

Erweiterung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG auf Bauleistungen

Zum Zwecke der Betrugsbekämpfung sind die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers durch Art. 14 Nr. 2 HbeglG 2004 (BStBl 2004 I S. 120) u. a. auf bestimmte Bauleistungen von im Inland ansässigen Unternehmern ausgedehnt worden (§ 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG). Diese Änderung ist am 01.04.2004 in Kraft getreten, nachdem die hierzu erforderliche Ermächtigung des Ministerrates der Europäischen Union am 31.03.2004 im Amtsblatt EU Reihe L 94/59 veröffentlicht worden ist. Einzelheiten zu der Gesetzesänderung regeln die Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 31.03.2004 IV D 1 - S 7279 - 107/04, BStBl 2004 I S. 453 (ab 01.01.2005: Abschn. 182a Abs. 3 ff UStR 2005), und 02.12.2004 IV A 6 - S 7279 - 100/04, BStBl 2004 I S. 1129; allgemeine Fragen zur Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG sind in Abschn. 182a Abs. 18 ff. UStR 2005 geregelt.

1. Voraussetzungen der Neuregelung

1.1 Welche Leistungen fallen unter die Neuregelung des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG?

Betroffen sind steuerpflichtige **Werklieferungen und sonstige Leistungen, die sich unmittelbar und nachhaltig auf die Substanz eines Bauwerks auswirken**, d. h. durch die Leistung muss die Substanz eines Bauwerks oder Bauwerkteils erweitert, verbessert, beseitigt oder erhalten werden (sog. Bauleistung). Dies verlangt, dass im Rahmen der Leistung (substanzverändernde oder -erhaltende) Arbeiten an einem Bauwerk durchgeführt werden; diese Arbeiten muss der leistende Unternehmer nicht selbst erbringen, sondern kann sie auch an einen Subunternehmer vergeben.

Oggleich § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG nicht ausdrücklich Bezug auf den Bauleistungsbegriff des § 48 EStG nimmt, ist der Begriff der Bauleistung bei der Bauabzugsteuer und bei der Anwendung des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 UStG weitgehend gleich auszulegen. Dementsprechend sind die in § 1 Abs. 2 und § 2 der **Baubetriebe-Verordnung** genannten Leistungen regelmäßig Bauleistungen i. S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 UStG, wenn sie im Zusammenhang mit einem Bauwerk durchgeführt werden.

Als Bauleistungen kommen nur solche Werklieferungen und sonstige Leistungen in Betracht, die gem. § 3 Abs. 7 S. 1 bzw. § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c UStG **am betroffenen Grundstück ausgeführt** werden. Bei der (Werk-)Lieferung von Maschinen, Betriebsvorrichtungen, Einrichtungsgegenständen, Bauteilen u. ä. liegt deshalb eine Bauleistung nur vor, wenn der Lieferer auch den Einbau und die Montage vor Ort übernommen hat und den damit verbundenen Arbeiten ein derartiges Gewicht zukommt, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Grundsätze in Abschn. 30 Abs. 4 UStR von einer unbewegten Werklieferung am Ort des Einbaus auszugehen ist.

Reine Lieferungen (z. B. von Baumaterial) und bloße Duldungsleistungen (z. B. Vermietung von Baugeräten) stellen hingegen keine Bauleistungen dar. **Ausgenommen** sind ferner reine **Planungs- und Überwachungsleistungen**, wie sie z. B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren erbracht werden (§ 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 2. Halbsatz UStG). Weitere Beispiele für die Abgrenzung enthält die nachfolgende alphabetische Übersicht:

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004
	ja	nein		
Abbrucharbeiten an einem Bauwerk	X			
Analyse von Baustoffen		X	RZ 11	

