



# REVERSE-CHARGE-VERFAHREN –

# DIE UMKEHR DER STEUERSCHULDNERSCHAFT

MERKBLATT NR. 1901.3 | 05 | 2021

## INHALT

1. Einleitung
2. Im Inland steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz
3. Leistungen, die unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen
  - 3.1 Werklieferung oder sonstige Leistung eines ausländischen Unternehmers
  - 3.2 Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände
  - 3.3 Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen
  - 3.4 Bauleistungen gegenüber bauleistenden Unternehmern
  - 3.5 Lieferung von Gas, Elektrizität oder Fernwärme bzw. Fernkälte
  - 3.6 Übertragung von Treibhausgasemissionsrechten
  - 3.7 Lieferung bestimmter Rest- und Abfallstoffe
  - 3.8 Gebäudereinigungsleistungen gegenüber Gebäudereinigern
  - 3.9 Lieferung bestimmter Goldprodukte
  - 3.10 Lieferung von Mobilfunkgeräten, Halbleitern, Tablet-Computern oder Spielekonsolen
  - 3.11 Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen
  - 3.12 Telekommunikationsdienstleistungen
4. Leistender Unternehmer
5. Leistungsempfänger
6. Ausnahmen von der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens
7. Sonderregelungen
  - 7.1 Allgemeine Vertrauensschutzregelung
  - 7.2 Teilleistungen, Anzahlungen und Vorauszahlungen
  - 7.3 Fiktiver Leistungszeitraum
8. Steuerschuldner, Bemessungsgrundlage und Steuerentstehung
9. Meldeverpflichtungen
10. Rechnungsausstellung
11. Vorsteuerabzug
12. Leistungen deutscher Unternehmer im Ausland

## 1. EINLEITUNG

Das **Steuerschuldnerverfahren** nach § 13b UStG (auch **Reverse-Charge-Verfahren**) wurde in Deutschland mit Wirkung vom 01.01.2002 eingeführt und ersetzte das bis dahin gültige Abzugsverfahren. Nach dieser Regelung wird ein Leistungsempfänger direkt Steuerschuldner der Umsatzsteuer, die aufgrund einer an ihn ausgeführten Leistung entsteht. Ziel des Verfahrens ist es, die **Erhebung der Umsatzsteuer** für die Finanzverwaltung **einfacher zu gestalten** (z. B. wenn der leistende Unternehmer aus

dem Ausland kommt) oder die **Gefährdung des Steueraufkommens zu verringern** (z. B. bei Leistungen, bei denen typischerweise mit höherem Steuerausfall bzw. Betrug gerechnet werden muss).

Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens stellt an die Vertragsparteien **besondere Anforderungen**, führt aber bei Anwendung der notwendigen Sorgfalt zu einer tatsächlichen Vereinfachung. Grundsätzlich müssen die folgenden Voraussetzungen geprüft werden, wenn im Inland die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen soll:

- Es muss ein im **Inland steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz** vorliegen,
- es müssen bestimmte, **abschließend aufgezählte Leistungen** ausgeführt werden,
- der **Leistende** muss Unternehmer sein und in Abhängigkeit der jeweils ausgeführten Leistung ggf. noch weitere Anforderungen erfüllen,
- der **Leistungsempfänger** muss Unternehmer oder eine juristische Person sein und in Abhängigkeit der jeweils ausgeführten Leistung ggf. noch weitere Anforderungen erfüllen und
- es darf **keine Ausnahme** für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens vorliegen.

Liegen alle Tatbestandsvoraussetzungen vor, geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über und die Vertragsparteien müssen bestimmte formale Bedingungen beachten.

## 2. IM INLAND STEUERBARER UND STEUERPFLICHTIGER UMSATZ

Allgemeine Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger im Inland ist, dass überhaupt im Inland eine Umsatzsteuer entsteht. Dazu muss der leistende Unternehmer eine im Inland **steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung<sup>1</sup>** ausführen. Die im Inland steuerbare Leistung darf auch **keiner Steuerbefreiung<sup>2</sup>** im Inland unterliegen.

**HINWEIS** Ob ein im Inland steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vorliegt, ist nach der allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Systematik zu prüfen.

1 § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

2 § 4 UStG.

### 3. LEISTUNGEN, DIE UNTER DAS REVERSE-CHARGE-VERFAHREN FALLEN

Nur die Leistungen, die **ausdrücklich in § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 UStG aufgeführt** sind, können unter den weiteren Voraussetzungen zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger führen. Dies sind die folgenden Leistungen:

- Ein im **Ausland ansässiger Unternehmer** erbringt im Inland eine steuerpflichtige **Werklieferung** oder eine **sonstige Leistung**;<sup>3</sup>
- im Rahmen einer **Sicherungsübereignung** werden Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens geliefert;<sup>4</sup>
- es wird ein Umsatz ausgeführt, der unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fällt<sup>5</sup> – im Regelfall also die Lieferung eines Grundstücks, die vom liefernden Unternehmer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtig ausgeführt wird;
- ein Unternehmer führt **Werklieferungen** oder sonstige Leistungen gegenüber einem bauleistenden Unternehmer aus, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (sog. **Bauleistungen**), mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen, dies gilt auch für Leistungen i. Z. m. Betriebsvorrichtungen;<sup>6</sup>
- es wird **Gas, Elektrizität** oder Wärme oder Kälte durch ein Fernnetz von einem im **Ausland ansässigen Unternehmer** nach § 3g UStG geliefert;<sup>7</sup>
- es wird **Gas** von einem inländischen Unternehmer an einen Gashändler oder **Elektrizität** durch einen inländischen Stromhändler an einen anderen Stromhändler geliefert;<sup>8</sup>
- es werden bestimmte **Treibhausgasemissionsrechte** sowie **Gas- oder Elektrizitätszertifikate** übertragen;<sup>9</sup>
- es werden bestimmte, abschließend in einer Anlage 3 zum Umsatzsteuergesetz aufgeführte **Abfall- oder Reststoffe** geliefert;<sup>10</sup>
- es werden **Gebäudereinigungsleistungen** gegenüber einem Gebäudereiniger ausgeführt;<sup>11</sup>
- es erfolgt die Lieferung von **Gold** in Rohform oder als Halbzeug mit einem Goldfeingehalt von mind. 325/1.000;<sup>12</sup>
- es werden **Mobilfunkgeräte**, integrierte Schaltkreise vor Einbau, **Tablet-Computer** oder **Spielekonsolen** mit jeweils einem Entgelt von mind. 5.000 € geliefert;<sup>13</sup>
- es werden in einer Anlage 4 zum UStG aufgeführte **Edelmetalle** oder **unedle Metalle** mit einem Entgelt von mind. 5.000 € geliefert;<sup>14</sup>
- es werden Telekommunikationsdienstleistungen an einen Unternehmer ausgeführt, der selbst solche Leistungen erbringt.<sup>15</sup>

3 § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 UStG.

4 § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG.

5 § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG.

6 § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG.

7 § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG.

8 § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG.

9 § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG.

10 § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG.

11 § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG.

12 § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG.

13 § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG.

14 § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG.

15 § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG.

