Bauunternehmer ist eine Werklieferung im Sinne der neuen Vorschrift. Für diesen Umsatz ist der Dachdeckermeister Steuerschuldner, weil er selbst Bauleistungen erbringt. **Unbeachtlich ist**, dass der vom Bauunternehmer erbrachte **Umsatz für den nichtunternehmerischen Bereich** des Dachdeckermeisters verwendet wird.

BEISPIEL

Achtung: Dies gilt allerdings nicht, wenn die Leistung für den Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft oder den Mitgesellschafter einer Personengesellschaft erbracht wird.

3.4. Wann führen Bauleistungen nicht zur Steuerschuldnerschaft?

Da nach der Neuregelung der Leistungsempfänger selbst Bauleistungen erbringen muss, gelten die Änderungen **nicht für Nichtunternehmer** (Privatpersonen) **oder für Unternehmer mit anderen als den vorgenannten Umsätzen:**

- Dazu zählen **z.B. Bauträger**, die ausschließlich Umsätze erbringen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, oder **Wohnungsbaugesellschaften** und **Vermieter**, die nur umsatzsteuerfreie Vermietungsleistungen erbringen.
- **Wohnungseigentümergeinschaften** sind als Leistungsempfänger ebenfalls keine Steuerschuldner, wenn sie ihre Leistungen als steuerfreie Leistungen der Eigentümergeinschaft an die einzelnen Wohnungseigentümer weitergeben.

Achtung: Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt dagegen sehr wohl für **Kleinunternehmer**, die regelmäßig keine Umsatzsteuer auf ihre Umsätze erheben, und für **Land- und Forstwirte**, die ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen besteuern.

3.5. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

Ist der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art unternehmerisch tätig wird, ist sie nur Steuerschuldnerin, wenn sie tatsächlich nachhaltig Bauleistungen erbringt. Erbringt die öffentliche Hand als Leistungsempfänger Bauleistungen im hoheitlichen Bereich, bleibt es bei der alten Regelung, d.h., der leistende Bauunter-

nehmer wird weiter die Umsatzsteuer zahlen müssen. In Anbetracht der schlep-
penden Zahlungsweise vieler Kommunen keine erfreuliche Einschränkung!

3.6. Irrtum bei der Steuerschuldnerschaft – was ist zu tun?

Falls von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgegangen wurde, obwohl die Voraussetzungen fraglich waren oder sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen nicht gegeben waren, werden die Finanzämter diese Handhabung nicht beanstanden, wenn sich beide Vertragsparteien einig waren und die Umsatzsteuer in korrekter Höhe abgeführt wurde.

PRAXISTIPP

Achtung: Auch in diesen Fällen wird das Finanzamt nur dann den eigentlichen Steuerpflichtigen nicht in Anspruch nehmen, wenn es die Umsatzsteuer in zutreffender Höhe erhält. Bestehen Sie auf der **Vorlage einer Freistellungsbescheinigung** für die Bauabzugssteuer bei Ihrem Vertragspartner, um Ihr Haftungsrisiko zu verringern. Die Freistellungsbescheinigung muss Ihnen vor dem Beginn der Arbeiten (Leistung) vorliegen.

Erbringt ein Unternehmer eine Leistung, die keine Bauleistung ist, jedoch in der Rechnung als solche bezeichnet wird, ist der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner für diesen Umsatz.

3.7. Wann entsteht die Umsatzsteuer?

Für Umsätze, die nach der Neuregelung steuerpflichtig geworden sind, entsteht die Umsatzsteuer mit der Rechnungsausstellung, spätestens jedoch mit Ablauf des folgenden Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde.

BEISPIEL

Ein Installateurmeister führt am 16.5.2004 für seinen Auftraggeber den Einbau einer Heizungsanlage im Neubau seines Einfamilienhauses aus. Die Rechnung über diesen steuerpflichtigen Umsatz erstellt der Installateur am 29.6.2004. Der Auftraggeber ist selbst als Bauunternehmer tätig und erbringt regelmäßig Bauleistungen. Er erhält die Rechnung am 2.7.2004 und gibt monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab.

Der Einbau der Heizungsanlage ist eine Werklieferung des Installateurs, die unter die Neuregelung fällt. Steuerschuldner für diesen Umsatz ist der Bauunternehmer. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Rechnung ausgestellt wurde, also mit Ablauf des Monats Juni 2004.