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004
	ja	nein		
Arbeitnehmerüberlassung (auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen)		X	RZ 12	Tz. 1.2.6
Aufzug (Einbau)	X		RZ 7	
Ausbauarbeiten an einem Bauwerk	X			
Autokran <ul style="list-style-type: none"> • bloße Vermietung • Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Güter lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen am Haken befördert werden 		X X		Tz. 1.2.4
Baugeräte einschließlich Großgeräte wie Krane oder selbstfahrende Arbeitsmaschinen <ul style="list-style-type: none"> • bloße Vermietung • Vermietung mit Bedienungspersonal für substanzverändernde Arbeiten 	X	X	RZ 12	Tz. 1.2.3
Bauleitung (als selbstständige Leistung)		X	RZ 11	
Baustellenabsicherung (als selbstständige Leistung)		X		Tz. 1.3.6
Baustoffe (Lieferung)		X		
Bauteilelieferung (z. B. Maßfenster, -türen, Betonfertigteile) <ul style="list-style-type: none"> • liefernder Unternehmer schuldet lediglich das Bauteil • liefernder Unternehmer schuldet auch den Einbau 	X	X	RZ 12	
Beleuchtungen , Lieferung und Einbau <ul style="list-style-type: none"> • einzelner Beleuchtungskörper • von Beleuchtungssystemen (z. B. in Kaufhäusern und Fabrikhallen) 	X	X		Tz. 1.3.4
Bepflanzungen (Anlegen und Pflege)		X	RZ 12	
Beton <ul style="list-style-type: none"> • bloße Anlieferung (einschließlich direktes Verfüllen) • Anlieferung und fachgerechtes Verarbeiten durch Anlieferer 	X	X	RZ 12	Tz. 1.2.2
Betonpumpe <ul style="list-style-type: none"> • bloße Vermietung • Vermietung mit Bedienungspersonal <ul style="list-style-type: none"> ○ Beton wird lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen befördert ○ für substanzverändernde Arbeiten 	X	X X	RZ 12	Tz. 1.2.1

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004
	ja	nein		
Betriebsvorrichtungen (Einbau) <ul style="list-style-type: none"> • beweglich • fest mit dem Grund und Boden oder Bauwerk verbunden und die Lieferung wird gem. Abschn. 30 Abs. 4 UStR am Ort des Einbaus ausgeführt (z. B. bei großen Maschinenanlagen, die zu ihrer Funktionsfähigkeit aufgebaut werden müssen, oder bei Gegenständen, die aufwändig installiert werden) 	X	X		Tz. 1.3.2 und 1.3.5
Bodenbeläge (Einbau)	X		RZ 7	
Blitzschutzsysteme (Errichtung)	X			
Brunnenbau	X			
Dachbegrünung	X		RZ 7, 12	
Einbauküche (Einbau mit fester Installation)	X			
Einrichtungsgegenstände , die ohne größeren Aufwand mit dem Bauwerk verbunden oder vom Bauwerk getrennt werden können		X		Tz. 1.1
Elektrogeräte <ul style="list-style-type: none"> • Lieferung mit Anschluss • Lieferung und Einbau in eine fest installierte Einbauküche 	X	X		Tz. 1.3.4
Elektroinstallation	X			
Energielieferung		X	RZ 12	
Entsorgung von Baumaterialien		X	RZ 12	
Erdarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerks	X		RZ 7	
Erdungsanlagen (Errichtung)	X			
Fassadenreinigung <ul style="list-style-type: none"> • mit Veränderung (z. B. Abschiff) der Oberfläche • ohne Veränderung der Oberfläche 	X	X	RZ 10	
Fenster (Einbau)	X		RZ 7	
Fertighaus/-teile <ul style="list-style-type: none"> • bloße Lieferung • Aufbau • Lieferung und Aufbau 	X X	X	RZ 12	

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004
	ja	nein		
Gärten (Anlegen) <ul style="list-style-type: none"> • Es wird ausschließlich der Boden bearbeitet und bepflanzt (einschl. Aufschütten von Hügeln und Böschungen sowie das Ausheben von Gräben und Mulden zur Landschaftsgestaltung) • Es werden daneben auch Abmauerungen, Pergolen, Wintergärten, Gartenhäuser, Platz- und Wegebefestigungen, Folien- und Betonteiche, Schwimmbecken, Brunnen, Umzäunungen und ähnliche Bauwerke hergestellt, instandgesetzt, geändert oder beseitigt und diese Umsätze werden als eigenständige Leistung im Rahmen eines Leistungsbündels oder im Rahmen einer einheitlichen Leistung als Hauptleistung erbracht 	X	X		Tz. 1.2.5
Garagentor (Einbau)	X			
Gaststätteneinrichtung (Einbau)	X		RZ 7	
Gerüstbau		X	RZ 12	
Hausanschluss durch Versorgungsunternehmen, sofern es sich um eine eigenständige Leistung handelt, unabhängig davon, ob der betreffende Hausanschluss im Eigentum des Versorgungsunternehmens verbleibt	X		RZ 7	
Heizungsanlage (Einbau)	X		RZ 7	
Holz- und Bautenschutz	X			
Hubarbeitsbühne <ul style="list-style-type: none"> • bloße Vermietung • Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Bühne lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen eingesetzt wird 		X X		
Kanalbau	X			
Kran <ul style="list-style-type: none"> • bloße Vermietung • Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Güter lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen am Haken befördert werden 		X X		Tz. 1.2.4
"Kunst am Bau" <ul style="list-style-type: none"> • Künstler schuldet lediglich Planung und Überwachung • Künstler schuldet zusätzlich die Ausführung des Werks 	X	X	RZ 9	
Ladeneinbauten (Einbau)	X		RZ 7	
Lichtwerbeanlage (Einbau)	X		RZ 7	

