

Steueränderungen

Ö KroatienAnpassGesetzl Ë Umsatzsteuer- änderungen Teil 1: Steuerschuld des Leistungsempfängers

Diplom-Finanzwirt *Rüdiger Weimann*, Dozent, Lehrbeauftragter und freier Gutachter in Umsatzsteuerfragen, Dortmund, unter Mitarbeit von Diplom-Ökonom *Hans-Joachim Kraatz*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dresden, beide Partner der kmk Steuerberatungsgesellschaft mbH

Durch Gesetze wie das *„Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen“* vom 23.7.2002 oder das *„Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsgesetzes“* vom 22.09.2005 ist man bereits gewohnt, dass für Gesetzesnamen ähnliches wie für die Produktwerbung gilt: *„Es steht nicht immer drauf, was drin ist!“* So auch das neue *„Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“*, nachfolgend kurz: *„KroatienAnpassG“*, vom 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 266). Das Gesetz ist ein Mantelgesetz, das vieles regelt, was endlich einmal geregelt werden musste. Wichtige Änderungen betreffen auch das Umsatzsteuerrecht und insbesondere den Übergang der Steuerschuld.

1. Überblick

Mit den Änderungen im Bereich des Reverse Charge verfolgt der Gesetzgeber zwei Ziele, deren Kenntnis für das Verständnis der auf den ersten Blick vielleicht unübersichtlichen Detailregelungen hilfreich ist:

- Zum einen ist der Gesetzgeber bemüht, die **Folgen eines überraschenden BFH-Urteils rückgängig** zu machen. Das gilt für die Neuregelungen im Bereich der Bauleistungen, der Gebäudereinigungsleistungen und des Vertrauensschutzes.
- Des Weiteren will der Gesetzgeber **dem Umsatzsteuerbetrug begegnen**. Dazu wird der Anwendungsbereich des § 13b UStG auf Tablet-PCs, Spielekonsolen und besondere Metalle ausgeweitet.

2. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach dem 01.10.2014

(§ 13b Abs. 2 Nr. 4, Abs. 5 UStG n. F.)

2.1 Anlass der Gesetzesänderung

Der BFH hat mit Urteil vom 22.8.2013 (V R 37/10, BStBl II 2014, 128, IWW-AbrufNr. ■) die Regelungen zur Steuerschuld des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG wie folgt ausgelegt:

- Der Leistungsempfänger von Bauleistungen ist nur dann Steuerschuldner für die an ihn erbrachte Leistung, wenn er **diese Leistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet** (entgegen von Abschn. 182 Abs. 11 UStR 2005, im Wesentlichen unverändert fortgeführt in Abschn. 13b.3 Abs. 10 UStAE).
- Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen am Gesamtumsatz (dWeltumsatz%) kommt es dabei **nicht** an (entgegen von 182a Abs. 10 UStR 2005, fortgeführt in Abschn. 13b.3 Abs. 2 f. UStAE).
- Im Übrigen sei es **nicht** entscheidungserheblich, ob sich die Beteiligten über die Handhabung der Steuerschuldnerschaft ursprünglich einig waren oder nicht (entgegen der Vereinfachungsregelung in Abschnitt 13b.8 UStAE).

Die neue Rechtsprechung stellte an die Praxis **schier unlösbare Anforderungen**:

- Für den leistenden Unternehmer ist in der Regel nicht erkennbar, ob ein Kunde, an den Bauleistungen erbracht werden, tatsächlich ein Unternehmer ist, der ebenfalls solche Leistungen erbringt.
- Noch weniger kann der leistende Unternehmer wissen, ob der Leistungsempfänger die bezogene Bauleistung selbst für eine steuerpflichtige Bauleistung verwendet (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 23./ Entwurf eines § 13b Abs. 5a UStG).

HINWEIS Die konsequente Umsetzung der BFH-Rechtsprechung hätte zu zahlreichen **Fehleinschätzungen** und den damit zu **fehlerhaften Rechnungen** und **Vorsteuerrisiken** geführt

Ein derart weiter Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG war **vom Gesetzgeber bei Einführung der Vorschrift nicht gewollt**. Wesentliche Intention des Gesetzgebers war seinerzeit vielmehr, durch die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vor allem Umsatzsteuerausfälle im Verhältnis zwischen Unternehmer und Subunternehmer in der Baubranche zu vermeiden. Entsprechend war die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers **im Gesetzgebungsverfahren eingeengt** worden. Steuerschuldner sollten nur solche Leistungsempfänger werden, die nachhaltig Bauleistungen erbringen. Anknüpfungspunkt waren darüber hinaus auch immer die Unternehmer, denen eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG erteilt worden war. Bei diesen Unternehmern wurde unterstellt, dass sie regelmäßig nachhaltig Bauleistungen erbringen (Stellungnahme des Bundesrats, a.a.O.).