Folglich muss das Bauunternehmen den Umsatz in seiner **Umsatzsteuer-Voranmeldung Juni 2004 anmelden. Unbeachtlich ist, dass die Rechnung dem Bauunternehmer erst im Juli 2004 zugegangen ist.**

BEISPIEL

Sachverhalt wie im vorstehenden Beispiel: Die Rechnung über den Umsatz wird aber erst am 6.8.2004 erstellt. Sie geht dem Bauunternehmer am 8.8.2004 zu. Er hat monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Monats, der dem Monat folgt, in dem die Leistung ausgeführt wurde, das ist mit Ablauf des Monats Juni 2004.

Der Bauunternehmer hat den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung Juni 2004 anzumelden. Unbeachtlich ist, dass die Rechnung erst im August 2004 ausgestellt wurde und bei ihm angekommen ist. Er muss eine korrigierte Voranmeldung für den Monat Juni abgeben, **sofern keine Dauerfristverlängerung vorliegt.**

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts (z.B. **Anzahlungen**) vereinnahmt, bevor die Leistung oder Teilleistung ausgeführt wurde, entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt **vereinnahmt** wurde.

Ein Handwerker soll an seinen Auftraggeber, einen Bauunternehmer, eine Bauleistung erbringen. Vertragsgemäß zahlt der Unternehmer am 13.9.2004 einen Abschlag von 15.000 € an den Handwerker. Der Handwerker stellt ihm im Oktober 2004 eine Rechnung aus, die dem Bauunternehmer am 15.10.2004 zugeht. Der Bauunternehmer gibt seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich ab. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem das Teilentgelt (Abschlagszahlung von 15.000 €) vereinnahmt wurde; in diesem Beispiel also mit Ablauf des Monats September 2004. Der Bauunternehmer hat die Anzahlung in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung September 2004 anzumelden.

BEISPIEL

3.7.1. Wonach bemisst sich die Umsatzsteuer?

Bemessungsgrundlage ist immer das Entgelt. Der Begriff **Entgelt** ist regelmäßig **ohne Umsatzsteuer** zu verstehen. Der Leistungsempfänger hat bei der Steuerberechnung den Steuersatz zugrunde zu legen, der sich für den Umsatz nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes ergibt.

3.7.2. Welche Anforderungen werden jetzt an eine Rechnung gestellt?

Seit dem 1.1.2004 ist der leistende Unternehmer zur **Ausstellung von Rechnungen** auch in den Fällen **verpflichtet**, in denen nicht er, sondern der Leistungsempfänger Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist.

Die Rechnung muss zur Rechtssicherheit der Betroffenen neben den allgemeinen Angaben auch einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft enthalten:

PRAXISTIPP

„Gemäß § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner. In dieser Rechnung ist daher gemäß § 14 a Abs. 5 keine Umsatzsteuer ausgewiesen.“

Für den Fall, dass in der Rechnung dieser Hinweis fehlt, wird der Leistungsempfänger nicht von der Steuerschuldnerschaft entbunden. Ein gesonderter Steuerausweis ist nicht zulässig. Bei einem gesonderten Steuerausweis durch den leistenden Unternehmer würde dieser die Steuer noch einmal schulden, solange er die Rechnung nicht korrigiert hat. Dafür muss er sich die alte Rechnung vom Leistungsempfänger zurückgeben lassen.

Der Vorsteuerabzug ist dem Leistungsempfänger jedoch auch zu gewähren, wenn der Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers fehlt. Voraussetzung dafür ist, dass er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und alle weiteren Voraussetzungen erfüllt (siehe nachfolgende Auflistung).

Rechnungen müssen mindestens folgende Angaben enthalten, damit der vorsteuerabzugsberechtigte Rechnungsempfänger die Vorsteuer auch tatsächlich abziehen kann:

PRAXISTIPP

- Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Leistungsempfängers;
- Steuernummer oder besser Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers;
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstands oder Art und Umfang der sonstigen Leistung;
- Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung (die Angabe des Monats reicht aus);
- Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung;
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag, der gesondert auszuweisen ist, oder einen Hinweis auf eine evtl. Steuerbefreiung;
- Ausstellungsdatum der Rechnung (**Rechnungsdatum**);

- **fortlaufende Nummer** mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die der Rechnungsaussteller zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergibt (**Rechnungsnummer**);
- anzuwendender Steuersatz;
- Zeitpunkt, zu dem das Entgelt vereinnahmt wurde, falls die Zahlung vor der Leistungserbringung erfolgt ist (auch hier reicht Monatsangabe aus);
- jede **im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts**, wenn sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist; falls **Boni, Skonti und Rabatte** vereinbart werden, bei denen die Höhe der Entgeltminderung zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung noch nicht feststeht, ist in der Rechnung eindeutig auf die entsprechende Vereinbarung hinzuweisen (das gilt für den Steuerausweis und für den Hinweis auf eine Steuerbefreiung!);
- Bitte denken Sie daran, bei Aufträgen von **Privatpersonen ausdrücklich** darauf hinzuweisen, dass Ihre Rechnung **zwei Jahre aufgehoben** werden muss.