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004
	ja	nein		
Lkw <ul style="list-style-type: none"> • bloße Vermietung • Vermietung mit Fahrer, wenn der Lkw lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen eingesetzt wird 		X X		
Lkw-Ladekran <ul style="list-style-type: none"> • bloße Vermietung • Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Güter lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen am Haken befördert werden 		X X		
Luftdurchlässigkeitsmessungen nach § 5 EnEV und Anhang 4 hierzu		X		Tz. 1.3.7
Malerarbeiten	X			
Markise (Einbau)	X			
Maschine (Einbau) <ul style="list-style-type: none"> • beweglich • fest mit dem Grund und Boden oder Bauwerk verbunden und die Lieferung wird gem. Abschn. 30 Abs. 4 UStR am Ort des Einbaus ausgeführt 	X	X		Tz. 1.3.2
Materialcontainer (Aufstellen)		X	RZ 12	
Materiallieferungen (z. B. durch Baustoffhändler oder Baumärkte)		X	RZ 12	
Messestand (Aufstellen)		X	RZ 12	
mobiles Toilettenhaus (Aufstellen)		X	RZ 12	
Netzwerkinstallation <ul style="list-style-type: none"> • Installation stellt einheitliche Leistung dar (weil der Leistende z. B. das komplett installierte Computernetzwerk schuldet) und die Kabelverbindungen werden in Wand oder Boden verlegt • Installation als Mehrzahl eigenständiger Leistungen <ul style="list-style-type: none"> ○ Verlegen der Kabelverbindungen in neue oder bestehende Kabelschächte, unter Putz oder im Boden ○ Lieferung des Servers und der Netzwerk-PC ○ Anschluss der Netzwerk-PC an den Server 	X X	 X X		Tz. 1.3.3
Neubau eines Bauwerks	X			
Pflasterarbeiten	X			
Photovoltaikanlagen (Errichtung)	X			
(selbstständige) Planungsleistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen		X	RZ 11	

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004
	ja	nein		
Prüfingenieur		X	RZ 11	
Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, z. B. Fenstern		X	RZ 12	
Reparaturen an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken <ul style="list-style-type: none"> • Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz mehr als 500 EUR • Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 EUR 	X		RZ 12	Tz. 1.2.7
Rolltreppe (Einbau)	X		RZ 7	
Schaufensteranlagen (Einbau)	X		RZ 7	
Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer		X	RZ 12	
Straßen- und Wegebau	X			
Tapezierarbeiten	X			
Teichfolie (Einbau)	X			
Telefonanlagen <ul style="list-style-type: none"> • Installation stellt einheitliche Leistung dar (weil der Leistende z. B. die komplett instal- lierte Telefonanlage schuldet) und die Kab- elverbindungen werden in Wand oder Bo- den verlegt • Installation als Mehrzahl eigenständiger Leistungen <ul style="list-style-type: none"> ○ Verlegen der Kabelverbindungen in neue oder bestehende Kabelschächte, unter Putz oder im Boden ○ Lieferung der Endgeräte 	X			Tz. 1.3.3
Teppichboden (Verlegen)	X			
Tür (Einbau)	X		RZ 7	
Überspannungsschutzsysteme (Errichtung)	X			
Überwachungsleistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen		X	RZ 11	
Umbau eines Bauwerks	X			

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004
	ja	nein		
Verkehrssicherungsleistungen <ul style="list-style-type: none"> • Maßnahmen zur dauerhaften Verkehrssicherung (z. B. Anbringen von End("Weiß-")Markierungen und Endbeschilderung) • Maßnahmen zur vorübergehenden Verkehrssicherung anlässlich von Straßenbau- und Baumfällarbeiten, Sonderveranstaltungen u. ä. (z. B. Anbringen sog. Gelbmarkierung, Auf- und Abbau, Vorhaltung, Wartung und Kontrolle von Verkehrseinrichtungen wie Absperrgeräte, Leiteinrichtungen, Blinklicht- und Lichtzeichenanlagen, Aufstellen von transportablen Verkehrszeichen, Einsatz von fahrbaren Absperrtafeln, Vermietung von Verkehrseinrichtungen und Bauzäunen) 	X	X		Tz. 1.3.6
Versorgungsleitungen (Verlegen, Beseitigen, Erhalten)	X			Tz. 1.3.1
Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken <ul style="list-style-type: none"> • Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 EUR • Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz mehr als 500 EUR und im Rahmen der Wartung werden <ul style="list-style-type: none"> ○ Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht ○ keine Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht 	X	X	RZ 12	Tz. 1.2.7
Wasserlieferung		X	RZ 12	
Zaubau	X			

