

## Erklärung des Reverse-Charge-Verfahrens

(Quelle: Haufe Office Gold 18-07-2013)

### Begriff

In bestimmten Fällen schuldet nicht der leistende Unternehmer, sondern ausnahmsweise der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt. Diese Umkehr der Steuerschuldnerschaft wird auch als "Reverse-Charge-Verfahren" bezeichnet und spielt national wie international (insbesondere innerhalb Europas) eine wichtige Rolle. Ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt, gleichen sich die geschuldete Reverse-Charge-Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug hieraus aus. Beim Reverse-Charge-Verfahren darf der Leistende in seiner Rechnung keine Umsatzsteuer ausweisen. Andernfalls schuldet er die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c UStG und der Leistungsempfänger erhält hieraus keinen Vorsteuerabzug (was bei ihm zu einer Doppelbelastung führt).

### Gesetze, Vorschriften und Rechtsprechung

Das in der gesamten EU geltende (aber nicht immer einheitliche) Reverse-Charge-Verfahren ist im deutschen Recht in § 13b UStG sowie § 30a und § 40 UStDV geregelt. Die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen sind in Abschn. 13b.1–13b.18 UStAE enthalten.

## UMSATZSTEUER

### 1 Fälle des Reverse-Charge-Verfahrens

In den nachgenannten Fällen gab es ohne Reverse-Charge-Verfahren häufig Missbrauch zuungunsten des Staates, da der Leistende die Umsatzsteuer (oft mutwillig) nicht abführte und der Leistungsempfänger trotzdem den Vorsteuerabzug erhielt. Beim Reverse-Charge-Verfahren sind der Umsatzsteuerschuldner und der Vorsteuerabzugsberechtigte identisch.

In den folgenden – in § 13b Abs. 2 UStG abschließend aufgeführten – Fällen ist (anstatt des Leistenden) **der Leistungsempfänger** Schuldner der deutschen Umsatzsteuer, sofern er die in Spalte 3 genannten Voraussetzungen erfüllt:

Art der Leistung § 13b Abs. 2 UStG	Leistender ist ein:	Leistungsempfänger muss sein: § 13b Abs. 5 UStG
<b>Nr. 1:</b> Werklieferungen, sonstige Leistungen	im Ausland ansässiger Unternehmer  (+ § 13b Abs. 1 UStG)	Unternehmer oder juristische Person (gilt jeweils auch bei nichtunternehmerischem - Leistungsbezug)
<b>Nr. 2:</b> Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens	Unternehmer	Unternehmer oder juristische Person (jeweils auch bei nichtunternehmerischem Leistungsbezug)
<b>Nr. 3:</b> unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Umsätze, u. a. steuerpflichtige Grundstücks-	Unternehmer	Unternehmer, der für sein Unternehmen erwirbt

lieferungen		
<b>Nr. 4:</b> Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen)	Unternehmer	Unternehmerischer Leistungsempfänger, der auch die in der ersten Spalte aufgezählten "Bauleistungen" erbringt; (gilt jeweils auch bei nichtunternehmerischem Leistungsbezug)
<b>Nr. 5 (Buchst. a)[1]:</b> Lieferung von Gas über das Erdgasnetz, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze unter den Bedingungen des § 3g UStG;	im Ausland ansässiger Unternehmer	Unternehmer (gilt jeweils auch bei nichtunternehmerischem Leistungsbezug)
<b>Nr. 5 Buchst. b:</b> nicht unter 5 Buchst. a fallende Lieferungen[2]		
- von Gas über das Erdgasnetz,	Unternehmer	Unternehmer, der selbst Erdgas liefert
- von Elektrizität,	Unternehmer, der Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG ist	Unternehmer, der Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG ist
<b>Nr. 6:</b> Übertragung von Berechtigungen nach § 3 Abs. 4 des Treibhausgas-Emmissionshandelsgesetzes	Unternehmer	Unternehmer (gilt jeweils auch bei nichtunternehmerischem Leistungsbezug)
<b>Nr. 7:</b> steuerpflichtige Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen	Unternehmer	Unternehmer (gilt jeweils auch bei nichtunternehmerischem Leistungsbezug)
<b>Nr. 8:</b> steuerpflichtige Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen	Unternehmer	Unternehmer, der ebenfalls - Gebäudereinigungsleistungen erbringt
<b>Nr. 9:</b> steuerpflichtige Lieferungen von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325/1.000, in Rohform oder als Halbzeug (aus Position 7108 des Zolltarifs) und von Goldplattierungen mit einem Goldfeingehalt von mindestens 325/1.000 (aus Position 7109)	Unternehmer	Unternehmer (gilt jeweils auch bei nichtunternehmerischem Leistungsbezug)
<b>Nr. 10:</b> steuerpflichtige Lieferungen von Mobilfunkgeräten sowie integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, wenn die Summe der für die betroffenen Gegenstände in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5.000 EUR beträgt	Unternehmer	Unternehmer (gilt jeweils auch bei nichtunternehmerischem Leistungsbezug)

