

S. 2472 **Die Steuerfalle des § 13b UStG**

Typische Problemfelder der Praxis bei Anwendungsfällen mit Auslandsberührung

Matthias Ulbrich *

Nach über 20 Jahren seines Bestehens haben sich der § 13b UStG und die Umkehr der (Umsatz-)Steuerschuld als seine Rechtsfolge im Tagesgeschäft weitestgehend etabliert. Gleichwohl werden in der Praxis immer wieder Sachverhalte insbesondere mit Auslandsbezug verwirklicht, bei denen die verpflichtende Anwendung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens übersehen wird. Dabei ist das Gesetz eindeutig. Dies kann zu einer zumindest temporären Doppelbelastung mit Umsatzsteuer, in jedem Fall aber zu bürokratischem Aufwand führen. Daher sollten Unternehmer, aber auch Berufsträger und Mitarbeiter in den Kanzleien, stets achtsam sein – auch bei Leistungen für den privaten Bereich. Der nachfolgende Beitrag greift die typischen Problemfelder der Praxis bei Anwendungsfällen mit Auslandsberührung unter Bezugnahme auf die jüngste Rechtsprechung auf.

Scholz/Nattkämper,
Reverse-Charge-Verfahren, Grundlagen,
NWB YAAAE-26319

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

S. 2473

I. Zweck und Rechtsfolge der Vorschrift

1. Leistungen, die unter § 13b UStG fallen

Dieser Beitrag soll sich auf die Konstellationen des § 13b UStG mit zwingender tatbestandlicher Auslandsberührung (ohne Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte) und damit auf § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG konzentrieren. Zwar bestehen in der Praxis auch in den übrigen Anwendungsfällen (z. B. den Bauleistungen) Zweifelsfragen, jedoch sind diese regelmäßig in Irrtümern bezüglich des verwirklichten Sachverhalts begründet (z. B., ob es sich um eine Bauleistung oder einen Bauleistenden handelt) und nicht im generellen Verkennen, dass § 13b UStG einschlägig ist. Gleichwohl wird im Beitrag auch aktuelle Rechtsprechung aufgegriffen, die für die übrigen Tatbestände des § 13b Abs. 2 UStG Relevanz hat.

Unter § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG fallen

- ▶ nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers i. S. des § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG (§ 13b Abs. 1 UStG), mithin sonstige Leistungen, für deren Ortsbestimmung keine spezielle Vorschrift aus § 3a Abs. 3 bis 8, §§ 3b, 3e UStG greift und die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden,
- ▶ steuerpflichtige Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers i. S. des § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 1 UStG) sowie

Grundtatbestände
§ 13b Abs. 1 und Abs. 2
Nr. 1 UStG

* Matthias Ulbrich, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist Betriebsprüfer bei der niedersächsischen Steuerverwaltung.

- nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallende (steuerpflichtige) sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers i. S. des § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 2 UStG). Damit gehören zu § 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 2 UStG
 - sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers im Inland, deren Ortsbestimmung sich nach einer anderen Vorschrift als § 3a Abs. 2 UStG richtet und
 - sonstige Leistungen, die von einem im Drittland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht werden.

2. Maßgebliche Ansässigkeit im übrigen Gemeinschaftsgebiet bzw. Ausland

Die Umkehr der Steuerschuld erfordert in den Fällen des § 13b Abs. 1 UStG, dass der Leistungserbringer im übrigen Gemeinschaftsgebiet und in den Fällen des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG im Ausland ansässig sein muss. Das ist grundsätzlich gegeben, wenn er einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der EU (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG; Art. 196 MwStSystRL) bzw. nicht im Inland oder auf der Insel Helgoland (§ 13b Abs. 7 Satz 1 UStG; Art. 194 MwStSystRL) hat. Hat der leistende Unternehmer eine Betriebsstätte im Inland, gilt er dennoch als im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn die Betriebsstätte an diesem Umsatz nicht beteiligt ist. Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 13b Abs. 7 Sätze 3 und 4 UStG).

Ansässigkeit im übrigen Gemeinschaftsgebiet bzw. Ausland

Keine Ansässigkeit bei inländischer Betriebsstätte

Für die Auslegung des Begriffs „Betriebsstätte“ sind nicht die §§ 10 ff. AO, sondern die Art. 10 f. MwStVO und die dazu ergangene Rechtsprechung heranzuziehen. „Die Räume eines die bloße postalische Erreichbarkeit gewährleistenden Büroserviceunternehmens stellen keinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dar“ (FG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 20.9.2022 - 7 V 7115/22, NWB SAAAJ-26893; Ulbrich, USt direkt digital 5/2023 S. 10).

Begriff der Betriebsstätte

Verwendet der Unternehmer überhaupt keine eigenen Mittel technischer oder sachlicher Art von einiger Beständigkeit zur Erbringung der konkreten Leistung, ist eine Beteiligung einer inländischen Betriebsstätte nicht denkbar. Eine äußerst knappe personelle und sachliche Ausstattung, die lediglich dazu dient, die eigentlichen Dienstleistungen vorzubereiten bzw. zu unterstützen, aber mit der Erbringung der eigentlichen Dienstleistung nichts zu tun haben (wie ein kleiner angemieteter Büroraum mit Büroausstattung) genügt nicht (vgl. FG Münster, Urteil v. 27.11.2018 - 15 K 1062/15 U, NWB NAAAH-06622).

S. 2474

Im Ausland gelegene Betriebsstätten von Organgesellschaften im Inland gehören – im Gegensatz zu ausländischen Betriebsstätten eines im Inland ansässigen Organträgers – nicht zum Unternehmen des Organträgers. In dem Fall ist die inländische Organgesellschaft Unternehmerin und damit insoweit selbst Steuerschuldnerin i. S. des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 UStG scheidet mangels Ansässigkeit im Ausland bzw. übrigen Gemeinschaftsgebiet aus (OFD Frankfurt a.M. v. 27.10.2021, NWB GAAAH-97487; Abschnitt 13b.11 Abs. 1 Satz 7 UStAE).

Ausländische Betriebsstätten eines inländischen Organträgers

Beispiel:

Zu dem im Inland ansässigen Organträger O gehört die Organgesellschaft D, ebenfalls im Inland, welche in Österreich die Betriebsstätte B hat. Diese erbringt im Inland steuerbare und -pflichtige sonstige Leistungen an den Unternehmer C.

Lösung: Die Steuerschuldnerschaft geht nicht nach § 13b UStG auf den Empfänger der sonstigen Leistungen über, weil sie nicht durch einen im Ausland bzw. übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer erbracht wurden. Die Steuer wird nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG von der Organgesellschaft D geschuldet.

Ist es z. B. in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht oder aufgrund der Angaben des leistenden Unternehmers zweifelhaft, ob dieser im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder im anderen Ausland ansässig ist, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer gem. § 13b Abs. 7 Satz 5 UStG nur dann nicht, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine USt 1 TS-Bescheinigung des für ihn zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein Unternehmer i. S. des § 13b Abs. 7 Satz 1 und 2 UStG ist. Hierfür hat er in geeigneter Weise darzulegen, dass er im Inland ansässig ist. Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung ist auf maximal ein Jahr beschränkt (Abschnitt 13b.11 Abs. 3 Satz 4, Abs. 4 UStAE).

Zweifel an der Ansässigkeit: § 13b Abs. 7 Satz 5 UStG

§ 13b Abs. 7 Satz 5 UStG regelt nur den Fall, dass zweifelhaft ist, ob ein (objektiv) nicht im Inland ansässiger Unternehmer im Inland ansässig ist. Steht dagegen fest, dass ein Unternehmer mit statuarischem Sitz im Ausland tatsächlich im Inland ansässig war, kommt eine Steuerschuld des Leistungsempfängers unabhängig davon, ob dieser Zweifel hinsichtlich der Ansässigkeit des Leistenden hatte oder hätte haben müssen, nicht in Betracht (BFH, Beschluss v. 9.3.2011 - XI B 47/10, NWB XAAAD-81716).

3. Rechtsfolge des § 13b UStG

Wie bereits die Überschrift der Norm klarstellt, ist, neben einem abweichenden Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer, die primäre Rechtsfolge des § 13b UStG, dass der Leistungsempfänger in den in § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Fällen gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG Schuldner der Umsatzsteuer wird, sofern er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist.

Umkehr der Steuerschuld als primäre Rechtsfolge

Neben den übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG müssen die Rechnungen die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten (§ 14a Abs. 5 Satz 1 UStG). Der Leistungsempfänger wird von der Steuerschuldnerschaft jedoch nicht entbunden, sofern ein Hinweis auf seine Steuerschuldnerschaft in der Rechnung fehlt (Abschnitt 13b.14 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStAE).

Pflichtangabe bei Rechnungserteilung

Bei der Berechnung der Steuer sind die §§ 19 und 24 UStG nicht anzuwenden (§ 13b Abs. 8 UStG). Das bedeutet, dass die Umsatzsteuerschuld auch dann auf den Leistungsempfänger übergeht, wenn dieser ein Kleinunternehmer ist (§ 19 Abs. 1 Satz 3 UStG) oder der Unternehmer die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze mit Durchschnittssätzen besteuert. Dagegen geht die Steuerschuldnerschaft nicht auf ihn über, wenn der Leistende die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nimmt (§ 13b Abs. 5 Satz 9 UStG). Das ist folgerichtig, da andernfalls die Umsätze eines Kleinunternehmers (nur deshalb) der Umsatzsteuer unterlägen, weil sie unter § 13b UStG fielen und ein Leistungsempfänger ohne Recht auf Vorsteuerabzug andernfalls einen Nachteil hätte.