#### 3.1 Werklieferung oder sonstige Leistung eines ausländischen Unternehmers

Ein Hauptanwendungsfall für das Steuerschuldnerverfahren ist die Ausführung von **Werklieferungen** nach § 3 Abs. 4 UStG<sup>16</sup> oder die Ausführung von **sonstigen Leistungen durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer**. Da der Begriff der sonstigen Leistung auch die Werkleistung mit erfasst, ist nur die (reine, den Gegenstand nicht mehr verändernde) Lieferung sowie sog. Montagelieferungen (Gegenstände werden im Inland zusammengebaut, ohne dass Gegenstände Dritter – z. B. Grundstücke, Gebäude – mit be- oder verarbeitet werden) eines ausländischen Unternehmers aus der Anwendung des Steuerschuldnerverfahrens auszuscheiden.

**HINWEIS** Wegen unterschiedlicher Steuerentstehungszeitpunkte sind diese Fälle in § 13b Abs. 1 und § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG aufgeteilt worden.

- 1) Kommt der **leistende Unternehmer** aus einem **anderen Mitgliedstaat** der Europäischen Union und führt er in Deutschland eine steuerpflichtige sonstige Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG aus, wird der Leistungsempfänger der Steuerschuldner nach § 13b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Die Umsatzsteuer entsteht in diesem Fall unabhängig der Ausstellung einer Rechnung mit Ausführung der Leistung.

**HINWEIS** Dies sind Leistungen, die der leistende Unternehmer in seinem Heimatstaat unter Angabe der USt-IdNr. des Leistungsempfängers und des Umsatzes in der Zusammenfassenden Meldung angeben muss.

- 2) Kommt der **leistende Unternehmer aus dem Ausland**<sup>17</sup> und führt in Deutschland eine **sonstige Leistung** oder eine **Werklieferung** steuerbar und steuerpflichtig aus, wird der Leistungsempfänger der Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Die Umsatzsteuer entsteht in diesem Fall mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des der Leistung folgenden Kalendermonats. Dies gilt aber nicht für die Leistungen, die schon nach Nr. 1 erfasst sind.

**BEISPIEL** Rechtsanwalt R aus Frankreich (alternativ der Schweiz) berät einen in Deutschland ansässigen Unternehmer. Die Beratungsleistung wird im Dezember ausgeführt, die Rechnung erst im folgenden Januar ausgestellt. R führt in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Leistungen<sup>18</sup> aus. Wenn R aus Frankreich kommt, wird der Leistungsempfänger im Dezember zum Steuerschuldner,<sup>19</sup> da dann die Leistung ausgeführt worden ist. In der Alternative wird der Leistungsempfänger erst im Januar zum Steuerschuldner,<sup>20</sup> da erst im Januar die Rechnung ausgestellt wird und dies auch der Monat ist, der auf die Erbringung der Leistung folgt.

16 *Werklieferungen liegen vor, wenn der Unternehmer die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstands eines Dritten übernommen hat, bei denen er nicht nur Nebensachen oder Zutaten verwendet.*

17 *Drittlandsgebiet und übriges Gemeinschaftsgebiet.*

18 *Der Ort der Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.*

19 *§ 13b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.*

20 *§ 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.*

### 3.2 Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände

Werden Gegenstände – im Regelfall i. Z. m. Finanzierungsgeschäften – von einem Sicherungsgeber einem Sicherungsnehmer übereignet,<sup>21</sup> sind umsatzsteuerrechtlich zu diesem Zeitpunkt keine Konsequenzen zu ziehen. Wenn es aber zu einer **Verwertung des sicherungsübereigneten Gegenstands** kommt, liegt ein sog. **Doppelumsatz**<sup>22</sup> vor, der zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer (i. d. R. den Finanzierer) und zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den erwerbenden Käufer führt. Soweit die Verwertung des Gegenstands außerhalb eines Insolvenzverfahrens durchgeführt wird, wird der Sicherungsnehmer zum **Steuerschuldner**<sup>23</sup> für die ihm von dem Sicherungsgeber ausgeführte Lieferung.

**HINWEIS** In diesem Fall schuldet der Sicherungsnehmer zweimal Umsatzsteuer; einmal aufgrund der von ihm ausgeführten Lieferung an den Käufer und einmal aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens aus der ihm gegenüber ausgeführten Lieferung. Für die ihm gegenüber ausgeführte Lieferung, für die er die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schuldet, ist er aber regelmäßig zum Vorsteuerabzug<sup>24</sup> berechtigt.

### 3.3 Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

Umsätze, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)** fallen, sind i. d. R. Lieferungen von Grundstücken, können aber auch die Gewährung oder Übertragung von **Erbbaurechten** o. ä. Rechten sein.

**HINWEIS** Bei dem Verkauf eines Grundstücks ist immer zuerst zu prüfen, ob eine nicht steuerbare Geschäfts- oder Teilbetriebsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegt.

Leistungen, die unter das GrEStG fallen, sind – soweit sie überhaupt steuerbar sind – regelmäßig nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. **Verzichtet der leistende Unternehmer** unter den Bedingungen des § 9 Abs. 1<sup>25</sup> und Abs. 3<sup>26</sup> UStG **auf die Steuerbefreiung** des Umsatzes, wird der Leistungsempfänger zwingend zum **Steuerschuldner**<sup>27</sup> für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung.

**BEISPIEL:** Unternehmer U verkauft ein leer stehendes, bisher für Lagerzwecke verwendetes Gebäude an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen. U verzichtet schon im notariellen Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung. U liefert steuerbar und durch zulässigen Verzicht auf die Steuerbefreiung steuerpflichtig ein Grundstück an den Erwerber. Der Käufer wird zum **Steuerschuldner** für die aus der Lieferung des Grundstücks entstehende Umsatzsteuer.

**HINWEIS:** Hat der leistende Unternehmer zutreffend auf die Steuerbefreiung des Umsatzes verzichtet, wird der Leistungsempfänger immer **Steuerschuldner** für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung, da die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG umfassender sind als die nach § 13b UStG.

21 In diesem Fall liegt nur der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums vor, nicht aber eine Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG.

22 Abschn. 1.2 UStAE.

23 § 13b Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

24 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.

25 Nach § 9 Abs. 1 UStG muss der Leistungsempfänger Unternehmer sein und die Leistung für Zwecke seines Unternehmens beziehen.

26 Nach § 9 Abs. 3 UStG muss der Verkäufer eines Grundstücks schon im notariellen Kaufvertrag auf den Verzicht auf die Steuerbefreiung hinweisen.

27 § 13b Abs. 2 Nr. 3 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

### 3.4 Bauleistungen gegenüber bauleistenden Unternehmern

**Bauleistungen** können unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger setzt bei Bauleistungen zwei notwendige Tatbestände voraus:

- Der leistende Unternehmer muss eine „**Bauleistung**“<sup>28</sup> ausführen und
- der Leistungsempfänger muss ein „**bauleistender Unternehmer**“<sup>29</sup> sein.

Eine **Bauleistung**<sup>30</sup> i. S. d. Vorschrift liegt vor, wenn eine Werklieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient. Dabei ist der Begriff des Bauwerks weit auszulegen und soll nicht nur Gebäude, sondern alle mit dem Erdboden verbundenen Anlagen erfassen. Dabei muss der Unternehmer selbst Bauleistungen erbringen (nicht erfasst wird damit die reine Lieferung von Grundstücken). Es ist ausreichend, wenn er sich von ihm beauftragter Subunternehmer bedient.

