

OFD Hannover 7.3.2007, S 7279 - 4 - StO 183  
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, Bauleistungen

Das Merkblatt der Oberfinanzdirektion Hannover vom Juli 2005 zur Erweiterung der Steuerschuldnerschaft nach § 13 b UStG auf Bauleistungen (eingestellt im Internet unter [www.ofd.niedersachsen.de](http://www.ofd.niedersachsen.de)) ist überarbeitet worden. Das überarbeitete Merkblatt berücksichtigt insbesondere weitere bisher nicht erfasste Zweifels- und Abgrenzungsfragen im Hinblick auf die Beurteilung von Bauleistungen i.S.d. § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.

Das aktuelle Merkblatt steht weiterhin im Internet unter [www.ofd.niedersachsen.de](http://www.ofd.niedersachsen.de) in der Rubrik "Steuermerkblätter und Broschüren" sowie im Intranet der niedersächsischen Finanzämter im "Fachinformationssystem - Fachbereich Umsatzsteuer" in der Rubrik "Handbücher/Merkblätter" zur Verfügung.

## Merkblatt

### Erweiterung der Steuerschuldnerschaft nach § 13 b 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 Unternehmen ausgedehnt worden (§ 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). Diese Änderung ist am 1.4.2004 in Kraft getreten, nachdem die hierzu erforderliche Ermächtigung des Ministerrates der Europäischen Union am 31.3.2004 im Amtsblatt EU Reihe L 94/59 veröffentlicht worden ist. Einzelheiten zu der Gesetzesänderung regeln die Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 31.3.2004, IV D 1 - S 7279 - 107/04, BStBl 2004 I S. 453 = SIS 04 14 30 (ab 1.1.2005: Abschn. 182 a Abs. 3 ff. UStR 2005) und 2.12.2004, IV A 6 - S 7279 - 100/04, BStBl 2004 I S. 1129 = SIS 05 03 61; allgemeine Fragen zur Steuerschuldnerschaft nach § 13 b UStG sind in Abschn. 182 a Abs. 18 ff. UStR 2005 geregelt.

## 1. Voraussetzungen der Neuregelung

### 1.1 Welche Leistungen fallen unter die Neuregelung des § 13 b Abs. 1 Satz 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 § 13 b Abs. 1 Satz 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 § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG weitgehend gleich auszulegen. Dementsprechend sind die in § 1 Abs. 2 und § 2 der **Baubetriebe-Verordnung** genannten Leistungen regelmäßig Bauleistungen i.S.d. § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 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 Satz 1 bzw. § 3 a 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 (§ 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 2. Halbsatz UStG). Weitere Beispiele für die Abgrenzung enthält die nachfolgende alphabetische Übersicht:

