



Umsatzsteuerliche Behandlung von Hausanschlüssen; Reverse-Charge-Verfahren

Martin Entsfellner, Steuerberater
Bayer. Kommunalen Prüfungsverband

23.10.2014

Inhaltsverzeichnis

► INHALT

1. Reverse Charge Verfahren (Übergang der Steuerschuldnerschaft)
2. Rechtsentwicklung
3. Neue gesetzliche Regelung ab dem 01.10.2014
4. Abgrenzungen zum Änderungszeitpunkt 01.10.2014

1. Reverse-Charge-Verfahren

- ▶ Funktionsweise des RC-Verfahrens
- Leistungsempfänger übernimmt die Umsatzsteuer des Leistenden
- Kein Umsatzsteuerausweis in der Rechnung („Nettorechnung“)
- Hinweis auf Anwendung des RC-Verfahrens.

2.1 Rechtsentwicklung

- ▶ 1. Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens auf bestimmte Bauleistungen zum **01.01.2004**.
(vgl. BMF-Schreiben vom 31.03.2004)
- ▶ Laut Regelung der Finanzverwaltung (R 13b.2 UStAE) gehört der Hausanschluss zu den Bauleistungen:

Nr. 8 (zu Bauleistungen gehören auch)

*„der Hausanschluss durch Versorgungsunternehmen (die Hausanschlussarbeiten umfassen regelmäßig Erdarbeiten, Mauerdurchbruch, **Installation der Hausanschlüsse und Verlegung der Hausanschlussleitungen vom Netz des Versorgungsunternehmens zum Hausanschluss**)....“*

2.1 Rechtsentwicklung

- ▶ **Empfänger der Bauleistung musste selbst Bauleistender sein:**
- ▶ - *Leistungsempfänger musste **nachhaltig** Bauleistungen erbringen*
 - *erfüllt, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen mehr als **10 %** der Summe seiner steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze (Weltumsatz) betragen hat.*
 - *Die 10 %-Grenze ist eine **Ausschlussgrenze**.*
Unternehmer, die Bauleistungen unterhalb dieser Grenze erbringen, sind danach grundsätzlich keine bauleistenden Unternehmer.

2.1 Rechtsentwicklung

▶ **Nachweis des Leistungsempfängers**

- ▶ Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nach § 48 ff EStG zum Zeitpunkt der Leistungserbringung.

▶ **Sichtweise**

- ▶ Nach der bisherigen Betrachtung war neben der Frage, ob eine Bauleistung an einen bauleistenden Unternehmer vorlag, auch zu prüfen, in welchem Umfang der Leistungsempfänger selbst als Bauleistender tätig wurde.

Neben der Art der ausgeführten Leistung waren somit weitere Merkmale – insbesondere auf Seiten des Leistungsempfängers – ausschlaggebend, wovon ein Merkmal (Anteil der Bauleistungen am Gesamtumsatz) von Jahr zu Jahr schwanken konnte.

2.2 Rechtsentwicklung (Rechtsprechung BFH)

- ▶ **2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteile vom 22.08.2013 und 11.12.2013)**
- ▶ Der BFH legte mit Beschluss vom 30.06.2011 dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) verschiedene Fragen zur Vorabentscheidung vor, die der EuGH am 13.12.2012 beantwortete. Auf dieser Grundlage entschied der BFH wie folgt (Leitsätze):
- ▶ *1. § 13 b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 ist entgegen Abschn. 182 a Abs. 11 UStR 2005 einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger **die an ihn erbrachte Werklieferung** oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, **seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet.***

2.2 Rechtsentwicklung (Rechtsprechung BFH)

▶ **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

- ▶ *2. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen i.S. des § 13 b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen kommt es entgegen Abschn. 182 a Abs. 10 UStR 2005 nicht an.*

▶ Begründung des BFH

- Anwendung des RC-Verfahrens muss für den Leistenden „eindeutig vorhersehbar“ sein;
- 10%-Grenze oft nicht zeitnah zu ermitteln.