Die USt nach § 13b UStG wird vom **Leistungsempfänger** ggf. auch geschuldet, wenn er

- im Ausland ansässig ist oder
- Kleinunternehmer nach § 19 UStG ist (Vorjahresumsatz unter 17.500 EUR) oder
- pauschalversteuernder Land- und Forstwirt (§ 24 UStG) ist oder
- Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen ist (z. B. Arzt, Krankenhäuser).

Ausnahmsweise gilt das Reverse-Charge-Verfahren nicht, wenn der **Leistende Kleinunternehmer** nach § 19 UStG ist.

#### Hinweis

#### Spezialbeiträge zu den einzelnen Anwendungsfällen

Die o. g. Reverse-Charge-Fälle werden im Einzelnen ausführlich behandelt in den gesonderten Beiträgen Reverse-Charge-Verfahren (Bauwirtschaft), Reverse-Charge-Verfahren (Leistender im Ausland) und Reverse-Charge-Verfahren (Sonstige Anwendungsfälle). Die nachfolgenden Ausführungen in Tz. 2–8 gelten für alle o. g. Reverse-Charge Fälle.

## 2 Zeitpunkt der Abführung der überwälzten Umsatzsteuer (Entstehung)

Für nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines **im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers** (= Leistender) entsteht die Steuer beim Leistungsempfänger **mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Leistungsausführung**.

Korrespondierend dazu muss der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Leistende die von ihm getätigte sonstige Leistung in seinem Land in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) im Zeitpunkt der Leistungsausführung angeben (mit USt-IdNr. des Leistungsempfängers).

Bei den übrigen sonstigen Leistungen (= **Leistender ist im Inland oder Drittland ansässig**) und bei allen **Werklieferungen** mit Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers entsteht die Steuer **mit Ausstellung der Rechnung**, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats (§ 13b Abs. 2 UStG). Dies gilt auch für die sog. **Teilleistungen**.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder Teilleistung ausgeführt worden ist (**Anzahlungen**), entsteht insoweit die überwälzte Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung des Entgelts (§ 13b Abs. 4 Satz 2 UStG). Hier kann der Leistungsempfänger den Zeitpunkt ansetzen, in dem er die Beträge verausgabt.

**Dauerleistungen:** Abweichend von § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG entsteht die Steuer für dauerhaft **über einen Zeitraum von mehr als 1 Jahr** erbrachte sonstige Leistungen spätestens mit Ablauf des Kalenderjahrs ihrer tatsächlichen Erbringung (§ 13b Abs. 3 UStG).

## 3 Berechnung der Reverse-Charge-Umsatzsteuer

Die Reverse-Charge-Umsatzsteuer des Leistungsempfängers berechnet sich von dem in der **Rechnung (Gutschrift) ausgewiesenen (Netto)Betrag ohne Umsatzsteuer** (= keine Herausrechnung). Maßgeblich ist der Steuersatz, der sich für den vom Leistenden erbrachten Umsatz nach § 12 UStG ergibt.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gelten folgende **Sonderregelungen**[1]:

- Bei tauschähnlichen Umsätzen mit oder ohne Baraufgabe gilt § 10 Abs. 2 Sätze 2, 3 UStG;
- bei **Leistungen zwischen nahe stehenden Personen** ist die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG anzusetzen;
- bei einem im **Zwangsversteigerungsverfahren gelieferten Grundstück** ist das Meistgebot der Berechnung als Nettobetrag zugrunde zu legen.

