

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers 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. 2 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) und 02.12.2004 IV A 6 - S 7279 – 100/04 (BStBl 2004 I S. 1129).

Weitere Anwendungshinweise ergeben sich aus den Abschn. 13b.1 – 13b.18 UStAE sowie den BMF-Schreiben vom 16.10.2009 – IV B 9 – S 7279/0 (BStBl 2009 I S. 1298) und 11.03.2010 – IV D 3 – S 7279/09/10006 (BStBl 2010 I S. 254).

1. Voraussetzungen der Regelung

1.1 Welche Leistungen fallen unter die Regelung des § 13b Abs. 2 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.

Obgleich § 13b Abs. 2 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. 2 Nr. 4 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. 2 Nr. 4 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. 3 Nr. 1 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. 3.12 Abs. 4 UStAE 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. 2 Nr. 4 2. Halbsatz UStG).

Weitere Beispiele für die Abgrenzung enthält die nachfolgende alphabetische Übersicht:

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG		BMF-Schreiben vom 31.03.2004	BMF-Schreiben vom 02.12.2004	Abschn. 13b.2 UStAE
	ja	nein			
Abbrucharbeiten an einem Bauwerk	X				
Analyse von Baustoffen		X	RZ 11		Abs. 6
Anzeigentafel (Einbau)	X				
Arbeitnehmerüberlassung (auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen)		X	RZ 12	Tz. 1.2.6	Abs. 7 Nr. 13
Aufzug (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 1
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	Abs. 7 Nr. 5
Bauaustrocknung	X				
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	Abs. 7 Nr. 5
Bauleitung (als selbstständige Leistung)		X	RZ 11		Abs. 6
Bauschuttzerkleinerung		X			
Baustellenabsicherung (als selbstständige Leistung)		X		Tz. 1.3.6	Abs. 7 Nr. 12
Baustoffe (Lieferung)		X			Abs. 7 Nr. 1
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	Abs. 7 Nr. 11
Bepflanzungen (Anlegen und Pflege)		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 10

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG		BMF- Schreiben vom 31.03.2004	BMF- Schreiben vom 02.12.2004	Abschn. 13b.2 UStAE
	ja	nein			
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	Abs. 7 Nr. 3
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 Erfüllungsgehilfen befördert ○ für substanzverändernde Arbeiten 	X	X X	RZ 12	Tz. 1.2.1	Abs. 7 Nr. 5
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	Abs. 7 Nr. 2
Bodenbeläge (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 1
Blitzschutzsysteme (Errichtung)	X				
Brandmeldeanlagen (Einbau)	X				
Brunnenbau	X				
Dachbegrünung	X		RZ 7, 12		Abs. 5 Nr. 7
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	Abs. 5 Nr. 2
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		Abs. 7 Nr. 4

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG		BMF- Schreiben vom 31.03.2004	BMF- Schreiben vom 02.12.2004	Abschn. 13b.2 UStAE
	ja	nein			
Entsorgung von Baumaterialien		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 7
Erdarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerks	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 5
Erdungsanlagen (Errichtung)	X				
Fahrbahnübergangskonstruktionen soweit fest mit dem Bauwerk verbunden <ul style="list-style-type: none"> • bloße Lieferung • Lieferung und Montage 	X	X			
Fassadenreinigung <ul style="list-style-type: none"> • mit Veränderung (z. B. Abschleif) der Oberfläche • ohne Veränderung der Oberfläche 	X	X	RZ 10		Abs. 5 Nr. 10
Fenster (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 1
Fertighaus/-teile <ul style="list-style-type: none"> • bloße Lieferung • Aufbau • Lieferung und Aufbau 	X X	X	RZ 12		
Feuerlöscher (Einbau)		X			
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 be- seitigt 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	Abs. 7 Nr. 10
Garagentor (Einbau)	X				
Gaststätteneinrichtung (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 2
Gerüstbau		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 9
Grundwassersenkungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines Bauwerks	X				

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG		BMF- Schreiben vom 31.03.2004	BMF- Schreiben vom 02.12.2004	Abschn. 13b.2 UStAE
	ja	nein			
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		Abs. 5 Nr. 8
Heizungsanlage (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 1
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			Abs. 7 Nr. 5
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	Abs. 7 Nr. 5
"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		Abs. 5 Nr. 9
Ladeneinbauten (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 2
Lichtwerbeanlage (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 7 Nr. 11
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	Abs. 7 Nr. 16