**HINWEIS** Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Definition gelten als Grundstücke auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern. Keine Bauleistungen sind aber Planungsleistungen (z. B. durch Architekten oder Fachingenieure) oder Überwachungsleistungen.

Der **Leistungsempfänger** muss ein „**bauleistender Unternehmer**“ sein. Dies liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>31</sup> vor, wenn der Leistungsempfänger im vorangegangenen Kalenderjahr selbst **mind. 10 %** seiner weltweit ausgeführten Leistungen als Bauleistungen ausgeführt hat. Nimmt der Unternehmer seine Tätigkeit erst neu auf oder ändert er den Rahmen seiner Tätigkeit, soll dies vorliegen, wenn er voraussichtlich mehr als 10 % seiner weltweit ausgeführten Leistungen im Bereich von Bauleistungen ausführen wird.

**HINWEIS** Der Unternehmer weist gegenüber seinem Vertragspartner die Eigenschaft als „bauleistender Unternehmer“ durch die Bescheinigung Ust 1 TG der Finanzverwaltung nach. Die Bescheinigung ist individuell befristet und soll längstens für einen Zeitraum von drei Jahren ausgestellt werden. Der leistende Unternehmer muss somit bei Ausführung jeder Leistung (auch bei Dauerschuldleistungen) überprüfen, ob ihm noch eine gültige Bescheinigung vorliegt. Die Bescheinigung kann nicht für die Vergangenheit widerrufen werden.

Zu den Einzelheiten vgl. auch ausführlich DWS-Merkblatt Nr. 1698 „Bauleistungen und Umsatzsteuer“.

### 3.5 Lieferung von Gas, Elektrizität oder Fernwärme bzw. Fernkälte

Wird **Gas über ein Leitungsnetz, Elektrizität** oder Fernwärme oder Fernkälte über ein entsprechendes Fernleitungsnetz geliefert, bestimmt sich der Ort der Lieferung nach den Vorschriften des § 3g UStG. Bezieht der Leistungsempfänger diese Gegenstände für Zwecke des Weiterverkaufs, ist der Ort der Lieferung

28 § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG.

29 § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG.

30 Eine ausführliche Abgrenzung der Bauleistungen erfolgt auch in Abschn. 13b.2 UStAE.

31 Vgl. Abschn. 13b.3 UStAE.

dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, § 3g Abs. 1 UStG. Bezieht der Leistungsempfänger die Gegenstände für den eigenen Verbrauch, ist der Ort der Lieferung dort, wo der Verbrauch stattfindet, § 3g Abs. 2 UStG.

Ist die Lieferung in **Deutschland steuerbar und steuerpflichtig**, ergeben sich zwei unterschiedliche Möglichkeiten, die zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger führen:

- Bezieht ein Unternehmer solche Leistungen von einem **im Ausland ansässigen Unternehmer** für Zwecke seines Unternehmens, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner.<sup>32</sup>
- Bezieht der Unternehmer Gas über das Leitungsnetz oder Elektrizität **von einem inländischen Unternehmer**, wird er zum Steuerschuldner, wenn bei der Lieferung von Gas der Erwerber selbst ein Gashändler ist<sup>33</sup> bzw. bei der Lieferung von Elektrizität beide Vertragsparteien Energiehändler sind.<sup>34</sup>

### 3.6 Übertragung von Treibhausgasemissionsrechten

Auch die Übertragung von Treibhausgasemissionsrechten führt bei Leistung gegenüber einem Unternehmer zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. Werden Berechtigungen nach § 3 Nr. 3 TEHG<sup>35</sup>, Emissionsreduktionseinheiten nach § 2 Nr. 20 PMG<sup>36</sup> oder zertifizierte Emissionsreduktionen nach § 2 Nr. 21 PMG übertragen, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner, wenn es sich um eine in Deutschland steuerpflichtige Leistung handelt. Diese Leistungen sind in das Reverse-Charge-Verfahren einbezogen worden, da mit der Übertragung solcher Emissionsrechte massiv Umsatzsteuer hinterzogen wurde.

In das Reverse-Charge-Verfahren sind auch **Gas- und Elektrizitätszertifikate** einbezogen worden. Zu den Elektrizitätszertifikaten gehören insb. die Herkunftsnachweise sowie die Regionalnachweise nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz.

### 3.7 Lieferung bestimmter Rest- und Abfallstoffe

In einer **Anlage 3 zum UStG** werden **abschließend** bestimmte **Reststoffe** (Schlacke, Abfälle, Schrott von Kunststoffen, Glas, Edelmetallen, Akkus und Batterien etc.) aufgeführt. Werden diese Reststoffe an einen Unternehmer geliefert, geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über.<sup>37</sup>

Von besonderer Bedeutung ist die Abgrenzung der unter das Reverse-Charge-Verfahren fallenden **Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen** und sonstigen **Abfallstoffen**.<sup>38</sup> Hier kommt es auf die jeweilige Abgrenzung in Abhängigkeit der einzelnen Zolltarifnummern<sup>39</sup> an.

**HINWEIS:** Unternehmer, die mit Altstoffen handeln, müssen genau diese Abgrenzungen beachten, die teilweise sehr detaillierte technische Abgrenzungen enthalten.

Neben den direkt in der Anlage 3 genannten Gegenständen können auch andere, aus solchen Stoffen bestehende Gegenstände unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen. Dabei sind insb. zu nennen:

- Unter die Nummer 4 der Anlage 3 zum UStG gehören u.a. auch **Styropor** sowie gebrauchte (leere) **Tonerkartuschen** und Tintenpatronen.
- Unter die Nummer 5 der Anlage 3 zum UStG gehören auch zum Runderneuern ungeeignete **gebrauchte Reifen** sowie Granulate daraus. Nicht unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen jedoch zum Runderneuern geeignete gebrauchte Reifen.
- Unter die Nummer 7 der Anlage 3 zum UStG, die Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen umfasst, gehören auch durch Zerschlagen, Zerschlagen oder Abnutzung für ihren ursprünglichen Verwendungszweck unbrauchbar gewordene alte Waren (Tischgeräte, Gold- und Silberschmiedewaren, Katalysatoren in Form von Metallgeweben etc.); ausgenommen sind aber Waren, die – mit oder ohne Reparatur oder Aufarbeiten – für ihren ursprünglichen Zweck brauchbar sind oder – ohne Anwendung eines Verfahrens zum Wiedergewinnen des Edelmetalls – zu anderen Zwecken gebraucht werden können.

Werden von einem Unternehmer sowohl Gegenstände geliefert, die unter § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG fallen als auch andere Gegenstände geliefert, die nicht unter die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger fallen, muss eine entsprechende **Abgrenzung** vorgenommen werden.<sup>40</sup>

**HINWEIS** Die Regelungen gelten nicht nur in den Fällen, in denen der leistende Unternehmer die Leistung gegen eine Geldzahlung ausführt. Auch bei einem **Tausch** oder einem **tauschähnlichen Umsatz** müssen der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens achten.

Liefert ein Unternehmer **Mischungen oder Warenzusammensetzungen**, die sowohl unter das Reverse-Charge-Verfahren fallende Reststoffe enthalten, in denen aber auch nicht unter diese Norm fallende Reststoffe enthalten sind, muss grundsätzlich eine unterschiedliche Betrachtung der Reststoffe vorgenommen werden. Soweit eine getrennte Beurteilung nicht möglich ist, unterliegt die gesamte Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren, wenn die unter § 13b Abs. 2 Nr. 7 und Anlage 3 zum UStG fallenden Stoffe der gelieferten Sache ihren wesentlichen Charakter verleihen.