Die o. b. Bauleistungen müssen **inländische Grundstücke** betreffen, weil die Neuregelung nur solche Werklieferungen und sonstige Leistungen erfasst, die im Inland steuerbar und steuerpflichtig sind (vgl. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG und § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Werden **im Rahmen eines Vertragsverhältnisses mehrere Leistungen** erbracht, bei denen es sich nur teilweise um Bauleistungen handelt, kommt es darauf an, ob eine der erbrachten Leistungen als Hauptleistung angesehen werden kann (vgl. dazu Abschn. 29 Abs. 3 UStR 2000). Diese Hauptleistung gibt dann der gesamten vertraglichen Beziehung das Gepräge. Handelt es sich bei der Hauptleistung um eine Bauleistung, so geht die Steuerschuldnerschaft unter den übrigen Voraussetzungen des § 13b UStG insgesamt auf den Leistungsempfänger über (vgl. RZ 13 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004). Ist keine Hauptleistung feststellbar, ist der Vertrag in seine einzelnen Leistungen aufzuteilen und über die Bauleistungen und die anderen Leistungen getrennt abzurechnen.

Bestehen im Einzelfall **Zweifel**, ob eine Bauleistung i. S. von § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG vorliegt, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Vertragsparteien einvernehmlich von einer Leistung i. d. Sinne ausgehen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert, d. h. in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr anmeldet (RZ 20 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004).

1.2 Was ist ein Bauwerk?

Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst sämtliche irgendwie mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende Anlagen, die aus Baustoffen oder Bauteilen hergestellt sind (vgl. RZ 7 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004), wie z. B.

Anlagen zur Ver- und Entsorgung von Grundstücken
Böschungsbefestigungen
Brücken
Brunnen
Folien- oder Betonteiche (ohne Bepflanzung)
Garagen
Gebäude
Kanäle
Maschinen und sonstige Betriebsvorrichtungen, sofern sie mit dem Grund und Boden fest verbunden sind (z. B. Windkraftanlagen, Strommasten, Klärwerksanlagen, Werbetafeln)
Platz- und Wegebefestigungen
Straßen
Tunnel
Umzäunungen

1.3 Welche Bedingungen muss der leistende Unternehmer für die Verlagerung der Steuerschuld erfüllen?

Der leistende Unternehmer muss **im Inland ansässig** sein, d. h. er muss in der Bundesrepublik einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung haben (vgl. § 13b Abs. 4 UStG). Ist der leistende Unternehmer im Ausland ansässig, so tritt zwar u. U. ebenfalls eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ein. Diese ist jedoch in § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG geregelt und an wesentlich geringere Anforderungen geknüpft.

Der leistende Unternehmer darf ferner **kein Kleinunternehmer** sein, bei dem die Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird (§ 13b Abs. 2 S. 4 UStG). Zur Vermeidung von Missverständnissen empfiehlt es sich, in der Rechnung auf die Kleinunternehmerschaft hinzuweisen.

1.4 Welche Bedingungen muss der Leistungsempfänger für die Verlagerung der Steuerschuld erfüllen?

Werden Bauleistungen i. S. von § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, so ist der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner, wenn er im Zeitpunkt des Leistungsbezugs **Unternehmer** ist und selbst Bauleistungen im o. b. Sinne erbringt (vgl. § 13b Abs. 2 S. 2 UStG). Dabei sind Gesellschaft und Gesellschafter getrennt zu sehen, weil sie umsatzsteuerlich jeweils eigenständige Rechtssubjekte darstellen. Personen- und Kapitalgesellschaften haben deshalb § 13b UStG nicht anzuwenden, wenn ein Unternehmer Bauleistungen für den privaten Bereich eines Gesellschafters erbringt.

