

1

Ausgangssituation

Umkehr der Steuerschuldnerschaft bedeutet, dass nicht der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet, sondern der Leistungsempfänger. Der Leistungsempfänger erhält eine Rechnung – nur – über den Nettobetrag. In der Rechnung wird auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen. Bei der Erbringung von **Bauleistungen**¹ schuldet der Empfänger der Bauleistung die Umsatzsteuer, wenn er ein Unternehmer ist, der selbst Bauleistungen erbringt (§ 13 b Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. § 13 b Abs. 5 Satz 2 UStG a. F.).

Bauträger wurden aufgrund einer geänderten Verwaltungsauffassung ab 2011² in die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen einbezogen. Die Finanzverwaltung behandelte ausgewählte Grundstückslieferungen³ als Bauleistungen, was häufig zum Überschreiten der sog. 10%-Grenze zur Bestimmung des nachhaltigen Erbringens von Bauleistungen führte. Bauträger als Empfänger von Bauleistungen wurden damit zum Steuerschuldner für alle an sie erbrachten Bauleistungen. Für Wohnungsunternehmen, die sich gleichzeitig als Bauträger betätigen, führte dies auch hinsichtlich der für den eigenen Wohnungsbestand bezogenen Bauleistungen (Instandhaltung, Modernisierung, Neubau) zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 22.08.2013⁴ die Auffassung der Finanzverwaltung verworfen. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass Bauträger – entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung – bei der Veräußerung von bebauten bzw. noch zu bebauenden eigenen Grundstücken keine Werklieferungen (= Bauleistungen) erbringen, sondern Grundstückslieferungen⁵, und damit für bezogene Bauleistungen insoweit nicht Steuerschuldner im Sinne von § 13 b UStG sind. Nur bei einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen bezogener und erbrachter Bauleistung wird der Bauträger zum Steuerschuldner in Bezug auf die bezogenen Bauleistungen. Das BFH-Urteil vom 22.08.2013 ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die Finanzverwaltung hat die Grundsätze des Bundesfinanzhofs für ab dem 15.02.2014 und bis zum 30.09.2014 ausgeführte Umsätze umgesetzt.⁶

Mit Wirkung ab dem 01.10.2014 wurde die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen – in Abkehr von der BFH-Rechtsprechung – gesetzlich neu geregelt. Gemäß § 13 b UStG n. F. schuldet der Leistungsempfänger bei Bezug von Bauleistungen die Umsatzsteuer, wenn

¹ Bauleistungen = Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (§ 13 b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG; siehe auch Abschnitt 13b.2. "Bauleistungen" UStAE).

² Die neuen Grundsätze der Finanzverwaltung fanden grundsätzlich Anwendung auf Umsätze, die nach dem 31.12.2009 ausgeführt wurden (BMF-Schreiben vom 16.10.2009). Aufgrund einer von Seiten der Finanzverwaltung gewährten Nichtbeanstandungsregelung konnte der Anwendungszeitpunkt um ein Jahr aufgeschoben werden auf Umsätze, die nach dem 31.12.2010 ausgeführt wurden (BMF-Schreiben an die BStJ vom 17.02.2011).

³ Abschnitt 13b.3. "Bauleistender Unternehmer als Leistungsempfänger" Abs. 8 Satz 5 – 7 UStAE i. d. F. vor dem 15.02.2014: "Bauträger, die eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen, führen eine bloße Grundstückslieferung aus, wenn sie die Grundstücke erst nach Fertigstellung vermarkten und somit einen reinen Kaufvertrag mit dem Erwerber schließen. Werden dagegen die Verträge mit den Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung – unabhängig vom Umfang – nehmen kann, liegt regelmäßig ein Werk- oder Werklieferungsvertrag vor mit der Folge, dass der Bauträger eine Bauleistung erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob dieser Umsatz steuerpflichtig ist oder unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG fällt."

⁴ BFH-Urteil vom 22.08.2013, Az.: V R 37/10, BStBl. Teil II 2014, Nr. 3 vom 14.02.2014, S. 128 ff.

⁵ Grundstückslieferungen = Veräußerung bebauter bzw. noch zu bebauender eigener Grundstücke. Grundstückslieferungen sind als Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit.

⁶ BMF-Schreiben vom 05.02.2014, BStBl. Teil I 2014, Nr. 3 vom 14.02.2014, S. 233 ff.