2.2 Inhalt der Neuregelung

Die von der Finanzverwaltung entwickelten Abgrenzungskriterien haben sich in der Praxis bewährt. Um den **Status quo beibehalten** zu können und die geschilderten negativen Folgen der BFH-Rechtsprechung zu vermeiden, erlangen diese Abgrenzungskriterien nunmehr den Gesetzesstatus:

§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG n. F.

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

PRAXISHINWEIS Als sFaustregel%gilt daher, dass man in der Praxis bei

- Anwendung des bisherigen Rechts inkl. UStAE und svor BFH%und
- des neuen Rechts

mit Ausnahme der Bauträger (☞ s. u., Gliederungspunkt 2..2.5) eigentlich immer zum gleichen Ergebnis kommen müsste.

Zumindest hat der Gesetzgeber das gewollt; ob es tatsächlich auch gelungen ist, wird nicht zuletzt wieder die Rechtsprechung zeigen.

2.2.1 Unternehmer, der Bauleistungen erbringt

Zunächst ist erforderlich, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt, also selbst Bauleister ist. Das gilt nach wie vor; insoweit hat sich durch die Neuregelung nichts geändert.

WICHTIG Zur Ausgrenzung der Bauträger vgl. 2.2. ■

2.2.2 Nachhaltige Leistungserbringung

Um die vom Gesetzgeber auch weiterhin gewollte Einengung des Anwendungsbereichs zu erreichen (→ s.o., Gliederungspunkt 2.1), übernimmt § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG n. F. den Gedanken des Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE a. F. und fordert, dass der Leistungsempfänger nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt.

MERKE Der Bundesrat regte an, hierzu auch die **10%-Grenze** des Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE a. F. ausdrücklich in das Gesetz zu übernehmen (BT-Drs. 18/1776, a.a.O.). Davon hat der Gesetzgeber allerdings abgesehen, da die notwendige Rechtssicherheit nunmehr durch das gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Bescheinigungsverfahren erreicht werden soll (BT-Drs. 18/1776 → s.u., Gliederungspunkt 2.2.4).

2.2.3 Verwendung des Eingangsumsatzes ohne Bedeutung

Die vom BFH im Urteil vom 22.8.2013 aufgestellte zusätzliche Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger mit der Leistung seinerseits eine steuerpflichtige Bauleistung erbringen muss, würde den Leistungserbringer verpflichten, nicht nur zu ermitteln, ob der Leistungsempfänger überhaupt Bauleistungen erbringt. Zusätzlich müsste der Leistungsempfänger feststellen, wie der Leistungsempfänger die konkrete Leistung verwendet oder verwenden wird.

Eine solche Einzelfallbetrachtung ist dem Leistungserbringer **weder möglich noch zumutbar** und würde den **Grundsatz der Rechtssicherheit** verletzen. So ist es insbesondere bei der Erstellung von Gebäuden für den leistenden Unternehmer nicht absehbar, ob der Leistungsempfänger die an diesen erbrachte Leistung für einen von vornherein steuerpflichtigen, einen nur auf Grund einer Option nach § 9 UStG steuerpflichtigen oder einen z. B. nach § 4 Nummer 9 Buchstabe a UStG steuerfreien Umsatz verwendet (BT-Drs. 18/1776, a.a.O.).

Entsprechend stellt § 13b Abs. 5 Satz 2 n. F. klar, dass 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, schuldet.

PRAXISHINWEIS Damit lebt auch hier der **vertraute Gedanke des Abschn. 13.3 Abs. 10 UStAE a. F.** wieder auf!

2.2.4 Bescheinigungsverfahren

Um dem leistenden Unternehmer den Nachweis zu erleichtern, dass sein Leistungsempfänger nachhaltig tätig wird, ist beim Leistungsempfänger dann von der Eigenschaft des Bauleisters 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.