Bei nachträglicher Änderung der Bemessungsgrundlage muss der Leistungsempfänger die angemeldete Umsatzsteuer und ggf. den Vorsteuerabzug entsprechend berichtigen (§ 17 Abs. 1 1. Halbsatz UStG, Bemessungsgrundlage (Änderung)).

## 4 Rechnungserteilung des Leistenden

Beim Reverse-Charge-Verfahren muss der Leistende bei der Ausstellung seiner Rechnung neben den übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG (Rechnung) Folgendes beachten (§ 14a Abs. 5 UStG):

- **Umsatzsteuer darf nicht gesondert ausgewiesen werden** (nicht schädlich ist es, wenn in der Zeile Umsatzsteuer "0,00 EUR" angegeben wird);
- **der Leistungsempfänger ist auf die von ihm geschuldete Umsatzsteuer hinzuweisen**. Hierbei ist folgender Wortlaut zu verwenden: "**Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers**"[1]. Wird die Rechnung an einen nicht deutsch-sprachigen Leistungsempfänger gestellt empfiehlt es sich **zusätzlich** folgende international bekannten Ausdrücke zu verwenden: "es greift das Reverse-Charge-Verfahren", "VAT due do the recipient", "Recipient of the service is liable for VAT according reverse charge mechanism".Erfolgt der o. g. Hinweis nicht oder nicht entsprechend dem gesetzlich vorgesehenen o. g. Wortlaut, bleibt der Leistungsempfänger trotzdem Steuerschuldner nach § 13b USt.

- Bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen zwischen EU-Unternehmern ist die USt-IdNr. des Leistenden und des Leistungsempfängers anzugeben.

### Wichtig

#### Folgen bei irrtümlichem Ausweis der Umsatzsteuer

**Weist der Leistende – trotz Reverse-Charge – Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert aus,**

- muss er die "zu hoch ausgewiesene Rechnungssteuer" nach **§ 14c Abs. 1 UStG** an das Finanzamt abführen (Rechnung);
- bleibt der Leistungsempfänger trotzdem Steuerschuldner nach § 13b UStG;
- erhält der **Leistungsempfänger** aus der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer **keinen Vorsteuerabzug** (führt bei Betriebsprüfungen zu Steuer- und Zinsnachzahlungen).

Erfolgt später deshalb eine **Rechnungsberichtigung** des Leistenden mit Ausweis des Nettobetrags ohne Umsatzsteuerausweis, erhält er die Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG erst in dem Voranmeldungszeitraum vom Finanzamt zurück, indem er dem Leistungsempfänger die Umsatzsteuer zurückerstattet hat[2]. Hierfür ist jedoch nicht Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger den zu Unrecht erhaltenen Vorsteuerabzug an das Finanzamt zurückzahlt.

## 5 Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers

Der Leistungsempfänger kann die von ihm nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG), wenn er

- die bezogene Leistung **für sein Unternehmen** bezieht und
- damit **vorsteuerabzugsberechtigende Ausgangsumsätze** tätigt (§ 15 Abs. 2 UStG; Vorsteuerabzug/Ausschluss).

### Wichtig

#### Ordnungsgemäße Rechnung für Vorsteuerabzug nicht erforderlich

Für den Vorsteuerabzug aus der Reverse-Charge-Umsatzsteuer ist eine **ordnungsgemäße Rechnung** nach § 14 Abs. 4 UStG **nicht erforderlich**[1].

Weist der Leistende in seiner Rechnung zu Unrecht Umsatzsteuer aus, erhält der Leistungsempfänger hieraus keinen Vorsteuerabzug (vgl. Tz. 4).

Der Vorsteuerabzug aus der Reverse-Charge-Umsatzsteuer ist in der gleichen Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Jahreserklärung wie die Reverse-Charge-Umsatzsteuer anzumelden (vgl. Tz. 2.).