Leistung	Bauleistung i.S.d. § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG		BMF- Schreiben vom 31.3.2004	BMF- Schreiben vom 2.12.2004
	ja	nein		
<b>Abbrucharbeiten</b> an einem Bauwerk	X			
<b>Analyse</b> von Baustoffen		X	Rz. 11	
<b>Anzeigentafel</b> (Einbau)	X			
<b>Arbeitnehmerüberlassung</b> (auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen)		X	Rz. 12	Tz. 1.2.6
<b>Aufzug</b> (Einbau)	X		Rz. 7	
<b>Ausbauarbeiten</b> an einem Bauwerk	X			
<b>Autokran</b>				Tz. 1.2.4
- bloße Vermietung		X		
- Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Güter lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen am Haken befördert werden		X		
<b>Bauaustrocknung</b>	X			
<b>Baugeräte</b> einschließlich Großgeräte wie Krane oder selbstfahrende Arbeitsmaschinen			Rz. 12	Tz. 1.2.3
- bloße Vermietung		X		
- Vermietung mit Bedienungspersonal für substanzverändernde Arbeiten	X			
<b>Bauleistung</b> (als selbstständige Leistung)		X	Rz. 11	
<b>Bauschuttzerkleinerung</b>		X		
<b>Baustellenabsicherung</b> (als selbstständige Leistung)		X		Tz. 1.3.6
<b>Baustoffe</b> (Lieferung)		X		
<b>Bauteilelieferung</b> (z.B. Maßfenster, -türen, Betonfertigteile)			Rz. 12	
- liefernder Unternehmer schuldet lediglich das Bauteil		X		
- liefernder Unternehmer schuldet auch den Einbau	X			
<b>Beleuchtungen</b> , Lieferung und Einbau				Tz. 1.3.4
- einzelner Beleuchtungskörper		X		
- von Beleuchtungssystemen (z.B. in Kaufhäusern und Fabrikhallen)	X			
<b>Bepflanzungen</b> (Anlegen und Pflege)		X	Rz. 12	
<b>Beton</b>			Rz. 12	Tz. 1.2.2
- bloße Anlieferung (einschließlich direktes Verfüllen)		X		
- Anlieferung und fachgerechtes Verarbeiten durch Anlieferer	X			
<b>Betonpumpe</b>			Rz. 12	Tz. 1.2.1
- bloße Vermietung		X		
- Vermietung mit Bedienungspersonal				
- Beton wird lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungsgehilfen befördert		X		
- für substanzverändernde Arbeiten	X			
<b>Betriebsvorrichtungen</b> (Einbau)				Tz. 1.3.2 und 1.3.5
- beweglich		X		
- 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			
<b>Bodenbeläge</b> (Einbau)		X		Rz. 7	
<b>Blitzschutzsysteme</b> (Errichtung)		X			
<b>Brunnenbau</b>		X			
<b>Dachbegrünung</b>		X		Rz. 7, 12	
<b>Einbauküche</b> (Einbau mit fester Installation)		X			
<b>Einrichtungsgegenstände</b> , die ohne größeren Aufwand mit dem Bauwerk verbunden oder vom Bauwerk getrennt werden können			X		Tz. 1.1
<b>Elektrogeräte</b>			X		Tz. 1.3.4
- Lieferung mit Anschluss			X		
- Lieferung und Einbau in eine fest installierte Einbauküche	X				
<b>Elektroinstallation</b>		X			
<b>Energielieferung</b>			X	Rz. 12	
<b>Entsorgung</b> von Baumaterialien			X	Rz. 12	
<b>Erdarbeiten</b> im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerks	X			Rz. 7	
<b>Erdungsanlagen</b> (Errichtung)	X				
<b>Fassadenreinigung</b>				Rz. 10	
- mit Veränderung (z.B. Abschleif) der Oberfläche	X				
- ohne Veränderung der Oberfläche			X		
<b>Fenster</b> (Einbau)	X			Rz. 7	
<b>Fertighaus/-teile</b>				Rz. 12	
- bloße Lieferung			X		
- Aufbau	X				
- Lieferung und Aufbau	X				
<b>Feuerlöscher</b> (Einbau)			X		
<b>Gärten</b> (Anlegen)					Tz. 1.2.5
- Es wird ausschließlich der Boden bearbeitet und bepflanzt (einschl. Aufschütten von Hügeln und Böschungen sowie das Ausheben von Gräben und Mulden zur Landschaftsgestaltung)	X		X		
- 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					
<b>Garagentor</b> (Einbau)	X				
<b>Gaststätteneinrichtung</b> (Einbau)	X			Rz. 7	

