

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), 11.03.2010 – IV D 3 – S 7279/09/10006 (BStBl 2010 I S. 254) und vom 5. Februar 2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002.

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, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung des Bauwerks dienen. Die 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 Satz 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
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

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			
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	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.3.12. 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
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			

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			
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, Schwimmbekken, 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	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				
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				

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			
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			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		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			
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			
Luftdurchlässigkeitsmessungen nach § 5 EnEV und Anhang 4 hierzu		X		Tz. 1.3.7	Abs. 7 Nr. 16
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. Abschnitt 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

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			
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				Abs. 5 Nr. 11
(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
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				

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			
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				
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	Abs. 7 Nr. 12
Versorgungsleitungen (Verlegen, Beseitigen, Substanzerhaltung)	X			Tz. 1.3.1	
Video-Überwachungsanlage (Einbau)	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			
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	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 Satz 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.

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. Windkraft-, Klärwerksanlagen, Strommasten, 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 (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG).

Der leistende Unternehmer darf ferner **kein Kleinunternehmer** sein, bei dem die Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird (§ 13b Abs. 5 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. 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 Satz 2 UStG). Für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist erforderlich, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung **seinerseits unmittelbar** zur Erbringung einer Bauleistung verwendet (Abschn. 13b.3 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 8 Satz 1 UStAE). Bezieht ein Unternehmer, der nachhaltig Bauleistungen erbringt, einzelne Bauleistungen für sein Unternehmen, die er nicht unmittelbar zur Erbringung einer eigenen Bauleistung verwendet (z. B. eine Leistung für sein eigenes Bürogebäude oder für einen anderen Unternehmensteil), ist er für diese Leistung nicht Steuerschuldner. Auf die Höhe des Anteils der vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen kommt es nicht an.

Es steht dem leistenden Unternehmer frei, den Nachweis mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln zu führen, aus denen sich ergibt, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Legt der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung der Bauleistung gültige Freistellungsbescheinigung nach **§ 48 EStG** ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke für **diesen Umsatz** vor, gilt diese als **Indiz** dafür, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Leistung seinerseits für eine Bauleistung verwendet (vgl. 13b.3. Abs. 2 UStAE).

Erbringt der Leistungsempfänger als Unternehmer mit der an ihn erbrachten Bauleistung unmittelbar eine eigene Bauleistungen, so wird er selbst dann Steuerschuldner für diese Bauleistung, wenn er umsatzsteuerlich lediglich als **Kleinunternehmer** i. S. des § 19 Abs. 1 UStG geführt wird (vgl. § 13b Abs. 8 und § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Für folgende Leistungsempfänger gelten besondere Regeln:

- Erbringt bei einem **Organschaftsverhältnis** nur ein Teil des Organkreises (z. B. der Organträger oder eine Organgesellschaft) 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 (Abschn. 13b.3 Abs. 7 Satz 1 UStAE).
- **Gesellschaft und Gesellschafter** sind getrennt zu betrachten, 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 (Abschn. 13b.3 Abs. 11 UStAE).
- **Wohnungseigentümergeinschaften** sind für Bauleistungen als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner, wenn diese Leistungen als nach § 4 Nr. 13 UStG

steuerfreie Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaft an die einzelnen Wohnungseigentümer weitergegeben werden (Abschn. 13b.3 Abs. 9 UStAE).