§ 13 b UStG bei Bauleistungen – Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG

er ein Unternehmer ist, der selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. Zur Bestimmung der Nachhaltigkeit wird wieder auf die 10%-Grenze erbrachter Bauleistungen abgestellt.⁷ Die erneute Einbeziehung von Grundstückslieferungen (Bauträgergeschäfte) konnte verhindert werden. Damit führt das Erbringen von Grundstückslieferungen, d. h. die Veräußerung bebauter bzw. noch zu bebauender Grundstücke, nicht zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen.⁸

2

Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen stehen vor der Entscheidung: Bisherige umsatzsteuerliche Behandlung beibehalten oder Antrag auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung stellen?

Vorbemerkung: Die Entscheidung hierüber verlangt stets eine Prüfung im Einzelfall – in der Regel unter Einbeziehung des steuerlichen Beraters.

Der Konferenz der Prüfungsdirektoren des GdW wurde die Frage vorgelegt, ob im Rahmen einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung eine zwingende Notwendigkeit seitens der Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen besteht, einen Erstattungsantrag zu stellen (Stichwort: Höhe der Erstattungszinsen vs. Verwaltungsaufwand aufgrund Erstattungsantrag):⁹

- Der Erstattungsanspruch ist grundsätzlich geltend zu machen; ein Verzicht auf eine Antragstellung ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn der Erstattungsbetrag von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall kann der Vorstand bzw. die Geschäftsführung des Unternehmens über die Antragstellung entscheiden.
- Ist der Erstattungsbetrag dagegen nicht von untergeordneter Bedeutung und soll dennoch auf eine Antragstellung verzichtet werden, bedarf dies einer Beschlussfassung durch die höchsten Entscheidungsgremien des Unternehmens:
 - bei **Wohnungsgesellschaften** in der Rechtsform der **AG**: Beschluss der Hauptversammlung,
 - bei **Wohnungsgesellschaften** in der Rechtsform der **GmbH**: Beschluss der Gesellschafterversammlung, ggf. ist auch eine Gesellschafterweisung ausreichend,
 - bei **Genossenschaften**: Beschluss der Mitglieder- oder Vertreterversammlung.

Die Finanzverwaltung gewährt eine sog. Nichtbeanstandungsregelung. Was heißt das?

Die bisherige umsatzsteuerliche Behandlung der bis zum 14.02.2014 ausgeführten Umsätze, d. h. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, kann bei Einvernehmen beider Vertragsparteien (Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen und bauleistender Unternehmer) grundsätzlich beibehalten werden, so dass sich kein Änderungsbedarf ergibt.¹⁰

⁷ vgl. BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. Teil I 2014, Nr. 16 vom 15.10.2014, S. 1297 ff.

⁸ siehe auch Abschnitt 13b.2. "Bauleistungen" Abs. 7 Nr. 17 sowie Abschnitt 13b.3. "Bauleistender Unternehmer als Leistungsempfänger" Abs. 8 UStAE (i. d. F. ab 01.10.2014).

⁹ Ergebnis der Diskussion und Meinungsbildung anlässlich der Sitzung der Konferenz der Prüfungsdirektoren am 10.11.2014.

¹⁰ vgl. BMF-Schreiben vom 05.02.2014 – ausgeweitet durch BMF-Schreiben vom 08.05.2014, BStBl. Teil I 2014, Nr. 9 vom 21.05.2014, S. 823 ff. (**Anmerkung:** Der Bundesfinanzhof hatte allerdings bereits im Urteil vom 22.08.2013 im Hinblick auf die "alte" Nichtbeanstandungsregelung darauf verwiesen, dass es nicht zur Disposition der Vertragspartner steht, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft zu regeln. Ob die aktuelle Regelung einer gerichtlichen Überprüfung standhält, bleibt abzuwarten.).

§ 13 b UStG bei Bauleistungen – Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG

Der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen kann sich stattdessen auch auf die BFH-Rechtsprechung vom 22.08.2013 berufen und die Erstattung der zu Unrecht geschuldeten und entrichteten Umsatzsteuer beantragen.

Welche Umsätze sind betroffen?

Ein Änderungsbedarf ergibt sich hinsichtlich Bauleistungen, die ab dem 01.01.2011 bis zum 14.02.2014 an Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen erbracht wurden und die auf der Ausgangsseite nicht mit einer Bauleistung in unmittelbarem Zusammenhang standen, sondern z. B. mit einer nach § 4 Nr. 9 a UStG umsatzsteuerfreien Grundstückslieferung.

