

Merkblatt zur Steuerschuldnerschaft

- 1. Erweiterte Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zum 01.04.2004**
 - 1.1. Worum geht es in der Regelung?
 - 1.2. Ab wann gilt die Regelung?

- 2. Steuerschuldnerschaft bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen**
 - 2.1. Welche Leistungen fallen unter die Vorschrift?
 - 2.2. Wer schuldet die Umsatzsteuer
 - 2.3. Wann entsteht die Umsatzsteuer?
 - 2.4. Was ist Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer?

- 3. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei bestimmten Bauleistungen.**
 - 3.1. Welche Leistungen fallen unter die Vorschrift?
 - 3.2. Wann liegt eine Bauleistung vor?
 - 3.3. Wer schuldet die Umsatzsteuer?
 - 3.4. Wann führen Bauleistungen nicht zur Steuerschuldnerschaft?
 - 3.5. Juristische Personen des öffentlichen Rechts
 - 3.6. Irrtum bei der Steuerschuldnerschaft – Was ist zu tun?
 - 3.7. Wann entsteht die Umsatzsteuer?

- 4. Was ist für die Buchhaltung zu beachten?**
 - 4.1. Aus der Sicht des Leistenden
 - 4.2. Aus der Sicht des Leistungsempfängers

1. **Erweiterte Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zum 01.04.2004**

1.1 **Worum geht es in der Regelung?**

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 ist mit Wirkung zum 01.04.2004 die Steuerschuldnerschaft bei der Umsatzsteuer erweitert worden. Diese Neuregelung musste noch durch den EU-Ministerrat abgesegnet werden; er hat seine Ermächtigung am 30.03.2004 erteilt. Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat in seinem Schreiben vom 31.03.2004 ausführlich zu den Neuregelungen und ihrer Anwendung 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 er 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 muss die Umsatzsteuer einbehalten und an das Finanzamt abführen.

1.2. **Ab wann gilt die Regelung?**

Die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist zum 01.04.2004 in Kraft getreten und damit auf Umsätze anzuwenden, die nach dem **31.03.2004** ausgeführt werden.

Wegen der kurzfristig ergangenen Ermächtigung des EU-Ministerrats und dem unmittelbar folgenden Inkrafttreten der Neuregelung lässt die Verwaltung eine Übergangsregelung für die Umsätze zu, die zwischen dem 01.04.2004 und dem 30.06.2004 ausgeführt werden.

In diesen Fällen wird es nicht beanstandet, wenn beide Vertragsparteien einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehen, solange das Finanzamt, „sein Geld“ erhält; d.h., der leistende Unternehmer führt die Umsatzsteuer ab, der Empfänger macht sie als Vorsteuer in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend.

Praxistipp

Wird die Übergangsregelung angewendet, ist Vorsicht geboten!

Wenn sich nachträglich herausstellt, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer für diesen Auftrag nicht abgeführt hat, oder fordert der Insolvenzverwalter im Fall der Insolvenz Zahlungen vom Finanzamt zurück, bleibt es bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Das Finanzamt wird die Umsatzsteuer von ihm nachfordern und den Vorsteuerabzug rückgängig machen können.

Liegt dem Leistungsempfänger keine ordnungsgemäße Rechnung vor, die den Regeln der Steuerschuldnerschaft genügt, könnte der Vorsteuerabzug gänzlich ausgeschlossen bleiben. Wenn der ursprüngliche Vertragspartner nicht mehr greifbar ist, gibt es keine korrigierte Rechnung und auch keinen, der die 16 % Umsatzsteuer zurückzahlt. De facto zahlt der Leistungsempfänger zweimal die Umsatzsteuer, ohne in den Genuss des Vorsteuerabzuges zu kommen.

Empfehlung: Verlangen Sie eine neue Rechnung oder lassen Sie sich z.B. vom Steuerberater Ihres Vertragspartners bestätigen, dass die von Ihnen gezahlte Umsatzsteuer auch ordnungsgemäß angemeldet und abgeführt wurde.

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 Mieteigentumsanteilen an einem Grundstück,
- die Lieferung von errichteten Gebäuden auf fremden Boden nach Ablauf ihrer Miet- oder Pachtzeit,
- die Übertragung eines Betriebsgrundstücks, wenn damit eine drohende Enteignung vermieden wird.

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 01.01.2004 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.

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 zu.

2.2 Wer schuldet die Umsatzsteuer?

Der Leistungsempfänger ist bei den unter Punkt 2.1. aufgeführten Umsätzen nur 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. Sie gilt nicht für Umsätze im nichtunternehmerischen Bereich. Hier ist eine 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 folgenden Monats, in dem die Leistung ausgeführt wurde (d.h., mit dem **Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten**).

Der Notarvertrag stellt eine Rechnung dar, wenn **alle** Angaben einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sind. Das hat die Konsequenz, dass die Umsatzsteuer beim Leistungsempfänger bereits mit Abschluss des Kaufvertrages 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 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 dem Begriff „bestimmte Bauleistungen“ sind sämtliche Leistungen, die sich auf die Substanz eines Bauwerks auswirken, zu verstehen, wobei der Begriff des Bauwerks eher weit auszulegen ist.

Jedoch gibt es eine Bagatellgrenze: Einzelne Reparatur- und Wartungsarbeiten, die unter einem (Netto-) Entgelt von 500 € liegen, gehören nicht dazu (siehe Ausführung 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

Obwohl das BMF-Schreiben einen umfangreichen Positiv- und Negativ-Katalog von Bauleistungen enthält, wird es in der nächsten Zeit in der Praxis sicherlich zu 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

- Fenster und Türen,
- Bodenbeläge
- 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 zum Hausanschlusskasten.