Bei Erteilung der Bescheinigung wird die FinVerw. wie bisher (Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE a. F.) . aus Vereinfachungsgründen auf den **Weltumsatz des Vorjahres**

abstellen. Hat ein Unternehmer bisher keine Bauleistungen oder Bauträgerleistungen ausgeführt oder nimmt er seine Tätigkeit in diesem Bereich erst auf, ist § 13b UStG anzuwenden, wenn er nach außen erkennbar mit ersten Handlungen zur nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen begonnen hat und die Bauleistungen voraussichtlich mehr als **10 Prozent** des Weltumsatzes betragen werden.

Eine entsprechende Regelung ist nach der Gesetzesänderung **im UStAE aufzunehmen** (BT-Drs. 18/1776, a.a.O.).

PRAXISHINWEIS Damit bleibt auch dieses schon **vertraute Abgrenzungskriterium erhalten.**

HINWEIS Wurde für den Leistungsempfänger die Bescheinigung ausgestellt, ist er auch dann Steuerschuldner, wenn er die Bescheinigung gegenüber dem leistenden Unternehmer nicht verwendet (*Huschens*, a.a.O.). In diesem Fall schuldet der leistende Unternehmer die von ihm ausgewiesene **Umsatzsteuer gem. § 14c Abs. 1 UStG** (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 i.V.m. 13b.14 Abs. 1 Satz 5 UStAE). Der Leistungsempfänger muss

- vom insgesamt gezahlten (**Brutto-**)Betrag die Besteuerung nach § 13b-UStG durchführen und
- darf die unrichtig ausgewiesene Steuer **nicht als Vorsteuer** zum Abzug bringen (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 6 i.V.m. 15.2 Abs. 1 Sätze 1-3 UStAE)

Die besondere Bescheinigung ist eine **von der Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG abweichende gesonderte Bescheinigung**. Sie wird zeitgleich mit der Gesetzesänderung herausgegeben. Um Rechtssicherheit für den leistenden Unternehmer als auch für den Leistungsempfänger zu erlangen, wird in Satz 4 geregelt, dass bei Verwendung der Bescheinigung die Steuerschuldnerschaft übergeht, auch wenn die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben.

DOWNLOAD-TIPP Mit Schreiben vom 26.08.2014 (IV D 3 . S 7279/10/10004, 2014/0632681, IWW-AbrufNr. ■) hat die Finanzverwaltung das **Vordruckmuster** bekanntgegeben.

2.2.5 Ausgrenzung der Bauträger

Nach Auffassung des Bundesrats sollte die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch für Bauleistungen an Unternehmer beibehalten werden, die nachhaltig eigene Grundstücke veräußern, die sie vorher bebaut haben (Bauträger, BT-Drs. 18/1776, a.a.O.).

Diesem Vorschlag ist der Gesetzgeber nicht gefolgt. Anders als bei anderen Unternehmern, die Bauleistungen nachhaltig erbringen, sind Unternehmer, die nachhaltig eigene Grundstücke nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG steuerfrei veräußern, hinsichtlich der bezogenen Bauleistungen **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt**.

Eine Einbeziehung dieser Unternehmer in die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hätte nach Auffassung des Gesetzgebers eine **größere Gefahr der Nichtbesteuerung** der Eingangsumsätze beim Leistungsempfänger zur Folge als eine Nichtbesteuerung beim leistenden Unternehmer (*Huschens*, a.a.O.).

2.3 EU-Rechtsgrundlage

Die Regelung beruht auf Art. 199a Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL.

2.4 Inkrafttreten

Gem. Art. 28 Abs. 4 KroatienAnpassG tritt die Neuregelung in Art. 8 Nr. 2 Buchst. b am 1.10.2014 in Kraft

3. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen vor dem 15.02.2014

(§ 27 Abs. 19 UStG E neu E)

3.1 Anlass der Gesetzesänderung

Im Urteilsfall des BFH vom 22.8.2013 versteuerte das klagende Bauträgerunternehmen zunächst die bezogenen Leistungen als Steuerschuldner, machte aber später geltend, dass die Voraussetzungen des § 13b UStG nicht vorgelegen hätten, und forderte die von ihm gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurück. Der BFH entschied wie bereits dargestellt (☞ s.o., Gliederungspunkt 2.1).