Kein Änderungsbedarf ergibt sich dagegen, wenn eine bezogene Bauleistung tatsächlich mit einer erbrachten Bauleistung in unmittelbarem Zusammenhang stand, z. B. der Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden (= Bauleistung) durch den Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen.

Welche Jahre sind noch offen?

Änderungsanträge können gestellt werden, sofern die Festsetzungsverjährung für die Umsatzsteuer noch nicht abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 AO). Umsatzsteuerfestsetzungen ergehen in der Regel (!) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 i. V. m. § 164 AO). Die Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO).

Beispiel: Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 im Jahr 2012

Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des 31.12.2012 (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Sie beträgt vier Jahre und endet mit Ablauf des 31.12.2016 (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO).

Wichtig: Aufgrund in der Zwischenzeit eventuell erfolgter Betriebsprüfungen kann es vorkommen, dass der Vorbehalt der Nachprüfung bereits aufgehoben wurde und die Umsatzsteuerfestsetzung nicht mehr geändert werden kann. Damit besteht dann auch keine Änderungsmöglichkeit.

Um welche Beträge geht es?

Mit der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung beantragt der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen – unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung vom 22.08.2013 – für vor dem 15.02.2014 an ihn/es erbrachte Bauleistungen die Erstattung der zu Unrecht entrichteten Umsatzsteuer (19 % Umsatzsteuer auf den bisher in Rechnung gestellten Nettobetrag) **zuzüglich** Erstattungszinsen.

Hinweis: Grundsätzlich besteht keine Notwendigkeit, **alle** in Frage kommenden Rechnungen über Bauleistungen in den Erstattungsantrag einzubeziehen. Unter dem Gesichtspunkt des Verwaltungsaufwands kann das Wohnungsunternehmen auch in Betracht ziehen, Rechnungen über "geringere" Beträge nicht in den Erstattungsantrag einzubeziehen. Für die nicht einbezogenen Rechnungen greift dann die Nichtbeanstandungsregelung (siehe vorn).

§ 13 b UStG bei Bauleistungen – Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG

Der Gesetzgeber hat mit § 27 Abs. 19 UStG eine besondere Regelung zur verfahrensrechtlichen Abwicklung dieser Fälle in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen. Diese Regelung soll im Endergebnis dazu führen, dass der Umsatzsteuererstattungsanspruch des Bauträgers bzw. Wohnungsunternehmens mit der vom bauleistenden Unternehmer nachträglich geforderten Umsatzsteuer "verrechnet" wird (zu den Details siehe nachfolgender Punkt 3).

Der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen hat zusätzlich einen Anspruch auf **Erstattungs-zinsen**. Die Verzinsung von Umsatzsteuererstattungen erfolgt nach § 233 a Abs. 2 AO in Höhe von 0,5 % monatlich bzw. 6 % jährlich. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Umsatzsteuer entstanden ist. Der Zinslauf endet mit dem Tag, an dem die (geänderte) Steuerfestsetzung wirksam wird.¹¹

Beispiel:

Umsatzsteuer des Jahres 2011 (31.12.2011) → 15 Monate → Der Zinslauf beginnt am 01.04.2013.

Welcher verwaltungsmäßige Aufwand ist mit dem Erstattungsantrag verbunden?

Der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen muss seinen Erstattungsanspruch mit nachfolgend aufgeführten Informationen gegenüber dem für ihn/es zuständigen Finanzamt unterlegen:¹²

- 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 (Bauvorhaben) als objektbezogenen Nachweis dafür, dass die Eingangsleistung nicht zur Erbringung von selbst erbrachten Bauleistungen verwendet wurde. (**Beispiel:** Den bezogenen Bauleistungen für den eigenen Wohnungsbestand stehen als Ausgangsumsätze umsatzsteuerbefreite Vermietungsleistungen gegenüber.)

Vor der endgültigen Entscheidung über einen Erstattungsantrag empfiehlt es sich, sich zumindest einen groben Überblick über den entstehenden eigenen Verwaltungsaufwand im Vergleich zu den zu erwartenden Erstattungs-zinsen zu verschaffen. Der "Vorteil" (Erstattungs-zinsen¹³) ist gegen den "Nachteil" (eigener Verwaltungsaufwand) abzuwägen.