**HINWEIS:** Auch **Maschinen, Elektro- und Elektronikgeräte** und Heizkessel fallen unter § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG, wenn sie durch Bruch, Verschleiß oder aus ähnlichen Gründen nicht mehr gebrauchsfähig sind.<sup>41</sup>

32 § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

33 § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b i. V. m. Abs. 5 Satz 3 UStG.

34 § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b i. V. m. Abs. 5 Satz 4 UStG.

35 Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz.

36 Projekt-Mechanismen-Gesetz.

37 § 13b Abs. 2 Nr. 7 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

38 Vgl. dazu auch Abschn. 13b.4 UStAE.

39 Im Zweifelsfall kann bei der Zollverwaltung eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke eingeholt werden.

40 Abschn. 13b.4 Abs. 2 UStAE.

41 Abschn. 13b.4 Abs. 3 Satz 3 UStAE.

### 3.8 Gebäudereinigungsleistungen gegenüber Gebäudereinigern

Führt ein Unternehmer **Gebäudereinigungsleistungen** gegenüber einem **Unternehmer** aus, der **selbst Gebäudereiniger** ist, geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger<sup>42</sup> über.

**HINWEIS** Gebäudereinigungsleistungen setzen voraus, dass es sich um ein „Gebäude“ handelt. Dazu gehören **Baulichkeiten**, die auf Dauer fest mit dem Grundstück verbunden sind. Nicht dazu gehören Baulichkeiten, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden und daher keine Bestandteile des Grundstücks sind (z. B. Büro- und Wohncontainer, Baubuden, Tribünen o. ä. Einrichtungen).

Wie bei den Bauleistungen setzt der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Gebäudereinigungsleistungen zwei notwendige Tatbestandsvoraussetzungen voraus:

- Der leistende Unternehmer muss eine **Gebäudereinigungsleistung** ausführen und
- der **Leistungsempfänger** muss ein Unternehmer sein, der selbst Gebäudereinigungsleistungen ausführt.

#### Abgrenzung von Gebäudereinigungsleistungen

Gebäudereinigungsleistungen	Keine Gebäudereinigungsleistungen
Reinigung und pflegende sowie schützende Behandlung von Gebäuden und Gebäudeteilen	Schornsteinreinigung
Hausfassadenreinigung und Graffiti-Entfernung	Schädlingsbekämpfung
Fensterreinigung	Winterdienst, soweit eigenständige Leistung
Dachrinnenreinigung, Reinigung von Fallrohren	Reinigung von Inventar (Möbel, Teppiche, Gardinen, Geschirr etc.), soweit es sich um eigenständige Leistungen handelt
Bauendreinigung	Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn die Arbeitnehmer für den Leistungsempfänger Gebäudereinigungen ausführen
Reinigung von haustechnischen Anlagen	
Hausmeisterdienste und Objektbetreuung, soweit auch Gebäudereinigungsleistungen enthalten sind	

Tabelle 1

Weitere Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist, dass der Leistungsempfänger selbst ein Unternehmer ist, der **nachhaltig Gebäudereinigungsleistungen** ausführt. Zum Nachweis dieser Eigenschaft werden dieselben Abgrenzungskriterien herangezogen wie auch bei der Ausführung von Bauleistungen.

**HINWEIS:** Der Leistungsempfänger ist selbst ein Gebäudereiniger, wenn er im vorangegangenen Kalenderjahr **mind. 10 % seiner weltweit** ausgeführten Leistungen im Bereich von Gebäudereinigung ausgeführt hat oder – wenn solche Leistungen neu angeboten werden – voraussichtlich mehr als 10 % ausmachen werden. Der Nachweis wird gegenüber dem leistenden Unternehmer durch die Bescheinigung **USt 1 TG** der Finanzverwaltung geführt.

### 3.9 Lieferung bestimmter Goldprodukte

Unter das Reverse-Charge-Verfahren fällt auch die Lieferung von **Gold** oder **Goldlegierungen** in Rohform oder als Halbzeug, soweit ein **Feingehalt** von mind. **325/1.000** vorhanden ist, sowie von Goldplattierungen mit vergleichbaren Voraussetzungen. Werden solche Produkte geliefert, schuldet nicht der liefernde Unternehmer die Umsatzsteuer,<sup>43</sup> sondern der Leistungsempfänger, sofern er Unternehmer ist.

**HINWEIS** Goldplattierungen sind Waren, bei denen auf einer Metallunterlage auf einer oder mehreren Seiten Gold in beliebiger Dicke aufgebracht ist.

Auch die Lieferung von **Anlagegold** – soweit durch Option nach § 25c Abs. 3 Satz 2 UStG steuerpflichtig – fällt unter die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.

**HINWEIS** Nicht unter die Anwendung des Steuerschuldnerverfahrens fällt die Lieferung von verarbeiteten Goldprodukten (z. B. **Schmuck**) – hier bleibt es in allen Fällen bei der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers.

Unter die Anwendung kann neben der Lieferung von Anlagegold und Gold in Rohform (z. B. gegenüber Juwelieren) auch die Lieferung von Goldlegierungen an Zahnärzte/Zahntechniker (soweit der Goldfeingehalt mind. 325/1.000 beträgt) oder Blattgold an Restauratoren/Künstler fallen.

### 3.10 Lieferung von Mobilfunkgeräten, Halbleitern, Tablet-Computern oder Spielekonsolen

Zur Verhinderung des Umsatzsteuerbetrugs mit hochwertigen technischen Geräten sind bestimmte Wirtschaftsgüter mit in das Reverse-Charge-Verfahren einbezogen worden. Damit aber nicht auch Einzellieferungen in den Anwendungsbereich der Regelung fallen, ist für diese Lieferungen weiterhin geregelt worden, dass die Steuerschuld nur dann auf den Leistungsempfänger übergeht, wenn die in Rechnung zu **stellenden Entgelte** im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs **mind. 5.000 €** betragen.

**HINWEIS** Ausdrücklich ist gesetzlich klargestellt, dass eine **spätere Verringerung der Bemessungsgrundlage** (z. B. durch Skonto oder Rabatte) nicht zu einer rückwirkenden Veränderung der Zuordnung der Steuerschuldnerschaft führt.

Zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger muss geprüft werden, ob es sich um Gegenstände der in § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG aufgeführten Art handelt.

- **Mobilfunkgeräte:** Dies sind Geräte, über die Telekommunikationsleistungen in Form von Sprachübertragungen über drahtlose Mobilfunk-Netzwerke in Anspruch genommen werden können. Geräte, die keine akustischen Signale übertragen können, fallen nicht darunter (z. B. Navigationsgeräte, MP3-Player, Spielekonsolen oder On-Board-Units). Auch CB-Funkgeräte sowie Walkie-Talkies fallen nicht unter die Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG.
- **Integrierte Schaltkreise** vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand: Ein integrierter Schaltkreis ist eine auf einem einzelnen (Halbleiter-) Substrat untergebrachte elektronische Schaltung (Chip). Dazu gehören insb. Mikroprozessoren und CPUs.<sup>44</sup> Diese Teile fallen unter das Reverse-Charge-Verfahren, wenn sie noch nicht in

<sup>43</sup> § 13b Abs. 2 Nr. 9 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

<sup>44</sup> Central Processing Unit – Hauptprozessor einer elektronischen Rechenanlage.