Anwendung bei Kleinunternehmern

Die Kleinunternehmerregelung kann derzeit bei ausländischen Unternehmern nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG allerdings nicht in Betracht kommen, da sie nur von solchen Unternehmern angewendet werden darf, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig sind (FG München, Urteil v. 5.6.2014 - 2 K 1726/13, NWB CAAAE-70532, Rz. 17; EuGH-Urteil v. 26.10.2010 - C-97/09 „Schmelz“, NWB NAAAD-55578, zur unionsrechtlichen Zulässigkeit der Beschränkung). Ob der leistende Unternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat eine vergleichbare Regelung anwendet, ist ohne Bedeutung, da nur auf § 19 UStG (des nationalen Umsatzsteuerrechts)

Kleinunternehmer im Ausland

S. 2475

Bezug genommen wird. – Dies soll mit dem JStG 2024 nun angepasst werden (s. Hörster, NWB 29/2024 S. 1975, 1991).

Ohne Bedeutung für den Übergang der Steuerschuld ist auch, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Maßgeblich sind nach dem Wortlaut der Vorschrift lediglich der Sitz des Leistenden und der Ort der Leistung. D. h., dass auch ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer die Umsatzsteuer für eine im Inland erbrachte sonstige Leistung i. S. des § 13b UStG eines anderen ebenfalls im Ausland ansässigen Unternehmers schuldet (s. BFH-Beschluss v. 6.4.2010 - XI B 1/09, NWB BAAAD-51311). Welches Finanzamt in diesem Fall für den Leistungsempfänger örtlich zuständig ist, regelt § 1 USt-ZustV.

Ansässigkeit des Leistungsempfängers irrelevant

a) Ausweitung auch auf den Privatbereich

Der Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG auch dann, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. „Ausgeschlossen von der Steuerschuldnerschaft sind [...] nur Privatpersonen.“ (vgl. BT-Drucks. 14/6877 S. 36 zu § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG a. F., nunmehr sinngemäß § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG).

Erweiterung des Anwendungsbereichs durch § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG

Ein Leistungsbezug für den nichtunternehmerischen Bereich ist grundsätzlich nicht in den Fällen des § 13b Abs. 1 UStG möglich, da § 3a Abs. 2 UStG, auf den verwiesen wird, nur sonstige Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erfasst (ausgenommen Leistungen an [auch] nichtunternehmerisch tätige juristische Personen, § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Eine Ausnahme dürfte vorliegen, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, aber gegenüber dem Ausführenden eine gültige USt-IdNr. eines Unternehmers verwendet (Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 210. Lfg., 6/2024, I. Überblick, Allgemeines, Rz. 542) oder als Unternehmer gegenüber dem Ausführenden unzutreffend erklärt, dass die sonstige Leistung für das Unternehmen bestimmt sei (vgl. unten II, 2, b) und damit jeweils bewirkt, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Leistungserbringer vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 UStG ausgeht. Im Bereich der besprochenen Regelungen des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG sind Fälle, in denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auch schuldet, wenn er die Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich bezieht, daher grundsätzlich nur bei Umsätzen i. S. des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG denkbar.

Leistungsbezug für den nichtunternehmerischen Bereich bei § 13b UStG grds. nicht möglich

b) Gesetzeszweck

§ 13b UStG wurde durch das Steueränderungsgesetz 2001 (BGBl 2001 I S. 3794) mit Wirkung zum 1.1.2002 im UStG eingeführt. Dadurch „sollen Umsatzsteuerausfälle verhindert werden, die dadurch eintreten können, dass bestimmte Leistungen von Unternehmern nicht oder nicht vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden nicht realisieren kann“ (BT-Drucks. 14/6877 S. 35 f.). Dass die Regelung nicht vollständig vor Steuerausfällen schützt, zeigt dieser Beitrag. Denn nicht selten wird der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nicht erkannt. Hinzu kommt, dass von im Ausland ansässigen Unternehmern im Inland erbrachte Werklieferungen und sonstigen Leistungen i. S. des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG kaum überwacht werden, da diese Umsätze in der Zusammenfassenden Meldung nicht – auch nicht von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern – zu erklären sind (Art. 262 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL). Nach deutschem Umsatzsteuerrecht sind nur im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen i. S. des § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, anzugeben (§ 18a Abs. 1 Satz 1, Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 UStG).

Vermeidung von Steuerausfällen

Weiterer Vorteil der Verlagerung auf den im Inland ansässigen Unternehmer ist, dass „sich im Ausland ansässige Unternehmer in den genannten Fällen nicht im Inland für Umsatzsteuerzwecke er-

Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens

S. 2476

fassen lassen müssen und gleichzeitig das Umsatzsteueraufkommen gesichert bleibt. Darüber hinaus ist eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers weniger verwaltungsaufwendig, weil die Verwaltung nur noch einen Steuerschuldner in Anspruch nimmt“ (BR-Drucks. 399/01 S. 63; BT-Drucks. 14/6877 S. 65).

Die Regelung ist seit jeher „beschränkt auf Leistungsempfänger, die für Umsatzsteuerzwecke bereits erfasst sind bzw. denen eine solche Erfassung zur Sicherstellung des Umsatzsteueraufkommens zugemutet werden kann“ (BT-Drucks. 14/6877 S. 36). Vergleichbare Regelungen waren vor Einführung des § 13b UStG durch die „Besteuerung im Abzugsverfahren“ in § 18 Abs. 8 UStG a. F. i. V. mit §§ 51 bis 58 UStDV enthalten und damit weggefallen (BGBl 2001 I S. 3794).

II. Praxisprobleme des § 13b UStG

1. Personengruppen, die oftmals den Übergang der Steuerschuldnerschaft verkennen

In der Praxis besteht oftmals das Problem, dass sich die sog. Exoten häufig nicht als umsatzsteuerrechtliche Unternehmer und somit als Steuerschuldner i. S. des § 13b UStG betrachten, da sie im Übrigen grundsätzlich keine Umsatzsteuer schulden oder die geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben wird. In der Literatur wird daher gelegentlich auch der Begriff des „Halbunternehmers“ verwendet. Zu diesem Personenkreis zählen

Steuerfalle: Exoten bzw. Halbunternehmer

- ▶ Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG,
- ▶ Land- und Forstwirte, welche die Besteuerung nach Durchschnittssätzen i. S. des § 24 UStG in Anspruch nehmen und
- ▶ Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze erbringen.

Zu der letztgenannten Gruppe gehören neben z. B. Ärzten, die Heilbehandlungen i. S. des § 4 Nr. 14 UStG erbringen, Versicherungsmaklern und -vertretern sowie Bausparkassenvertretern i. S. des § 4 Nr. 11 UStG vor allem Vermieter von Grundstücken, die keine steuerpflichtigen Leistungen i. S. des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG erbringen und nicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG verzichten. Diese Personen sind unstreitig Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG, da sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben (FG Düsseldorf, Urteil v. 22.9.2023 - 5 K 2141/20 U, NWB AAAAJ-59069, zu den Umsatzsteuerpflichten für Vermieter; s. dazu ausführlich Ulbrich, UR 2023 S. 137), womit sie die Voraussetzung für die Umkehr der Steuerschuld nach § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG erfüllen. Dies ist in der Praxis aber regelmäßig gerade nicht bekannt.

Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze erbringen

S. 2477

Das gilt freilich ebenso, wenn die Vermietung durch eine (z. B. aus Eheleuten bestehenden) Bruchteilsgemeinschaft erfolgt und diese Leistungen i. S. des § 13b UStG bezieht (z. B. auch für eine weitere selbst bewohnte Immobilie). In dem Fall dürfte es für die Anwendung des § 13b UStG auf die Leistungen im privaten Bereich darauf ankommen, ob in beiden Fällen die Beteiligungsverhältnisse identisch sind (vgl. Abschnitt 2.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE m.w.N.).

Bruchteilsgemeinschaften

Wird das Eigentum eines Ehegatten an einem vermieteten Grundstück zur Hälfte auf den anderen Ehegatten übertragen, ist fortan allein die neu entstandene Bruchteilsgemeinschaft Unternehmerin (Abschnitt 2.1 Abs. 2 Satz 6 UStAE m.w.N.). Erschöpfte sich die unternehmerische Tätigkeit des bisherigen Alleineigentümers in der Vermietung, endet damit grundsätzlich seine Unternehmereigenschaft (hierzu: Abschnitt 2.6 Abs. 6 UStAE m.w.N.) mit der Folge, dass die Steuerschuld für Umsätze, die ihrer Art nach unter § 13b UStG fallen, nach der Übertragung nicht mehr auf ihn übergeht.