¹¹ **Hinweis:** Bauleistende Unternehmer werden im Gegenzug aber **nicht** (gleichzeitig) mit Nachzahlungszinsen belastet. Eine Verzinsung der Umsatzsteuernachforderung gegenüber dem bauleistenden Unternehmer unterbleibt, da der Antrag des Leistungsempfängers auf Erstattung der zunächst von ihm entrichteten Umsatzsteuer als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 233 a Abs. 2 a AO gilt. Der Zinslauf von Nachzahlungszinsen beginnt in solchen Fällen erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.

¹² vgl. BMF-Schreiben vom 31.07.2014 zur Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG, BStBl. Teil I 2014, Nr. 13 vom 18.08.2014, S. 1073 ff., Tz. 10.

¹³ ggf. auch zuzüglich Umsatzsteuererstattung (siehe hierzu Punkt 4).

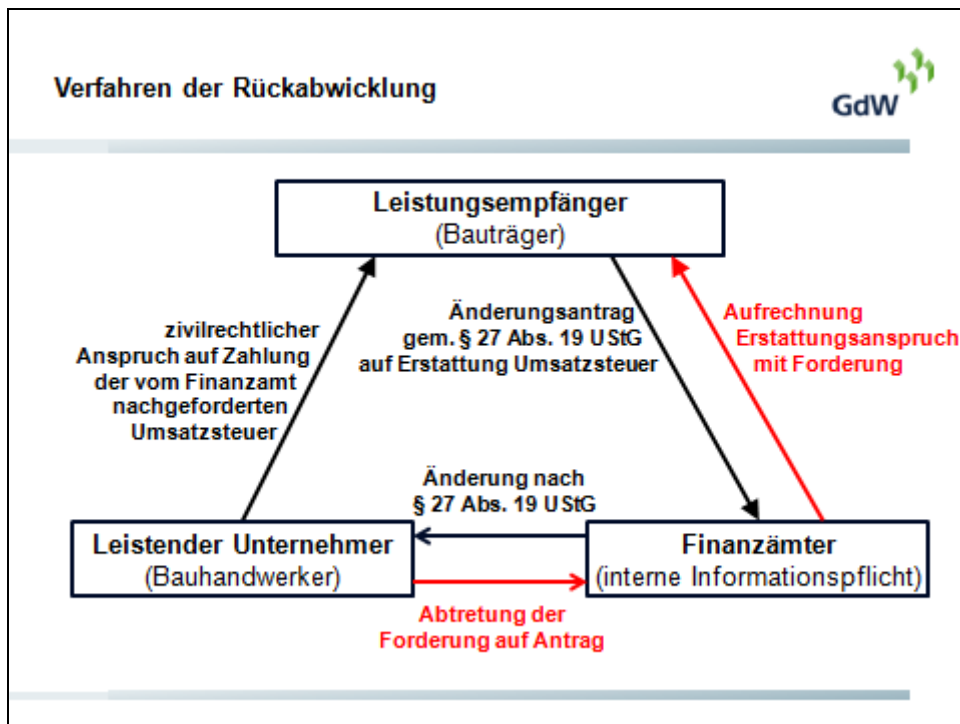
§ 13 b UStG bei Bauleistungen – Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG

3

Verfahrensmäßige Abwicklung

Der Gesetzgeber hat die "Rückabwicklung" der Fälle, in denen sich ein Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen auf die BFH-Rechtsprechung vom 22.08.2013 beruft und die Erstattung der zu Unrecht geschuldeten und entrichteten Umsatzsteuer beantragt, per Gesetz geregelt (§ 27 Abs. 19 UStG; vgl. **Anlage 1**). Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 31.07.2014 (vgl. **Anlage 2**) Hinweise zur Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG veröffentlicht.

Ablauf des Verfahrens – Überblick



1. Der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen (Leistungsempfänger) stellt im Hinblick auf die im Zeitraum vom 01.01.2011 bis 14.02.2014 bezogenen Bauleistungen bei dem für ihn/es zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Erstattung der zu Unrecht geschuldeten und entrichteten Umsatzsteuer. Der Leistungsempfänger muss seinen Erstattungsanspruch durch entsprechende Unterlagen nachweisen (siehe vorn unter Punkt 2).

Hinweis: Mit Blick auf den Beginn des Zinslaufs für Erstattungszinsen sind Erstattungsanträge gesondert für jedes Veranlagungsjahr zu stellen.

2. Das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt informiert die für die jeweiligen bauleistenden Unternehmer zuständigen Finanzämter über die Tatsachen, die jeweils zur Änderung der Festsetzung der Umsatzsteuer nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG notwendig sind.

