

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Breite Str. 29

10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.

Breite Str. 29

10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

Mohrenstr. 20/21

10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen

11016 Berlin

per E-Mail:

25. November 2020

**BMF-Schreiben zum Begriff der Werklieferung/Werkleistung – Anpassung des Abschnitts
3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE**

Sehr geehrte Damen und Herren,

das am 1. Oktober 2020 veröffentlichte BMF-Schreiben zur geänderten Interpretation der Werklieferung in Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE betrifft den Kernbereich des Maschinen- und Anlagenbaus. Die Änderung hat weitreichende Auswirkungen und birgt das Risiko des Verlustes des Vorsteuerabzugs für unternehmerische Leistungsempfänger in Industrie, Handwerk und Handel in Deutschland. Mit unserem Schreiben möchten wir Sie auf die Problematik der Neuregelung und die Notwendigkeit einer längeren Übergangsfrist hinweisen.

Gesetzliche Norm und Interpretation

Der Wortlaut des § 3 Abs. 4 UStG definiert den Begriff „Werklieferung“ dahingehend, dass der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen hat. Dass es sich hierbei um einen „fremden“ Gegenstand handeln muss, lässt sich der Vorschrift nicht entnehmen. Die Interpretation des BFH in seinem Urteil vom 23. August 2013 (V R 37/10), dem sich die Finanzverwaltung nunmehr anschließt, wird von der Literatur vielfach nicht geteilt, so stellvertretend etwa Nieskens in Rau/Dürwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Kommentierung zu § 3 UStG, Rz. 2616.

Für die Sichtweise des BFH spricht möglicherweise, dass Österreich eine ähnliche Interpretation der Werklieferung im österreichischen Umsatzsteuergesetz vorsieht – allerdings mit einem entscheidenden Unterschied: Die gesetzliche Vorschrift in Österreich enthält die ausdrückliche Regelung, dass der *Auftraggeber* den Gegenstand beistellen muss, es sich also nicht um irgendeinen „fremden“ Gegenstand handeln darf. Nach österreichischer Sicht ist eine ausreichende Beistellung des Kunden erfolgt, wenn die Stoffe des Lieferanten mit dem Grund und Boden des Kunden fest verbunden werden (Absch 4.1. Rz. 391 der österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien). Eine solche Klarstellung im UStAE würde zum Verständnis beitragen.

Folgen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft

Während für die Ortsbestimmung der Lieferung oder Werklieferung als warenbewegt oder ruhend durch die Änderung/Klarstellung der deutschen Verwaltungsauffassung im UStAE keine für die Praxis relevante Änderung zu erkennen ist, sind die Auswirkungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft i. S. d. § 13b UStG für unternehmerische Leistungsempfänger in Industrie, Handwerk und Handel in Deutschland von großer Bedeutung.

Zukünftig keine Anwendung des § 13b UStG bei Montagelieferungen

Liegt der Leistungsort einer Werklieferung in Deutschland, geht die Steuerschuld nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG auf den unternehmerischen Leistungsempfänger über, wenn der Leistende nicht in Deutschland ansässig ist. Fehlt es jedoch an der Beistellung eines fremden Gegenstandes, soll eine einfache Lieferung vorliegen. § 13b UStG kommt in diesen Fällen nicht mehr zur Anwendung.

Der Anwendungserlass drückt die Unterscheidung bei der Ortsbestimmung bezogen auf Montagelieferungen in Abschnitt 3.12. Abs. 4 Satz 5 und 6 UStAE wie folgt aus: „Da die einzelnen Teile einer Maschine ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit sind als die ganze Maschine, ist § 3 Abs. 6 UStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die einzelnen Teile einer Maschine zum Abnehmer befördert werden und dort vom Lieferer zu der betriebsfertigen Maschine zusammengesetzt werden. Ob die Montagekosten dem Abnehmer gesondert in Rechnung gestellt werden, ist unerheblich.“ Anders soll dies nur sein, wenn die fertige Maschine bereits vor Versand bestanden hat und ihre Funktionsweise durch einen Probelauf geprüft und dies auch dokumentiert wurde. Folglich wird es zu Fällen kommen, in denen zwar der Leistungsort in Deutschland liegt, aber mangels Beistellung eines fremden Gegenstandes der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Leistungsempfänger in Deutschland nun wegfällt.