Mit BMF-Schreiben vom 5.2.2014 (IV D 3 . S 7279/11/10002, 2014/0120973, BStBl. 2014 I, 233, IWW-AbrufNr. ■) und vom 8.5.2014 (IV D 3 . S 7279/11/10002-03, 2014/0419586, BStBl. 2014 I, 823, IWW-AbrufNr. ■) wurden die Finanzämter angewiesen, die Grundsätze des BFH-Urteils in vollem Umfang für **nach dem 14.2.2014 (= Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 5.2.2014 im BStBl Teil I)** ausgeführte Umsätze allgemein anzuwenden (hierzu ausführlich *Esch*, GStB 2014, 174).

HINWEIS Die betroffenen Unternehmer können danach für die Vergangenheit an der bisherigen Handhabung festhalten. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht nicht. Diese **Vereinfachungsregelung** (Nichtbeanstandungsregelung) gewährt beiden Unternehmern bei einvernehmlicher unveränderter Beibehaltung der bisherigen Handhabung uneingeschränkte **Rechtssicherheit und Vertrauensschutz**, sofern nicht zu einem späteren Zeitpunkt von der einvernehmlichen Handhabung abgewichen wird (BMF, Schreiben vom 31.7.2014, IV A 3 . S 0354/14/10001, IV A 3 . S 7279/11/10002, 2014/0652740, BStBl. I 2014, ■, IWW-AbrufNr. ■).

Machen die beteiligten Unternehmer keinen Gebrauch von der Vereinfachungsregelung, ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG für noch nicht festsetzungsverjährte Besteuerungszeiträume (§ 169 Abs. 1 AO) zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner i. S. d. § 13b UStG zu sein. Dieser Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gegen den leistenden Unternehmer steht § 176 AO nicht entgegen (§ 27 Abs. 19 Satz 2 UStG . neu .).

PRAXISHINWEIS Der leistende Unternehmer kann in den Fällen des § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG die gesetzlich entstandene und von ihm geschuldete Umsatzsteuer **zivilrechtlich** gegenüber dem Leistungsempfänger zusätzlich zum Netto-Entgelt einfordern. **Bei der Durchsetzung dieses Anspruchs soll er nach dem Willen des Gesetzgebers über die Abtretung an die Finanzverwaltung eine Erleichterung erfahren.**

3.2 Inhalt der Neuregelung

Art. 7 Nr. 9 KroatienAnpassG hat § 27 UStG wie folgt ergänzt:

§ 27 Abs. 19 UStG E neu E

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

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

HINWEIS Nach dem Wortlaut betrifft § 27 Abs. 19 UStG . neu . nicht nur Bauleistungen, sondern alle §§ 13b-Fälle%oIn der Praxis wird die Regelung aber nur Bauleistungen an Empfänger betreffen, die . wie z. B. Bauträger . bebaute Grundstücke steuerfrei veräußern und aus ihrer Steuerschuld auf die bezogene Bauleistung keinen oder nur einen teilweisen Vorsteuerabzug haben (*Huschens*, a.a.O.).

3.2.1 Zivilrechtliche Abtretung

Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt hat in diesen Fällen nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG . neu . auf Antrag zuzulassen, dass der leistende Unternehmer den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf (nachträgliche) Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer dem Finanzamt abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers **im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte**.

Diese Abtretung erfolgt nach Maßgabe des Zivilrechts

- durch Angebot seitens des leistenden Unternehmers, mit dem er sich verpflichtet, bei der Durchsetzung des Anspruchs mitzuwirken, und
- Annahme durch das Finanzamt.

Die **Mitwirkungspflicht des leistenden Unternehmers** bezieht sich hierbei zuvorderst auf den Nachweis der Richtigkeit und den Bestand seiner (abgetretenen) Forderung sowie die Wirksamkeit der Abtretung (BMF, Schreiben vom 31.07.2014, a.a.O., Rz. 7).

3.2.2 Wirkung an Zahlung statt

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

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

(BMF, Schreiben vom 31.07.2014, a.a.O., R. 8)

3.2.3 Verfahren, Verzinsung etc.

Zur

- verfahrensmäßigen Abwicklung der Änderungsanträge der Leistungsempfänger
- Verzinsung der nachträglichen Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer nach § 233a AO
- Abtretung der zivilrechtlichen Forderungen innerhalb der Finanzverwaltung

vgl. BMF, Schreiben vom 31.07.2014, a.a.O., Rz. 9 ff.