§ 13 b UStG bei Bauleistungen – Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG

3. Die für die bauleistenden Unternehmer zuständigen Finanzämter informieren die bauleistenden Unternehmer, dass sich der Leistungsempfänger auf die BFH-Rechtsprechung vom 22.08.2013 berufen und die Erstattung der zu Unrecht geschuldeten und entrichteten Umsatzsteuer beantragt hat. Gleichzeitig werden die bauleistenden Unternehmer darüber informiert,
 - inwieweit die Umsatzsteuer nunmehr von ihnen geschuldet wird,
 - dass eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG beabsichtigt ist und
 - dass sie ihre Umsatzsteuerschuld nach § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG durch **Abtretung** ihrer – nach berichtigter Rechnungsstellung bestehenden – zivilrechtlichen Forderungen gegen den Leistungsempfänger erfüllen können, **sofern** die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte, der Leistungsempfänger sich verpflichtet, bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitzuwirken, und die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.
4. Die **Abtretung** der zivilrechtlichen Forderungen gegen den Leistungsempfänger folgt nach Maßgabe des Zivilrechts durch Angebot seitens des bauleistenden Unternehmers, mit dem er sich verpflichtet, bei der Durchsetzung des Anspruchs mitzuwirken, und Annahme durch das Finanzamt.

Die Abtretung wirkt an Zahlungs statt und führt damit zum Erlöschen der Umsatzsteuerschuld des bauleistenden Unternehmers, wenn

 - der bauleistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offen 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 bauleistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat, und
 - der bauleistende Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt.
5. Das für den bauleistenden Unternehmer zuständige Finanzamt hat das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt umgehend über das Ergebnis seiner Maßnahmen bzw. über mit ihm getroffene Abtretungsvereinbarungen zu informieren.
6. Die Finanzbehörden rechnen gegen den Umsatzsteuererstattungsanspruch des Leistungsempfängers mit der vom bauleistenden Unternehmer durch Abtretung erworbenen zivilrechtlichen Forderung ab deren Fälligkeit auf. Für die Erklärung der Aufrechnung ist das Finanzamt zuständig, das den Umsatzsteuererstattungsanspruch des Leistungsempfängers zu erfüllen hat.

Anmerkung: Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen sollten die bauleistenden Unternehmer informieren, dass die "Rückabwicklung" beantragt wird bzw. wurde.

4

Hinweis auf noch zu klärende Fragen bzw. derzeit strittige Punkte

Die nachfolgend aufgeführten Fragestellungen werden vom GdW bzw. dem Fachausschuss Rechtsfragen und Verträge geprüft.

1. **Der Gesetzgeber stellt in § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG fest, dass die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 2 AO für den bauleistenden Unternehmer nicht greift, also einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung ihm gegenüber nicht entgegensteht.**

Sollte dem nicht so sein, was bedeutet das für das Verfahren der "Rückabwicklung" und den Erstattungsanspruch seitens des Bauträgers bzw. Wohnungsunternehmens? Kann der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen dann evtl. auch die Umsatzsteuererstattung "behalten"?

2. **Fall: Bauleistender Unternehmer ist nicht mehr existent (Sonderfall Insolvenz).**

Welche Auswirkungen hat dies auf das vorgesehene Verfahren der "Rückabwicklung" und den Erstattungsanspruch seitens des Bauträgers bzw. Wohnungsunternehmens? Kann der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen dann evtl. auch die Umsatzsteuererstattung "behalten"?

3. **Fall: Beim bauleistenden Unternehmer ist für die Jahre, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuererstattung beantragt, bereits Festsetzungsverjährung für die Umsatzsteuer eingetreten.**

Welche Auswirkungen hat dies auf das vorgesehene Verfahren der "Rückabwicklung" und den Erstattungsanspruch seitens des Bauträgers bzw. des Wohnungsunternehmens? Kann der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen dann evtl. auch die Umsatzsteuererstattung "behalten"?

Hätte der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen einen Schadenersatzanspruch gegenüber dem bauleistenden Unternehmer, wenn dieser trotz eingetretener Festsetzungsverjährung gegenüber dem Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen die Rechnungen berichtigt?

4. **Hat der bauleistende Unternehmer überhaupt einen zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Bauträger bzw. Wohnungsunternehmen auf nachträgliche Zahlung der Umsatzsteuer (Diskussion Netto-Entgelt vs. Brutto-Entgelt bei ursprünglicher Rechnungslegung unter Anwendung von § 13 b UStG)?**

Welche Auswirkungen hätte eine unterschiedliche Beurteilung jeweils auf das Verfahren der "Rückabwicklung"?