## 6 Leistungsempfänger: Voranmeldungen und Buchführung

Die nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer hat der betroffene Leistungsempfänger in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung und in seiner Umsatzsteuererklärung anzugeben (zum Zeitpunkt siehe Tz. 2.). Besteht keine allgemeine Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen (z. B. bei Kleinunternehmern; bei Gebäudevermietern, Heilberuflern, Bausparkassen- oder Versicherungsvertretern, die nur steuerfreie vorsteuerausschließende Umsätze tätigen), muss der Leistungsempfänger die auf ihn nach § 13b UStG überwälzte Umsatzsteuer dennoch in einer vierteljährlichen Voranmeldung und in der Jahreserklärung anmelden.

Zur zutreffenden Erfassung der geschuldeten Reverse-Charge-Umsatzsteuer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung sollten im **kreditorischen Bereich** der Eingangsrechnungen **4 verschiedene Steuerkennzeichen** verwendet werden für:

- bezogene sonstige Leistungen von **im EU-Ausland ansässigen Unternehmern** mit USt-IdNr. (Zeile 48 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Zeile 22 der Umsatzsteuererklärung (Anlage UR));
- andere bezogene Leistungen eines **im Ausland ansässigen Unternehmers** (z. B. Lieferung von Gas, Elektrizität sowie Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze nach § 3g UStG) (Zeile 49 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Zeile 23 der Umsatzsteuererklärung (Anlage UR));
- den Erwerb **sicherungsübereigneter Gegenstände** durch den Sicherungsnehmer und unter das **Grunderwerbsteuergesetz fallende umsatzsteuerpflichtige (Grundstücks)Umsätze** (Zeile 50 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Zeile 24 der Umsatzsteuererklärung (Anlage UR));

- Bezug von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen (Zeile 51 der Umsatzsteuer-Voranmeldung und Zeile 25 der Umsatzsteuererklärung (Anlage UR));
- von Inlandsunternehmern bezogene **"Bauleistungen"**; **Lieferung Industrieschrott, Altmetall etc.; Gebäudereinigung, Übertragung Berechtigung nach § 3 Abs. 4 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes** (Zeile 52 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Zeile 26 der Umsatzsteuererklärung (Anlage UR));

## 7 Unzutreffende Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens: Vereinfachungsregelung

Beim Reverse-Charge-Verfahren des § 13b UStG kommt es in der Praxis oft zu Fehlern. Für die Fälle des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 ("Bauleistungen") und Nr. 7 – 10 UStG (Lieferung von "Schrott", bestimmtem Gold, Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen sowie Gebäudereinigungsleistungen) gilt daher folgende Vereinfachungsregelung (Abschn. 13b.8 UStAE): „Wendet in den o. g. Fällen des § 13b UStG der Leistungsempfänger die Reverse-Charge-Regelung an, **obwohl die Voraussetzungen hierfür fraglich waren, oder stellt sich später heraus, dass die Voraussetzungen hierfür nicht vorgelegen haben**, wird die Verwaltung diese Handhabung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger **nicht beanstanden**, wenn

- sich beide Vertragspartner über die **Anwendung von § 13b UStG einig waren** (z. B. durch den Hinweis in der Rechnung auf das Vorliegen des § 13b UStG) und
- der Umsatz vom **Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird.**“

Letzteres kann der Leistungsempfänger aber nicht nachweisen. Deshalb sollte in der Praxis eine schriftliche, von beiden unterschriebene **Einigung über die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung** erfolgen. Hierin sollte der Leistungsempfänger versichern, "dass er den Umsatz in zutreffender Höhe nach § 13b UStG versteuern wird".

### Praxis-Beispiel

#### Musterformulierung

"Am TT.MM.JJJJ hat U1 ... kg der Ware ... an U2 geliefert. Die Vertragsparteien sind sich nicht sicher, ob die Ware unter Nr. ... der Anlage 3 des UStG fällt und ob das Reverse-Charge-Verfahren anwendbar ist. Nach Abschn. 13b.8 UStAE einigen sich die beiden Vertragsparteien hiermit auf seine Anwendbarkeit. U2 versichert hiermit, dass er die Umsatzsteuer i. H. v. .... im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens ordnungsgemäß gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt versteuert."

Hält U2 die Verpflichtung nicht ein, ist er dem U1 **zum Schadensersatz verpflichtet** (u. a. für die von U1 geschuldete Umsatzsteuer, Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, Beratungskosten). Ist U2 jedoch zwischenzeitlich insolvent oder nicht mehr auffindbar, steht der Schadensersatzanspruch nur auf dem Papier und ist nicht mehr durchsetzbar.