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG		BMF- Schreiben vom 31.03.2004	BMF- Schreiben vom 02.12.2004	Abschn. 13b.2 UStAE
	ja	nein			
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. 3.12 Abs. 4 UStAE am Ort des Einbaus ausgeführt 	X	X		Tz. 1.3.2	
Materialcontainer (Aufstellen)		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 6
Materiallieferungen (z. B. durch Baustoffhändler oder Baumärkte)		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 1
Messestand (Aufstellen)		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 8
mobiles Toilettenhaus (Aufstellen)		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 6
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			Tz. 1.3.3	
Neubau eines Bauwerks	X				
Pflasterarbeiten	X				
Photovoltaikanlagen (Errichtung)	X				
(selbstständige) Planungsleistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen		X	RZ 11		Abs. 6
Prüfingenieur		X	RZ 11		Abs. 6
Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, z. B. Fenstern		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 14

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG		BMF- Schreiben vom 31.03.2004	BMF- Schreiben vom 02.12.2004	Abschn. 13b.2 UStAE
	ja	nein			
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	Abs. 7 Nr. 15
Rodung und Abtransport von Bäumen und Wurzeln ohne Zusammenhang mit der Errichtung eines Bauwerks		X			
Rohrreinigung (ohne substanzerhaltende Arbeiten)		X			
Rolltreppe (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 1
Sauna (Einbau)	X				
Schaufensteranlagen (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 2
Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 7
Spielplatzgeräte (Einbau), wenn fest mit dem Grund und Boden verbunden, z. B. durch ein Fundament	X				
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 installierte Telefonanlage 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 der Endgeräte 	X			Tz. 1.3.3	Abs. 5 Nr. 6
Teppichboden (Verlegen)	X				
Tunnelbau	X				
Tür (Einbau)	X		RZ 7		Abs. 5 Nr. 1
Überspannungsschutzsysteme (Errichtung)	X				
Überwachungsleistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen		X	RZ 11		Abs. 6
Umbau eines Bauwerks	X				

Leistung	Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG		BMF- Schreiben vom 31.03.2004	BMF- Schreiben vom 02.12.2004	Abschn. 13b.2 UStAE
	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			Tz. 1.3.6	Abs. 7 Nr. 12
Versorgungsleitungen (Verlegen, Beseitigen, Substanzerhaltung)	X			Tz. 1.3.1	
Video-Überwachungsanlage (Einbau)	X				
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 (s. BMF-Schreiben vom 23.01.2006 - IV A 6 - S 7279-6/06 -, DStR 2006 S. 327)		X	RZ 12	Tz. 1.2.7	Abs. 7 Nr. 15
Wasserlieferung		X	RZ 12		Abs. 7 Nr. 4
Zaunbau	X				

Die o. b. Bauleistungen müssen **inländische Grundstücke** betreffen, weil die Regelung nur solche Werklieferungen und sonstige Leistungen erfasst, die im Inland steuerbar und steuerpflichtig sind (vgl. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG und § 3a Abs. 3 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. 3.10 UStAE). 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. 2 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 Betriebsstätte haben (vgl. § 13b Abs. 7 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. 2 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. 5 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. 2 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. 5 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 nachhaltig erbringen** oder erbracht haben (vgl. RZ 14 und 17 des BMF-Schreibens vom 31.03.2004 sowie die BMF-Schreiben vom 16.10.2009 und vom 11.03.2010). Hiervon ist auszugehen, wenn

1. der Leistungsempfänger im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10 % der Summe seiner steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze (Weltumsatz) 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). Bei der Prüfung dieser Grenze sind nicht nur die steuerbaren entgeltlichen Ausgangsumsätze des Leistungsempfängers, sondern auch seine steuerbaren unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9 UStG zu berücksichtigen;