Der Leistungsempfänger muss **Bauleistungen** im Rahmen eines Grundgeschäftes, d. h. **nachhaltig und entgeltlich erbringen** oder erbracht haben (vgl. RZ 14 und 17 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004). Hiervon ist auszugehen, wenn

1. der Leistungsempfänger im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10 % der Summe seiner steuerbaren Umsätze betragen hat. Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussgrenze, bei deren Unterschreiten der Leistungsempfänger nur in den Fällen der nachfolgenden Tz. 2 als bauleistender Unternehmer anzusehen ist (vgl. Tz. 2.1.1 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004);

oder

2. der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorlegt. Die Verwendung der Freistellungsbescheinigung durch den Leistungsempfänger muss ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgen. Der leistende Unternehmer kann daher nicht zwingend davon ausgehen, dass sein Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn dieser ihm zu einem früheren Zeitpunkt für ertragsteuerli-

che Zwecke die Freistellungsbescheinigung vorgelegt hat.

Hat der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer für einen nach dem 31.03.2004 ausgeführten Umsatz eine Freistellungsbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke vorgelegt, kann der leistende Unternehmer in der Folgezeit davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt. Insoweit bedarf es keiner erneuten Vorlage der Freistellungsbescheinigung. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Freistellungsbescheinigung nicht mehr gültig ist.

Verwendet der Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung i. S. von § 48b EStG, obwohl er tatsächlich kein Bauleistender ist, so schuldet er gleichwohl die Steuer für den empfangenen Umsatz. Dies gilt dann nicht, wenn der Leistungsempfänger eine gefälschte Freistellungsbescheinigung verwendet und der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis hatte (vgl. Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004).

Erbringt der Leistungsempfänger als Unternehmer nachhaltig Bauleistungen, so wird er Steuerschuldner für sämtliche von ihm bezogenen Bauleistungen. Dies gilt selbst dann, wenn er umsatzsteuerlich lediglich als **Kleinunternehmer** i. S. des § 19 Abs. 1 UStG geführt wird (vgl. § 13b Abs. 5 und § 19 Abs. 1 S. 2 UStG) oder die Bauleistung für seinen **nichtunternehmerischen** oder einen anderen unternehmerischen **Bereich** bestimmt ist (§ 13b Abs. 2 letzter Satz UStG; s. a. RZ 15 und 18 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004).

Für folgende Leistungsempfänger gelten besondere Regeln:

Erbringt bei einem **Organschaftsverhältnis** nur ein Teil des Organkreises (z. B. eine Organgesellschaft) nachhaltig Bauleistungen i. S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG, so ist der Organträger als Leistungsempfänger Steuerschuldner nur für die Bauleistungen, die dieser Teil des Organkreises bezieht (vgl. RZ 16 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004). Für die an den übrigen Organkreis erbrachten Bauleistungen tritt keine Verlagerung der Steuerschuld ein. Bei der Berechnung der 10 %-Grenze sind nur die Umsätze zu berücksichtigen, die der betreffende Teil des Organkreises erbracht hat (Tz. 2.4 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004).

Wohnungseigentümergeinschaften, die Bauleistungen am gemeinschaftlichen Eigentum in Auftrag gegeben, sind insoweit nicht als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b UStG. Betreffen die Bauleistungen jedoch das Sondereigentum der Mitglieder oder das Eigentum Dritter, so kann unter den übrigen Voraussetzungen ein Anwendungsfall des § 13b UStG vorliegen (vgl. RZ 17 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004 sowie Tz. 2.5 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004).

Erbringen Unternehmer ausschließlich Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind sie von der Steuerschuldnerschaft des § 13b Abs. 2 UStG ausgenommen (RZ 17 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004). Dies gilt insbesondere für **Bauträger**, die ausschließlich eigene Grundstücke bebauen, um sie im bebauten Zustand zu verkaufen. Erbringt der Bauträger daneben nachhaltig Bauleistungen auf fremden Grundstücken (z. B. als General- oder Rohbauunternehmer), so hat er für sämtliche Bauleistungen, die er von anderen Unternehmer bezieht, § 13b UStG zu beachten.

Erbringen **juristische Personen des öffentlichen Rechts** (z. B. Gebietskörperschaften) im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art nachhaltig Bauleistungen i. S. von § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG, so ist die juristische Person des öffentlichen Rechts als Leistungsempfänger Steuerschuldner nur für die Bauleistungen, die dieser Betrieb gewerblicher Art bezieht (RZ 18 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004). Für die vom hoheitlichen Bereich oder von anderen Betrieben gewerblicher Art bezogenen Bauleistungen tritt keine Verlagerung der Steuerschuld ein.