5. **Muss der Antrag auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung unverzüglich gestellt werden (Stichwort: Beginn des Zinslaufs für Erstattungsinsen)?**

Kann es negative Folgen haben, wenn der Bauträger bzw. das Wohnungsunternehmen den Antrag erst kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer des jeweiligen Veranlagungszeitraums stellt?

§ 13 b UStG bei Bauleistungen – Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG

Schlussbemerkung

Für Wohnungsunternehmen, die aufgrund ihrer Bauträgergeschäfte die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen anwenden mussten, kann es sinnvoll sein, die abgeführte Umsatzsteuer zurückzufordern. Die "Vorteile" (Erstattungszinsen zuzüglich ggf. Umsatzsteuererstattungsbeträge) und die "Nachteile" (eigener Verwaltungsaufwand) sind vor der Entscheidung über eine Antragstellung gegeneinander abzuwägen. Die Entscheidung ist vom konkreten Einzelfall abhängig.

sowie die dafür entstandene Einfuhrumsatzsteuer;“.

7. In § 25a Absatz 5 Satz 3 wird das Wort „entrichtete“ durch das Wort „entstandene“ ersetzt.

8. Dem § 26a wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Absatz 1 Nummer 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ist in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 5 und 6 das Bundeszentralamt für Steuern.“

9. Dem § 27 wird folgender Absatz 19 angefügt:

„(19) Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b auf eine vor dem 15. Februar 2014 erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner zu sein. § 176 der Abgabenordnung steht der Änderung nach Satz 1 nicht entgegen. Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt kann auf Antrag zulassen, dass der leistende Unternehmer dem Finanzamt den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitwirkt. Die Abtretung wirkt an Zahlungs statt, wenn

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

Artikel 8

Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Das Umsatzsteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 7 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 18g wird die folgende Angabe eingefügt:

„§ 18h Verfahren der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für einen anderen Mitgliedstaat“.

b) Nach der Angabe zu Anlage 3 wird folgende Angabe eingefügt:

„Anlage 4 (zu § 13b Absatz 2 Nummer 11)“.

2. § 13b wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Nummer 10 wird wie folgt gefasst:

„10. Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 Euro beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt;“.

bb) Folgende Nummer 11 wird angefügt:

„11. Lieferungen der in der Anlage 4 bezeichneten Gegenstände.“

b) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 zweiter Halbsatz wird die Angabe „9 und 10“ durch die Angabe „9 bis 11“ ersetzt.

bb) Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„In den in Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Leistung im Sinne des Absatzes 2 Nummer 4 Satz 1 verwendet, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt; davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt.“

cc) Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„In den in Absatz 2 Nummer 8 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Leistung im Sinne des Absatzes 2 Nummer 8 Satz 1 verwendet, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt; davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt.“

dd) Nach Satz 6 wird folgender Satz eingefügt:

„Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 2 Nummer 4, 5 Buchstabe b, Nummer 7 bis 11 ausgegangen, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen.“

Abgabenordnung / Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 31. Juli 2014

IV A 3 — S 0354/14/10001

IV D 3 — S 7279/11/10002

2014/0652740

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG (a. F.); Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG

TOP 13 der Sitzung AO II/2014;

Mein Schreiben vom 10. Juli 2014 — IV A 3 — S 0354/14/10001 — (2014/0617733)
und Ihre hierzu abgegebenen Stellungnahmen

- 1 Der BFH hat in seinem Urteil vom 22. August 2013, V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128, die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG (i. d. F. vor der Änderung durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014, BGBl. I S. 1266) abweichend von der früheren Verwaltungsauffassung ausgelegt.
- 2 Nach der früheren Verwaltungsauffassung waren Unternehmer, die eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebauen (z. B. Bauträger), Steuerschuldner für die von anderen Unternehmern an sie erbrachten Bauleistungen, wenn die Bemessungsgrundlage der von ihnen getätigten Bauleistungen mehr als 10 Prozent der Summe ihrer steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze (Weltumsatz) beträgt.
- 3 In dem vom BFH entschiedenen vorgenannten Streitfall versteuerte das Bauträgerunternehmen als Leistungsempfänger zunächst die von ihm bezogenen Leistungen als Steuerschuldner, machte aber später geltend, dass die Voraussetzungen des § 13b UStG nicht vorgelegen hätten, und forderte die von ihm gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurück. Der BFH entschied wie folgt:
 1. Der Leistungsempfänger von Bauleistungen ist nur dann Steuerschuldner für die an ihn erbrachte Leistung, wenn er diese Leistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet.
 2. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen am Gesamtumsatz kommt es dabei nicht an.
- 4 Mit BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014 (BStBl I S. 233) und vom 8. Mai 2014 (BStBl I S. 823) wurden die Finanzämter angewiesen, die Grundsätze des o. a. BFH-Urteils vom 22. August 2013 in vollem Umfang für nach dem 14. Februar 2014 (= Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 5. Februar 2014 im BStBl Teil I) ausgeführte Umsätze allgemein anzuwenden. Die betref-