3.3 Inkrafttreten

Gem. Art. 28 Abs. 1 KroatienAnpassG ist Art. 7 Nr. 9 am **31.07.2014** (= Tag nach der Verkündung im BGBl. Teil I) in Kraft getreten.

4. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Leistungen zur Gebäudereinigung

(§ 13b Abs. 2 Nr. 8, Abs. 5 UStG n. F.)

4.1 Anlass der Gesetzesänderung

Bislang ist nach § 13b Absatz 5 Satz 5 UStG der Leistungsempfänger für das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen (§ 13b Absatz 2 Nummer 8 Satz 1 UStG) Steuerschuldner, wenn er ein Unternehmer ist, der selbst derartige Reinigungsleistungen erbringt. Die Finanzverwaltung hat die Regelung ebenso **wie bei Bauleistungen** (☞ s.o., Gliederungspunkt 2.1) zur Vereinfachung für die beteiligten Unternehmer so ausgelegt, dass der Leistungsempfänger derartige Leistungen nachhaltig erbringen muss. Als nachhaltige Erbringung von Gebäudereinigungsleistungen galt nach Auffassung der Finanzverwaltung, dass der Unternehmer mindestens **10 Prozent seines Weltumsatzes** als Gebäudereinigungsleistungen erbringen musste (vgl. Abschn. 13b.5 Abs. 4 UStAE a. F.).

Außerdem war es auch hier . entsprechend dem Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift (vgl. § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG a. F.) . **unbeachtlich, für welche Zwecke** der Leistungsempfänger die bezogene Gebäudereinigungsleistung verwendete.

Auch wenn sich der BFH im Urteil vom 22.08. 2013 unmittelbar lediglich zu den Bauleistungen geäußert hat (☞ s.o., Gliederungspunkt 2.1), wirkt sich die Entscheidung **mittelbar auch auf die Gebäudereinigungsleistungen** aus (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 23./ Entwurf eines § 13b Abs. 5b UStG; BMF, Schreiben vom 05.02.2014, a.a.O).

4.2 Inhalt der Neuregelung

Art. 8 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc KroatienAnpassG hat § 13 b Abs. 5 Satz 5 UStG wie folgt neu gefasst:

§ 13b Abs. 5 Satz 5 UStG n. F.

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

4.2.1 Unternehmer, der Gebäudereinigungen erbringt

Zunächst ist . wie bei den Bauleistungen (☞ s.o., Gliederungspunkt 2.2.2) . erforderlich, dass der Leistungsempfänger sein Unternehmer ist, der ö entsprechende Leistungen erbringt%hier also selbst Gebäudereiniger ist.

HINWEIS Das gilt nach wie vor; insoweit hat sich durch die Neuregelung nichts geändert.

4.2.2 Nachhaltige Leistungserbringung

Um die . ebenfalls wie bei den Bauleistungen . vom Gesetzgeber gewollte Einengung des Anwendungsbereichs beizubehalten (☞ s.o., Gliederungspunkt 2.2.2), übernimmt § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG n. F. den Gedanken der Abschn. 13b.5 Abs. 4 Satz 2, 13b.3 Abs. 2 UStAE a. F. und fordert, dass der Leistungsempfänger nachhaltig%entsprechende Leistungen erbringt.

4.2.3 Verwendung des Eingangsumsatzes ohne Bedeutung

Wie § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG n.F. für die Bauleistungen (☞ s.o., Gliederungspunkt 1.2.3) stellt auch § 13b Abs. 5 Satz 5 UStG für die Gebäudereinigungsleistungen klar, dass der Leistungsempfänger die Steuer unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Leistung im Sinne des Absatzes 2 Nummer 8 Satz 1 verwendet, schuldet.

4.2.4 Bescheinigungsverfahren

Letztlich gelten auch für das Bescheinigungsverfahren die Ausführungen zu den Bauleistungen (☞ s.o., Gliederungspunkt 2.2.4) entsprechend.

DOWNLOAD-TIPP Das mit Schreiben vom 26.08.2014 (IV D 3 . S 7279/10/10004, 2014/0632681, IWW-AbrufNr. ■) bekanntgegebene **Vordruckmuster** ist ebenfalls anzuwenden.

4.3 EU-Rechtsgrundlage

Die Regelung beruht auf Art. 199a Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL.