Die bloße Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft begründet im Regelfall indes noch keine Unternehmereigenschaft. Zwar handelt es sich um eine Tätigkeit zur Erzielung von Ein-

Bloße Beteiligung begründet noch keine Unternehmereigenschaft

nahmen i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG, allerdings sind Dividenden und andere Gewinnbeteiligungen aus Gesellschaftsverhältnissen kein umsatzsteuerrechtliches Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs (Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1 bis 3 UStAE m.w.N.). Etwas anderes gilt dagegen selbstverständlich, wenn der Beteiligte noch eine weitere Tätigkeit ausübt, die für sich genommen die Unternehmereigenschaft begründet (Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 4 UStAE). Dies kann z. B. auch lediglich die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft sein. Erfolgt die Nutzungsüberlassung jedoch unentgeltlich, wird dadurch keine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit begründet (BFH, Urteil v. 3.12.2015 - V R 36/13, BStBl 2017 II S. 563, Gründe II.3.a)).

Nichtselbständig und daher als solches keine Unternehmereigenschaft begründend ist dagegen die vergütete Tätigkeit eines Gesellschafters im Dienst der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist (z. B. für die Geschäftsführung), zumindest dann, wenn zwischen den Parteien ein Arbeitsvertrag geschlossen ist, welcher u. a. Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt. Auch wenn der Gesellschafter ertragsteuerrechtlich Einkünfte i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt und „Mitunternehmer“ ist, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich vorliegend mangels Selbständigkeit nicht um einen Unternehmer (Abschnitt 2.2 Abs. 2 Beispiel 2 UStAE). Gleichwohl kann ein geschäftsführender Komplementär einer KG umsatzsteuerrechtlich ebenso selbständig sein. Auch die Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbständig i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen sein (Abschnitt 2.2 Abs. 2 Satz 4 UStAE; BFH, Urteil v. 10.3.2005 - V R 29/03, BStBl 2005 II S. 730). In beiden Fällen sind für eine Beurteilung die einzelnen Merkmale für und gegen die Selbständigkeit i. S. von § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen (BFH, Urteil v. 14.4.2010 - XI R 14/09, BStBl 2011 II S. 433, Rz. 20 m.w.N.; v. 10.3.2005 - V R 29/03, BStBl 2005 II S. 730, Rz. 10 m.w.N.).

(K)ein Unternehmer bei Tätigkeit eines Gesellschafters im Dienst der Gesellschaft

Auch Organträger laufen Gefahr, ihre Unternehmereigenschaft und somit die Anwendung des § 13b UStG zu verkennen, z. B. wenn die Organschaft nur auf einer ertragsteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung basiert und die einzige unternehmerische Tätigkeit des Organträgers die entgeltliche Überlassung der bzw. einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Organ ist. Bei unentgeltlicher Überlassung kann eine Organschaft jedenfalls nicht aufgrund einer Betriebsaufspaltung vorliegen (BFH, Urteil v. 3.12.2015 - V R 36/13, BStBl 2017 II S. 563, Gründe II.3.a)).

Organschaften

Wer Leistungsempfänger ist, ergibt sich nach ständiger BFH-Rechtsprechung aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, somit ist es regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung (Abschnitt 15.2b Abs. 1 Satz 1 und 2 UStAE m.w.N.). Dies gilt auch bei der Anwendung von § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG (BFH, Urteil v. 10.12.2020 - V R 7/20, BStBl 2022 II S. 528, Rz. 28 m.w.N.). Maßgeblich sind grundsätzlich die Vertragsverhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsausführung (FG München, Urteil v. 29.1.2020 - 3 K 1818/18, NWB IAAAH-45061, Rz. 36 m.w.N.).

Bestimmung des Leistungsempfängers

S. 2478

2. Sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers, die nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtig sind (§ 13b Abs. 1 UStG)

a) Anwendungsbereich

Bei den nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtigen sonstigen Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers – die in der Praxis regelmäßig von den „Exoten“ übersehen werden – handelt es sich häufig um Leistungen von Internetplattformen.

§ 13b Abs. 1 UStG: sonstige Leistungen
§ 3a Abs. 2 UStG

Beispiel 1:

Student A aus Hamburg kauft CD-Sammlungen, um die einzelnen Tonträger anschließend online über den Amazon-Marketplace zu veräußern. Seine Umsätze liegen bei ca. 20.000 € im Jahr. Er nimmt die Kleinunternehmerregelung in Anspruch.

Nutzung Amazon-Marketplace durch Kleinunternehmer

Lösung: Die Nutzung der Verkaufsplattform wird gem. § 3a Abs. 2 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt, mithin in Hamburg. Die Amazon EU S.a.r.l. hat ihren Sitz in Luxemburg und ist damit ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG). Folglich schuldet der Leistungsempfänger A die (deutsche) Umsatzsteuer auf die Verkaufsprovision gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 UStG. Ein Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG besteht aufgrund des § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht.

Beispiel 2: Student B aus München stellt sein WG-Zimmer alljährlich von Mitte September bis Anfang Oktober Fremden entgeltlich zur Verfügung. Zu diesem Zweck bietet er es auf Booking.com und bei Airbnb an, die bei erfolgreicher Vermittlung eine Gebühr hierfür erheben. B nutzt die Kleinunternehmerregelung, da seine Umsätze aus der nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht steuerfreien kurzfristigen Beherbergung lediglich 6.000 € betragen.

Nutzung Booking.com/Airbnb

Lösung: Eine Vermittlungsleistung wird abweichend von § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt, wenn sie an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, somit in München (§ 3a Abs. 2 UStG). Bei der Booking.com B.V. handelt es sich um einen in den Niederlanden und bei der Airbnb Ireland UC bzw. Airbnb Payments Luxembourg S.A. um einen in Irland bzw. Luxemburg – also jeweils im übrigen Gemeinschaftsgebiet – ansässigen Unternehmer (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG). Daher schuldet B gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 UStG als Leistungsempfänger die (deutsche) Umsatzsteuer auf die Gebühren.

Zum Vorsteuerabzug s. Beispiel 1.

Beispiel 3: Der Angestellte C aus Berlin vermietet langfristig ein Zimmer in seiner Wohnung an einen Studenten aus den Niederlanden. Da dieser über Nacht in seine Heimat verschwand, ohne zuvor die offenen Mietrückstände von 1.200 € zu begleichen, beauftragte C den selbständigen Rechtsanwalt D aus Enschede (NL) zur Geltendmachung seiner Ansprüche.

Steuerfreie Vermietungstätigkeiten

Lösung: Der Ort der anwaltlichen Vertretung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 UStG, weil die sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Da der Rechtsanwalt D im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig ist (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG), schuldet C als Leistungsempfänger die (deutsche) Umsatzsteuer auf das Honorar gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 UStG. Der Vorsteuerabzug scheidet nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG aus, weil C die Leistung zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

S. 2479

b) Nachweis der Unternehmereigenschaft i. S. des § 3a Abs. 2 UStG und § 13b Abs. 5 UStG

§ 3a Abs. 2 UStG enthält keine Regelung, wie der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass sein Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht.

Bei sonstigen Leistungen i. S. des § 3a Abs. 2 UStG, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch einschließlich des Gebrauchs durch das Personal des Unternehmers bestimmt sind, muss der leistende Unternehmer nach Auf-

§ 3a Abs. 2 UStG: Verwendung der sonstigen Leistung für unternehmerische Zwecke

fassung der Finanzverwaltung über ausreichende Informationen verfügen, die eine Verwendung der sonstigen Leistung für die unternehmerischen Zwecke dieses Leistungsempfängers bestätigen, z. B. eine Erklärung des Leistungsempfängers (Abschnitt 3a.2 Abs. 11a UStAE).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss der Leistungsempfänger hierfür die ihm von dem EU-Mitgliedstaat, von dem aus er sein Unternehmen betreibt, erteilte USt-IdNr. für diesen Umsatz gegenüber dem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Auftragnehmer verwenden. Bei Bezug der Leistung durch eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers sei die der Betriebsstätte erteilte USt-IdNr. zu verwenden (Abschnitt 3a.2 Abs. 9 Satz 2 UStAE).

Finanzamt verlangt USt-IdNr. des Leistungsempfängers ...

Wird die USt-IdNr. nicht gegenüber dem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen leistenden Unternehmer verwendet, könne dieser grundsätzlich davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist oder ein Unternehmer, der die Leistung für den nicht unternehmerischen Bereich bezieht, sofern ihm keine anderen Informationen vorliegen (Abschnitt 3a.2 Abs. 9 Satz 9 UStAE). In dem Fall bestimmt sich der Ort nach § 3a Abs. 1 UStG, somit an dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

... andernfalls ist nicht-unternehmerischer Bereich anzunehmen

Das Erfordernis der Verwendung der USt-IdNr. gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung auch für die sog. Exoten (Abschnitt 3a.2 Abs. 9 Satz 3 UStAE). Diese Unternehmer beantragen jedoch regelmäßig nicht die Erteilung einer USt-IdNr., sofern sie diese nicht für innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen, etwa weil sie die Erwerbsschwelle überschreiten oder zur Erwerbsbesteuerung optieren (§ 1a Abs. 3 Nr. 2, Abs. 4 UStG).