<b>Gerüstbau</b>		X	Rz. 12	
<b>Hausanschluss</b> durch Versorgungsunternehmen, sofern es sich um eine eigenständige Leistung handelt, unabhängig davon, ob der betreffende Hausanschluss im Eigentum des Versorgungsunternehmens verbleibt	X		Rz. 7	
<b>Heizungsanlage</b> (Einbau)	X		Rz. 7	
<b>Holz- und Bautenschutz</b>	X			
<b>Hubarbeitsbühne</b>				
- bloße Vermietung		X		
- Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Bühne lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen eingesetzt wird		X		
<b>Kanalbau</b>	X			
<b>Kran</b>				Tz. 1.2.4
- bloße Vermietung		X		
- Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Güter lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen am Haken befördert werden		X		
<b>“Kunst am Bau”</b>			Rz. 9	
- Künstler schuldet lediglich Planung und Überwachung		X		
- Künstler schuldet zusätzlich die Ausführung des Werks	X			
<b>Ladeneinbauten</b> (Einbau)	X		Rz. 7	
<b>Lichtwerbeanlage</b> (Einbau)	X		Rz. 7	
<b>Lkw</b>				
- bloße Vermietung		X		
- Vermietung mit Fahrer, wenn der Lkw lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen eingesetzt wird		X		
<b>Lkw-Ladekran</b>				
- bloße Vermietung		X		
- Vermietung mit Bedienungspersonal, wenn die Güter lediglich nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungshilfen am Haken befördert werden		X		
<b>Luftdurchlässigkeitsmessungen</b> nach § 5 EnEV und Anhang 4 hierzu		X		Tz. 1.3.7
<b>Malerarbeiten</b>	X			
<b>Markise</b> (Einbau)	X			
<b>Maschine</b> (Einbau)				Tz. 1.3.2
- beweglich		X		
- 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			
<b>Materialcontainer</b> (Aufstellen)		X	Rz. 12	
<b>Materiallieferungen</b> (z.B. durch Baustoffhändler oder Baumärkte)		X	Rz. 12	
<b>Messestand</b> (Aufstellen)		X	Rz. 12	

<b>mobiles Toilettenhaus</b> (Aufstellen)		X	Rz. 12	
<b>Netzwerkinstallation</b>				Tz. 1.3.3
- Installation stellt einheitliche Leistung dar (weil der Leistende z.B. das komplett installierte Computernetzwerk schuldet) und die Kabelverbindungen werden in Wand oder Boden verlegt	X			
- Installation als Mehrzahl eigenständiger Leistungen				
- Verlegen der Kabelverbindungen in neue oder bestehende Kabelschächte, unter Putz oder im Boden	X			
- Lieferung des Servers und der Netzwerk-PC		X		
- Anschluss der Netzwerk-PC an den Server		X		
<b>Neubau</b> eines Bauwerks	X			
<b>Pflasterarbeiten</b>	X			
<b>Photovoltaikanlagen</b> (Errichtung)	X			
(selbstständige) <b>Planungsleistungen</b> im Zusammenhang mit Bauleistungen		X	Rz. 11	
<b>Prüfingenieur</b>		X	Rz. 11	
<b>Reinigung</b> von Räumlichkeiten oder Flächen, z.B. Fenstern		X	Rz. 12	
<b>Reparaturen</b> an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken			Rz. 12	Tz. 1.2.7
- Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz mehr als 500 EUR	X			
- Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 EUR		X		
<b>Rodung und Abtransport von Bäumen und Wurzeln</b> ohne Zusammenhang mit der Errichtung eines Bauwerks		X		
<b>Rohrreinigung</b> (ohne substanzerhaltende Arbeiten)		X		
<b>Rolltreppe</b> (Einbau)	X		Rz. 7	
<b>Sauna</b> (Einbau)	X			
<b>Schaufensteranlagen</b> (Einbau)	X		Rz. 7	
<b>Schuttabfuhr</b> durch Abfuhrunternehmer		X	Rz. 12	
<b>Spielplatzgeräte</b> (Einbau), wenn fest mit dem Grund und Boden verbunden, z.B. durch ein Fundament	X			
<b>Straßen- und Wegebau</b>	X			
<b>Tapezierarbeiten</b>	X			
<b>Teichfolie</b> (Einbau)	X			
<b>Telefonanlagen</b>				Tz. 1.3.3
- Installation stellt einheitliche Leistung dar (weil der Leistende z.B. die komplett installierte Telefonanlage schuldet) und die Kabelverbindungen werden in Wand oder Boden verlegt	X			
- Installation als Mehrzahl eigenständiger Leistungen				
- Verlegen der Kabelverbindungen in neue	X			