<sup>42</sup> § 13b Abs. 2 Nr. 8 i. V. m. Abs. 5 Satz 5 UStG.

einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand eingebaut wurden. Auch wenn sie elektronische Komponenten enthalten, fallen Antennen, elektronische Filter, Kondensatoren oder Sensoren nicht unter den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG.

- **Tablet-Computer:**<sup>45</sup> Dies sind tragbare, flache Computer in besonders leichter Ausführung, die vollständig in einem Touchscreen-Gehäuse untergebracht sind und mit den Fingern oder einem Stift bedient werden können.
- **Spielekonsolen:** Spielekonsolen sind Computer oder computerähnliche Geräte, die in erster Linie für Videospiele entwickelt werden. Neben dem Spielen können sie weitere Funktionen anbieten, z.B. Wiedergabe von Audio-CDs, Video-DVDs und Blu-ray-Discs.

**HINWEIS** Ein Gegenstand ist für die **Lieferung auf der Einzelhandelsstufe** insb. dann geeignet, wenn er ohne eine weitere Be- oder Verarbeitung an einen Endverbraucher geliefert werden kann. So unterliegt die Lieferung von Computern nicht der Besteuerung nach § 13b UStG, obwohl in diesen Computern integrierte Schaltkreise eingebaut sind.

Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger – der Unternehmer sein muss – ist, dass die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen mind. 5.000 € beträgt.

**HINWEIS** Bei der **Prüfung der Grenze von mind. 5.000 €** muss auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände abgestellt werden. Die Aufteilung einer einheitlichen Bestellung in mehrere Teillieferungen mit Teilrechnungen führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Auch Anzahlungen für eine später auszuführende Lieferung führen unabhängig der Höhe der Anzahlung schon zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, wenn das Gesamtentgelt mind. 5.000 € betragen soll.

### 3.11 Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen

Die Lieferung von **Edelmetallen** oder **unedlen Metallen**, die in einer **Anlage 4 zum UStG** abschließend aufgeführt sind, führt ebenfalls zur Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger,<sup>46</sup> wenn dieser Unternehmer ist und die in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs **mind. 5.000 €** betragen.

In der Anlage 4 zum UStG sind abschließend die Edelmetalle und unedlen Metalle aufgeführt (z.B. Silber, Platin, Roheisen, Kupfer, Nickel, Aluminium, Blei, Zink, Zinn etc.).

**HINWEIS** Draht, Bänder, Folien, Bleche und andere flachgewalzte Erzeugnisse, Profile sowie Stangen (Stäbe) dieser Metalle sind nicht in der Anlage 4 zum UStG enthalten.

Die Prüfung der Umsatzgrenze von 5.000 € erfolgt genauso wie bei der Lieferung der Mobilfunkgeräte.

### 3.12 Telekommunikationsdienstleistungen

Zum 01.01.2021 sind als weiterer Anwendungsbereich in das Reverse-Charge-Verfahren die sonstigen Leistungen auf dem **Gebiet der Telekommunikation** aufgenommen worden.<sup>47</sup> Wie

allerdings auch bei den Bauleistungen bzw. den Gebäudereinigungsleistungen vorgegeben, setzt die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger voraus, dass dieser ein Unternehmer ist, dessen Haupttätigkeit selbst auf die Erbringungen von Telekommunikationsdienstleistungen gerichtet ist und sein eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist. Die Finanzverwaltung bestätigt einem Leistungsempfänger diese Eigenschaft mit der Bescheinigung USt 1 TQ.

**HINWEIS** Von der Neuregelung sind im Ergebnis Telekommunikationsdienstleistungen erfasst, die von im Inland ansässigen Unternehmern an Unternehmer ausgeführt werden, die selbst am Markt solche Leistungen erbringen.

Die Finanzverwaltung<sup>48</sup> regelt die **weiteren Voraussetzungen** zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger:

- Der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, dessen **Haupttätigkeit** in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht. Dies liegt dann vor, wenn der Unternehmer **mehr als die Hälfte** der von ihm erworbenen Leistungen weiterveräußert.
- Sein **eigener Verbrauch** dieser Leistungen muss **von untergeordneter Bedeutung** sein. Dies gilt, wenn **nicht mehr als 5%** der erworbenen Leistungen zu eigenen (unternehmerischen sowie nichtunternehmerischen) Zwecken verwendet werden.

**HINWEIS** Wie auch schon in den anderen – vergleichbaren – Anwendungsfällen des § 13b UStG (Bauleistungen gegenüber bauleistenden Unternehmern, Gebäudereinigungsleistungen gegenüber Gebäudereinigern) sind grundsätzlich die Verhältnisse im vorangegangenen Kalenderjahr maßgeblich. Bei Neugründungen gilt dies ebenfalls, wenn erkennbar mit der Ausföhrung solcher Leistungen begonnen wurde und voraussichtlich die Grenzen eingehalten werden.

## 4. LEISTENDER UNTERNEHMER

Die Leistung muss von einem **Unternehmer** ausgeführt werden, da es sich ansonsten nicht um einen steuerbaren Umsatz handeln kann. Besonderheiten bestehen in bestimmten Fällen, wenn der leistende Unternehmer ein „**ausländischer Unternehmer**“ sein muss. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der leistende Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet oder dem übrigen Gemeinschaftsgebiet kommt.

Ein im **Ausland ansässiger Unternehmer** liegt nach § 13b Abs. 7 UStG vor, wenn der leistende Unternehmer weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder den Freihäfen oder dem Küstenstreifen zwischen der Hoheitsgrenze und der Strandlinie

- einen Wohnsitz,
- seinen gewöhnlichen Aufenthalt,
- seinen Sitz,
- seine Geschäftsleitung oder
- eine Betriebsstätte, die die Leistung ausführt,

hat.

<sup>45</sup> Aus Unterposition 8471 30 00 des Zolltarifs.

<sup>46</sup> § 13b Abs. 2 Nr. 11 i. V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

<sup>47</sup> § 13b Abs. 2 Nr. 12 i. V.m. Abs. 5 Satz 6 UStG.

<sup>48</sup> Abschn. 13b. 7b UStAE.

**HINWEIS** Eine von einer **inländischen Betriebsstätte** ausgeführte Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers fällt nicht unter das Reverse-Charge-Verfahren. Wird die sonstige Leistung jedoch nicht von der inländischen Betriebsstätte aus erbracht, gilt der leistende Unternehmer aber als ausländischer Unternehmer, selbst wenn er im Inland über eine Betriebsstätte verfügt.

Ein Unternehmer ist nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>49</sup> auch schon dann ein „im Ausland ansässiger Unternehmer“, wenn er den **Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland** hat. Auf den **privaten Wohnsitz** kommt es dann nicht mehr an. In § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG ist deshalb klargestellt, dass der leistende Unternehmer auch dann ein ausländischer Unternehmer ist, wenn der Unternehmer ausschließlich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland, aber seinen Sitz, den Ort der Geschäftsleitung oder seine Betriebsstätte im Ausland hat.