2.3 Rechtsentwicklung (Neuregelung der Finanzverwaltung)

- ▶ **3. Finanzverwaltung reagiert auf die Änderung der Rechtsprechung mit BMF-Schreiben vom 05.02.2014**
- ▶ Neuregelung wird umgesetzt und in den UStAE übernommen.
- ▶ Nachweis kann durch alle „geeigneten Belege und Beweismittel“ erfolgen.
Freistellungsbescheinigung = Indiz für Bauleistung
- ▶ 10%-Grenze und Vereinfachungsregel (R 13b.8 UStAE) können ab dem 15.02.2014 nicht mehr angewandt werden.

2.4 Rechtsentwicklung

▶ 4. Auswirkungen auf die Wasserversorgung

a) Ausgangsumsatz

Wasserversorgung erbringt Bauleistungen i.d.R. nur gegenüber Generalunternehmer, da Bauträger durch Verkauf von Wohnungen keine Bauleistung ausführt.

▶ b) Eingangsumsatz

Hausanschlüsse wurden bisher i.d.R. mit 19% Ust abgerechnet.

NEU:

Bauleistung → Hausanschluss fällt unter RC-Verfahren (Nettorechnung)

▶ c) Einzelfragen

Vorgelagertes Netz = keine Bauleistung

Reparaturen/Wartung = Bauleistung

3. Gesetzesänderung ab 01.10.2014

▶ **Gesetzeslage:**

▶ § 13b Abs. 2 UStG

Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

...

Nr. 4:

Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen.

3. Gesetzesänderung ab 01.10.2014

▶ Gesetzeslage:

▶ § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG

„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;

*Ein Unternehmer erbringt zumindest dann nachhaltig Bauleistungen, wenn er mindestens **10 % seines Weltumsatzes** (Summe seiner im Inland steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze) als Bauleistungen erbringt.*

*Unternehmer, die Bauleistungen **unterhalb** dieser Grenze erbringen, sind danach grundsätzlich **keine bauleistenden Unternehmer**. (s. Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE).*

3. Gesetzesänderung ab 01.10.2014

▶ **Gesetzeslage:**

▶ § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG

[Davon dass der Unternehmer Bauleistender ist] 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.“

- ▶ *Bescheinigung nach dem Vordruck USt 1 TG durch das Finanzamt (BMF-Schreiben vom 26.08.2014).
Zur Erteilung dieser Bescheinigung sind die Voraussetzungen in geeigneter Weise glaubhaft zu machen.
(Abschn. 13b.3 Abs. 3 UStAE)*

3. Gesetzesänderung ab 01.10.2014

▶ **Gesetzeslage:**

- ▶ *Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung nach Absatz 3 Satz 1 ist auf längstens **drei Jahre** zu beschränken; sie kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden (Abschn. 13b.3 Abs. 4 UStAE).*
- ▶ *Hat das Finanzamt dem Unternehmer eine Bescheinigung nach dem Vordruckmuster USt 1 TG ausgestellt, ist er **auch dann** als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er diesen Nachweis gegenüber dem leistenden Unternehmer nicht – im Original oder in Kopie – verwendet oder sich herausstellt, dass der Unternehmer **tatsächlich nicht mindestens 10 %** seines Weltumsatzes nach Absatz 1 Satz 1 als Bauleistungen erbringt oder erbracht hat. (Abschn. 13b.3 Abs. 5 UStAE).*

3. Gesetzesänderung ab 01.10.2014

▶ **Gesetzeslage:**

▶ § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG

„Die Sätze 1 bis 5 gelten **auch**, wenn die Leistung **für den nichtunternehmerischen Bereich** bezogen wird.“

- ▶ **Ausgenommen** hiervon sind Bauleistungen, die ausschließlich an den **hoheitlichen Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts** erbracht werden, auch wenn diese im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art unternehmerisch tätig sind und nachhaltig Bauleistungen erbringen.