-	oder bestehende Kabelschächte, unter Putz oder im Boden Lieferung der Endgeräte		X		
<b>Teppichboden</b> (Verlegen)		X			
<b>Tür</b> (Einbau)		X		Rz. 7	
<b>Überspannungsschutzsysteme</b> (Errichtung)		X			
<b>Überwachungsleistungen</b> im Zusammenhang mit Bauleistungen			X	Rz. 11	
<b>Umbau</b> eines Bauwerks		X			
<b>Verkehrssicherungsleistungen</b>					Tz. 1.3.6
-	Maßnahmen zur dauerhaften Verkehrssicherung (z.B. Anbringen von End("Weiß-") Markierungen und Endbeschilderung)	X			
-	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		
<b>Versorgungsleitungen</b> (Verlegen, Beseitigen, Substanzerhaltung)		X			Tz. 1.3.1
<b>Video-Überwachungsanlage</b> (Einbau)		X			
<b>Wartungsarbeiten</b> an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken				Rz. 12	Tz. 1.2.7
-	Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 EUR		X		
-	Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz mehr als 500 EUR und im Rahmen der Wartung werden				
-	Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht	X			
-	keine Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht		X		
(s. BMF-Schreiben vom 23.1.2006, IV A 6 - S 7279 - 6/06 = SIS 06 14 75)					
<b>Wasserslieferung</b>			X	Rz. 12	
<b>Zaubau</b>		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 Satz 1 UStG und § 3 a 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 § 13 b UStG insgesamt auf den Leistungsempfänger über (vgl. Rz. 13 des BMF-Schreibens vom 31.3.2004). 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.v. § 13 b Abs. 1 Satz 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 31.3.2004).

## 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 31.3.2004), 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. § 13 b 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 § 13 b 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 (§ 13 b Abs. 2 Satz 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.v. § 13 b Abs. 1 Satz 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. § 13 b Abs. 2 Satz 2 UStG). Dabei sind Gesellschaft und Gesellschafter getrennt zu sehen, weil sie umsatzsteuerlich jeweils eigenständige Rechtssubjekte darstellen. Personen- und Kapitalgesellschaften haben deshalb § 13 b 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 31.3.2004). 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 2.12.2004). Bei der Prüfung dieser

Grenze sind nicht nur die steuerbaren entgeltlichen Ausgangsumsätze des Leistungsempfängers, sondern auch seine steuerbaren unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 UStG zu berücksichtigen;

oder

2. der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48 b 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 31.3.2004 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.v. § 48 b 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 2.12.2004).

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.d. § 19 Abs. 1 UStG geführt wird (vgl. § 13 b Abs. 5 und § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG) oder die Bauleistung für seinen **nichtunternehmerischen** oder einen anderen unternehmerischen **Bereich** bestimmt ist (§ 13 b Abs. 2 UStG; s.a. Rz. 15 und 18 des BMF-Schreibens vom 31.3.2004).

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.d. § 13 b Abs. 1 Satz 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 31.3.2004). 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 2.12.2004).
- **Wohnungseigentümergeinschaften**, die Bauleistungen am gemeinschaftlichen Eigentum in Auftrag geben, sind insoweit nicht als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13 b UStG. Betreffen die Bauleistungen jedoch das Sondereigentum der Mitglieder oder das Eigentum Dritter, so kann unter den übrigen Voraussetzungen ein Anwendungsfall des § 13 b UStG vorliegen (vgl. Rz. 17 des BMF-Schreibens vom 31.3.2004 sowie Tz. 2.5 des BMF-Schreibens vom 2.12.2004).
- Erbringen Unternehmer ausschließlich Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind sie von der Steuerschuldnerschaft des § 13 b Abs. 2 UStG ausgenommen (Rz. 17 des BMF-Schreibens vom 31.3.2004). 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 Unternehmern bezieht, § 13 b UStG zu beachten.
- **Erschließungsträger**, die Erschließungsanlagen auf fremdem Grund und Boden errichten und diese anschließend entgeltlich oder im Wege einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 1 b Nr. 3 UStG auf die betreffende Gemeinde übertragen (vgl. dazu Tz. II.2 des BMF-Schreibens vom