Bestehen im Einzelfall **Zweifel**, ob der Leistungsempfänger die Voraussetzungen für die Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 S. 2 und 3 UStG erfüllt, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Vertragsparteien einvernehmlich von einem Anwendungsfall des § 13b UStG ausgehen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert, d. h. in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr anmeldet (RZ 20 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004).

1.5 Sind Unternehmer, die eine nachhaltige Bautätigkeit erst vorbereiten aber noch nicht ausüben, bereits als Leistungsempfänger Steuerschuldner?

Der Leistungsempfänger wird in diesen Fällen erst ab dem Zeitpunkt Steuerschuldner, in dem er seine erste nachhaltige Bauleistung ausführt (RZ 14 letzter Satz des BMF-Schreibens vom 31.03.2004). Bauleistungen, die bis zu diesem Zeitpunkt an den Unternehmer ausgeführt werden, sind (noch) vom leistenden Unternehmer zu versteuern. Dies gilt auch in Neugründungsfällen.

Bauarbeitsgemeinschaften sind dagegen als Leistungsempfänger stets Steuerschuldner. Dies gilt bereits für den Zeitraum, in dem sie noch keinen Umsatz erbracht haben, und auch für die Bauleistungen i. S. von § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG, die sie entgeltlich von ihren Gesellschaftern beziehen (vgl. Tz. 2.3 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004).

1.6 Unter welchen Voraussetzungen können die beteiligten Vertragspartner in Zweifelsfällen Vertrauensschutz erlangen?

Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 und Abs. 2 S. 2 und 3 UStG angewandt, obwohl die Voraussetzungen hierfür fraglich waren oder sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen hierfür nicht vorgelegen haben, gewährt die Finanzverwaltung unter folgenden Voraussetzungen Vertrauensschutz (vgl. RZ 20 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004):

1. Beide Vertragspartner waren sich über die Anwendung des § 13b UStG einig. Hierfür reicht es aus, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktiziert und damit stillschweigend gebilligt haben, und
2. es ist keine Gefährdung des Steueraufkommens eingetreten, weil der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert, d. h. in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet hat.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, hat das Finanzamt die Steuer für die Bauleistung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben gegenüber dem leistenden Unternehmer festzusetzen, wobei die Umsatzsteuer vom Rechnungsbetrag zu berechnen ist (vgl. Abschn. 182a Abs. 27 UStR 2005).

2. Fragen zur Anwendung der Neuregelung

2.1 Wo haben der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die Umsätze nach § 13b UStG in ihren Steueranmeldungen einzutragen?

Die Umsatzsteuer-Voranmeldungsvordrucke 2004 sehen keine Angaben des leistenden Unternehmers zu den Bauumsätzen vor, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet. Der **leistende Unternehmer** hat deshalb in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen 2004 nur die auf seine Bauleistungen entfallenden Vorsteuerbeträge anzumelden. Derartige Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind jedoch aus sich heraus nicht plausibel und werden regelmäßigen Rückfragen der Finanzämter auslösen. Diese Rückfragen lassen sich vermeiden, wenn der Voranmeldung eine Auflistung der Umsätze i. S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG - sortiert nach Leistungsempfängern - beigefügt wird. Ab dem Besteuerungszeitraum 2005 sind die Umsätze aus Bauleistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, in Zeile 41 des Umsatzsteuer-Voranmeldungsvordrucks einzutragen.

Im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2004 hat der leistende Unternehmer seine Umsätze aus Bauleistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, in Zeile 53 der Anlage UR anzugeben.

Der **Leistungsempfänger** hat die Umsätze, für die er die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet, in Zeile 48 bis 50 (ab 01.01.2005 in Zeile 50) des Umsatzsteuer-Voranmeldungsvordrucks bzw. in Zeile 25 der Anlage UR zur Umsatzsteuer-Jahreserklärung anzumelden. Die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG sind in Zeile 58 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. in Zeile 66 der Umsatzsteuer-Jahreserklärung einzutragen.

2.2 Was ist bei Anwendung der Übergangsregelung in RZ 26 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004 zu beachten?

