

Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen und Grunderwerb

Stand: 1. Januar 2011

1. Allgemeines

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 wurde die Umkehr der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (§ 13b UStG), die bislang nur beim Bezug von Werklieferungen und Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmen galt, erweitert. Ziel des Gesetzgebers war es, hierdurch Umsatzsteuerbetrugsfälle einzudämmen. Um zu verhindern, dass die Umsatzsteuer zwar an den Leistenden bezahlt, aber vom Leistenden nicht ans Finanzamt entrichtet wird, wird seither in bestimmten Konstellationen die Steuerschuld grundsätzlich auf den in der Regel inländischen und vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger verlagert. Folge hiervon ist, dass der leistende Unternehmer eine Nettorechnung ausstellt und der Leistungsempfänger den Leistungsbezug in eigener Steuerschuld versteuert. Hierzu hat er den entsprechenden Steuerbetrag in seiner Umsatzsteuervoranmeldung anzumelden und kann bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen diesen gleichzeitig als Vorsteuer geltend machen.

Beispiel: Bauunternehmer A aus Stuttgart errichtet für Generalunternehmer B aus Köln den Rohbau einer Werkshalle in Stuttgart. Das Entgelt für die Leistung des A beträgt 100.000 Euro. Nach der Regelung rechnet A an B 100.000 Euro ab. B schuldet für Leistungsbezug 19 Prozent Umsatzsteuer, das heißt 19.000 Euro. Diese meldet er im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldung in eigener Steuerschuld an. Den entsprechenden Betrag kann er als Vorsteuer geltend machen.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes war insbesondere die Option zur Umsatzsteuerpflicht im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen missbrauchsanfällig, ebenso aber die Umsatzsteuerabführung bei Bauleistungen. Vor diesem Hintergrund wurde mit Inkrafttreten zum 1. April 2004 die Neuregelung eingeführt für folgende Fälle:

Grunderwerb, wenn im Kaufvertrag zur Umsatzsteuer optiert wurde,
sowie
Bauleistungen, wenn der Empfänger selbst Bauleistender ist.

2. Anwendungsbereich Grundstückslieferungen

Die Steuerschuldumkehr ist zum einen bei Grundstückslieferungen an einen Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts anzuwenden, wenn im Kaufvertrag zur Umsatzsteuer optiert wurde. Grundstückslieferungen sind zum Beispiel:

Lieferungen von bebauten und unbebauten Grundstücken,
Übertragungen von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,
Lieferungen von auf fremdem Boden errichteten Gebäuden nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit.

Weitere Beispiele finden sich in Abschnitt 71 der Umsatzsteuerrichtlinien.

Die Option zur Umsatzsteuer muss im notariell zu beurkundenden Vertrag (§ 311b

Abs. 1 BGB) oder einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder -änderung erklärt werden.

Bauleistungen

Weiterhin ist die Steuerschuldumkehr anzuwenden bei

- (1) Bauleistungen
- (2) an einen Unternehmer (auch für eine Verwendung im nichtunternehmerischen Bereich), wenn der Auftraggeber selbst nachhaltig ein Bauleistender ist und
- (3) der einzelne Umsatz bei Reparaturen und Wartungsarbeiten den Wert von 500 Euro übersteigt.

(1) Definition Bauleistung: Der Begriff der Bauleistung im Umsatzsteuergesetz wurde abweichend zur bereits zuvor geltenden Bauabzugsteuer (§ 48 EStG) geregelt. Planungs- und Überwachungsleistungen wurden ausgenommen. Leistungen von Architekten, Laboren, Ingenieuren, Statikern, Rechnungsprüfern, Ausschreibungen u.ä. fallen damit nicht unter den Begriff der Bauleistung.

Als Bauleistung gelten im Bereich des § 13b UStG alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung oder Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, wobei der Begriff des Bauwerks nicht nur Gebäude, sondern sämtliche irgendwie mit dem Erdboden verbundene oder auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen hergestellte Anlagen (Brücken, Straßen) umfasst. Die Einordnung als Bauleistung setzt voraus, dass die Leistung sich unmittelbar auf die **Substanz** eines Bauwerks auswirkt, d.h. Substanz erweitert, verbessert, erhält oder beseitigt. Hierzu zählen Erhaltungsaufwendungen (z.B. Reparaturleistungen), künstlerische Leistungen und Reinigungsleistungen mit Substanzveränderung (z.B. Sandstrahlen), der Einbau von Fenstern und Türen sowie Bodenbelägen, Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen sowie Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, wie z.B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen.