31.5.2002, IV B 7 - S 7100 - 167/02, BStBl 2002 I S. 631 = SIS 02 09 48), sind Steuerschuldner nach § 13 b Abs. 2 Satz 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 § 48 b EStG vorlegt.

- Erbringen **juristische Personen des öffentlichen Rechts** (z.B. Gebietskörperschaften) im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art nachhaltig Bauleistungen i.S.v. § 13 b Abs. 1 Satz 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 31.3.2004). 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 § 13 b Abs. 2 Satz 2 und 3 UStG erfüllt, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Vertragsparteien einvernehmlich von einem Anwendungsfall des § 13 b 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 31.3.2004).

### **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 31.3.2004). 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.v. § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, die sie entgeltlich von ihren Gesellschaftern beziehen (vgl. Tz. 2.3 des BMF-Schreibens vom 2.12.2004).

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

Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 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 31.3.2004):

1. Beide Vertragspartner waren sich über die Anwendung des § 13 b 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 FA die Steuer für die Bauleistung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben gegenüber dem leistenden Unternehmer festzusetzen, wobei die Umsatzsteuer vom Rechnungsbetrag zu berechnen ist (vgl. Abschn. 182 a Abs. 27 UStR 2005).

## **2. Fragen zur Anwendung der Neuregelung**

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

Die Umsätze aus Bauleistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, sind vom **leistenden Unternehmer** in Zeile 41 des Umsatzsteuer-Voranmeldungsdruckes 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 § 13 b Abs. 2 UStG schuldet, in Zeile 50 des Umsatzsteuer-Voranmeldungs-vordrucks 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 31.3.2004 zu beachten?**

Gem. § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 2 und 3 UStG für sämtliche Bauleistungen, die nach dem In-Kraft-Treten dieser Regelung am 1.4.2004 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 30.6.2004 ausgeführt wurden, 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 2.12.2004).
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 FA die Steuer für die Bauleistung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben gegenüber dem Leistungsempfänger festzusetzen. In der Person des leistenden Unternehmers entsteht eine weitere Steuerschuld nach § 14 c Abs. 1 Satz 1 UStG, wenn über die Bauleistung eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener USt erteilt wurde. Diese Steuerschuld entfällt erst, wenn der fehlerhafte Steuerausweis beseitigt ist (§ 14 c Abs. 1 Satz 2 i.V. mit § 17 Abs. 1 Satz 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 fehlender Rechnung die Umsatzsteuer zu berechnen?**

Führt der Unternehmer Umsätze i.S.d. § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG aus, für die der Leistungsempfänger nach § 13 b 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 (§ 14 a 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 § 13 b 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 § 14 c Abs. 1 UStG geschuldet, ohne dass dem Leistungsempfänger ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung zusteht. Bemessungsgrundlage für die vom Leistungsempfänger nach § 13 b Abs. 2 UStG geschuldete Umsatzsteuer ist in diesen Fällen der Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer (Abschn. 182 a Abs. 27 UStR 2005). Ein Beispiel für eine ordnungsgemäße Rechnung findet sich am Ende dieser Übersicht.

Der Leistungsempfänger kann die von ihm nach § 13 b 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 Satz 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. 182 a 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 2.12.2004).

Liegt dem Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Erklärung für das Kalenderjahr, in dem 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 2.12.2004).