### Wichtig

#### Vereinfachungsregelung gilt nur bei Zweifeln

Die Vereinfachungsregelung gilt nur, wenn die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens zweifelhaft ist. Wird in der Praxis – trotz klarer Rechtslage - entgegen § 13b UStG das Reverse-Charge-Verfahren (bewusst) nicht angewendet, schuldet der Leistende die unberechtigt ausgewiesene Steuer und das Finanzamt wird die Vorsteuer vom Leistungsempfänger zurückfordern (ggf. zzgl. Nachzahlungszinsen nach § 233a AO).

## 8 Im Ausland ansässige Leistende: Besteuerungsverfahren

Führt der im Ausland ansässige Unternehmer im Besteuerungszeitraum **nur dem deutschen Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Umsätze** aus, muss er sich die ihm ggf. aus Eingangsleistungen belastete deutsche Vorsteuer beim Bundeszentralamt für Steuern vergüten lassen (Vorsteuervergütung).

Der im Ausland ansässige Unternehmer muss im **allgemeinen Besteuerungsverfahren** bei einem der für Ausländer zentral zuständigen Finanzämter Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen abgeben, wenn er

- auch Umsätze getätigt hat, für die er selbst Steuerschuldner ist (z. B. an Nichtunternehmer),
- selbst als Leistungsempfänger eine Steuer nach § 13b UStG schuldet,
- eine Steuer nach § 14c UStG schuldet (Rechnung).

## 9 Aufzeichnungspflichten

Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten müssen die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden **Leistungsempfänger** auch die an sie ausgeführten Reverse-Charge-Eingangsleistungen nach § 22 UStG aufzeichnen (auch wenn sie für den nichtunternehmerischen, hoheitlichen bzw. ideellen Bereich erfolgen)[1].

Obwohl in diesen Fällen der **leistende Unternehmer** wegen § 13b UStG nicht mehr Steuerschuldner ist, hat er die o. g. Angaben ebenfalls gesondert aufzuzeichnen.

## 10 Reverse-Charge-Verfahren in anderen Ländern

Das Reverse-Charge-Verfahren gilt nach Art. 196 der MwStSystRL in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten für die grenzüberschreitende Erbringung von **sonstigen Leistungen an EU-Unternehmer mit EU-USt-IdNr.** nach § 3a Abs. 2 UStG (vgl. Reverse-Charge-Verfahren (Leistender im Ausland)). Insoweit muss sich der in Deutschland ansässige Leistende nicht im EU-Ausland registrieren lassen. Diese in Deutschland nicht steuerbaren sonstigen Leistungen sind gesondert in Zeile 21 der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erklären. Desweiteren sind diese Vorgänge in der Zusammenfassenden Meldung beim Bundeszentralamt für Steuern anzugeben (mit USt-IdNr. des EU-Leistungsempfängers). Bei den betroffenen **Ausgangsrechnungen** sollte deshalb in der Buchhaltung ein **besonderes Steuerkennzeichen** verwendet werden; des Weiteren muss in der Rechnung der Leistungsempfänger auf seine Steuerschuldnerschaft hingewiesen werden, z. B. mit dem englischen Begriff "Reverse Charge".

Für die **übrigen in Deutschland nicht steuerbaren grenzüberschreitenden Leistungen** (z. B. Werklieferungen) an EU-Unternehmer gelten leider keine einheitlichen EU-Regelungen. In manchen sog. Drittländern besteht ebenfalls ein Reverse-Charge-Verfahren. Jedoch empfiehlt es sich hier immer vorab anzufragen, ob im Einzelfall das Reverse-Charge-Verfahren gilt und damit die Registrierung im Ausland unterbleiben kann. Damit diese nicht steuerbaren Leistungen zutreffend in Zeile 42 der Umsatzsteuer-Voranmeldung erfasst werden, empfiehlt sich auch hier die Verwendung eines **besonderen Steuerkennzeichens** in der Buchhaltung.

**Hinweis: Alle Angaben ohne Gewähr und ohne Übernahme einer Haftung.**