Außerdem zählen hierzu Erdarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerks, die Installation einer Lichtwerbeanlage oder die Dachbegrünung eines Bauwerks; dagegen zählen dazu beispielsweise keine Reinigungsleistungen oder Wartungsarbeiten ohne Substanzveränderung, ebenso nicht das Aufstellen von Messeständen und der Gerüstbau sowie keine reinen Lieferungen.

Eine hilfreiche Auflistung in tabellarischer Form, was als Bauleistung einzustufen ist, gibt die seitlich zum Download bereit gestellte Verfügung der OFD Karlsruhe.

(2) Definition des Leistungsempfängers/Bauleistende: Der Kreis der Steuerschuldner wird beschränkt auf Unternehmen, die selbst Bauleistungen im Sinn des § 13b UStG erbringen. Bauleistender ist danach ein Unternehmen, das im vergangenen oder im laufenden Jahr nachhaltig Bauleistungen, das heißt mehr als 10 Prozent seiner steuerbaren Umsätze durch Bauleistungen erbracht hat (nicht: erbringen wird) oder das eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG zu umsatzsteuerlichen Zwecken vorlegt.

Die Abgrenzung erfolgt unabhängig von der konkret bezogenen Leistung. Bei Organschaften wird der Organträger nur dann zum Steuerschuldner, wenn er oder die einzelne Organgesellschaft selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt.

Körperschaften des öffentlichen Rechts werden nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art zum Steuerschuldner, wenn mit ihnen Bauleistungen erbracht werden.

Unternehmer, die eine Bauleistung für Dritte besorgen, erbringen selbst eine Bauleistung, es sei denn, es handelt sich um eine reine Bauträgerträgerleistung, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Diese Unternehmer werden zum nachhaltig Bauleistenden im Sinne der Neuregelung, wenn ihre Umsätze zu mehr als 10 Prozent aus besorgten Bauleistungen bestehen oder sie eine Freistellungsbescheinigung vorlegen.

Wohnungseigentümergeinschaften werden nicht zum Steuerschuldner, wenn sie Bauleistungen als nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfreie Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaften an die einzelnen Wohnungseigentümer weiter geben.

Ein Leistungsempfänger, der eine Bauleistung, die von einer von einem Kleinunternehmer erbracht wird, bei dem keine Umsatzsteuer erhoben wird (vgl. § 19 Abs. 1 UStG), bezieht, schuldet keine Umsatzsteuer nach § 13b UStG. Dagegen kann ein Kleinunternehmer, der Bauleistungen bezieht, Umsatzsteuer nach § 13b UStG schulden.

(3) Bagatellgrenze: Nicht unter den Begriff der Bauleistung fallen nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums an sich als Bauleistung einzuordnende Reparatur- und Wartungsarbeiten an Bauwerken, wenn das (Netto-)Entgelt für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 Euro beträgt. Die Bagatellregelung soll der Erleichterung der Abgrenzungsfragen bei Wartung und Reparaturen dienen. Sie ist grundsätzlich nicht anwendbar bei Anbauten, Neubauten, Erweiterungen, Abriss, d. h. Leistungen, die der Herstellung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Die Anwendung der Bagatellregelung ist nach Abschnitt 182a Absatz 9 Nr. 15 UStR zwingend. Damit soll es nicht möglich sein, aus Vereinfachungsgründen bei der Abrechnung an Bauleistende auch unterhalb der Bagatellgrenze bei Reparatur- und Wartungsleistungen die Regelungen zur Steuerschuldumkehr in Anspruch zu nehmen. Da der Gesetzeswortlaut die beschriebene Bagatellregelung nicht vorsieht, ist die Auffassung der Finanzverwaltung, die von der zwingenden Anwendung der Bagatellregelung ausgeht, jedoch zweifelhaft.

3. Zweifelsfälle

Soweit im Einzelfall Zweifel bei der Abgrenzung der Leistung und der Einordnung als Steuerschuldner entstehen, wird nach den genannten Schreiben des Ministeriums die einvernehmliche Anwendung der Steuerschuldumkehr nicht beanstandet, sofern die Leistung zutreffend versteuert wird.