## **2.4 Wie sind Abschlagszahlungen zu behandeln, die zwar vor dem In-Kraft-Treten der Neuregelung geleistet wurden, die betreffende Bauleistung aber erst nach dem 31.3.2004 erbracht wird? Wie müssen in diesen Fällen die Endrechnungen gestaltet werden?**

### **Gesetzliche Regelung:**

Wurde das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor dem 1.4.2004 vereinnahmt und die Bauleistung erst nach dem 31.3.2004 ausgeführt, so ist der Leistungsempfänger gem. § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG für diesen Umsatz insgesamt Steuerschuldner. Dies gilt selbst dann, wenn die vor dem 1.4.2004 geleisteten (Abschlags-)Zahlungen beim leistenden Unternehmer bereits der Mindest-Ist-Besteuerung des § 13 b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 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 Satz 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 § 14 c Abs. 1 UStG, die erst mit der Berichtigung der (Abschlags-)Rechnung entfällt. In seiner Endrechnung darf der leistende Unternehmer keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen (§ 14 a 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 2.12.2004). In der Rechnung ist ferner auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen.

Der **Leistungsempfänger** hat die Umsatzsteuer für die vor dem 1.4.2004 geleisteten Entgeltzahlungen für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung anzumelden (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG), während für spätere Anzahlungen und den Schlussrechnungsbetrag die Entstehungsregeln des § 13 b Abs. 1 Satz 1 UStG gelten. Soweit der Leistungsempfänger aus den Abschlagszahlungen den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 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 31.3.2004:**

Nach der vorbezeichneten Vereinfachungsregelung beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn es für die vor dem 1.4.2004 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 § 13 b 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 1.4.2004 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 31.3.2004 können die Vertragspartner die vorstehende Vereinfachungsregelung unter den genannten Voraussetzungen einvernehmlich auch über den 31.3.2004 hinaus auf die bis zum 30.6.2004 vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte anwenden.

### **Beispiel für eine ordnungsgemäße Rechnung i.S.d. § 14 a Abs. 5 UStG**

ABC Fliesen GmbH  
Musterstraße 123  
12345 Musterstadt

USt-IdNr. DE 123456789

Firma  
Mustermann Bauunternehmung KG  
Musterweg 321  
12345 Musterstadt

20.8.2007

**Rechnung Nr. MM 001/07**

**Bauvorhaben: Lagerhalle Kaiserstraße, Spedition Möller**

Nach Abschluss des oben genannten Bauvorhabens berechnen wir für unsere Fliesenarbeiten im Monat Juli 2007 lt. Angebot vom 16.11.2006 Nr. MM 001/06:

Festpreis	28.000,00 EUR
Umsatzsteuer	0,00 EUR
<b>Rechnungsbetrag</b>	<b>28.000,00 EUR</b>

Gemäß § 13 b Umsatzsteuergesetz sind Sie Schuldner der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 19 %!

Vielen Dank für Ihren Auftrag.

**Übergangsregelung für Bauleistungen nach dem 31.3.2004  
mit Abschlagszahlungen vor dem 1.4.2004**

(Rz. 22 des BMF-Schreibens vom 31.3.2004, IV D 1 - S 7279 - 107/04, BStBl 2004 I S. 453 = SIS 04 14 30)

**Beispiel einer ordnungsgemäßen Endrechnung**

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

Die Umsatzsteuer für den Rechnungsbetrag schuldet der Auftraggeber nach § 13 b UStG.

Der Steuersatz beträgt 16 %.

\*) nachrichtlich (keine Abrechnung i.S.d. UStG):

Rechn. Nr.		gezahlt	MWSt-Satz	Netto	MWSt	Betrag
203-115	1. Abschlag	1.2.2004	16 %	100.000	16.000	116.000
204-042	2. Abschlag	10.7.2004	0 %	100.000	0	100.000
				200.000	16.000	216.000