3.7.3. Welche Aufbewahrungspflichten gelten?

Der Unternehmer hat ein **Doppel der Rechnung zehn Jahre aufzubewahren**. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde (z.B. Rechnungsdatum: 15.5.2004; Fristbeginn: 1.1.2005; Ende der Aufbewahrungsfrist: 1.1.2015).

3.7.4. Wie werden Kleinbetragsrechnungen behandelt?

In Fällen der erweiterten Steuerschuldnerschaft darf bei Kleinbetragsrechnungen (Bruttowert bis 100 €) nicht die Vereinfachungsregelung angewendet werden, d.h., alle Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung sind zu erfüllen (siehe Ausführungen unter Punkt 3.7.2.).

PRAXISTIPP

Prüfen Sie vorsorglich, ob Sie mit Ihrer Leistung nicht unter die **Kleinreparaturvorschrift** gemäß Punkt 3.2.1. fallen. Das hat für Sie zum Vorteil, dass alles beim Alten bleibt, Sie also nicht Steuerschuldner der Umsatzsteuer werden.

3.7.5. In welchem Voranmeldungszeitraum kann der Leistungsempfänger die gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen?

Der Leistungsempfänger kann die von ihm geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

BEISPIEL

Ein Dachdecker erhält den Auftrag, für einen Bauunternehmer ein Dach einzudecken. Beide erbringen regelmäßig Bauleistungen. Für diesen Umsatz ist der Bauunternehmer Steuerschuldner. Der Dachdecker führt die Leistung im Juni 2004 aus. Der Bauunternehmer erhält am 10.7.2004 darüber eine Rechnung. Er hat monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben. Er hat den Umsatz in seiner Voranmeldung für Juli 2004 zu versteuern und kann auch im Juli 2004 den Vorsteuerabzug geltend machen.

Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Leistung entfällt, ist sie bereits abziehbar, wenn die Zahlung geleistet wurde. Eine ordnungsgemäße Rechnung ist für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich.

BEISPIEL

Beispiel wie vorstehend: Der Dachdecker wird die Leistung im Juni 2004 ausführen, fordert jedoch vom Bauunternehmer am 10.5.2004 eine Abschlagszahlung. Dieser zahlt den Abschlag im Mai 2004 vor Ausführung der Leistung. Er hat in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Mai 2004 den Abschlag zu versteuern und kann gleichzeitig auch den Vorsteuerabzug geltend machen.

3.7.6. Wer muss zusätzliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben?

Werden Umsätze getätigt, die ausschließlich eine Umsatzsteuerpflicht aufgrund der Neuregelung auslösen, müssen Sie sowohl Umsatzsteuer-Voranmeldungen als auch eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben. Voranmeldungen sind jedoch nur für die Zeiträume an das zuständige Finanzamt einzureichen, in denen auch tatsächlich Umsätze zu erklären sind.

3.7.7. Sind besondere Aufzeichnungspflichten zu beachten?

Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten muss der **Leistungsempfänger**, wenn er Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist, entsprechende Angaben über die an ihn ausgeführten oder noch nicht ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen machen. Auch der **leistende Unternehmer** hat diese Angaben aufzuzeichnen.

Diese Aufzeichnungsverpflichtung gilt auch für Personen, die **nicht Unternehmer** sind (z.B. Bezug einer Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmens oder den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts).

3.7.8. Was ist bei Anzahlungen vor Inkrafttreten der Neuregelung zu beachten?

Vereinbaren die Vertragspartner für eine Leistung eine Anzahlung vor Ausführung des Umsatzes und wird der Umsatz nach Inkrafttreten der Neuregelung ausgeführt, die Anzahlung aber bereits davor entrichtet, unterliegt der Umsatz insgesamt der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.

Der leistende Unternehmer hat die Rechnung über die Anzahlung entsprechend zu berichtigen. In der Schlussrechnung hat er den Gesamtbetrag der gezahlten Anzahlung anzurechnen.

