

Umsatzsteuer

Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 S. 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt

1. Allgemeines

Durch die Einführung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Empfänger einer Bauleistung soll die Umsatzbesteuerung gesichert werden. Der Gesetzgeber hat dabei den Schwerpunkt des Gefährdungspotenzials in der Baubranche bei der Herstellung oder Erweiterung eines Gebäudes gesehen und den Anwendungsbereich eng gefasst. Umsatzsteuerschäden sollen insbesondere in den Fällen vermieden werden, in denen Bauunternehmer zur Erbringung der Bauleistungen Subunternehmer einschalten.

So schuldet der Leistungsempfänger die Steuer für Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG i.d.F. vom 1. Juli 2010), wenn er ein Unternehmer ist, der selbst vorgenannte Leistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG i.d.F. vom 1. Juli 2010).

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich nun, in Ergänzung zu den Regelungen in den Umsatzsteuerrichtlinien R 182a Abs. 10, 11 und 17 UStR, in zwei Schreiben (16. Oktober 2009 und 11. März 2010) zur Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers, der selbst Bauleistungen erbringt, geäußert.

2. Bauleistender Unternehmer als Steuerschuldner

Für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist es erforderlich, dass dieser selbst nachhaltig Bauleistungen im Sinne dieser Vorschrift erbringt oder erbracht hat. Wurden im Zeitpunkt der Ausführung der Bauleistungen derartige Leistungen vom Leistungsempfänger nicht nachhaltig erbracht, ist er grundsätzlich nicht Steuerschuldner, selbst wenn er im weiteren Verlauf des Jahres Bauleistungen erbringt.

Grundsätzlich ist von einer nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen auszugehen, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr die Bemessungsgrundlage der erbrachten Bauleistungen mehr als 10 % der Summe der steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze betragen hat. Diese 10%-Grenze stellt eine Ausschlussgrenze dar. Unternehmer, die Bauleistungen unterhalb dieser Grenze erbringen, sind danach grundsätzlich keine bauleistenden Unternehmer.

Legt der Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung gem. § 48b EStG vor, so ist davon auszugehen, dass er nachhaltig Bauleistungen erbringt. Durch die Verwendung einer Freistellungsbescheinigung ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke ist der Leistungsempfänger selbst dann Steuerschuldner, wenn er tatsächlich kein bauleistender Unternehmer ist.

Werden nicht nachhaltig Bauleistungen erbracht und/oder wird keine Freistellungsbescheinigung vorgelegt, geht die Steuerschuldnerschaft nicht auf den Leistungsempfänger über. Dies gilt vor allem für Nichtunternehmer sowie für Unternehmer mit anderen Umsätzen als Bauleis-

tungen, z. B. Baustoffhändler, die ausschließlich Baumaterial liefern, oder Bauträger, soweit sie ausschließlich Umsätze erbringen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) fallen.

Diese Regelung zu Bauträgern war insofern missverständlich, dass Werklieferungen von Gebäuden auch dem GrEStG unterliegen können (wenn sie zusammen mit der Lieferung eines Grundstücks erfolgen) und gleichzeitig Bauleistungen im Sinne des § 13b UStG sind.

Dies wurde durch die BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2009 und 11. März 2010 dahingehend klargestellt, dass die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nicht für Bauträger gilt, die ausschließlich Lieferungen - keine Werklieferungen! - erbringen, die unter das GrEStG fallen. Ausgenommen von § 13b Abs. 5 S. 2 UStG sind nunmehr nur noch Unternehmen, die reine Maklertätigkeiten (Verkauf von Grundstücken ohne Bebauung) ausüben. Unternehmer, die eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen, sind danach immer dann Steuerschuldner, wenn die Bemessungsgrundlage der von ihnen getätigten Bauleistungen (inkl. Grundstücksgeschäfte, soweit es sich um Werklieferungen handelt) mehr als 10 % der Summe ihrer steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze beträgt.

Ist zweifelhaft, ob eine Bauleistung vorliegt, verbleibt die Steuerschuldnerschaft beim Leistungsempfänger.