Für die Frage, ob es sich um einen im Ausland ansässigen Unternehmer handelt, kommt es immer auf den **Zeitpunkt der Leistungserbringung** an. Dies ist dann der Fall, wenn die vertraglich geschuldete Leistung oder Teilleistung vollständig erbracht worden ist. Nicht erheblich ist, ob der leistende Unternehmer zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder zeitweilig während der Ausführung des Umsatzes die Eigenschaft als ausländischer

Unternehmer besessen hat. Maßgeblich ist nur der Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes.

Wenn es **zweifelhaft** ist, ob der leistende Unternehmer ein ausländischer oder ein inländischer Unternehmer i. S. d. § 13b UStG ist, wird der Leistungsempfänger nur dann nicht zum Steuerschuldner, wenn ihm eine **Bescheinigung** des leistenden Unternehmers vorgelegt wird, dass es sich nicht um einen ausländischen Unternehmer handelt. Die Bescheinigung ist von dem für den leistenden Unternehmer zuständigen Finanzamt auf einem amtlichen Vordruckmuster<sup>50</sup> zu erstellen.

**HINWEIS:** Sollte die Ansässigkeit des leistenden Unternehmers fraglich sein, sollte ohne Vorlage der amtlichen Bescheinigung über die Ansässigkeit im Inland keine Auszahlung einer in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer erfolgen.

## 5. LEISTUNGSEMPFÄNGER

Die Steuerschuld geht in den in § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 UStG aufgeführten Leistungen nicht in jedem Fall auf den Leistungsempfänger über. Nach § 13b Abs. 5 UStG muss der **Leistungsempfänger** in Abhängigkeit des jeweiligen Anwendungsfalls **bestimmte Voraussetzungen** erfüllen.

<sup>49</sup> EuGH, Urteil v. 06.10.2011, C-421/10 – Markus Stoppelkamp, BFH/NV 2011, 2219.

<sup>50</sup> USt 1 TS – Bescheinigung über die Ansässigkeit im Inland; vgl. auch Abschn. 13b.11 Abs. 3 UStAE.

### Prüfung des Leistungsempfängers

Unter § 13b UStG fallende Leistung	Leistungsempfänger muss sein
Werklieferung und sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers, § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG	Unternehmer oder juristische Person
Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens, § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG	Unternehmer oder juristische Person
Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG	Unternehmer oder juristische Person
Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (ohne Planungs- und Überwachungsleistungen), § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG	Unternehmer, der selbst Bauleistungen der genannten Art ausführt (die Eigenschaft wird mit dem Formular USt 1 TG nachgewiesen)
Lieferungen von Gas, Elektrizität, Fernwärme oder Fernkälte eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den in § 3g UStG genannten Bedingungen, § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG	Unternehmer
Lieferungen von Gas oder Elektrizität durch einen inländischen Unternehmer, § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG; bei der Lieferung von Elektrizität muss es sich um einen Wiederverkäufer (Händler) handeln	Unternehmer, der das Gas oder die Elektrizität nicht verbraucht, sondern als Wiederverkäufer (Händler) verwendet
Übertragung von Treibhausgasemissionen, Gas- oder Elektrizitätszertifikaten, § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG	Unternehmer
Lieferung der in der Anlage 3 zum UStG genannten Reststoffe, § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG	Unternehmer
Gebäudereinigungsleistungen, § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG	Unternehmer, der selbst solche Arten von Gebäudereinigungsleistungen ausführt (die Eigenschaft wird mit dem Formular USt 1 TG nachgewiesen)
Lieferungen von Gold in Rohform oder als Halbzeug mit mind. 325/1.000 Goldfeingehalt, § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG	Unternehmer
Lieferungen von Mobilfunkgeräten, integrierten Schaltkreisen vor Einbau in Endgeräte, Tablet-Computern oder Spielekonsolen ab einem Gesamtentgelt von 5.000 €, § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG	Unternehmer
Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen nach Anlage 4 zum UStG ab einem Gesamtentgelt von 5.000 €, § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG	Unternehmer
Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG	Unternehmer, der selbst Telekommunikationsdienstleistungen ausführt und dessen eigener Verbrauch von untergeordneter Bedeutung ist (die Eigenschaft wird mit dem Formular USt 1 TQ nachgewiesen)

Tabelle 2

Für die **Eigenschaft des Leistungsempfängers** sind noch die folgenden Besonderheiten zu beachten:

- Der **Leistungsempfänger** muss zwar Unternehmer sein, er muss die Leistung aber **nicht für Zwecke seines Unternehmens** beziehen.<sup>51</sup> Damit wird z.B. auch ein bauleistender Unternehmer zum Steuerschuldner für im privaten Bereich bezogene Bauleistungen.
- Ist der leistende Unternehmer ein **Kleinunternehmer**<sup>52</sup> (z. B. ein Gebäudereiniger), kann die Steuerschuld nicht auf den Leistungsempfänger übergehen,<sup>53</sup> da in der Person des leistenden Unternehmers keine Umsatzsteuer entstehen kann. Kleinunternehmer kann aber nur ein im Inland ansässiger Unternehmer sein.
- Ist bei dem leistenden Unternehmer in den Fällen des § 13b Abs. 2 Nr. 2, Nr. 7 oder Nr. 9 bis Nr. 11 UStG die **Differenzbesteuerung**<sup>54</sup> anzuwenden, kommt es nicht zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger.<sup>55</sup>
- Ist der **Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts**, geht die Steuerschuld in den Fällen des § 13b Abs. 2 Nr. 4, Nr. 5 Buchst. b und Nr. 7 bis Nr. 12 UStG nicht auf den Leistungsempfänger über, wenn er die Leistung **für den nichtunternehmerischen Bereich** bezieht.<sup>56</sup>

## 6. AUSNAHMEN VON DER ANWENDUNG DES REVERSE-CHARGE-VERFAHRENS

In bestimmten Fällen ergeben sich **Ausnahmen** von der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. In den folgenden, abschließend aufgeführten Fällen bleibt es auch bei Ausführung durch einen ausländischen Unternehmer bei der Steuerschuld des leistenden Unternehmers:<sup>57</sup>

- **Personenbeförderung**, die der **Beförderungseinzelbesteuerung**<sup>58</sup> unterlegen hat,
- **Personenbeförderung**, die mit einem **Fahrzeug** i. S. d. § 1b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeführt wird,
- grenzüberschreitende Personenbeförderung im **Luftverkehr**,
- Einräumung von **Eintrittsberechtigungen** für Messen, Ausstellungen und Kongressen im Inland,
- Leistungen einer **Durchführungsgesellschaft** an einen ausländischen Unternehmer im Zusammenhang mit einer im Inland stattfindenden Messe oder Ausstellung sowie
- **Abgabe von Speisen und Getränken** zum Verzehr an Ort und Stelle, wenn diese Abgabe an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgt.

51 § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG.

52 § 19 UStG.

53 § 13b Abs. 5 Satz 9 UStG.

54 § 25a UStG.

55 § 13b Abs. 5 Satz 10 UStG.

56 § 13b Abs. 5 Satz 11 UStG.

57 § 13b Abs. 6 UStG.

58 In diesem Fall entsteht bei Überschreiten einer Drittlandsgrenze die Umsatzsteuer für jede einzelne Beförderungsleistung.