Erfordernis der Verwendung gilt auch für Exoten

Dagegen sei der Leistungsort i. S. des § 3a Abs. 2 UStG nach Ansicht des FG des Saarlandes unabhängig davon zu bestimmen, ob der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine USt-IdNr. genannt hat. Durch die Nichtvorlage einer USt-IdNr. wird der Ort der Leistung nicht ins Inland verlagert (FG Saarland, Gerichtsbescheid v. 7.11.2013 - 1 K 1307/11, NWB UAAAE-54219; Zweifel auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 12.7.2017 - 7 K 7094/16, NWB PAAAG-57197, und Beschluss v. 28.12.2018 - 7 V 7195/18, NWB JAAAH-07711). Zudem weist der BFH zu Recht darauf hin, dass § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG für nicht unternehmerisch tätige juristische Personen ausdrücklich vorsieht, dass diesen eine USt-IdNr. erteilt worden sein muss, woraus im Umkehrschluss folgt, dass dies für Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG gerade nicht erforderlich ist (BFH, Urteil vom 31.1.2024 - V R 20/21, NWB OAAAJ-64153, Rz. 26).

Rechtsprechung widerspricht Verwaltungsauffassung

Es genüge nach dem FG des Saarlandes, wenn dem Leistungserbringer keine „gegenteiligen Informationen“ vorlägen, dass der Empfänger den Status eines Nichtunternehmers hat, was anzunehmen sein dürfte, wenn er vertiefte Einblicke in die Tätigkeit und den Hintergrund des Leistungsempfängers, eventuell auch schon längere Geschäftsbeziehungen zu ihm, hatte (Gerichtsbescheid v. 7.11.2013 - 1 K 1307/11, NWB UAAAE-54219, unter 2.b; Art. 18 Abs. 2 MwStVO).

S. 2480

In § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG fehlt ebenfalls eine Regelung, wie der Nachweis der Unternehmereigenschaft zu führen ist. Voraussetzung sei nach dem EuGH jedoch nicht die Erteilung oder ein Tätigwerden unter einer gültigen USt-IdNr. (BFH, Urteil v. 31.1.2024 - V R 20/21, NWB OAAAJ-64153, Rz. 26 m. w. N.; s. dazu auch Brill, NWB 16/2024 S. 1066, NWB ZAAAJ-65195). Deren Verwendung ist weder nach dem Wortlaut des § 13b UStG, noch nach dem Unionsrecht eine tatbestandliche Voraussetzung, auch wenn es sachdienlich sei, ein solches Nachweiserfordernis zumindest für grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen zu etablieren (FG Saarland v. 12.5.2021 - 1 K 1144/18).

Anforderungen nach § 13b Abs. 5 UStG

Zwar existiert keine Vorschrift, die dem leistenden Unternehmer einen bestimmten (buch- und belegmäßigen) Nachweis hinsichtlich der Person des Leistungsempfängers auferlegt; § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 1 UStG geben nicht vor, welche Angaben und/oder Unterlagen der leistende Unternehmer den Finanzbehörden hinsichtlich der Person des Leistungsempfängers vorlegen muss, damit die Voraussetzungen für eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft als erfüllt angesehen werden. Gleichwohl trifft den leistenden Unternehmer hinsichtlich der Voraussetzun-

BFH: Verwendung USt-IdNr. nicht zwingend

gen des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 1 UStG die Feststellungslast, da die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger zugunsten des leistenden Unternehmers wirkt (BFH, Urteil vom 31.1.2024 - V R 20/21, NWB OAAAJ-64153, Rz. 29, 30; Wäger in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 102. Erg.-Lfg., 10/2023, 2. Steuerschuld des Leistungsempfängers Rz. 86 f.).

Zutreffend merkt Janzen an, dass der Leistungsempfänger ansonsten den Leistungsort „steuern“ könnte, indem er seine USt-IdNr. verwendet oder eben nicht verwendet (Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 142. Erg.-Lfg., 2/2024, § 3a UStG Rz. 21). Bezieht ein „Exot“ (vgl. II, 1) ohne Vorsteuerabzugsrecht eine Dienstleistung, die ihrer Art nach unter § 3a Abs. 2 UStG fällt, von einem Unternehmer, der in einem Staat mit höherem Umsatzsteuersatz als hierzulande (z. B. Dänemark mit 25 %) ansässig ist, und verwendet er seine USt-IdNr., dann schuldet er gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 UStG die (geringere) deutsche Umsatzsteuer, mit der er mangels Vorsteuerabzugs endgültig wirtschaftlich belastet wäre. Demgegenüber könnte er andernfalls bei einem Leistungsbezug aus einem Staat mit geringerem Umsatzsteuersatz (von denen es in Bezug auf den Regelsteuersatz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets nur zwei gibt, z. B. Luxemburg mit 17 %) seine USt-IdNr. bzw. Unternehmereigenschaft verschweigen und würde dadurch zwei Prozentpunkte Umsatzsteuer sparen. Eine Option wie bei der Erwerbsbesteuerung i. S. des § 1a Abs. 4 UStG ist nicht vorgesehen. Nach den finanzgerichtlichen Entscheidungen genügen Kenntnisse des Leistenden von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers (wie in Beispiel 3), damit die Steuerschuld auf diesen übergeht. Die Verlagerung der Steuerschuld setzt danach lediglich voraus, dass die Person des Leistungsempfängers hinreichend bekannt, d. h. identifizierbar ist.

Kein Wahlrecht für Empfängerortprinzip

Um auch als Leistungserbringer nicht in eine § 13b UStG-Falle zu tappen, kann sich der Leistende vom Empfänger bestätigen lassen, dass dieser ein Unternehmer i. S. des § 2 UStG ist, um nicht mit dem Leistungsempfänger als Steuerschuldner abzurechnen und später selbst als Steuerschuldner i. S. des § 13a UStG in Anspruch genommen zu werden. Eine „Bescheinigung über die Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)“ (USt 1 TN) erteilt die Finanzbehörde auf Antrag aber nur Unternehmern, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, mithin gerade nicht den „Exoten“ (Abschnitt 18.16 UStAE).

Ggf. Anforderung einer Unternehmerbescheinigung ratsam

S. 2481

3. Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 1 UStG)

Auch bei denen von § 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 1 UStG erfassten Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers i. S. von § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG werden die „Exoten-Fälle“ häufig übersehen.

Beispiel 4:

Die selbständige Allgemeinmedizinerin E aus Aachen vermietet langfristig ein Einfamilienhaus, das ebenfalls in Aachen liegt, an eine Familie. Sie beauftragt den belgischen Bauunternehmer F, das Gebäude zu verklindern. Die hierfür erforderlichen Steine beschafft F.

Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze erbringt

Lösung: Da F als leistender Unternehmer die Klinkersteine (Hauptstoff) beschafft, liegt eine Werklieferung i. S. des § 3 Abs. 4 UStG vor, deren Ort gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG in Aachen liegt. E schuldet die Umsatzsteuer zwar nicht für eine Bauleistung i. S. des § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Nr. 4 UStG, da sie selbst keine Bauleistende ist. Gleichwohl geht die Steuerschuld aber nach § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 UStG auf sie über, da eine Werkliefe-

zung durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer i. S. von § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG an sie als Unternehmerin erbracht wurde. Daran würde sich nichts ändern, wenn F die Leistung mit (deutscher) Umsatzsteuer gegenüber E abgerechnet und E diese auch an F bezahlt hätte. Die Billigkeitsregelung i. S. des § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG gilt nicht (analog) (vgl. unten III, 2, b).

Zum Vorsteuerabzug s. Beispiel 3.

Hinweis:

Wäre E ebenfalls Bauleistende, bliebe es trotzdem beim Übergang der Steuerschuld nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 UStG, da die Vorschrift im Fall eines ausländischen Bauunternehmers vorrangig ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 3 UStG; FG München, Urteil v. 5.6.2014 - 2 K 1726/13, NWB CAAAE-70532).

Abwandlung zu Beispiel 4: Da der belgische Bauunternehmer der E ein unschlagbar günstiges Angebot unterbreitete, ließ sie auch ihr eigenes Einfamilienhaus von ihm verklinkern.

Nichtunternehmerischer Bereich

Lösung: In Bezug auf die Steuerschuldnerschaft der E gilt auch insoweit die vorherige Lösung, da es gem. § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG auch dann zu einer Umkehr kommt, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. Der Vorsteuerabzug ist nun allerdings bereits nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG ausgeschlossen, weil die Werklieferung nicht für das Unternehmen der E bezogen wurde.

Beispiel 5: Die Angestellte G aus Regensburg veräußert nebenberuflich selbständig im Direktvertrieb hochpreisige Küchenmaschinen. Aufgrund der Höhe der Provisionen, die sich bei ihr jährlich im vierstelligen Bereich bewegen, entscheidet sie sich für die Kleinunternehmerregelung. Von einem Erbe erfüllte sie sich den lang ersehnten Traum eines Einfamilienhauses nach ihren Wünschen. Mit dem Bau beauftragte sie den tschechischen Bauunternehmer H, der auch das Material beschafft.

Kleinunternehmer

Lösung: Es handelt sich um eine Werklieferung, deren Ort in Regensburg ist. G schuldet hierfür die (deutsche) Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 UStG (vgl. Beispiel 4).

Zum Vorsteuerabzug s. Abwandlung zu Beispiel 4.

Abwandlung zu Beispiel 5: G beantragt zusammen mit ihrem Ehemann die Baugenehmigung und sie schließen gemeinsam als Bauherren mit dem tschechischen Bauunternehmer H als Auftragnehmer den Bauvertrag.

