



BMF ÄNDERT UStAE: NEUE REGELN FÜR WERKLIEFERUNGEN UND MONTAGELIEFERUNGEN

Bisher bestand Uneinigkeit, ob sog. Montagelieferungen umsatzsteuerrechtlich wie Werklieferungen behandelt werden können. Nun hat sich die Finanzverwaltung durch eine Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) der Auffassung des BFH angeschlossen – mit Konsequenzen insb. für ausländische Unternehmer, die Montageleistungen im Inland erbringen.

HINTERGRUND

Nach § 3 Abs. 4 UStG liegt eine Werklieferung vor, wenn ein Unternehmer die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen hat und er hierbei selbst beschaffte Stoffe verwendet. Bei den Stoffen darf es sich dabei nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handeln.

Der BFH hatte hierzu bereits mit Urteil vom 22.8.2013 (Az. V R 37/10) ergänzend klargestellt, dass eine solche Werklieferung nur dann vorliegt, wenn der Unternehmer einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet. Das entsprechende Urteil wurde zwar im Bundessteuerblatt (BStBl. II 2014, S. 128) veröffentlicht und sollte damit über den Einzelfall hinaus Anwendung finden. Dennoch ergänzte die Finanzverwaltung sei-

nerzeit die entsprechende Regelung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) nicht und ließ damit weiter offen, ob es sich bei dem zu be- oder verarbeitendem Gegenstand um einen für den Unternehmer fremden Gegenstand handeln muss.

BISHERIGE REGELUNG

Sowohl aus dem Gesetzeswortlaut als auch aus der Formulierung in Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE a.F. ließ sich nicht eindeutig erkennen, ob eine Werklieferung die Be- oder Verarbeitung eines für den Werkhändler fremden Gegenstands erfordert.

In der umsatzsteuerlichen Praxis wurden daher häufig auch Montagelieferungen wie Werklieferungen behandelt. Montagelieferungen liegen vor, wenn der

Unternehmer einen eigenen Gegenstand be- oder verarbeitet, etwa wenn er eine Maschine liefert, die er beim Kunden zusammenbaut, ohne dass der Kunde ihm hierzu Gegenstände beistellt.

Handelt es sich um einen Unternehmer mit Sitz im Ausland, wurden hier die Regeln für Werklieferungen und damit das Reverse-Charge-Verfahren angewendet (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG). In diesem Fall musste der Unternehmer keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen und sich nicht in Deutschland registrieren lassen.

NEUES BMF-SCHREIBEN

Mit Schreiben vom 1.10.2020 (Az. III C 2 - S 7112/19/10001 :001, DOK 2020/0945668) ergänzt das BMF nun Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE. Unter Verweis auf die oben genannte BFH-Entscheidung stellt es klar, dass eine Werklieferung nur vorliegt, wenn der Werkhersteller für das Werk einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet.

Dies gilt in allen offenen Fällen. Allerdings wird es nicht beanstandet, wenn für vor dem 1.1.2021 entstandene Umsatzsteuer Lieferungen entsprechend der bisherigen Verwaltungsregeln behandelt werden. Das gilt auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs und Fälle des § 13b UStG (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers).

FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

MONTAGELEISTUNGEN AUSLÄNDISCHER UNTERNEHMER IM INLAND BETROFFEN

Das BMF-Schreiben hat vor allem für ausländische Unternehmer Bedeutung, die in Deutschland Montageleistungen erbringen (Inbound-Fälle). Für die Bestimmung des Orts der Leistung spielt die Unterscheidung zwischen Werk- und Montagelieferung keine Rolle; in beiden Fällen liegt eine unbewegte Lieferungen nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG in Deutschland vor.

Allerdings kommt es nur bei Werklieferungen zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Die Definition der Werklieferung aus § 3 Abs. 4 UStG gilt auch im Rahmen des § 13b UStG (vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 UStAE).

Ausländische Unternehmer, die in Deutschland Montagelieferungen ausführen, müssen sich damit in Zukunft in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen und ihre Leistungen mit deutscher Umsatzsteuer abrechnen. Dies gilt für Umsätze ab dem 1.1.2021. Eine Korrektur für die Vergangenheit ist wegen der Nichtbeanstandungsregel nicht erforderlich.

Keine Auswirkungen hat das BMF-Schreiben auf Montagelieferungen im Bereich der Bauleistungen von in Deutschland ansässigen Unternehmern. Bauleistungen unterliegen unabhängig von ihrer Einordnung als Werklieferung oder Montagelieferung dem Reverse-Charge-Verfahren, sofern die entsprechenden Voraussetzungen für eine Bauleistung und den Steuerschuldübergang erfüllt sind (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 2 UStG).

KEINE AUSWIRKUNGEN AUF INNERGEMEINSCHAFTLICHES VERBRINGEN

Die Unterscheidung zwischen Werk- und Montagelieferung spielt zudem keine Rolle für ein innergemeinschaftliches Verbringen. Der grenzüberschreitende Transport von Gegenständen für Werk- und Montagelieferungen stellt nach Unionsrecht kein innergemeinschaftliches Verbringen dar. Die Regelung in Art. 17 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL umfasst Werk- und Montagelieferungen. In beiden Fällen muss kein innergemeinschaftlicher Erwerb erklärt werden. Die Norm in § 1a Abs. 2 Satz 1 UStG ist unionsrechtskonform auszulegen.

WINDFALL-PROFITS FÜR UNTERNEHMERISCHE KUNDEN

Für unternehmerische Kunden (ohne volles Vorsteuerabzugsrecht) können sich aus dem BMF-Schreiben unter Umständen windfall-profits ergeben. Sofern beim Kunden noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist, wohl aber bei seinem Lieferanten, könnte der Kunde seine Steuerschuld nach § 13b UStG aufgrund des Schreibens und der der genannten BFH-Rechtsprechung rückgängig machen. Wegen der eingetretenen Festsetzungsverjährung könnte die Steuerfestsetzung beim Lieferanten nicht mehr geändert werden. Insofern sollten betroffene Unternehmer entsprechende Fälle offenhalten und prüfen, inwiefern sie von der geänderten Verwaltungsauffassung profitieren können.

IHRE ANSPRECHPARTNER



Alexander Michelutti

Partner,
Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1373
alexander.michelutti@ebnerstolz.de



Dr. Sandro Nücken

Partner,
Rechtsanwalt, Fachanwalt
für Steuerrecht
Tel. +49 89 549018-249
sandro.nuecken@ebnerstolz.de



Robert Backes

Partner,
Steuerberater
Tel. +49 221 20643-174
robert.backes@ebnerstolz.de



Steffen Lehmann

Director,
Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel. +49 40 37097-416
steffen.lehmann@ebnerstolz.de