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 – 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 im Sinne der Neuregelung vor.

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

Praxistipp

Alle Unternehmer, die nachhaltig Bauleistungen im Sinne der neuen Vorschrift erbringen, stehen vor dem Problem, rechtsverbindlich herausfinden zu müssen, ob Ihr Leistungsempfänger (Kunde) ebenfalls als Bauunternehmer im Sinne 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:

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 zurück erhalten, soll er Ihnen seine Freistellungsbescheinigung zukommen lassen. Anschließend erstatten Sie ihm die Umsatzsteuer und erstellen eine Nettoabrechnung 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),
 - Lieferung von Wasser und Energie,
 - Zurverfügungstellen von Betonpumpen und anderen Baugeräten,
 - Aufstellen von Material- und Bürocontainern, mobile Toilettenhäusern, Gerüstbau
 - Aufstellen von Messeständen,
 - Entsorgung von Baumaterial (Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer),
 - Anlegen von Bepflanzungen und deren Pflege (Ausnahme: Dachbegrünungen)
 - 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 nicht mehr als 500 €** beträgt (Kleinreparaturvorschrift). 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, 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** im Sinne der Neuregelung erbringt.

3.3.1. Was bedeutet Nachhaltigkeit?

Das BMF-Schreiben definiert Nachhaltigkeit so: Der Leistungsempfänger hat im vergangenen Kalenderjahr, also 2003, 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. Da einige Finanzämter in der Anfangsphase der Bauabzugssteuer die Freistellungsbescheinigungen sehr großzügig erteilt haben, kann auch der „Bäcker von der Ecke“ zum Leistungsempfänger mutieren.

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 gezahlt 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. Diese Regelung betrifft besonders 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.

Beispiel:

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

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.

Beispiel:

Ein Dachdeckermeister beauftragt einen Bauunternehmer mit der Erstellung eines Anbaus an seinem privaten 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.

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 Bauunternehmer wird weiter die Umsatzsteuer zahlen müssen. In Anbetracht der schleppenden Zahlungsweise vieler Kommunen keine erfreuliche Einschränkung!

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

Falls die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers abgewandt 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, die in der Rechnung jedoch als solche bezeichnet wird, ist der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner für diesen Umsatz.

3.7. Wann entsteht die Umsatzsteuer?

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

Beispiel:

Ein Installateurmeister führt am 16.05.2004 den Einbau einer Heizungsanlage in dem Neubau eines Einfamilienhauses an seinen Auftraggeber aus. Die Rechnung über diesen steuerpflichtigen Umsatz erstellt der Installateur am 29.06.2004. Der Auftraggeber ist selbst als Bauunternehmer tätig und erbringt regelmäßig Bauleistungen. Er erhält die Rechnung am 02.07.2004 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 anmelden. Unbeachtlich ist, dass die Rechnung an den Bauunternehmer erst im Juli 2004 zugegangen ist.**

Beispiel:

Sachverhalt wie im vorstehenden Beispiel: Die Rechnung über den Umsatz wird aber erst am 06.08.2004 erstellt. Sie geht dem Bauunternehmer am 08.08.2004 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 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 insoweit die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraum, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt **vereinnahmt** wurde.

Beispiel:

Ein Handwerker soll an seinen Auftraggeber, einen Bauunternehmer, eine Bauleistung erbringen. Vertragsmäßig zahlt der Unternehmer am 13.09.2004 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.

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 01.01.2004 ist der leistende Unternehmer zur Ausstellung von Rechnungen auch in den Fällen verpflichtet, in denen nicht er, sondern der Leistungsempfänger Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist.

Praxistipp

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

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 angewiesen.

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.

Praxistipp

Rechnungen mit Rechnungsdatum nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.07.2004 müssen mindestens folgende Angaben enthalten, damit der vorsteuerabzugsberechtigte Rechnungsempfänger die Vorsteuer auch tatsächlich abziehen kann.

- Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Leistungsempfängers;
- Steuernummer oder 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.

Ab dem 01.07.2004 kommen noch folgende Angaben hinzu:

- 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 Monatsabgabe aus).

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: 15.05.2004; Fristbeginn: 01.01.2005; zehn Jahre Aufbewahrungsfrist: 01.01.2015).

3.7.4. Wie werden Kleinbetragsrechnungen behandelt?

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

Praxistipp

Prüfen Sie vorsorglich, ob Sie mit ihrer Leistung nicht unter die **Kleinreparaturvorschrift** gemäß Punkt 3.2.1. fallen. Dann bleibt nämlich alles beim Alten.

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 10.07.2004 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 wie vorstehend:

Der Dachdecker wird die Leistung im Juni 2004 ausführen, fordert jedoch vom Bauunternehmer am 10.05.2004 eine Abschlagszahlung. Der Bauunternehmer 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 für Mai 2004 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 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 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 10.05.2004 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 angewiesen 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 31.03.2004 und vor dem 01.07.2004 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 ist.

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

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung ist dieser Umsatz **zurzeit** nicht zu erklären, erst in der Jahreserklärung 2004. ab dem Jahr 2005 soll in den Voranmeldungsformularen hierfür eine Zeile eingefügt werden.

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 Nettoaufwand 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 verwendet werden.

Praxistipp

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Formulare 2004) ist der Umsatz in den Zeilen 48 bis 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.