Weitere Person Leistungsempfänger neben dem (Klein-)Unternehmer

Lösung: Auch in diesem Fall schuldet G die Umsatzsteuer und zwar für die gesamte Werklieferung, denn der BFH hat entschieden, dass der Anwendung von § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG nicht entgegensteht, dass neben dem Unternehmer eine weitere Person, die nicht zum Kreis der in § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG genannten Steuerschuldner gehört, Empfänger der Leistung ist, wenn der Unternehmer Schuldner des vollen Entgeltbetrags ist (vgl. BFH, Urteil v. 10.12.2020 - V R 7/20, BStBl 2022 II S. 528; Brill, NWB 21/2021 S. 1506, NWB XAAAH-79657; a. A. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 207. Erg.-Lfg. 1/2024, 3. Mehrere Personen Rz. 602). Das Urteil dürfte auf die anderen Fälle des § 13b Abs. 2 UStG (z. B. Bauleistungen) parallel anwendbar sein (fraglich nach Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 142. Erg.-Lfg. 2/2024, § 13b UStG Rz. 150).

S. 2482

4. Sonstige Leistung eines im Drittland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 2 UStG)

Zu den nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallenden sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers zählen auch solche sonstigen Leistungen, deren Ort sich zwar nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, die aber dennoch nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallen, weil der Leistende im Ausland ansässig ist, jedoch nicht im Gemeinschaftsgebiet.

Leistender Unternehmer ist im Drittland ansässig

Abwandlung zu Beispiel 3:

Wie Beispiel 3 mit dem Unterschied, dass Mieter und Rechtsanwalt in der Schweiz ansässig sind, bei identischer Lösung.

5. Sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers, deren Ort sich nicht nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 2 UStG)

Diese Fallgruppe dürfte in der Praxis nicht selten vorkommen, da sie die übrigen sonstigen Leistungen betrifft, die ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Inland erbringt und bei denen der Leistungsort sich nach den übrigen Vorschriften der § 3a Abs. 3 bis 8 und § 3b UStG richtet. Fälle des § 3e UStG sind indessen ausdrücklich von der Umkehr der Steuerschuld ausgeschlossen (§ 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG).

Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 3 bis 8 und § 3b UStG

Beispiel 6:

Der Rentner I hatte sich für seine Altersvorsorge eine Wohnung in Frankfurt/Oder gekauft, die er auf Dauer vermietet. Nach jahrelanger Nutzung war es erforderlich, die Wände neu zu streichen bzw. zu tapezieren. Hierfür beauftragte er das polnische Malerunternehmen J.

§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG und Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze erbringt

Lösung: Es liegt eine sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers vor. Der Ort bestimmt sich nicht nach § 3a Abs. 2 UStG, da § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG als spezielle Vorschrift greift. I schuldet als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 UStG, da er als Vermieter ein Unternehmer i. S. des UStG ist (vgl. II, 1).

Zum Vorsteuerabzug s. Beispiel 3.

Abwandlung zu Beispiel 6: I lässt auch die Räume seiner privaten Wohnung streichen.

Lösung: S. Abwandlung zu Beispiel 4.

Beispiel 7: Auf dem Dach seines Einfamilienhauses betreibt K seit 2022 eine vollständig dem Unternehmen zugeordnete Photovoltaikanlage. Eine Entnahme der Anlage war nicht möglich, da zukünftig voraussichtlich weniger als 10 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden (vgl. BMF-Schreiben v. 27.2.2023, BStBl 2023 I S. 351, Rz. 5). Aufgrund der positiven Erfahrungen seines Freundes I mit den Malern aus Polen, beschließt auch der Angestellte K, den neuen Teppichboden in seinem Einfamilienhaus in Bremen von einem polnischen Handwerksbetrieb verlegen zu lassen. Der polnische Unternehmer L erledigte

§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG und nichtunternehmerischer Bereich

die Arbeit und stellte dem K eine Rechnung aus, in der keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Auf der Rechnung stehen eine deutsche und eine polnische Adresse und eine deutsche USt-IdNr.

Lösung: K würde als Unternehmer die Umsatzsteuer schulden, wenn L ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist. Ist es zweifelhaft, ob der leistende Unternehmer im Ausland ansässig ist, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer gem. § 13b Abs. 7 Satz 5 UStG nur dann nicht, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine USt 1 TS-Bescheinigung nachweist, dass er kein Unternehmer i. S. des § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG ist (Abschnitt 13b.11 Abs. 3 UStAE; vgl. I, 2). Durch die Angabe sowohl einer Anschrift in Polen als auch einer in Deutschland hätten Zweifel an der Ansässigkeit aufkommen müssen. Die Verwendung von Rechnungen mit Angabe einer deutschen USt-IdNr. führt nicht zu einer umsatzsteuerlich anzuerkennenden Betriebsstätte bzw. Niederlassung (FG Münster, Urteil v. 27.11.2018 - 15 K 1062/15 U, NWB NAAAH-06622, Entscheidungsgründe I.2.b.dd).

Zweifel an der Ansässigkeit

Beispiel 8: Der Alleinunterhalter O aus Gronau (Westfalen) engagiert anlässlich seines 60. Geburtstags den Sänger P aus dem benachbarten Enschede (NL) für die Feier an seinem Wohnort.

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG und nichtunternehmerischer Bereich

Lösung: Künstlerische (und unterhaltende) Leistungen an einen Empfänger, der kein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, werden nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG dort ausgeführt, wo sie tatsächlich erbracht werden, somit in Gronau. Es handelt sich daher um eine sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 7 Satz 1 UStG), für die O als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 UStG schuldet, unabhängig davon, ob er die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nimmt (§ 19 Abs. 1 Satz 3 UStG) oder nicht und unabhängig davon, dass die Leistung unstrittig für den privaten Bereich bezogen wurde (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG).

Beispiel 9: Der Wohnungsvermieter Q aus Lörrach lässt sein Klavier von dem Unternehmer R aus Basel (Schweiz) stimmen.

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG

Lösung: Die Arbeiten an einem beweglichen körperlichen Gegenstand für einen Unternehmer, für dessen nichtunternehmerischen Bereich die Leistung ausgeführt wird, werden dort ausgeführt, wo sie tatsächlich erbracht werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG). Für die Leistung schuldet Q die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Beispiel 10: Der die Besteuerung nach Durchschnittssätzen i. S. des § 24 UStG in Anspruch nehmende Landwirt S aus Berchtesgaden lässt seinen Traktor vom österreichischen Landmaschinenmechaniker T in dessen Werkstatt in Salzburg reparieren.

Abgrenzung zu § 3a Abs. 2 UStG

Lösung: § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG ist in diesem Fall nicht einschlägig, da die sonstige Leistung an S als Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt worden ist. Der Ort bestimmt sich deshalb – unabhängig davon, ob die Arbeiten in Berchtesgaden oder Salzburg durchgeführt werden – nach § 3a Abs. 2 UStG und befindet sich somit dort, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat, mithin in Berchtesgaden. S schuldet die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 Satz 1, Abs. 1 i. V. mit Abs. 7 Satz 2 UStG. Auch wenn S aufgrund § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG keinen Vorsteuerabzug hat, ergibt sich insofern für ihn ein Vorteil, als dass er nur 19 % statt der in Österreich geltenden 20 % Umsatzsteuer zahlen müsste.

Beispiel 11: Wohnungsvermieter U aus Offenburg hat im Internet günstig eine gebrauchte Fertig-Doppelgarage in Straßburg (Frankreich) ersteigert, die er an seiner vermieteten Immobilie aufstellen lassen möchte. Für den Transport beauftragt er die Spedition V.

Lösung: Da der Transport als sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wurde, richtet sich ihr Ort nach § 3a Abs. 2 UStG (d. h. Offenburg). U schuldet

die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 Satz 1, Abs. 1 i. V. mit Abs. 7 Satz 2 UStG. Wären die Garagen dagegen für das von U selbstbewohnte Objekt und damit für den nichtunternehmerischen Bereich, läge eine innergemeinschaftliche Beförderung i. S. des § 3b Abs. 3 UStG vor, die dort ausgeführt würde, wo sie beginnt, also in Frankreich. In dem Fall wäre § 13b UStG nicht einschlägig.

Abgrenzung zu § 3b Abs. 3 UStG

6. Sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers, die nicht unter § 13b UStG fallen

Einige Leistungen werden von der Umkehr der Steuerschuld ausgenommen, sei es als ausdrücklicher Ausnahmetatbestand in § 13b Abs. 6 UStG oder auch durch Anweisung der Finanzverwaltung.

Ausnahmen von § 13b UStG (insb. § 13b Abs. 6 UStG)

Beispiel 12:

Die luxemburgische Immobilienverwaltungsgesellschaft W vermietet dem Unternehmer X in einem Stuttgarter Einkaufszentrum steuerpflichtig ein Ladenlokal.

Steuerpflichtige Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstücks

Lösung: Hierbei handelt es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht um eine sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers; W ist – aufgrund der steuerpflichtigen Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstücks – insoweit als im Inland ansässig zu behandeln und hat diese Umsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären (Abschnitt 13b.11 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UStAE; offengelassen vom BFH, Urteil v. 16.3.2023 - V R 17/21, NWB DAAAJ-41552). Daher geht die Steuerschuld nicht auf X über.

Beispiel 13: Unternehmer Z aus Hamburg muss nach New York reisen. Hierfür nutzt er eine amerikanische Fluggesellschaft.