4.4 Inkrafttreten

Gem. Art. 28 Abs. 4 KroatienAnpassG tritt die Neuregelung in Art. 8 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc am 1.10.2014 in Kraft.

5. Tablet-PCs und Spielekonsolen

(§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG n. F.)

5.1 Anlass der Gesetzesänderung

Nach dem bisherigen Wortlaut der Vorschrift ist bei steuerpflichtigen Lieferungen von Mobilfunkgeräten sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand der Leistungsempfänger Steuerschuldner. Voraussetzung ist, dass die Summe der für die Lieferung in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens " 5.000 beträgt. Nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt.

Bei steuerpflichtigen Lieferungen von Tablet-Computern und Spielekonsolen ist bislang der leistende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner. Für diese Lieferungen wird durch die Änderung unter den genannten Voraussetzungen ebenfalls der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist.

Diese Erweiterung soll **Umsatzsteuerausfälle verhindern** (⇒ s.u., Gliederungspunkt 5.2.1).

5.2 Inhalt der Neuregelung

Art. 8 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa KroatienAnpassG hat § 13 b Abs. 2 Satz 10 UStG wie folgt neu gefasst:

§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG n. F.

10.. Lieferungen von Mobilfunkgeräten, **Tablet-Computern und Spielekonsolen** sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs

mindestens 5 000 Euro beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt;

5.2.1 Umsatzsteuerausfälle festgestellt

Bei diesen Lieferungen kann nicht sichergestellt werden, dass diese von den leistenden Unternehmern vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden, bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden realisieren kann.

So haben Feststellungen insbesondere der obersten Finanzbehörden der Länder gezeigt, dass auch bei Lieferungen von Tablet-Computern und Spielkonsolen vielfach die Steuer dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellt wird, dieser die in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abzieht, der leistende Unternehmer aber die in Rechnung gestellte Steuer nicht an das Finanzamt abführt.

Die Finanzämter konnten . in den meisten Fällen wegen Zahlungsunfähigkeit des leistenden Unternehmers . den **Umsatzsteueranspruch nicht mehr durchsetzen**. Dies wird bei einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vermieden (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 23. / § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG).

5.2.2 Neues zum Begriff Mobilfunkgeräte

Mobilfunkgeräte sind nach Abschnitt 13b.7 Abs. 1 UStAE Geräte, die zum Gebrauch mittels eines zugelassenen Mobilfunk-Netzes und auf bestimmten Frequenzen hergestellt oder hergerichtet wurden, unabhängig von etwaigen weiteren Nutzungsmöglichkeiten.

Hiervon werden insbesondere alle Geräte erfasst, mit denen Telekommunikationsleistungen in Form von Sprachübertragung über drahtlose Mobilfunk-Netzwerke in Anspruch genommen werden können.

Die Lieferung von Geräten, die **reine Daten übertragen, ohne diese in akustische Signale umzusetzen**, fällt dagegen **nicht** unter die Regelung.

Mobile **Datenerfassungsgeräte, die z. B. von Kurierdiensten** zum Scannen des Barcodes der Sendung und als Unterschriftenpad eingesetzt werden, enthalten in den neueren Generationen einen SIM-Kartenslot und bieten somit ebenso die Möglichkeit, Telefongespräche über draht-lose Mobilfunk-Netzwerke zu tätigen. Die Lieferung derartiger Geräte fällt daher unter § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG (BMF, Schreiben vom 27.8.2014, IV D 3 . S 7279/11/10001-03, IWW-AbrufNr.: ■).

5.3 EU-Rechtsgrundlage

Die Regelung beruht auf Art. 199a Abs. 1 Buchst. h der MwStSystRL.

5.4 Inkrafttreten

Gem. Art. 28 Abs. 4 KroatienAnpassG tritt die Neuregelung in Art. 8 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa am 1.10.2014 in Kraft

6. Lieferung besonderer Metalle

(§ 10 Abs. 2 Nr. 11 UStG Æ neu Æ)

6.1 Anlass der Gesetzesänderung

Bislang ist bei steuerpflichtigen Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen der leistende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner. Für diese Lieferungen wird durch die Neuregelung der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist.