Gem. § 27 Abs. 1 S. 1 UStG gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 und Abs. 2 S. 2 und 3 UStG für sämtliche Bauleistungen, die nach dem Inkrafttreten dieser Regelung am 01.04.2004 ausgeführt werden. Zur Vermeidung etwaiger Anlaufschwierigkeiten für die betroffenen Unternehmer beanstandet es die Finanzverwaltung im Rahmen der o. a. Übergangsregelung nicht, wenn Bauleistungen, die bis zum 30.06.2004 ausgeführt werden, weiterhin noch vom leistenden Unternehmer versteuert werden. Voraussetzung hierfür ist:

1. Zwischen den Vertragspartnern besteht Einvernehmen, dass die Bauleistung vom leistenden Unternehmer versteuert werden soll. Für das Einvernehmen reicht es aus, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen (vgl. Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004).
2. Es tritt keine Gefährdung des Steueraufkommens ein, weil der leistende Unternehmer den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert, d. h. in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr anmeldet.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, hat das Finanzamt die Steuer für die Bauleistung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben gegenüber dem Leistungsempfänger festzusetzen. In der Person des leistenden Unternehmers entsteht eine weitere Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 S. 1 UStG, wenn über die Bauleistung eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener USt erteilt wurde. Diese Steuerschuld entfällt erst, wenn der fehlerhafte Steuerausweis beseitigt ist (§ 14c Abs. 1 S. 2 i. V. mit § 17 Abs. 1 S. 3 UStG).

2.3 Welche Angaben muss die Rechnung des leistenden Unternehmers enthalten? Führen fehlende oder fehlerhafte Rechnungen zum Verlust des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger? Wie ist bei fehlerhafter Rechnung die Umsatzsteuer zu berechnen?

Führt der Unternehmer Umsätze i. S. des § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG aus, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 UStG die Steuer schuldet, ist er zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in der die Steuer nicht ausgewiesen ist, also nur der **Nettobetrag** abgerechnet wird (§ 14a Abs. 5 UStG). Im Übrigen muss die Rechnung alle Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG - ohne Steuerausweis - enthalten. In der Rechnung ist ferner auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen (z. B.: "Auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG wird hingewiesen. Der Steuersatz beträgt 16 v. H.") Für den Fall, dass in der Rechnung dieser Hinweis fehlt, wird der Leistungsempfänger von der Steuerschuldnerschaft nicht entbunden. Im Fall des gesonderten Steuerausweises durch den leistenden Unternehmer wird die Steuer von diesem nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet, ohne dass dem Leistungsempfänger ein entsprechender Vorsteuerabzug zusteht. Ein Beispiel für eine ordnungsgemäße Rechnung findet sich am Ende dieser Übersicht.

Der Leistungsempfänger kann die von ihm nach § 13b Abs. 2 UStG geschuldete Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Bauleistung für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG). Den Vorsteuerabzug kann er in der Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Umsatzsteuer-Jahreserklärung geltend machen, in der er den Umsatz versteuert hat (Abschn. 182a Abs. 35 UStR 2005). Das Recht zum **Vorsteuerabzug** besteht **unabhängig von einer Rechnung**; fehlende oder fehlerhafte Rechnungen führen deshalb nicht zum Verlust des Vorsteuerabzugs (Tz. 4.1 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004).

Liegt dem Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Erklärung für das Kalenderjahr, in der er die Steuer für die empfangene Bauleistung anzumelden ist, keine Rechnung vor, muss er die Bemessungsgrundlage ggf. schätzen. Die von ihm angemeldete Steuer kann er im selben Besteuerungszeitraum unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen (Tz. 4.2 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004).

2.4 Wie sind Abschlagszahlungen zu behandeln, die zwar vor dem Inkrafttreten der Neuregelung geleistet wurden, die betreffende Bauleistung aber erst nach dem 31.03.2004 erbracht wird? Wie müssen in diesen Fällen die Endrechnungen gestaltet werden?

Gesetzliche Regelung:

Wurde das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor dem 01.04.2004 vereinnahmt und die Bauleistung erst nach dem 31.03.2004 ausgeführt, so ist der Leistungsempfänger gem. § 27 Abs. 1 S. 2 UStG für diesen Umsatz insgesamt Steuerschuldner. Dies gilt selbst dann, wenn die vor dem 01.04.2004 geleisteten (Abschlags-)Zahlungen beim leistenden Unternehmer bereits der Mindest-Ist-Besteuerung des § 13b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG unterlegen haben. In diesen Fällen hat der **leistende Unternehmer** die Besteuerung der von ihm vereinnahmten Abschläge zu berichtigen. Die Berichtigung ist dabei gem. § 27 Abs. 1 S. 3 UStG im Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung vorzunehmen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der leistende Unternehmer den fehlerhaften Steuerausweis in seiner (Abschlags-)Rechnung beseitigt hat. Ansonsten entsteht mit Leistungsausführung eine zusätzliche Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG, die erst mit der Berichtigung der (Abschlags-)Rechnung entfällt. In seiner Endrechnung darf der leistende Unternehmer keine Umsatzsteuer

gesondert ausweisen (§ 14a Abs. 5 UStG); die gezahlten Abschlagszahlungen sind nur dann mit ihrem Brutto (einschließlich Umsatzsteuer) anzurechnen, wenn die Umsatzsteuer bis zum Zeitpunkt der Erteilung der Schlussrechnung nicht an den Leistungsempfänger zurückerstattet wurde (Tz. 3.1 des BMF-Schreibens vom 02.12.2004). In der Rechnung ist ferner auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen.