Grenzüberschreitende Personenbeförderung

Lösung: Die grenzüberschreitende Personenbeförderung im Luftverkehr ist gem. § 13b Abs. 6 Nr. 3 UStG ausdrücklich vom Reverse-Charge-Verfahren ausgeschlossen. Dies gilt unabhängig davon, ob Z die Beförderung für sein Unternehmen oder für den privaten Bereich nutzt.

III. Konsequenzen einer unbeachteten Umkehr der Steuerschuld

1. Steuerausweis des leistenden Unternehmers in einer Rechnung über einen § 13b UStG-Umsatz

a) Rechnungserteilung

Hat der leistende Unternehmer im Inland weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung bzw. eine Betriebsstätte, von der aus der Umsatz ausgeführt wird oder die an der Erbringung dieses Umsatzes beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, gelten für die Erteilung einer Rechnung durch ihn für einen Umsatz i. S. des § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG die Vorschriften „seines“ Mitgliedstaats (§ 14 Abs. 7 Satz 1 und 2 UStG). Die Regelung des § 14a Abs. 5 Satz 1 UStG, nach der der Unternehmer zur Ausstellung einer Rechnung mit der

Rechnungserteilung nach nationalem oder europäischem Recht

Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet ist, findet insoweit daher
S. 2485 grundsätzlich keine Anwendung.

Dagegen ist die Angabe vorzunehmen, wenn der Leistungsempfänger über eine sonstige Leistung i. S. des § 13b Abs. 1 UStG, für die er nach § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG die Umsatzsteuer schuldet, durch Gutschrift i. S. des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG abrechnet.

Abrechnung durch
Gutschrift

b) Unrichtiger Steuerausweis

Weist der (im Ausland ansässige) leistende Unternehmer in seiner Rechnung über eine Leistung i. S. des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG, für die die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergeht, die Umsatzsteuer gesondert aus, weil er z. B. keine Kenntnis von dessen Unternehmereigenschaft hatte, handelt es sich um einen unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG, für den der leistende Unternehmer gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG die Umsatzsteuer schuldet (Abschnitt 14c.1 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UStAE), und zwar unabhängig davon, dass aufgrund § 13b UStG tatsächlich der Leistungsempfänger der Steuerschuldner ist. Die unzutreffend ausgewiesene Umsatzsteuer wird nach § 14c UStG geschuldet, auch wenn sie mit der vom Leistungsempfänger nach § 13b UStG geschuldeten Steuer „materiell identisch“ ist (BFH, Beschluss v. 31.5.2017 - V B 5/17, NWB RAAAG-51392).

Unrichtiger Steuerausweis durch leistenden Unternehmer

Eine etwaige Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG hat keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung (BFH, Urteil v. 12.10.2016 - XI R 43/14, BStBl 2022 II S. 566; zum Vorsteuerabzug s. II, 2, b).

Rechnungsberichtigung nach § 14c UStG

In diesem Fall hat der im Ausland ansässige Unternehmer, der wegen der „§ 14c UStG-Steuer“ ohnehin eine Steuererklärung abgeben muss, etwaige inländische Vorsteuerbeträge im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 Abs. 1, § 18 Abs. 1 bis 4 UStG und nicht im Vergütungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG i. V. mit §§ 59 ff. UStDV geltend zu machen (BFH, Urteil v. 19.11.2014 - V R 41/13, BStBl 2020 II S. 129, m. w. N.).

Folge: Allgemeines Besteuerungsverfahren für leistenden Unternehmer

Hinweis:

Mit Urteil v. 8.12.2022 - C-378/21 „Finanzamt Österreich“ (NWB TAAAJ-29638) hat der EuGH entschieden, dass ein Unternehmer, der in einer Rechnung einen überhöhten Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht nach Art. 203 MwStSystRL schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil die Dienstleistung an einen Endverbraucher erbracht wurde, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (s. dazu Robisch/Greif, NWB 16/2024 S. 1110, 1127 ff.). Mit BMF-Schreiben v. 27.2.2024 (BStBl 2024 I S. 361) hat die Finanzverwaltung den UStAE entsprechend angepasst. Danach ist § 14c Abs. 1 UStG nicht anwendbar, wenn die Rechnung an einen Endverbraucher (insbesondere Nichtunternehmer oder Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich) ausgestellt wurde (Abschnitt 14c.1 Abs. 1a UStAE). Eine teleologische Reduktion der Wirkung von § 14c UStG kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch bei Rechnungserteilung an einen Kleinunternehmer, einen pauschalierenden Land- und Forstwirt oder einen Unternehmer mit Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschließen, nicht in Betracht, da ein Vorsteuerabzug – z. B. durch einen späteren Verzicht auf Anwendung der Regelung oder über eine spätere Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG – nicht ausgeschlossen werden kann.

2. Konsequenzen für den Leistungsempfänger

a) Leistungserbringer rechnet ohne Umsatzsteuer ab

Bei Leistungsempfängern mit Recht auf Vorsteuerabzug ergibt sich aus dem Verkennen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf sie grundsätzlich kein Nachteil, da der Unternehmer den Vorsteuerabzug in derselben Voranmeldung oder Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr geltend machen kann, in der er den Umsatz zu versteuern hat (Abschnitt 13b.15 Abs. 5 UStAE). Das Vorliegen einer (ordnungsgemäßen) Rechnung ist keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.

Kein Nachteil bei Recht auf Vorsteuerabzug

S. 2486

Wird hingegen irrtümlich von einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 und 5 UStG ausgegangen und deswegen in der Rechnung ein Hinweis nach § 14a Abs. 5 UStG erteilt, sind derartige Rechnungen unter den übrigen Voraussetzungen mit Rückwirkung berichtigungsfähig (BMF-Schreiben v. 18.9.2020, BStBl 2020 I S. 976, Rz. 23; BFH, Urteil v. 7.7.2022 - V R 33/20, BStBl 2022 II S. 821).

Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung

Demgegenüber haben Unternehmer ohne Recht auf Vorsteuerabzug (z. B. nach § 15 Abs. 1b oder Abs. 2 UStG, § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG, § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG oder schlicht, weil die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird) den Nachteil der Vollverzinsung gem. § 233a AO, sofern die Umsatzsteuer bei späterem Erkennen erst nach Ablauf der Karenzzeit von 15 Monaten festgesetzt wird. Zwar hat sich die Problematik aufgrund des nunmehr geringeren Zinssatzes von 0,15 % für jeden Monat seit dem 1.1.2019 (§ 238 Abs. 1a AO) etwas entschärft, gleichwohl ist die Auswirkung aufgrund der übrigen Variablen (d. h. die Höhe des zu verzinsenden Betrags und die Laufzeit) nicht zu unterschätzen.

Nachteile durch Vollverzinsung ohne Recht auf Vorsteuerabzug

Beispiel 14:

Mit dem Bau des Einfamilienhauses (s. Beispiel 5) wurde im April 2016 begonnen. Übergabe und Abnahme des Gebäudes erfolgen im Dezember 2016. Im Februar 2017 erstellt der Bauunternehmer die Schlussrechnung über 300.000 €. Da er Kenntnis von der Unternehmereigenschaft der Bauherrin G hat, ohne Ausweis von Umsatzsteuer. Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen hatte G nicht abgegeben, weil sie glaubte, als Kleinunternehmerin hierzu nicht verpflichtet zu sein. G bezahlt die Rechnung sofort nach ihrem Erhalt. Nach Abschluss einer vom Oktober 2022 bis November 2023 andauernden Außenprüfung bei dem Bauunternehmer wurde dem für die G zuständigen Finanzamt Kontrollmaterial übersandt. Dieses setzt mit Bescheid v. 2.5.2024 für 2017 Umsatzsteuer in Höhe von 57.000 € zzgl. Nachzahlungszinsen i. S. des § 233a AO fest.

Vollverzinsung nach § 233a AO bei nachträglicher Festsetzung mit 0,15 % (ab 1.1.2019)

Lösung: Die Umsatzsteuer entsteht gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats. Werklieferungen sind mit Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks ausgeführt (Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStAE, m. w. N.). Daher entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf Januar 2017. Da G keine Steuererklärungen abgegeben hat, beginnt die vierjährige Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 2017 mit Ablauf des Jahres 2020 (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 AO) und endet – sofern keine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt – mit Ablauf des Jahres 2024. Die Festsetzung war daher zulässig. Der Zinslauf beginnt nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO am 1.4.2019 (Zinsberechnung)

nungszeitraum 1.4.2019 bis 6.5.2024). Es entstehen mehr als 5.000 € Zinsen nach § 233a AO (61 volle Monate x 0,15 % x 57.000 €), trotz des geringeren Zinssatzes von 0,15 %.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass für die Verzinsung hinterzogener Steuern i. S. des § 235 AO weiterhin der Zinssatz von 0,5 % für jeden Monat gilt. Insbesondere wenn der Leistungserbringer auf den Übergang der Steuerschuld hinweist, kann meines Erachtens grundsätzlich eine Steuerhinterziehung angenommen werden.