- **Bauarbeitsgemeinschaften** sind auch dann als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn sie nur eine Bauleistung als Gesamtleistung erbringen (Abschn. 13b.3 Abs. 6 UStAE). Soweit Gesellschafter der Arbeitsgemeinschaft Bauleistungen an sie erbringen, ist die Arbeitsgemeinschaft als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn sie die Leistung für ihre (eigene) Bauleistung verwendet.
- Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt nicht für Unternehmer, die ausschließlich Lieferungen - und keine Werklieferungen im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG - erbringen, die unter das GrEStG fallen. **Bauträger**, die eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen, führen eine bloße Grundstückslieferung aus; dies gilt auch, wenn die Verträge mit dem Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen werden, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und -gestaltung nehmen kann. Bauträger sind daher für von Dritten bezogene Bauleistungen, die sie für eine derartige Veräußerung verwenden, nicht Steuerschuldner.
Bei Unternehmern, die sowohl Umsätze erbringen, die unter das GrEStG fallen, als auch - z.B. als **Generalunternehmer** - Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG, sind die allgemeinen Grundsätze des Abschn. 13b.3 Absätze 1, 6 und 7 UStAE anzuwenden (vgl. Abschn. 13b.3 Abs. 8 Sätze 2 u. 3 UStAE).
- **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 7.06.2012 IV D 2 - S 7300/07/10001:001, BStBl 2012 I S. 621), sind Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG für eine empfangene Bauleistung, wenn sie die Bauleistung unmittelbar zur Erbringung der Leistung an die Gemeinde verwenden. Dasselbe gilt, wenn der Erschließungsträger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung der Bauleistung gültige Freistellungsbescheinigung nach **§ 48 EStG** ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke für **diesen Umsatz** vorlegt.
- Bezieht eine **juristische Personen des öffentlichen Rechts** (z. B. eine Gebietskörperschaft) eine Bauleistung, die sie ihrerseits im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art für eine Bauleistung i. S. von § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG verwendet, so ist die juristische Person des öffentlichen Rechts als Leistungsempfänger Steuerschuldner für diese bezogene Bauleistung (Abschn. 13b.3 Abs. 12 UStAE). Für die vom hoheitlichen Bereich oder von anderen Betrieben gewerblicher Art bezogenen Bauleistungen tritt keine Verlagerung der Steuerschuld ein.

Die Vereinfachungsregelung des Abschn. 13b.8 UStAE ist für Umsätze i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG, die **nach dem 14. Februar 2014** (Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 5. Februar 2014, IV D 3 - S 7279/11/10002, im Bundessteuerblatt Teil I) ausgeführt werden, nicht mehr anzuwenden. Es ist demnach nicht entscheidungserheblich, ob sich die Beteiligten über die Handhabung der Steuerschuldnerschaft einig waren.
Für **vor dem 15. Februar 2014 ausgeführte Bauleistungen** wird es jedoch nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger **einvernehmlich** unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschn. 13b.3 und 13b.8 UStAE von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgehen, obwohl nach den o.a. Grundsätzen der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre. Rechnungsberichtigungen sind in diesem Fall nicht notwendig.

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

In den Fällen, in denen ein Unternehmer eine Bautätigkeit noch vorbereitet und in den Fällen, in denen ein Unternehmer zunächst keine Bauleistungen ausgeführt hat, aber beabsichtigt, derartige Leistungen zu erbringen, kommt es - wie in allen anderen Fällen - darauf an, ob der Unternehmer den jeweiligen Eingangsumsatz zur Erbringung einer (eigenen) Bauleistung zu verwenden beabsichtigt.

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** zu der Kz. 60 des Umsatzsteuer-Voranmeldungs-vordrucks einzutragen. Im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung sind diese Umsätze zu Kz. 209 der Anlage UR anzugeben.

Der **Leistungsempfänger** hat die Umsätze, für die er die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet, zu den Kz. 84 und 85 des Umsatzsteuer-Voranmeldungs-vordrucks bzw. zu den Kz. 877 und 878 der Anlage UR zur Umsatzsteuer-Jahreserklärung anzumelden. Die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG sind zu Kz. 67 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. zu Kz. 467 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. Die Rechnung muss somit alle Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten mit Ausnahme des gesonderten Steuerausweises gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG. Außerdem **muss** die Rechnung den Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten (§ 14a Abs. 5 UStG). 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 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. 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 (Abschn. 13b.15 Abs. 2 UStAE).

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 (Abschn. 13b.15 Abs. 3 UStAE).

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

ABC Fliesen GmbH Musterstraße 123 12345 Musterstadt	
USt-IdNr. DE 123456789	
<hr/>	
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% (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers).	
Vielen Dank für Ihren Auftrag.	