Rechtsunsicherheit und Vorsteuerrisiko für unternehmerische Leistungsempfänger in Deutschland

Für die unternehmerischen Leistungsempfänger in Industrie, Handwerk und Handel in Deutschland ergibt sich eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Während bisher die für den Vorsteuerabzug unkritische Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers angewendet wurde, müsste in Zukunft regelmäßig auch von ausländischen Unternehmern deutsche Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden. Um sicherzugehen, einen Vorsteueranspruch aus diesen Rechnungen zu haben, müssen künftig die unternehmerischen Leistungsempfänger in Deutschland die Abgrenzung zwischen Werk- und Montagelieferung vornehmen. Welche Kriterien hier anzulegen sind, ist ungeklärt, da auch die Finanzverwaltung bislang keinen Unterschied sah.

Die zusätzliche Anforderung der Be- oder Verarbeitung eines **fremden** Gegenstands stellt eine erhebliche Veränderung zur bisherigen Praxis dar.

Fraglich ist hierbei, ob z. B. eine vor Ort montierte Maschine derart mit dem fremden Grund und Boden des unternehmerischen Leistungsempfängers in Deutschland verbunden werden muss, dass sie Grundstücksbestandteil wird oder ob es ausreicht, dass die Maschine so fest mit dem Grund und Boden verbunden wird, dass sie nicht bewegt werden kann.

Die gleiche Frage ergibt sich bei Arbeiten an beweglichen Gegenständen. Muss der Hauptstoff, den der leistende Unternehmer stellt, in den fremden Gegenstand des unternehmerischen Leistungsempfängers in Deutschland so eingehen, dass er Teil des fremden Gegenstands wird oder reicht eine wie auch immer geartete Verbindung aus (z. B. bei Fahrzeugein- oder aufbauen)?

Es ist davon auszugehen, dass die Umsetzung in der Praxis eine erhebliche Zeit in Anspruch nehmen wird. Beide Vertragsparteien müssen zunächst mit der geänderten Interpretation der Werklieferung in Deutschland vertraut gemacht werden. Ggf. müssen dazu auch längerfristige Verträge angepasst werden. Die ausländischen Leistungserbringer werden vermutlich zunächst weiterhin Rechnungen mit dem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers stellen. Unter Berücksichtigung des im Jahressteuergesetz 2020 vorgesehenen § 14 Abs. 4 Satz 4 UStG-E und den Ausführungen unter Rz. 23 des BMF-Schreibens vom 18. September 2020 zur Rückwirkung der Rechnungsberichtigung, droht den unternehmerischen Leistungsempfängern in Industrie, Handwerks und Handel in Deutschland die endgültige Belastung mit Umsatzsteuer.

Folgen der Registrierungspflicht ausländischer Lieferanten für unternehmerische Leistungsempfänger in Deutschland

Insbesondere der Maschinen- und Anlagenbau ist sehr stark international vernetzt. Dass durch Unternehmen in Industrie, Handwerk und Handel in Deutschland Subunternehmer aus dem Ausland für die Lieferung und den Einbau von Teilen herangezogen werden, ist ein typischer Ablauf in einer globalisierten Wirtschaft. Die Lieferanten in den anderen EU-Staaten und ebenso in allen Drittstaaten werden durch die neue Interpretation der Werklieferung mit einer Registrierungs- und Steuererklärungspflicht in Deutschland belegt, die zu Mehrkosten für die unternehmerischen Leistungsempfänger in Industrie, Handwerk und Handel in Deutschland führt. Allein für die hierfür erforderlichen Vertragsverhandlungen und ggf. -anpassungen reicht die bislang im BMF-Schreiben vorgesehene Übergangsfrist von drei Monaten nicht aus.

Anwendung des § 13b UStG auch für Montagelieferungen

Es sollte nach einem Weg gesucht werden, die Anwendung der Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 UStG auch für Montagelieferungen weiterhin sicherzustellen. Die EU-Richtlinie erlaubt die Anwendung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft nach Art. 194 auch für Lieferungen. Einer Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Montagelieferungen i. S. d. Art. 36 MwStSystRL stünde u. E. EU-rechtlich nichts im Wege. Ob dies im Rahmen einer extensiven Auslegung des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht bereits heute möglich wäre, erscheint jedenfalls bedenkenswert und wurde vom BFH bislang nicht entschieden. Alternativ könnte der § 13b UStG auf Montagelieferungen erweitert werden.

In Anbetracht der weitreichenden Konsequenzen der getroffenen Regelungen sehen wir es als notwendig an, die **Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens mindestens bis zum 1. Juli 2021 zu verlängern**. In dieser Zeit sollte eine Lösung der oben dargestellten Abgrenzungsprobleme unter Berücksichtigung der betrieblichen Praxis erarbeitet werden. Gern unterstützen wir Sie hierbei und stehen für einen Austausch zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Brigitte Neugebauer

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Annette Selter

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Simone Schlewitz