Weiterhin 0,5 %-Zinssatz bei Hinterziehungszinsen

b) Leistungserbringer rechnet mit Umsatzsteuer ab

Weist der leistende Unternehmer in seiner Rechnung über eine Leistung, für die die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG auf den Empfänger übergeht, Umsatzsteuer gesondert aus, bewirkt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG zivilrechtlich, dass dieser gegebenenfalls berechtigt ist, die vereinbarte Gegenleistung in Höhe des geschuldeten Umsatzsteuerbetrags zu kürzen, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung und der Anspruch auf die Umsatzsteuer auf derselben steuerpflichtigen Leistung beruhen (BGH, Urteil v. 17.1.2007 - VIII ZR 171/06, NWB XAAAC-39411, Gründe II. 4).

Unrichtiger Steuerausweis und Zurückbehaltungsrecht

S. 2487

Hinsichtlich einer vom Rechnungsaussteller nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten und an das Finanzamt auch geleisteten Zahlung ist nach einer Rechnungsberichtigung nur ihr Aussteller gegenüber dem Finanzamt rückforderungsberechtigt und nicht der Leistungs-/Rechnungsempfänger, der dem Rechnungsaussteller die in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer gezahlt hat (BFH, Urteil v. 10.12.2020 - V R 7/20, BStBl 2022 II S. 528; Brill, NWB 21/2021 S. 1506, NWB XAAAH-79657).

Bei Rechnungsberichtigung ist nur Aussteller rückforderungsberechtigt

Hinweis:

Wird über einen Umsatz i. S. des § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 UStG fälschlicherweise mit Umsatzsteuer abgerechnet und zahlt der Leistungsempfänger auch die ausgewiesene Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer, ändert dies nichts an der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Eine ähnliche Billigkeitsregelung wie in § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG – die allerdings auch nicht für Umsätze i. S. des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt –, nach der der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner gilt, sofern er und der leistende Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend vom Übergang der Steuerschuld ausgegangen waren, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, existiert nicht. Dies kann (zumindest temporär) zu einer doppelten Belastung mit Umsatzsteuer führen.

Keine Billigkeitsregelung

Beispiel 15:

Aus Unkenntnis von der Unternehmereigenschaft der Ärztin E aus Beispiel 4 stellt der belgische Bauunternehmer F für das Verklincern eine Rechnung über 30.000 € zzgl. 5.700 € Um-

satzsteuer aus. E zahlt den Gesamtbetrag an F. Das Finanzamt erkennt den Fehler bei Überprüfung der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung der E und setzt die Umsatzsteuer fest.

Lösung: E hat die vom Finanzamt festgesetzte Umsatzsteuer (zusätzlich) zu bezahlen. Zwar besteht die Möglichkeit, dass F die Rechnung korrigiert und überdies die daraufhin an ihn erstattete Umsatzsteuer an E abtritt. Dies ist jedoch nicht möglich, falls F z. B. unbekannt verzogen sein sollte.

Abwandlung zu Beispiel 15: E behält 5.700 € wegen ihres Erachtens vorliegender Baumängel ein und zahlt lediglich 30.000 € an Bauunternehmer F. Sie teilt ihm mit, dass er den restlichen Betrag nach Beseitigung der Mängel erhalten werde. Kurz darauf erlangt F Kenntnis von der Unternehmereigenschaft seines Kunden und berichtigt die Rechnung in eine solche ohne Umsatzsteuerausweis und mit Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.

Lösung: Zwar zahlt E in diesem Fall die Umsatzsteuer nicht doppelt, jedoch ist ihr Druckmittel, die Mängel beseitigen zu lassen, verpufft.

Ein Nachteil kann sich für den Leistungsempfänger bei einem unrichtigen Steuerausweis auch dann ergeben, wenn er die nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer abziehen kann. Denn ein zunächst etwaiger irrtümlich vorgenommener Abzug der unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) wäre rückgängig zu machen, gegebenenfalls entstünden dafür auch Zinsen i. S. des § 233a AO. Falls der Leistungsempfänger die an den leistenden Unternehmer gezahlte Umsatzsteuer nicht mehr von diesem zurückerhält, wäre er damit auch wirtschaftlich belastet.

Wirtschaftliche Nachteile auch bei Vorsteuerabzugsberechtigung

In dem Fall können aber zumindest sachliche Billigkeitsgründe i. S. des § 227 AO vorliegen, die den Erlass der sich aus der Versagung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger entstehenden Zinsen nach § 233a AO rechtfertigen, wenn

Billigkeitserlass der Zinsen nach § 233a AO bei Rechtsirrtum

S. 2488

- ▶ Leistungserbringer und -empfänger rechtsfehlerhaft davon ausgehen, dass der Leistende Steuerschuldner sei, obwohl der Leistungsempfänger die Steuer schuldet,
- ▶ das Finanzamt die für die Leistung geschuldete Steuer vom vermeintlichen statt vom wirklichen Steuerschuldner vereinnahmt hatte und
- ▶ der Leistende seine Rechnungen mit Steuerausweis berichtigt und den sich hieraus ergebenden Vergütungsanspruch an den Leistungsempfänger abgetreten hat (BFH, Urteil v. 26.9.2019 - V R 13/18, BStBl 2024 II S. 80; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 8.11.2021 - 9 K 1121/20, NZB als unbegründet zurückgewiesen, s. BFH-Beschluss v. 28.6.2022 - XI B 97/21, NWB LAAAJ-22565).

In der Praxis stellt sich regelmäßig die Frage, welche Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG in dem Fall des unrichtigen Steuerausweises für die Umsatzbesteuerung zu berücksichtigen ist. Der Betrag ohne die vom leistenden Unternehmer fälschlicherweise addierte Umsatzsteuer oder der Bruttobetrag. Entrichtet der Leistungsempfänger den gesamten Rechnungsbetrag inkl. Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer, so gehöre nach Ansicht von Stadie auch der Umsatzsteuerbetrag (vorerst) zum Entgelt i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG, da auch dieser vom Leistungsempfänger an den Leistenden „für die Leistung“ gezahlt wird. Dass der Leistende den ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 14c UStG schuldet, sei ohne Belang. Erst wenn der Leistende als Voraussetzung der Berichtigung den Betrag an den Leistungsempfänger zurückgezahlt habe, könne dieser die nach § 13b UStG geschuldete Steuer insoweit nach § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG berichtigen. Allerdings plädiert Stadie für eine analoge Anwendung der Billigkeitsregelung aus § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG (vgl. oben III, 2, b), sofern der leistende Unternehmer den in Rechnung gestellten Steuerbe-

Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG: Bruttobetrag?

trag an das Finanzamt abgeführt habe (Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, 207. Erg.-Lfg., 1/2024, 1. Allgemeines Rz. 766, 822).

IV. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 und 2 UStG). Bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (in der Regel Anlagevermögen, vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStAE), beschränkt sich diese Berichtigungspflicht auf den sog. Berichtigungszeitraum von fünf bzw. zehn Jahren und erfolgt für jedes Kalenderjahr der Änderung, d. h. pro rata temporis (§ 15a Abs. 1 UStG).

Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Gleiches gilt, wenn in ein Wirtschaftsgut nachträglich ein anderer Gegenstand eingeht und dieser Gegenstand dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert oder an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird (§ 15a Abs. 3 UStG) sowie bei anderen sonstigen Leistungen, für die in der Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde (§ 15a Abs. 4 UStG).

Eine Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG liegt z. B. vor,

Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG

- ▶ wenn sich aufgrund der tatsächlichen Verwendung ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug ergibt, z. B.
 - wenn der Unternehmer ein Berichtigungsobjekt innerhalb des Unternehmens für Ausgangsumsätze nutzt, welche den Vorsteuerabzug anders als ursprünglich ausschließen oder zulassen,
 - wenn der Unternehmer einen ursprünglich ausgeübten Verzicht auf eine Steuerbefreiung (§ 9 UStG) später nicht fortführt oder
 - wenn sich das prozentuale Verhältnis ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich aufgeteilt worden sind (z. B. durch Anwendung des Gesamt- oder eines Teilumsatzschlüssels).
- ▶ wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder entnommen wird und dieser Umsatz hinsichtlich des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist als der ursprüngliche Vorsteuerabzug (§ 15a Abs. 8 UStG).
- ▶ wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG übergeht oder umgekehrt (§ 15a Abs. 7 UStG) und
- ▶ wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23a und 24 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen jeweils selbst geändert haben muss (Abschnitt 15a.2 Abs. 2 UStAE, m. w. N.).

S. 2489

Auch bei einer unter § 13b UStG fallenden Leistung kann es zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Dies wäre aber nur dann möglich, wenn und soweit die bezogene Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dem Unternehmen zugeordnet wurde (Abschnitt 15a.1 Abs. 6 Satz 1 UStAE). Daher scheidet sonstige Leistungen, die nicht für das Unternehmen bezogen wurden, und Werklieferungen, die zu mehr als 90 % zum nichtunternehmerischen Bereich gehören, aufgrund des Zuordnungsverbots nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) aus.