Ziel dieser Erweiterung ist, **Umsatzsteuerausfälle zu verhindern**, die dadurch eintreten, dass bei diesen Leistungen nicht sichergestellt werden kann, dass diese von den leistenden Unternehmern vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden, bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden realisieren kann. So haben Feststellungen insbesondere der obersten Finanzbehörden der Länder gezeigt, dass auch bei Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen vielfach die Steuer dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellt wird, dieser die in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abzieht, der leistende Unternehmer aber die in Rechnung gestellte Steuer nicht an das Finanzamt abführt. Die Finanzämter konnten . in den meisten Fällen wegen Zahlungsunfähigkeit des leistenden Unternehmers . den Umsatzsteueranspruch nicht mehr durchsetzen. Dies wird bei einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vermieden (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 22. / § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG).

6.2 Inhalt der Neuregelung

Art. 8 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb KroatienAnpassG hat § 13 b Abs. 2 Satz 10 UStG wie folgt neu gefasst:

§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG Æ neu Æ i.V.m. Anlage 4

11. Lieferungen der in der Anlage 4 bezeichneten Gegenstände.

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

Liste der Gegenstände, für deren Lieferung der Leistungsempfänger die Steuer schuldet

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
1	Selen	Unterposition 2804 9000
2	Silber, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver; Silberplattierungen auf unedlen Metallen, in Rohform oder als Halbzeug	Positionen 7106 und 7107
3	Gold, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver, zu nicht monetären Zwecken; Goldplattierungen auf unedlen Metallen oder auf Silber, in Rohform oder als Halbzeug	Unterpositionen 7108 11 00, 7108 12 00 und 7108 13; Unterposition 7109 00 00
4	Platin, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver; Platinplattierungen auf unedlen Metallen, auf Silber oder auf Gold, in Rohform oder als Halbzeug	Position 7110 und Unterposition 7111 00 00
5	Roheisen oder Spiegeleisen, in Masseln, Blöcken oder anderen Rohformen; Körner und Pulver aus Roheisen oder Spiegeleisen, Eisen oder Stahl ;Eisen- und Stahlerzeugnisse	Positionen 7201, 7205, 7206 bis 7229
6	Nicht raffiniertes Kupfer und Kupferanoden zum elektrolytischen Raffinieren; raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen, in Rohform; Kupfervorlegierungen; Pulver und Flitter aus Kupfer; Stangen (Stäbe) und Profile aus Kupfer; Draht aus Kupfer; Bleche und Bänder, aus Kupfer, mit einer Dicke von mehr als 0,15 mm; Folien und dünne Bänder, aus Kupfer (Å), mit einer Dicke (ohne Unterlage) von 0,15 mm oder weniger	Unterposition 7402 00 00, Position 7403, Unterposition 7405 00 00 und Position 7406, Position 7407, Position 7408, Position 7409, Position 7410
7	Nickelmatte, Nickeloxidsinter und andere Zwischenerzeugnisse der Nickelmetallurgie; Nickel in Rohform; Pulver und Flitter aus Nickel; Stangen (Stäbe), Profile und Draht aus Nickel; Bleche, Bänder und Folien aus Nickel	Positionen 7501, 7502, Unterposition 7504 00 00; Positionen 7505 und 7506
8	Aluminium in Rohform; Pulver und Flitter, aus Aluminium; Stangen (Stäbe) und Profile aus Aluminium; Draht aus Aluminium; Bleche und Bänder, aus Aluminium, mit einer Dicke von mehr als 0,2 mm; Folien und dünne Bänder, aus Aluminium (Å) mit einer Dicke (ohne Unterlage) von 0,2 mm oder weniger	Positionen 7601, 7603 bis 7607
9	Blei in Rohform; Pulver und Flitter, aus Blei; Bleche, Bänder und Folien, aus Blei	Position 7801; Position 7804
10	Zink in Rohform; Staub, Pulver und Flitter, aus Zink; Stangen(Stäbe), Profile und Draht aus Zink; Bleche, Bänder und Folien, aus Zink	Positionen 7901, 7903 bis 7905
11	Zinn in Rohform; Stangen (Stäbe), Profile und Draht aus Zinn; Bleche und Bänder, aus Zinn, mit einer Dicke von mehr als 0,2 mm	Position 8001, Unterpositionen 8003 00 00 und 8007 00 10
12	Andere unedle Metalle (einschließlich Stangen (Stäbe), Profile, Draht, Bleche, Bänder und Folien), ausgenommen andere Waren daraus und Abfälle und Schrott	aus Positionen 8101 bis 8112
13	Cermets, ausgenommen Waren daraus und Abfälle und Schrott	Position 8113