## 7. SONDERREGELUNGEN

Im Zusammenhang mit dem Reverse-Charge-Verfahren sind noch **Besonderheiten** zu beachten.

### 7.1 Allgemeine Vertrauensschutzregelung

Um die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens rechtssicher auszugestalten, ist in § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG eine **allgemeine Vertrauensschutzregelung** aufgenommen worden. Die Vertrauensschutzregelung gilt in **bestimmten Fällen** bei Bauleistungen,<sup>59</sup> bei der Lieferung von Erdgas und Elektrizität durch im Inland ansässige Unternehmer, der Lieferung von Schrott und Altmetall, den Gebäudereinigungsleistungen, der Lieferung von Gold, der Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen oder integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, bei der Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen sowie bei den Telekommunikationsdienstleistungen.

Wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger das Reverse-Charge-Verfahren angewendet haben, obwohl dies unter objektiven Kriterien unzutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, wenn kein Steuerausfall entsteht. Hat der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe besteuert, gilt diese Voraussetzung als erfüllt.

**HINWEIS** Keinen Vertrauensschutz gibt es, wenn die Vertragsparteien unsicher über die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens sind und dann einheitlich dieses Verfahren **nicht anwenden**.

### 7.2 Teilleistungen, Anzahlungen und Vorauszahlungen

Die Grundsätze über die Entstehung der Umsatzsteuer gelten entsprechend, wenn der leistende Unternehmer **abgrenzbare Teilleistungen** erbracht hat.<sup>60</sup>

Leistet der Empfänger der Leistung eine Zahlung schon vor der Ausführung der Leistung oder einer Teilleistung (**Anzahlung oder Vorauszahlung**), entsteht die Steuer schon in dem Voranmeldungszeitraum, in dem er diese Beträge verausgabt.<sup>61</sup>

**HINWEIS** Lagen bei Vereinnahmung der Anzahlung die Voraussetzungen für die Steuerschuld des Leistungsempfängers noch nicht vor, sind diese dann aber bei Ausführung der Leistung eingetreten, geht die Finanzverwaltung<sup>62</sup> davon aus, dass in diesem Fall die Besteuerung der Anzahlung nicht geändert werden muss.

59 Die Vereinfachungsregelung des § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG gilt aber nicht, wenn fraglich war, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens in der Person der beteiligten Unternehmer (z. B. die Eigenschaft als Bauleistender) erfüllt sind. Hier kann der Nachweis nur durch das Formular USt 1 TG geführt werden.

60 § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG.

61 Der Gesetzgeber spricht zwar in § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG davon, dass die Steuer mit Vereinnahmung entsteht. Da der Leistungsempfänger aber nur weiß, wann er die Zahlung geleistet hat (insb. bei Auslandszahlungen können hier mehrere Tagen zwischen Abbuchung und Gutschrift liegen), geht auch die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen davon aus, dass der Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich ist, Abschn. 13b.12 Abs. 3 Satz 2 UStAE.

62 BMF-Schreiben v. 18.05.2018, BStBl I 2018, 695.

### 7.3 Fiktiver Leistungszeitraum

Führt ein Unternehmer eine **sonstige Leistung** über einen **längeren Zeitraum** aus, entsteht nach den Grundregelungen eine Umsatzsteuer grundsätzlich erst dann, wenn die Leistung insg. ausgeführt ist. Eine Ausnahme besteht lediglich in den Fällen, in denen die Leistung in Teilleistungen ausgeführt wurde oder wenn es zur Zahlung (Anzahlung oder Vorauszahlung) vor Ausführung der Leistung kommt.

Für im Inland steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen **ausländischer Unternehmer**, bei denen der Leistungsempfänger der Steuerschuldner wird und die über einen Zeitraum von **mehr als einem Jahr erbracht** werden, wird für das Reverse-Charge-Verfahren geregelt, dass die Umsatzsteuer (anteilig) spätestens mit Ablauf eines jeden Kalenderjahrs entsteht, in dem die Leistung tatsächlich erbracht wird.<sup>63</sup>

## 8. STEUERSCHULDNER, BEMESSUNGSGRUNDLAGE UND STEUERENTSTEHUNG

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 13b UStG vor, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner. Der leistende Unternehmer muss zwar die von ihm ausgeführten Umsätze aufzeichnen und auch anmelden, eine Umsatzsteuer entsteht bei ihm allerdings nicht.

Der Leistungsempfänger hat die **Steuer** immer nach den Grundsätzen **zu berechnen**, wie sie für den leistenden Unternehmer gelten. Da der leistende Unternehmer aber in seiner Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen darf, hat der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer selbst zu ermitteln und auf den ausgewiesenen Nettobetrag (= **Bemessungsgrundlage** nach § 10 Abs. 1 UStG) heraufzurechnen.

Der **Steuersatz** für die nach § 13b UStG vom Leistungsempfänger geschuldete Umsatzsteuer berechnet sich immer nach den Grundsätzen des § 12 Abs. 1 UStG (Regelsteuersatz) oder nach § 12 Abs. 2 UStG (ermäßigter Steuersatz), soweit die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vorliegen.

Die **Steuerentstehung** hängt davon ab, um welchen Tatbestand des § 13b UStG es sich handelt. Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

- Geht die Steuerschuld nach **§ 13b Abs. 1 UStG** auf den Leistungsempfänger über (sonstige Leistung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmers, die nach § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen ist), entsteht die Umsatzsteuer immer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die **Leistung ausgeführt** worden ist.

**HINWEIS:** Diese Anforderung ist in der Praxis schwer zu erfüllen, da die Umsatzsteuer auch schon vor Ausstellung einer Rechnung entsteht. Sie hängt aber mit dem Meldeverfahren zusammen, da der leistende Unternehmer die Leistung in seinem Heimatstaat in der Zusammenfassenden Meldung zu diesem Zeitpunkt anzumelden hat. Notfalls muss die Bemessungsgrundlage sachgerecht **geschätzt** werden.

- In den Fällen des § 13b Abs. 2 UStG entsteht die Umsatzsteuer mit **Ausstellung der Rechnung**, spätestens mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Monats.

<sup>63</sup> § 13b Abs. 3 UStG.

**HINWEIS:** Die beiden Möglichkeiten der Steuerentstehung sind **kein Wahlrecht**. Liegt zeitnah eine Rechnung vor, entsteht die Umsatzsteuer nach dieser Regelung. Nur wenn eine Rechnung nicht oder nicht zeitnah vorliegt, entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Monats.

## 9. MELDEVERPFLICHTUNGEN

Der **leistende Unternehmer** hat in Abhängigkeit der von ihm ausgeführten Leistung die folgenden **Meldeverpflichtungen**:

- Führt der deutsche Unternehmer eine sonstige Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG an einen **Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat** der Europäischen Union aus,<sup>64</sup> muss er seine (in Deutschland nicht steuerbare) Leistung in der Zusammenfassenden Meldung<sup>65</sup> und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung<sup>66</sup> angeben.
- Werden **andere Leistungen** ausgeführt, die unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen, muss der leistende Unternehmer den von ihm ausgeführten Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung anmelden.

Der **Leistungsempfänger** hat die Steuer grundsätzlich als Steuerschuldner in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung bei seinem zuständigen Finanzamt anzumelden und diese Steuer auch an dieses Finanzamt abzuführen, soweit sich in der Voranmeldung eine Zahllast daraus ergibt.