Zuordnung zum Unternehmen als Voraussetzung für Berichtigung

Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer berechtigt war, die Vorsteuer vorab abzuziehen (EuGH, Urteil v. 18.7.2013 - C-78/12 „Evita-K“, NWB

DAAAE-41178, Rz. 61). Fraglich ist, ob ein Vorsteuerabzug gegebenenfalls nach § 15a UStG auch dann zu berichtigen wäre, wenn die Besteuerung nach § 13b UStG bzw. ein Vorsteuerabzug unterblieben ist. Nach Auffassung des BFH könne ein ursprünglicher Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG angenommen werden, wenn der Unternehmer auch den bezogenen Umsatz i. S. des § 13b UStG nicht erklärt hat, da sich dies (nur) durch die Saldierung mit dem Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG erklären lasse. Denn andernfalls hätte der Unternehmer es pflichtwidrig unterlassen, die nach § 13b UStG entstandene Umsatzsteuer zu erklären. Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug sind nach allgemeinen Grundsätzen im Steuerbescheid jeweils unselbständige Besteuerungsgrundlagen i. S. des § 157 Abs. 2 AO. Unterbleibt die jeweilige Erfassung, sei dies im Hinblick auf das Zusammenfallen von Steuerschuld und Vorsteuerabzug in einer Person und die Betragsgleichheit von Steuer und Vorsteuerabzug ohne Bedeutung, weil es keinen Einfluss auf die nach § 157 Abs. 1 Satz 2 AO festzusetzende Steuer hat (BFH, Urteil v. 1.2.2022 - V R 33/18, BStBl 2022 II S. 785, Rz. 21 ff.; s. auch Hoffmann, NWB 23/2022 S. 1604, NWB JAAAI-63031).

Vorsteuerberichtigung bei § 13b UStG: Saldierung der Vorsteuer

Beispiel 16:

Ein Unternehmer (Regelbesteuerer) lässt ein Gebäude, das ausschließlich zur Ferienvermietung genutzt wird, von einen im Ausland ansässigen Unternehmer errichten (Werklieferung). Der Bauunternehmer hat den Umsatz fälschlicherweise in seinem Ansässigkeitsstaat der Umsatzsteuer unterworfen.

Lösung: Aufgrund der vollständigen unternehmerischen Nutzung besteht ein Zuordnungsgebot (Abschnitt 15.2c Abs. 1 Satz 1 UStAE). Auch wenn die Werklieferung nicht nach § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 UStG vom Leistungsempfänger der Umsatzsteuer unterworfen und keine Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG abgezogen wurde, wäre nach der BFH-Rechtsprechung wohl ein Vorsteuerabzug anzunehmen, mit der Folge, dass bei einer Änderung der Verhältnisse (z. B. steuerfreie Vermietung) innerhalb des Berichtigungszeitraums eine Berichtigung zuungunsten des Unternehmers erfolgen kann.

Vorsteuerberichtigung bei Zuordnungsgebot

Ungeklärt ist in Zweifelsfällen, in denen bei einer Werklieferung aufgrund einer teilunternehmerischen Verwendung ein Zuordnungswahlrecht besteht (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStAE, m. w. N.), ob und inwieweit nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung von einer Zuordnung ausgegangen werden muss. Danach ist das Vorliegen nach außen hin objektiv erkennbarer Anhaltspunkte innerhalb der Dokumentationsfrist für die Annahme einer Zuordnung ausreichend (z. B. BFH-Urteil v. 4.5.2022 - XI R 29/21 [XI R 7/19], BStBl 2024 II S. 450, s. auch Brill, NWB 28/2022 S. 1957, NWB KAAAJ-17309; BMF-Schreiben v. 17.5.2024, BStBl 2024 I S. 916; Masuch/Fetzer, NWB 27/2024 S. 1842).

Vorsteuerberichtigung bei Zuordnungswahlrecht

S. 2490

Abwandlung zu Beispiel 16:

Nur eine Einliegerwohnung in dem ansonsten für eigene Wohnzwecke genutzten Gebäude wird für die Ferienvermietung genutzt.

Lösung: Bei einer nur anteiligen unternehmerischen Nutzung besteht ein Zuordnungswahlrecht zum Unternehmensvermögen (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStAE, m. w. N.). Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs als regelmäßig gewichtiges Indiz für eine Zuordnung (Abschnitt 15.2c Abs. 17 Satz 1 UStAE) fehlt. In diesem Fall kann ein ursprünglich vorgenommener Vorsteuerabzug i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nicht anzunehmen sein, da

Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug sich nicht ausgleichen, weil Steuern für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen, die nicht auf die Verwendung eines Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfallen, nach § 15 Abs. 1b UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Fraglich ist, ob im Lichte der oben genannten Rechtsprechung gleichwohl von einer Zuordnung zum Unternehmen auszugehen wäre. Dies dürfte anzunehmen sein, soweit nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine unternehmerische Nutzung (Vermietung) vorliegen (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 17 Satz 6 ff. UStAE). Gleiches könnte auch bei einer steuerfreien Vermietung gelten. Die Annahme einer über den Anteil der Einliegerwohnung hinausgehenden Zuordnung sollte ohne eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung des Unternehmers, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat, indes regelmäßig nicht möglich sein (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 18 UStAE). Damit scheidet auch eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in dem darüber hinausgehenden Rahmen (zugunsten des Unternehmers) grundsätzlich aus.

Weitere Abwandlung zu Beispiel 16: Der Umsatz wurde vom Bauunternehmer in Deutschland versteuert und der Vermieter zieht diese unzutreffend als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ab.

Lösung: Auch der – unrechtmäßige – Abzug einer „§ 14c UStG-Steuer“ dürfte meines Erachtens als nach außen hin objektiv erkennbarer Anhaltspunkt für eine Zuordnung sprechen, wenn er innerhalb der Zuordnungsfrist erfolgte (Abschnitt 15.2c Abs. 16 Satz 4 ff. UStAE).

Nach meiner Auffassung ist die von der Finanzverwaltung auch in den UStAE zu § 15a UStG übernommene Formulierung, dass die Vorsteuerberichtigung „einen ursprünglichen Vorsteuerabzug“ voraussetze, zumindest unglücklich, da es nicht auf die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug bzw. die tatsächliche Vornahme des Vorsteuerabzugs ankommen kann. Auch der EuGH hatte die Vornahme des ursprünglichen Vorsteuerabzugs mit der bloßen Berechtigung des Unternehmers, die Vorsteuer vorab abzuziehen, gleichgesetzt (Urteil v. 18.7.2013 - C-78/12 „Evita-K“, Rz. 59, NWB DAAAE-41178). Sowohl das nationale Umsatzsteuerrecht als auch das Unionsrecht unterscheiden aber zwischen dem Recht auf Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; Art. 167 ff. MwStSystRL) und der Ausübung dieses Rechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG; Art. 178 ff. MwStSystRL) (vgl. u. a. BFH-Urteil v. 20.10.2016 - V R 26/15, BStBl 2020 II S. 593, Rz. 17). Andernfalls käme es bei dem Unternehmen z. B. durch rechtzeitige ausdrückliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt zugeordneten Wirtschaftsgütern, die z. B. zunächst ausschließlich zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, im Fall einer späteren Änderung der Verhältnisse niemals zu einer Änderung zugunsten des Unternehmers, da ein ursprünglicher Vorsteuerabzug bzw. dessen Geltendmachung nicht möglich war.

„Ursprünglichen Vorsteuerabzug“

Gleichwohl wäre aufgrund der vorgenannten Rechtsprechung eine Berichtigung von Vorsteuern i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG in den Fällen, in denen die Besteuerung nach § 13b UStG unterblieben ist, bei Kleinunternehmern ausgeschlossen, da sie keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen dürfen (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Eine Saldierung mit der Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG kann hier gerade nicht angenommen werden. Für diese Gruppe bleibt es weiterhin erforderlich, die Zuordnung innerhalb der Frist durch nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte oder ausdrückliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt zu dokumentieren.

Vorsteuerberichtigung bei Kleinunternehmern

S. 2491

Hinweis:

Eine Rückzahlung vermeintlich abgezogener Vorsteuerbeträge aufgrund einer Berichtigung nach § 15a UStG führt nicht zu einer Schlechterstellung gegenüber Unternehmern, die einen tatsächlichen Vorsteuerabzug bei Entstehung vorgenommen hatten.

Fazit

„Steuerfalle“ mag ein perfides Vorgehen der Finanzverwaltung suggerieren. Dem ist mitnichten so, denn das Umsatzsteuergesetz ist hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eindeutig, wenngleich die Regelungen des § 13b UStG „komplex und vielschichtig“ sein mögen (BFH, Urteil v. 26.9.2019 - V R 13/18, BStBl 2024 II S. 80, Rz. 18). Dennoch tapen Unternehmer häufig aus Unwissenheit in diese Falle. Die Ahnungslosigkeit ist oftmals schlicht in der mangelnden Kenntnis der eigenen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft begründet, weil sog. Exoten keinerlei Berührungspunkte mit der Umsatzsteuer erblicken. Daher sollten die Angehörigen der steuerberatenden Berufe ihre Mandanten regelmäßig sensibilisieren, damit das vermeintliche Schnäppchen nicht zur teuren Überraschung wird. Dies gilt insbesondere auch für den privaten Bereich, von dem der Berater oft kein Wissen hat.

AUTOR



Matthias Ulbrich,

Dipl.-Finanzwirt (FH), Betriebsprüfer bei der niedersächsischen Steuerverwaltung. Innerhalb und außerhalb der niedersächsischen Steuerverwaltung in der Aus- und Fortbildung tätig sowie regelmäßige Dozententätigkeit.

Fundstelle(n):

NWB 2024 Seite 2472 - 2491

NWB KAAAJ-74113