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 ertragsteuerliche 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. 8 und § 19 Abs. 1 S. 3 UStG) oder die Bauleistung für seinen **nichtunternehmerischen** oder einen anderen unternehmerischen **Bereich** bestimmt ist (§ 13b Abs. 5 S. 3 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. der Organträger oder eine Organgesellschaft) nachhaltig Bauleistungen i. S. des § 13b Abs. 2 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 geben, 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).
- Unternehmer, die eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen (z.B. Bauträger) und dabei sowohl Werklieferungen i.S.v. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG als auch bloße Lieferungen erbringen, sind grundsätzlich nur dann für die von anderen Unternehmern an sie erbrachten Bauleistungen Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 UStG, wenn die von ihnen getätigten oder beabsichtigten Werklieferungen i.S.v. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG die 10%-Grenze des Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE überschreiten oder aber ein Fall der Absätze 3 bis 7 vorliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 11.03.2010). Bauträger, die eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen, führen eine bloße Grundstückslieferung aus, wenn sie die Grundstücke erst nach Fertigstellung vermarkten und somit einen reinen Kaufvertrag mit dem Erwerber schließen. Werden dagegen die Verträge mit den Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung nehmen kann, liegt regelmäßig ein Werk- oder Werklieferungsvertrag vor mit der Folge, dass der Bauträger eine Bauleistung erbringt.
Aufgrund der in der Vergangenheit bestehenden Anwendungsschwierigkeiten wird es nicht beanstandet, wenn die Unternehmer in den genannten Fällen bei vor dem 01. Januar 2011 erbrachten Umsätzen von einer Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgegangen sind und der Umsatz in zutreffender Höhe versteuert wurde. In derartigen Fällen ist keine Berichtigung der über geleistete Abschlagszahlungen erteilten Rechnungen durchzuführen.
- **Erschließungsträger**, die Erschließungsanlagen auf fremdem Grund und Boden errichten und diese anschließend entgeltlich oder im Wege einer unentgeltlichen Wertabgabe i. S. von § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG auf die betreffende Gemeinde übertragen (vgl. dazu Tz. II.2 des BMF-Schreibens vom 31.05.2002 IV B 7 - S 7100 - 167/02, BStBl 2002 I S. 631), sind Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 S. 2 UStG für sämtliche empfangenen Bauleistungen, wenn die steuerbaren Umsätze aus der Übertragung von Erschließungsanlagen (sowie ggf. aus weiteren Bauleistungen) im vorangegangenen KJ. mehr als 10 % des steuerbaren Gesamtumsatzes betragen haben. Dasselbe gilt, wenn der Erschließungsträger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorlegt.
- Erbringen **juristische Personen des öffentlichen Rechts** (z. B. Gebietskörperschaften) im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art nachhaltig Bauleistungen i. S. von § 13b Abs. 2 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. 5 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 und Abschn. 13b.8 UStAE).

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.

In den Fällen, in denen ein Unternehmer zunächst keine Bauleistungen ausgeführt hat, aber beabsichtigt, derartige Leistungen zu erbringen, ist dieser auch schon vor der erstmaligen Erbringung von Bauleistungen als bauleistender Unternehmer anzusehen, wenn er nach außen erkennbar mit ersten Handlungen zur nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen begonnen hat (vgl. BMF-Schreiben vom 16.10.2009).

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. 2 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. 2 Nr. 4 und Abs. 5 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 und Abschn. 13b.8 UStAE):

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. 13b.13 Abs. 1 UStAE).

2. Fragen zur Anwendung der Regelung

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

Die Umsätze aus Bauleistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, sind vom **leistenden Unternehmer** in Zeile 40 des Umsatzsteuer-Voranmeldungsvordrucks einzutragen. Im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung sind diese Umsätze in Zeile 53 der Anlage UR anzugeben.

Der **Leistungsempfänger** hat die Umsätze, für die er die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet, in Zeile 51 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 Welche Angaben muss die Rechnung des leistenden Unternehmers enthalten? Führen fehlende oder fehlerhafte Rechnungen zum Verlust des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger? Wie ist bei fehlender Rechnung die Umsatzsteuer zu berechnen?

Führt der Unternehmer Umsätze i. S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG aus, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 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 19 %.*") 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 Vorsteuerabzug aus der Rechnung zusteht. Bemessungsgrundlage für die vom Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Umsatzsteuer ist in diesen Fällen der Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer (Abschn. 13b.13 Abs. 1 UStAE). Ein Beispiel für eine ordnungsgemäße Rechnung findet sich am Ende dieser Übersicht.

Der Leistungsempfänger kann die von ihm nach § 13b Abs. 5 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. 13b.15 Abs. 5 UStAE). 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).

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

20.07.2010

Rechnung Nr. MM 001/2010

Bauvorhaben: Lagerhalle Kaiserstraße, Spedition Möller

Nach Abschluss des oben genannten Bauvorhabens berechnen wir für unsere Fliesenarbeiten im Monat Juni 2010 lt. Angebot vom 16.04.2010 Nr. MM 001/2010:

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 19 %!

Vielen Dank für Ihren Auftrag.