BEISPIEL

Ein Installateurmeister führt am 10.5.2004 den Einbau einer neuen Heizungsanlage in einem Verwaltungsgebäude eines Bauunternehmers mit einem Netto-Wert von 20.000 € aus. Die Rechnung über diese Bauleistung erstellt der Installateur im Mai 2004. Der Bauunternehmer gibt monatlich seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab. Er gehört zu den Unternehmern, die regelmäßig Bauleistungen im Sinne dieser Neuregelung erbringen. Er hat im Januar 2004 eine Anzahlung von 5.000 € zzgl. 16 % Umsatzsteuer, also insgesamt 5.800 €, geleistet.

Der Installateur hat eine entsprechende Rechnung ausgestellt und die Anzahlung in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2004 angegeben.

Der Einbau der neuen Heizungsanlage ist eine Werklieferung des Installateurs, die unter die Neuregelung für Bauleistungen fällt. Steuerschuldner für diesen Umsatz ist der Leistungsempfänger, also der Bauunternehmer. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Rechnung ausgestellt wurde, also mit Ablauf des Monats Mai 2004. Der Bauunternehmer hat den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung Mai 2004 anzumelden. Bemessungsgrundlage ist das Gesamtentgelt von 20.000 € netto. Dieser Betrag ist auch für den Vorsteuerabzug (= 3.200 €) maßgebend.

Der Installateur hat eine Rechnung mit dem Nettoentgelt von 20.000 € auszustellen; die Anzahlung ist in voller Höhe von 5.800 € abzuziehen. Die für die Anzahlung im Januar 2004 vom Installateur erteilte Rechnung ist so zu berichtigen, dass die 5.800 € als Nettobetrag ausgewiesen werden. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind entsprechend zu korrigieren.

Das BMF hat jedoch zugelassen, dass nur der noch zu zahlende Restbetrag der Steuerschuldnerschaft unterworfen wird, wenn das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Anzahlung erhalten hat.

BEISPIEL

Sachverhalt wie im vorherigen Beispiel:

Der Einbau der Heizungsanlage ist eine Werklieferung des Installateurs. Steuerschuldner für diesen Umsatz ist der Leistungsempfänger, also der Bauunternehmer. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Rechnung ausgestellt wurde, also mit Ablauf des Monats Mai 2004. Der Bauunternehmer hat den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung Mai 2004 anzumelden.

Bemessungsgrundlage ist das Gesamtentgelt von 20.000 € abzüglich der Anzahlung von 5.000 €, also 15.000 €. Dieser Betrag ist auch für den Vorsteuerabzug maßgebend. Der Installateur hat eine Rechnung auszustellen mit dem Nettoentgelt von 20.000 €; die (Netto-)Anzahlung von 5.000 € ist davon abzuziehen. Die für die Anzahlung im Januar 2004 von ihm erstellte Rechnung ist nicht zu berichtigen.

Diese Vereinfachung gilt entsprechend auch in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts nach dem 31.3.2004 und vor dem 1.7.2004 vereinnahmt wird und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder von Teilen des Entgelts ausgeführt wird.

4. Was ist für die Buchhaltung zu beachten?

4.1. Aus der Sicht des Leistenden

Geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, hat der leistende Unternehmer in seiner Buchhaltung einen Umsatz auszuweisen, der zwar steuerpflichtig ist, für den er aber nicht die Steuer abzuführen hat.

Dieser Umsatz ist auf einem gesonderten Erlöskonto zu buchen, um eine Abgrenzung zu den Umsätzen zu gewährleisten, für die der leistende Unternehmer selber die Umsatzsteuer abzuführen hat.

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung waren diese Umsätze für 2004 nicht zu erklären, erst in der **Jahreserklärung 2004**. **Ab dem Jahr 2005** ist in den Voranmeldungsformularen hierfür die **Zeile 41** zu verwenden .

4.2. Aus der Sicht des Leistungsempfängers

Der Leistungsempfänger hat in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung einen Betrag als Umsatz zu erklären, für den er in seiner **Buchhaltung nur den Nettouf wand erfasst**.

Entsprechend der Bemessungsgrundlage ist der Steuerbetrag auf einem Umsatzsteuerkonto und in der Gegenbuchung auf einem Vorsteuerkonto (sofern Vorsteuerabzugsberechtigung besteht) oder auf einem Konto Umsatzsteuerverbindlichkeiten (ohne Vorsteuerabzugsberechtigung) zu erfassen. Hierfür sollten nicht die üblichen Umsatz- und Vorsteuerkonten, sondern eigene Konten – zwecks besserer Übersichtlichkeit – verwendet werden.

PRAXISTIPP

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Formulare 2005) ist der Umsatz in der Zeile 50 zu erklären; der Vorsteuerbetrag, sofern der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, in der Zeile 58.