Ist der Unternehmer bisher nicht verpflichtet gewesen, Voranmeldungen abzugeben (z. B. da er nur steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze erbracht hat oder weil es sich um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt), sind nur Voranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume abzugeben, in denen Steuer für die Umsätze nach § 13b UStG zu erklären sind. Dies wird im Regelfall das Kalendervierteljahr sein.

## 10. RECHNUNGS AUSSTELLUNG

Der leistende Unternehmer hat in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG wird, eine **besondere Rechnung** nach § 14a Abs. 5 UStG auszustellen. In dieser besonderen Rechnung muss er auf die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG mit den Worten „**Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers**“<sup>67</sup> hinweisen. Eine Umsatzsteuer darf in dieser Rechnung oder einem anderen Dokument nicht gesondert ausgewiesen werden. Der in einer solchen besonderen Rechnung ausgewiesene Rechnungsbetrag stellt somit einen Nettobetrag dar.<sup>68</sup>

**HINWEIS** Weist der leistende Unternehmer in seiner Rechnung oder einem anderen Dokument dennoch eine **Umsatzsteuer gesondert** aus, handelt es sich um eine unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer,<sup>69</sup> die der Rechnungsaussteller dann unabhängig von der von ihm ausgeführten Leistung schuldet.

<sup>64</sup> Führt zum Übergang der Steuerschuldnerschaft analog § 13b Abs. 1 UStG.

<sup>65</sup> Die Meldung muss nach § 18a UStG unter der USt-IdNr. des Leistungsempfängers erfolgen.

<sup>66</sup> § 18b UStG.

<sup>67</sup> Die Finanzverwaltung lässt aber alle anderen Begriffe der einzelnen Sprachfassungen der MwStSystemRL zu.

<sup>68</sup> Abschn. 13b.13 Abs. 1 UStAE.

<sup>69</sup> § 14c Abs. 1 UStG.

**BEISPIEL** Rechtsanwalt R aus der Schweiz erbringt an den inländischen Handelsvertreter H eine Rechtsberatungsleistung. Der Ort der Beratungsleistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland, die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. R weist in seiner Rechnung 19% deutsche Umsatzsteuer aus.

Leistungsempfänger H wird für die Leistung des R Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Da R die Umsatzsteuer gesondert in der Rechnung ausgewiesen hat, schuldet er sie in Deutschland nach § 14c Abs. 1 UStG. Die Rechnung kann jedoch berichtigt werden. H hat aus der erhaltenen Rechnung keinen Vorsteuerabzug (selbst wenn er fälschlicherweise den Bruttobetrag überwiesen hätte). Soweit er vorsteuerabzugsberechtigt ist, kann er aber für die von ihm geschuldete Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG den Vorsteuerabzug vornehmen.

Wenn der leistende Unternehmer in der besonderen Rechnung nicht auf die Steuerschuldnerschaft hinweist oder gar keine Rechnung ausstellen sollte, entbindet dies den Leistungsempfänger grundsätzlich nicht davon, dass er nach der gesetzlichen Vorschrift des § 13b UStG zum Steuerschuldner für die an ihn ausgeführte Leistung wird.

**HINWEIS** Eine Besonderheit besteht für **Unternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind** und Leistungen ausführen, die beim Leistungsempfänger im Inland zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG führen. In diesem Fall gelten abweichend von den deutschen Regelungen für die Rechnungserteilung die Vorschriften des jeweiligen anderen Mitgliedstaats.<sup>70</sup>

## 11. VORSTEUERABZUG

Der **Leistungsempfänger** kann die bei ihm entstandene Umsatzsteuer dem Grunde nach als **Vorsteuer**<sup>71</sup> abziehen. Soweit der Vorsteuerabzug aber aufgrund der geplanten Ausgangsleistungen aus anderen Gründen ausgeschlossen sein sollte (z. B. bei geplanter steuerfreier, vorsteuerabzugsschädlicher Verwendung oder falls ein Unternehmer eine Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht), ist auch dieser Vorsteuerabzug ausgeschlossen oder eingeschränkt.

**HINWEIS** Eine **Rechnung** ist für den Vorsteuerabzug in diesen Fällen **nicht notwendig**.<sup>72</sup>

Sollte der leistende Unternehmer entgegen den Vorschriften eine Umsatzsteuer gesondert in einer Rechnung ausgewiesen haben (**unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer**), ist diese beim Leistungsempfänger in jedem Fall vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

<sup>70</sup> § 14 Abs. 7 UStG.

<sup>71</sup> § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.

<sup>72</sup> Vgl. Abschn. 15.10 UStAE.

**HINWEIS** Die Prüfung der erhaltenen Eingangsrechnung ist deshalb insb. bei dem Leistungsempfänger wirtschaftlich von Bedeutung. Erkennt er nicht, dass es sich um einen Sachverhalt handelt, der dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegt, zahlt er zu viel an den leistenden Unternehmer aus und trägt damit das wirtschaftliche Risiko.

## 12. LEISTUNGEN DEUTSCHER UNTERNEHMER IM AUSLAND

Führen **deutsche Unternehmer** Leistungen aus, deren **Leistungsort nicht im Inland liegt**, unterliegen sie grundsätzlich mit diesen Leistungen nicht dem deutschen Umsatzsteuerrecht. Allerdings müssen auch in diesen Fällen umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen beachtet werden:

- Führt der Unternehmer Leistungen i. S. d. **§ 3a Abs. 2 UStG** an **Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten** aus, ist auch nach den harmonisierten Regelungen des Binnenmarkts die Leistung in dem anderen Mitgliedstaat ausgeführt. Soweit die Leistung in dem anderen Mitgliedstaat keiner Steuerbefreiung unterliegt, wird zwingend in dem anderen Mitgliedstaat der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner.<sup>73</sup> Der leistende Unternehmer muss diese Leistung in seine **Zusammenfassenden Meldung** aufnehmen und eine besondere Rechnung nach § 14a Abs. 1 UStG ausstellen, in der er mit den Worten „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auf diesen Vorgang hinweist. Die Rechnung ist bis zum 15. des auf den Monat der Leistungserbringung folgenden Monats auszustellen.
- Führt der Unternehmer **andere Leistungen** aus, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt sind, muss er prüfen, ob nach den **Regelungen des anderen Mitgliedstaats** die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht.<sup>74</sup>

**HINWEIS** Bis auf die nach § 3a Abs. 2 UStG ausgeführten Leistungen kann die Rechtsfolge in dem anderen Mitgliedstaat nicht aus den deutschen Rechtsvorschriften abgeleitet werden. Es muss immer die Rechtsfolge aus den steuerrechtlichen Regelungen des Bestimmungsstaats abgeleitet werden.

- Führt der Unternehmer Leistungen aus, die nach den deutschen Rechtsvorschriften **im Drittlandsgebiet ausgeführt** sind, muss immer nach den Regelungen des Bestimmungsstaats geprüft werden, welche Steuerfolgen sich in dem anderen Staat ergeben. Eine Ableitung aus deutschen Rechtsvorschriften ist nicht möglich.

<sup>73</sup> Art. 196 MwStSystRL.

<sup>74</sup> In diesen Fällen ist über Art. 194 MwStSystRL den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht eingeräumt, die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger zu übertragen.