*Absatz 1 ist auf den jeweiligen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts entsprechend anzuwenden, der Bauleistungen erbringt
(Abschn. 13.3 Abs. 12 UStAE)*

3. Gesetzesänderung ab 01.10.2014

▶ **Gesetzeslage:**

▶ § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG

„Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in **Zweifelsfällen** übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 2 Nummer 4 ... 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.“

→ Billigkeitsregelung: Wurde RC-Verfahren angewandt, bleibt dies bestehen (wichtig insbesondere bei Betriebsprüfungen – wg. Zinsrisiko)

→ Ausnahme: Steuerausfälle (Leistender Unternehmer kann die Umsatzsteuer nicht zahlen; z.B. wg. Insolvenz)

(vgl. Abschn. 13b.8 UStAE).

3. Gesetzesänderung ab 01.10.2014

▶ Anwendung für Wasserversorgung:

a) Verlegung eines Hausanschlusses:

→ Abrechnung mit 7% USt (außer bei Vorlage einer Bescheinigung durch den Grundstückseigentümer)

▶ b) Beauftragung eines Unternehmers zur Verlegung eines Hausanschlusses:

→ Bauunternehmer rechnet mit 19% USt ab, da Wasserversorgung weniger als 10% ihres Umsatzes mit Hausanschlüssen macht (→ Wasserlieferung)

4. Abgrenzungsfragen

- ▶ **1. Leistung > 30.09.2014;
Abschlagszahlungen < 01.10.2014**
Bauunternehmer = Steuerschuldner (kein RC ab 01.10.14)

- ▶ Rechnung mit Ust auf vollen Rechnungsbetrag (ohne Rücksicht auf die Abschlagszahlungen)
→ Abschlagsrechnungen sind zu berichtigen.

Berichtigung kann unterbleiben, wenn bei der Schlussrechnung die Ust auf das Gesamtentgelt berechnet wird und die AZ mit dem Nettobetrag angerechnet werden.

- ▶ Beispiel:

Hausanschlüsse	20.000 Euro
19% Ust	<u>3.800 Euro</u>
Rechnungsbetrag	23.800 Euro
abzüglich Abschläge (netto)	<u>10.000 Euro</u>
zu zahlen	13.800 Euro

4. Abgrenzungsfragen

- ▶ **Nichtbeanstandungsregelung**, falls Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (BMF-Schreiben vom 26.09.2014, S.14)
→ Abschlagsrechnungen nicht berichtigen

- ▶ Beispiel:

Hausanschlüsse	20.000 Euro
abzüglich Abschläge (netto)	<u>10.000 Euro</u>
	10.000 Euro
19% Ust	<u>1.900 Euro</u>
zu zahlen	11.900 Euro

Die Rechnungen über die geleisteten Anzahlungen (10 TEUR) müssen nicht berichtet werden. Die Umsatzsteuer auf Anzahlungen muss ebenfalls nicht berichtet werden.

4. Abgrenzungsfragen

- ▶ **1. Leistung > 30.09.2014;
Abschlagsrechnung < 01.10.2014, Zahlung > 30.09.2014
Bauunternehmer = Steuerschuldner (kein RC ab 01.10.14)**

- ▶ Für Ust ist entscheidend, wann die Abschlagszahlung erfolgt
→ Abschlagsrechnung muss berichtigt werden

- ▶ Beispiel:

Anzahlung vereinbart für den 08.10.2014 über 10 TEUR.
Abschlagsrechnung datiert vom 17.09.2014.

Berichtigte Abschlagsrechnung:

Anzahlung für Hausanschluss	8.403,36 Euro
19% Ust	<u>1.596,64 Euro</u>
Zahlungsbetrag	10.000,00 Euro

4. Abgrenzungsfragen

- ▶ **2. Leistung < 01.10.2014;
Rechnung > 30.09.2014**
Gemeinde = Steuerschuldner (für Hausanschluss), § 13b UStG
- ▶ Ausstellen einer Netto-Rechnung unter Hinweis auf das RC-Verfahren.