Bitte prüfen Sie, welche Konten Ihre Buchhaltungssoftware für diese Fälle vorschlägt.

Der Inhalt des Merkblatts wird nach bestem Wissen erstellt; Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.



F A X A N T W O R T

Gebührenfrei faxen

0800 5121913

Deubner Verlag GmbH & Co. KG • Kundenservice • Oststraße 11
50996 Köln • Tel.: 0221 937018-39 • www.deubner-steuern.de

Ja, ich möchte mir die Arbeit erleichtern und meine Mandanten zuverlässig informieren und bestelle folgende Anzahl Mandanten-Merkblätter:

		Neutral	Mit Briefkopf-Eindruck*	Vorlage als Datei**	Umfang
1.	Merkblatt zur neuen EU-Zinsrichtlinie				4 Seiten
2.	Merkblatt zu den neuen Kontrollen bei Kapitalanlagen				4 Seiten
3.	Merkblatt zur Bekämpfung von Schwarzarbeit				4 Seiten
4.	Merkblatt: Die geplante Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts				4 Seiten
5.	Merkblatt: Geschenke und Bewirtungskosten (Version für RA)				4 Seiten
6.	Merkblatt: Geschenke und Bewirtungskosten (Version für StB)				4 Seiten
7.	Merkblatt: Die neue Rentenbesteuerung ab 2005				4 Seiten
8.	Merkblatt: Die Kapitallebensversicherung ab 2005				4 Seiten
9.	Merkblatt: Die betriebliche Altersversorgung 2005				4 Seiten
10.	Merkblatt: Reisekosten sicher abrechnen!				6 Seiten
11.	Merkblatt: UK-Limited – Pro und Contra				8 Seiten
12.	Merkblatt: Steuerliche Auswirkungen bei Scheidung (Version für RA)				8 Seiten
13.	Merkblatt: Steuerliche Auswirkungen bei Scheidung (Version für StB)				8 Seiten
14.	Merkblatt zur Erbschaft- und Schenkungsteuer				8 Seiten
15.	Merkblatt: ABC der steuerfreien Zuwendungen an Arbeitnehmer				8 Seiten
16.	Merkblatt: Rechte und Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers				8 Seiten
17.	Merkblatt zur Umsatzsteuer-Steuerschuldnerschaft				12 Seiten
18.	Merkblatt: Steuerratgeber für Hausbesitzer				16 Seiten
19.	Sonstiges Merkblatt				

Für das Deubner-Mandanten-Merkblatt gelten folgende günstige Staffelpreise:

	4-seitige Merkblätter	6-seitige Merkblätter	8-seitige Merkblätter	12-seitige Merkblätter	16-seitige Merkblätter
ab 25 Stück	je 0,80 €	je 1,20 €	je 1,50 €	je 2,00 €	je 2,80 €
ab 50 Stück	je 0,70 €	je 1,05 €	je 1,30 €	je 1,80 €	je 2,50 €
ab 100 Stück	je 0,50 €	je 0,75 €	je 1,00 €	je 1,50 €	je 2,00 €
Datei	je 59,00 €	je 69,00 €	je 69,00 €	je 79,00 €	je 79,00 €
Format	4 Seiten, DIN A4	6 Seiten, DIN A4	8 Seiten, DIN A4	12 Seiten, DIN A4	16 Seiten, DIN A4

* Auf der ersten Seite des Mandanten-Merkblatts kann Ihr Briefkopf eingedruckt werden. Sie erhalten den s/w Eindruck zum Pauschalpreis von 34,- € zzgl. USt (farbiger Briefkopf-Eindruck auf Anfrage).

Mein Briefkopf liegt Ihnen bereits im Original vor.

Mein Briefkopf wird Ihnen im Original per Post oder im pdf-Format per E-Mail zugesandt.

** Bitte E-Mail-Adresse hierfür unten angeben.

Jetzt bestellen!

Ja, ich möchte mich auf Ihre Merkblätter immer verlassen können und mein Haftungsrisiko reduzieren. Denn sobald sich etwas Wesentliches ändert oder es neue Produktinformationen für mich gibt, erhalte ich eine E-Mail an folgende Adresse (gegebenfalls streichen):

Kanzlei / Institution

Name / Vorname

Straße / Nr.

PLZ / Ort



Datum / Unterschrift

E-Mail-Adresse (keine info @-Adresse)

Deubner Verlag GmbH & Co. KG mit Sitz in Köln, Amtsgericht Köln HRA 16268, Mit den Geschäftsführern Wolfgang Materna und Alfred Mertens. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die Deubner Verlag Beteiligungs GmbH, HRB 37127