fenen Unternehmer können danach für die Vergangenheit an der bisherigen Handhabung festhalten. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht nicht. Diese Vereinfachungsregelung (Nichtbeanstandungsregelung) gewährt beiden Unternehmern bei einvernehmlicher unveränderter Beibehaltung der bisherigen Handhabung uneingeschränkte Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, sofern nicht zu einem späteren Zeitpunkt von der einvernehmlichen Handhabung abgewichen wird.

In Ergänzung der beiden vorgenannten BMF-Schreiben gilt unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

I. Besteuerung des leistenden Unternehmers

Sind leistender Unternehmer und Leistungsempfänger 6 bei einer vor dem 15. Februar 2014 erbrachten steuerpflichtigen Bauleistung davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger nach § 13b UStG die Steuer schuldet, und stellt sich diese Annahme nach dem BFH-Urteil vom 22. August 2013, V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128, im Nachhinein als unrichtig heraus und machen die beteiligten Unternehmer keinen Gebrauch von der Vereinfachungsregelung/Nichtbeanstandungsregelung (vgl. Rz. 4), ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG für noch nicht festsetzungsverjährte Besteuerungszeiträume (§ 169 Abs. 1 AO) zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner i. S. d. § 13b UStG zu sein. Dieser Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gegen den leistenden Unternehmer steht § 176 AO nicht entgegen (§ 27 Abs. 19 Satz 2 UStG).

Der leistende Unternehmer kann in den Fällen des § 27 7 Abs. 19 Satz 1 UStG die gesetzlich entstandene und von ihm geschuldete Umsatzsteuer zivilrechtlich gegenüber dem Leistungsempfänger zusätzlich zum Netto-Entgelt geltend machen. Das für den leistenden Unternehmer

Teil I

zuständige Finanzamt hat in diesen Fällen nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG auf Antrag zuzulassen, dass der leistende Unternehmer den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf (nachträgliche) Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer dem Finanzamt abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte. 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 zuvorderst auf den Nachweis der Richtigkeit und den Bestand seiner (abgetretenen) Forderung sowie die Wirksamkeit der Abtretung.

8 Die vorgenannte Abtretung wirkt nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG an Zahlungs statt und führt damit zum Erlöschen des Umsatzsteueranspruchs (§ 47 AO), wenn

- der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offen 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 schuldbeitragende Wirkung mehr hat, und
- der leistende Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt.

II. Verfahrensmäßige Abwicklung der Änderungsanträge der Leistungsempfänger

9 Hat der Leistungsempfänger unter Berufung auf das o. a. BFH-Urteil vom 22. August 2013, V R 37/10, die Erstattung der Umsatzsteuer gefordert, die er ursprünglich in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner i. S. d. § 13b UStG zu sein, sind die entsprechenden Umsätze an den Leistungsempfänger zu ermitteln.

10 Der Leistungsempfänger hat dem für ihn zuständigen Finanzamt dazu Folgendes im Einzelnen darzulegen (die Beleganforderung im Einzelfall bleibt hiervon unberührt):

- 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 selbst erbrachten Bauleistungen verwendet wurde.

11 Die vorgenannten Auskünfte sind zur Feststellung der für die Besteuerung erheblichen Sachverhalte sowohl

beim Leistungsempfänger als auch beim leistenden Unternehmer erforderlich (§§ 90, 93 Abs. 1 AO). Der Leistungsempfänger ist darauf hinzuweisen, dass diese Auskünfte auch zum Zweck der Besteuerung der jeweils leistenden Unternehmer nach § 27 Abs. 19 UStG angefordert werden.