3. Anwendungszeitpunkt und Rechnungsstellung ab 2010

Die o.g. BMF-Schreiben sind auf alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 ausgeführt werden.

Aufgrund der Üblichkeit von Anzahlungen im Bereich von Werklieferungen von Gebäuden wurden diverse Anwendungsregelungen erlassen, auf die im Folgenden kurz eingegangen werden soll:

- Schlussrechnung über nach dem 31. Dezember 2009 erbrachte Bauleistungen bei Abschlagszahlungen/Anzahlungen vor dem 1. Januar 2010

Wurde seitens des leistenden Unternehmers bei Vereinnahmung vor dem 1. Januar 2010 eine Rechnung mit Umsatzsteuer erstellt, so sind die Rechnungen im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Bauleistung zu berichtigen. In der Schlussrechnung sind die Abschläge nur dann mit dem Bruttobetrag anzurechnen, wenn die Umsatzsteuer bis zum Zeitpunkt der Erteilung der Schlussrechnung nicht an den Leistungsempfänger zurückerstattet wurde.

Sofern die Abschlagsrechnungen durch den leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wurden (in einer Umsatzsteuervoranmeldung bzw. einer Umsatzsteuerjahreserklärung), ist keine Berichtigung der über geleistete Abschlagszahlungen erteilten Rechnungen durchzuführen und nicht zu beanstanden, wenn die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur auf die seit 1. Januar 2010 erfolgten Zahlungen angewendet wird.

- Berichtigung einer vor dem 1. Januar 2010 erstellten Rechnung über Anzahlungen, wenn die Zahlung erst nach dem 31. Dezember 2009 erfolgt

Im Falle von Abschlagszahlungen entsteht die Steuer mit Vereinnahmung des Entgelts; der Zeitpunkt der Rechnungsstellung ist dafür irrelevant. Wird das Entgelt erst in 2010 vereinnahmt, geht die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über. Ist hierfür vom leistenden Unternehmer in 2009 eine Rechnung mit offenem Umsatzsteuerausweis erstellt worden, so ist diese Rechnung entsprechend zu berichtigen.

- Abrechnungen nach dem 31. Dezember 2009 über Leistungen, die vor dem 1. Januar 2010 erbracht worden sind

Ist im Zeitpunkt der Leistungserbringung eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft nicht gegeben, ist der leistende Unternehmer Steuerschuldner und muss eine entsprechende Rechnung nach § 14 UStG ausstellen.

- Berichtigung einer vor dem 1. Januar 2010 erstellten und bezahlten Rechnung über Anzahlungen nach diesem Zeitpunkt

Liegen im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung die Voraussetzungen der Umkehr der Steuerschuldnerschaft nicht vor, ist der leistende Unternehmer der Steuerschuldner. Stellt sich nach dem 31. Dezember 2009 heraus, dass die in Rechnung gestellt und vereinnahmte Anzahlung in der Höhe unrichtig war, ist die ursprüngliche Rechnung zu berichtigen, sofern der überzahlte Betrag zurückgezahlt wurde und insoweit die Grundlage für die Versteuerung der Anzahlung entfallen ist. Hinsichtlich einer berichtigten Anzahlung wird der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner, soweit ein weiteres Teilentgelt nach dem 31. Dezember 2009 vom leistenden Unternehmer vereinnahmt wird.

4. Zusammenfassung

Die durch die o. g. BMF-Schreiben erfolgte Klarstellung in Bezug auf die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen ist grundsätzlich begrüßenswert. Der Kreis der von § 13b UStG betroffenen Unternehmen wird damit jedoch erweitert. Nunmehr haben auch Bauträger, die in nicht unerheblichem Umfang eigene Grundstücke mit Bebauung veräußern, die Pflicht zur Entrichtung der Umsatzsteuer auf die an sie erbrachten Bauleistungen. Werden nur Grundstücke ohne Bebauung veräußert, bleibt es bei der bisherigen Regelung, d.h. keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b Abs. 2 Nr. 4 iVm Abs. 5 S. 2 UStG.

Kiel, 30. Juni 2010

Sandra Bartels
Steuerberaterin