Der **Leistungsempfänger** hat die Umsatzsteuer für die vor dem 01.04.2004 geleisteten Entgeltzahlungen für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung anzumelden (§ 27 Abs. 1 S. 3 UStG), während für spätere Anzahlungen und den Schlussrechnungsbetrag die Entstehungsregeln des § 13b Abs. 1 S. 1 UStG gelten. Soweit der Leistungsempfänger aus den Abschlagszahlungen den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG vorgenommen hat, ist dieser für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem der leistende Unternehmer seine fehlerhafte (Abschlags-)Rechnung berichtigt, spätestens jedoch für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung.

Vereinfachungsregelung lt. RZ 22 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004:

Nach der vorbezeichneten Vereinfachungsregelung beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn es für die vor dem 01.04.2004 vom Leistungsempfänger gezahlten Entgelte oder Teilentgelte bei der Mindest-Ist-Besteuerung durch den leistenden Unternehmer verbleibt und beim Leistungsempfänger nur das um diese Teilentgelte verminderte Entgelt der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegt. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der leistende Unternehmer die Mindest-Ist-Besteuerung durchgeführt und den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert, d. h. in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet hat. In diesem Fall bleibt auch der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers aus der Abschlagsrechnung des Leistenden bestehen. Es bestehen keine Bedenken, wenn in der Endrechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wird und auch die vor dem 01.04.2004 vereinnahmten Anzahlungen nur mit Ihrem Nettobetrag abgesetzt werden. Ein Beispiel für eine ordnungsgemäße Endrechnung findet sich am Ende dieser Übersicht.

Gem. RZ 27 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004 können die Vertragspartner die vorstehende Vereinfachungsregelung unter den genannten Voraussetzungen einvernehmlich auch über den 31.03.2004 hinaus auf die bis zum 30.06.2004 vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte anwenden.

Beispiel für eine ordnungsgemäße Rechnung
i. S. des § 14a Abs. 5 UStG

ABC Fliesen GmbH
Musterstraße 123
12345 Musterstadt

USt-IdNr. DE 123456789

Firma
Mustermann Bauunternehmung KG
Musterweg 321

12345 Musterstadt

20.08.2004

Rechnung Nr. MM 001/04

Bauvorhaben: Lagerhalle Kaiserstraße, Spedition Möller

Nach Abschluss des oben genannten Bauvorhaben berechnen wir für unsere Fliesenarbeiten im Monat Juli 2004 lt. Angebot vom 16.11.2003 Nr. MM 001/03:

Festpreis	28.000,00 EUR
Umsatzsteuer	0,00 EUR
Rechnungsbetrag	28.000,00 EUR

Gemäß § 13b Umsatzsteuergesetz sind Sie Schuldner der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 16 %!

Vielen Dank für Ihren Auftrag.

**Übergangsregelung für Bauleistungen nach dem 31.03.2004
mit Abschlagszahlungen vor dem 01.04.2004**

(RZ 22 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004 IV D 1 - S 7279 - 107/04, BStBl 2004 I S. 453)

Beispiel einer ordnungsgemäßen Endrechnung

Bauleistung	250.000 EUR
./. erhaltene Abschläge*	<u>- 200.000 EUR</u>
= Rechnungsbetrag	50.000 EUR

Die Umsatzsteuer für den Rechnungsbetrag schuldet der Auftraggeber nach § 13b UStG.
Der Steuersatz beträgt 16 %.

* **nachrichtlich** (keine Abrechnung i. S. des UStG):

<u>Rechn. Nr.</u>		<u>gezahlt</u>	<u>MWSt-Satz</u>	<u>Netto</u>	<u>MWSt</u>	<u>Betrag</u>
203-115	1. Abschlag	01.02.2004	16 %	100.000	16.000	116.000
204-042	2. Abschlag	10.07.2004	0 %	100.000	0	100.000
				200.000	16.000	216.000