Das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt informiert umgehend das für den jeweiligen leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt über die Tatsachen, die jeweils zur Festsetzung der Umsatzsteuer nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG notwendig sind. 12

Anschließend ist der jeweilige leistende Unternehmer unverzüglich von dem für ihn zuständigen Finanzamt darüber zu informieren, dass der Leistungsempfänger sich auf das o. a. BFH-Urteil vom 22. August 2013, V R 37/10, berufen und die Erstattung der Umsatzsteuer gefordert hat, die er ursprünglich in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner i. S. d. § 13b UStG zu sein. Zugleich ist der leistende Unternehmer darauf hinzuweisen, 13

— inwieweit diese Umsatzsteuer nunmehr von ihm geschuldet wird,

— dass eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG beabsichtigt ist und

— dass er seine Umsatzsteuerschuld nach § 27 Abs. 19 Satz 3 und 4 UStG durch Abtretung seiner — nach berichtigter Rechnungsstellung bestehenden — zivilrechtlichen Forderung gegen den Leistungsempfänger erfüllen kann, sofern die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte, er sich verpflichtet, bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitzuwirken, und die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.

Die Abtretung der zivilrechtlichen Forderungen gegen den Leistungsempfänger nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG sollte zur Beschleunigung des Verfahrens auch schon vor einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG erfolgen. 14

Im Hinblick auf die Zielsetzung des § 27 Abs. 19 UStG soll die Entscheidung über den (anteiligen) Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers bis zur Rückmeldung des jeweils für den leistenden Unternehmer zuständigen Finanzamts über das Vorliegen einer (wirksamen) Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 4 UStG zurückgestellt werden. Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt hat das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt umgehend über das Ergebnis seiner Maßnahmen bzw. über mit ihm getroffene Abtretungsvereinbarungen zu informieren. 15

III. Nachzahlungszinsen nach § 233a AO

Bei der Verzinsung der nachträglichen Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG gilt der Antrag des Leistungsempfängers auf Erstattung der zunächst von ihm entrichteten Umsatzsteuer als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 233a Abs. 2a AO. Der Zinslauf von Nachzahlungszinsen nach § 233a AO beginnt in diesen Fällen folglich erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist. 16

IV. Abtretung der zivilrechtlichen Forderungen innerhalb der Finanzverwaltung

- 17** Die Finanzbehörden können gegen den Umsatzsteuererstattungsanspruch (oder andere Steuererstattungsansprüche oder Steuervergütungsansprüche) des Leistungsempfängers mit der vom leistenden Unternehmer durch Abtretung erworbenen zivilrechtlichen Forderung grundsätzlich ab deren Fälligkeit aufrechnen (§ 226 AO i. V. m. §§ 387–396 BGB).
- 18** Die für eine Aufrechnung erforderliche Gegenseitigkeit ist gewahrt, wenn die (durch Abtretung vom leistenden Unternehmer erworbene zivilrechtliche) Forderung derselben Körperschaft zusteht (§ 226 Abs. 1 AO) oder von derselben Körperschaft verwaltet wird (§ 226 Abs. 4 AO), die auch die Hauptforderung (Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch) schuldet.
- 19** Soweit sich die Aufrechnungslage weder aus § 226 Abs. 1 AO aufgrund der Ertragsberechtigung noch aus § 226 Abs. 4 AO aufgrund der Verwaltungshoheit ergibt, kann in geeigneten Fällen die erforderliche Gegenseitigkeit seitens der Finanzverwaltung dadurch hergestellt werden, dass die zivilrechtliche Forderung gegen den Leistungsempfänger zwecks Einziehung an die Körperschaft, die den Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch zu erfüllen hat, abgetreten und damit die Gläubiger-/Schuldneridentität i. S. d. § 226 Abs. 1 AO herbeigeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 5. September 1989, VII R 33/87, BStBl II S. 1004).

Für die Erklärung der Aufrechnung ist die Finanzbehörde zuständig, die den Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers zu erfüllen hat.

V. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch BMF-Schreiben vom 25. Juli 2014 — IV D 2 — S 7100/08/10007 :003 (2014/0635108), BStBl I S. 1114, geändert worden ist, wird in Abschnitt 27.1 wie folgt geändert:

1. Nach Absatz 4 wird folgende Zwischenüberschrift angefügt:

„Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG“.

2. Folgender Absatz 5 wird angefügt:

„(5) Zur Anwendung von § 27 Abs. 19 UStG vgl. BMF-Schreiben vom 31. 7. 2014, BStBl I S. 1073.“

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen — Steuern — Weitere Steuerthemen — Abgabenordnung — BMF-Schreiben/Allgemeines zum Download bereit.

Im Auftrag
Hoffmann