Werden Edelmetalle oder unedle Metalle geliefert, für die der liefernde Unternehmer die **Differenzbesteuerung** anwendet, bleibt er . wie bisher . Steuerschuldner. Eine

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist in diesen Fällen schon deshalb nicht sachgerecht, weil es dem Leistungsempfänger nicht möglich ist, die Bemessungsgrundlage (= Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis des liefernden Unternehmers) ohne Mithilfe des leistenden Unternehmers zweifelsfrei zu ermitteln (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 22. / § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG).

6.3 EU-Rechtsgrundlage

Die Regelung beruht auf Art. 199a Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL.

6.4 Inkrafttreten

Gem. Art. 28 Abs. 4 KroatienAnpassG tritt die Neuregelung in Art. 8 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa am 1.10.2014 in Kraft.

7. Gutgläubensschutz

(§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG E neu E)

7.1 Anlass der Gesetzesänderung

In Abschn. 13b.8 UStAE a. F. war eine Vereinfachungsregelung vorgesehen, nach der die Anwendung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft beibehalten werden kann, auch wenn die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, aber sich die beiden Vertragspartner über die Anwendung des § 13b UStG einig waren und der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wurde. Der BFH hat in seiner o. g. Entscheidung eine Anwendung dieser Vereinfachungsregelung abgelehnt, weil sie sich nicht aus dem Gesetz ergibt. Damit die bisher nur im Verwaltungswege zugelassene Vereinfachung auch vor den Gerichten Bestand hat, wird eine Übernahme der Regelung in das Gesetz für erforderlich gehalten (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 23./ Entwurf eines § 13b Abs. 5d UStG).

7.2 Inhalt der Neuregelung

Art. 8 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. dd KroatienAnpassG hat in § 13 b Abs. 5UStG nach Satz 6 folgenden Satz 7 eingefügt:

§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG E neu E

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

So wird erreicht, dass nicht in weiteren Gerichtsverfahren diese Regelung wieder keine Beachtung findet und der Unternehmer, der sich auf die

Verwaltungsauffassung beruft, das Nachsehen hat (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 23./ Entwurf eines § 13b Abs. 5d UStG).

7.3 Inkrafttreten

Gem. Art. 28 Abs. 4 KroatienAnpassG tritt die Neuregelung in Art. 8 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. dd am 1.10.2014 in Kraft.

8. Differenzbesteuerung

(§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG Æ neu Æ)

8.1 Anlass der Gesetzesänderung

§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG . neu . stellt klar, dass bei Lieferungen von in Absatz 2 Nummern 2, 7 und 9 bis 11 genannten Gegenständen, wie Lieferungen von Schrott, Altmetallen und Abfall oder Lieferungen von Edelmetallen oder unedlen Metallen, für die die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG vorliegen und bei denen Unternehmer diese Regelung auch anwendet, der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner wird.

Die Anwendung der Steuerschuldnerschaft ist für den Leistungsempfänger in diesen Fällen **de facto nicht möglich**, weil er regelmäßig den Einkaufspreis der an ihn gelieferten Gegenstände nicht kennt und so die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung nicht ermitteln kann (Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/1776 vom 18.06.2014, zu 23./ Entwurf eines § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG).

8.2 Inhalt der Neuregelung

Art. 8 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. ee KroatienAnpassG hat in § 13 b Abs. 5UStG nach Satz 7 folgenden Satz 8 eingefügt:

§ 13b Abs.5 Satz 8 UStG Æneu Æ

Die Sätze 1 bis 8 gelten nicht, wenn ein in Absatz 2 Nummer 2, 7 oder 9 bis 11 genannter Gegenstand von dem Unternehmer, der die Lieferung bewirkt, unter den Voraussetzungen des § 25a geliefert wird.

8.3 EU-Rechtsgrundlage

Die Regelung beruht auf Art. 198 Abs. 2, Art. 199 Abs. 1 Buchst. d und e und Art. 199a Abs. 1 Buchst. c, d u. j MwStSystRL.

8.4 Inkrafttreten

Gem. Art. 28 Abs. 4 KroatienAnpassG tritt die Neuregelung in Art. 8 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. ee am 1.10.2014 in Kraft.