

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Durch das Steueränderungsgesetz 2001 wurde das seit dem 1. Januar 1980 geltende Umsatzsteuer (USt)-Abzugsverfahren zum Jahresende 2001 aufgehoben. Die Tatbestände, die bisher unter das USt-Abzugsverfahren fielen, fallen nun in den Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Seit dem 1. Januar 2002 gilt der Leistungsempfänger in diesen Fällen als Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist (§ 13 b UStG). Wichtigster Fall in der Praxis sind Werklieferungen und sonstige Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer an inländische Unternehmer. Auch Kleinunternehmer, pauschalversteuernde Land- und Forstwirte und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen (zum Beispiel Ärzte), schulden die Steuer.

Bisherige Rechtslage

Die in § 51 Absatz 1 Nr. 1 – 3 UStDV alte Fassung aufgeführten Leistungen unterlagen bisher dem USt-Abzugsverfahren. Danach hatten inländische Leistungsempfänger, soweit sie Unternehmer oder juristische Personen des öffentlichen Rechts waren, insbesondere für Werklieferungen und sonstige Leistungen eines ausländischen Unternehmers die vom ausländischen Unternehmer geschuldete Umsatzsteuer von der Gegenleistung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Dabei konnte der Leistungsempfänger – unter Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – die von ihm einbehaltene und abgeführte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen. Der Leistungsempfänger haftete bisher nach § 55 UStDV alte Fassung für die Umsatzsteuer, wenn er seinen Einbehaltungs- und Abführungspflichten nicht nachgekommen ist. Ein bedeutender Ausnahmefall in der Praxis war die so genannte „Null-Regelung“ des § 52 Absatz 2 UStDV alte Fassung, bei der von Umsatzsteuereinkommen abgesehen werden konnte. Die Null-Regelung griff in den Fällen, in welchen der Leistungsempfänger im Fall einer ordnungsgemäßen Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis voll zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt gewesen wäre. Voraussetzung für die Anwendung der Null-Regelung war dabei, dass der leistende Unternehmer eine Rechnung ohne gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer erteilt hat.

Neue Rechtslage

Die neu eingeführte Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bezieht sich (wie das bisherige USt-Abzugsverfahren) auf folgende Umsätze:

- a) Werklieferungen im Ausland ansässiger Unternehmer ins Inland.
- b) Sonstige Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer für Inländer.
- c) Lieferung von sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens.
- d) Lieferung von Grundstücken im Rahmen der Zwangsversteigerung durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher, sofern eine wirksame Option durch den Vollstreckungsschuldner vorliegt.

Ein Unternehmer ist im Ausland ansässig, wenn er im Inland keinen Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung hat. Die Tatsache, dass ein Unternehmer bei einem inländischen Finanzamt umsatzsteuerlich geführt wird, oder dass ihm eine deutsche USt-Identifikationsnummer erteilt wurde ist kein Merkmal, das eine Ansässigkeit im Inland begründet. Ist für den Leistungsempfänger nach den Umständen des Einzelfalls ungewiss, ob der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Leistungserbringung im Inland ansässig ist, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamtes nachweist, dass er kein im Ausland ansässiger Unternehmer ist.

Der leistende Unternehmer ist gemäß § 14 a Absatz 4 UStG dazu verpflichtet, über die Leistung eine Rechnung (ohne Umsatzsteuerausweis) zu erteilen, in der auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen wird. Für den Fall, dass in der Rechnung dieser Hinweis fehlt, wird der Leistungsempfänger von der Steuerschuldnerschaft nicht entbunden. Die Rechnung ist vom Leistungsempfänger zehn Jahre lang aufzubewahren.

Die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des der Ausführung folgenden Kalendermonats. Wird das Entgelt (oder ein Teil des Entgelts) vereinnahmt, bevor die (Teil-)Leistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt (Teilentgelt) vereinnahmt worden ist.

Die betroffenen Unternehmer haben die nach § 13 b UStG geschuldete Umsatzsteuer in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung gesondert anzumelden und an das Finanzamt abzuführen.

Die geschuldete Umsatzsteuer kann – in der Regel in der gleichen Umsatzsteuer-Voranmeldung – als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 15 UStG gegeben sind.

Die Konsequenzen aus der neuen Rechtslage sollen anhand zweier Beispiele veranschaulicht werden.

Beispiel 1

Der Arzt A lässt sich das Dach seines Privathauses in Garmisch-Partenkirchen von einem österreichischen Dachdeckermeister D neu decken. D ist nicht in Deutschland ansässig. A ist zur Abführung der Umsatzsteuer in Höhe von 16 vom Hundert des Entgelts (Rechnungs-Nettobetrag) gemäß § 13 b Absatz 2 Satz 1 und 2 UStG verpflichtet.

Beispiel 2

Ein Rentnerhepaar aus Rosenheim erzielt Einkünfte aus der gesetzlichen Rente sowie Mieteinkünfte aus einer vermieteten Eigentumswohnung. Darüber hinaus werden keine Einkünfte bezogen. Das Ehepaar beauftragt einen österreichischen Architekten mit der Planung eines Einfamilienhauses, in das das Ehepaar selber einziehen möchte. Der im Ausland ansässige Architekt erbringt im Inland steuerpflichtige Leistungen an das Ehepaar. Die Umsatzsteuer für diese Leistungen schuldet das Ehepaar und hat diese an das Finanzamt abzuführen.

Aus den beiden Beispielen ergibt sich, dass sowohl der Arzt als auch das Ehepaar in den Anwendungsbereich des § 13 b UStG fallen. Der Arzt und das Ehepaar sind Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, da sie sonstige Leistungen erbringen, die im Falle des Arztes gemäß § 4 Nr. 14 UStG und beim Ehepaar gemäß § 4 Nr. 12 a UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Die Umsätze dieser beiden Unternehmer sind zwar umsatzsteuerbefreit, aber umsatzsteuerbar. Damit sind sowohl der Arzt als auch das Ehepaar Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

*Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Dipl.-Kfm.
Peter Henkel, Nörr, Stiefenhofer, Lutz, München*