OFD Cottbus, 23.04.2004, S 7279 - 2 - St 242; Umsatzsteuer; Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf alle Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, und auf bestimmte Bauleistungen ab 1. April 2004

BMF-Schreiben vom 31.03.2004, IV D 1 – S 7279 – 107/04:

Durch Art. 14 Nr. 2 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (HBeglG 2004) vom 29.12.2003 (BGBl 2003 I S. 3076, Ber. BGBl 2004 I S. 69; BStBl 2004 I S. 120 sind § 9 Abs. 3 und § 13b UStG geändert worden.
Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

1(1) Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG gilt seit dem 1.1.2002 ausschließlich für steuerpflichtige Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher.

2(2) § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird mit Wirkung vom 1.4.2004 erweitert. Durch die Erweiterung gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei allen umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Voraussetzung ist, dass der jeweilige Umsatz nach dem 31.3.2004 ausgeführt worden ist (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG) oder das Entgelt oder ein Teil des Entgelts nach dem 31.3.2004 vereinnahmt wird und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts ausgeführt wird (§ 13b Abs. 1 Satz 3, § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). In den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor dem 1.4.2004 vereinnahmt und der Umsatz erst nach dem 31.3.2004 erbracht worden ist, gilt Tz. 22 entsprechend.

3(3) Zu den Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (grunderwerbsteuerbare Umsätze), gehören insbesondere die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken. Zu den unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Umsätzen vgl. im Einzelnen Abschn. 71 UStR.

4(4) Da die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind, ist für die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Abnehmers) erforderlich, dass ein wirksamer Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option) durch den Lieferer vorliegt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher ist nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Zwangsversteigerungstermin zulässig (§ 9 Abs. 3 Satz 1 UStG). Bei anderen - nach dem 31.12.2003 ausgeführten - Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, ist die Option zwingend im notariell zu beurkundenden Vertrag (§ 311b Abs. 1 BGB) oder einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder -änderung zu erklären (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG).

5(5) Steuerschuldner für Umsätze nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist der Leistungsempfänger, wenn dieser ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG).

II. Bestimmte Bauleistungen

1. Maßgebliche Umsätze

6(1) Nach dem mit Wirkung vom 1.4.2004 in Kraft tretenden § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch bei bestimmten Bauleistungen, wenn der leistende Unternehmer ein im Inland ansässiger Unternehmer ist. Entspre-

chende Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern (§ 13b Abs. 4 UStG) fallen unter den Anwendungsbereich von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

7 (2) Unter § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fallen Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus sämtliche irgendwie mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen hergestellte Anlagen (z.B. Brücken, Straßen oder Tunnel). Zu den Leistungen, die unter § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fallen, gehören auch der Einbau von Fenstern und Türen sowie Bodenbelägen, Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen, aber auch von Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, wie z.B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen. Ebenfalls zählen hierzu Erdarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerks, die Installation einer Lichtwerbeanlage und die Dachbegrünung eines Bauwerks. Der Hausanschluss durch Versorgungsunternehmen (die Hausanschlussarbeiten umfassen regelmäßig Erdarbeiten, Mauerdurchbruch, Installation der Hausanschlüsse und Verlegung der Hausanschlussleitungen vom Netz des Versorgungsunternehmens zum Hausanschluss) fällt nur hierunter, wenn es sich um eine eigenständige Leistung handelt.

8 (3) Die Leistung muss sich unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirken, d.h. es muss eine Substanzerweiterung, Substanzverbesserung, Substanzbeseitigung oder Substanzerhaltung bewirkt werden. Hierzu zählen auch Erhaltungsaufwendungen (z.B. Reparaturleistungen); siehe hierzu aber Tz. 12 letzter Gedankenstrich.

9 (4) Künstlerische Leistungen an Bauwerken gehören ebenfalls zu den Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, wenn sie sich unmittelbar auf die Substanz auswirken und der Künstler auch die Ausführung des Werks als eigene Leistung schuldet. Stellt der Künstler lediglich Ideen oder Planungen zur Verfügung oder überwacht er die Ausführung des von einem Dritten geschuldeten Werks durch einen Unternehmer, liegt keine Bauleistung vor.

10 (5) Ein Reinigungsvorgang, bei dem die zu reinigende Oberfläche verändert wird, stellt eine unter § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fallende Leistung dar. Dies gilt z.B. für eine Fassadenreinigung, bei der die Oberfläche abgeschliffen oder mit Sandstrahl bearbeitet wird.

11 (6) Ausgenommen sind nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG ausdrücklich Planungs- und Überwachungsleistungen. Hierunter fallen ausschließlich planerische Leistungen (z.B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren), Labordienstleistungen (z.B. chemische Analyse von Baustoffen) oder reine Leistungen zur Bauüberwachung, zur Prüfung von Bauabrechnungen und zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben.

12 (7) Insbesondere folgende Leistungen fallen nicht unter die in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannten Umsätze:

- Materiallieferungen (z.B. durch Baustoffhändler oder Baumärkte), auch wenn der liefernde Unternehmer den Gegenstand der Lieferung im Auftrag des Leistungsempfängers herstellt, nicht aber selbst in ein Bauwerk einbaut,
- Anliefern von Beton (demgegenüber stellt das Anliefern und das anschließende fachgerechte Verarbeiten des Betons durch den Anliefernden eine Bauleistung dar),
- Lieferungen von Wasser und Energie,
- Zurverfügungstellen von Betonpumpen,
- Zurverfügungstellen von anderen Baugeräten (es sei denn, es wird zugleich Bedienungspersonal für substanzverändernde Arbeiten zur Verfügung gestellt),
- Aufstellen von Material- und Bürocontainern, mobilen Toilettenhäusern,
- Entsorgung von Baumaterialien (Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer),
- Aufstellen von Messeständen,
- Gerüstbau,

- Anlegen von Bepflanzungen und deren Pflege (z.B. Bäume, Gehölze, Blumen, Rasen) mit Ausnahme von Dachbegrünungen,
- die Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen,
- die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, z.B. von Fenstern,
- Reparatur- und Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, wenn das (Netto-) Entgelt für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 EUR beträgt.

(8) Werden im Rahmen eines Vertragsverhältnisses mehrere Leistungen erbracht, bei denen es sich teilweise um Bauleistungen handelt, kommt es darauf an, welche Leistung im Vordergrund steht, also der vertraglichen Beziehung das Gepräge gibt. Die Leistung fällt nur dann - insgesamt - unter § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, wenn die Bauleistung als Hauptleistung anzusehen ist. Die Nebenleistungen teilen jeweils das Schicksal der Hauptleistung. Ein auf einem Gesamtvertrag beruhendes Leistungsverhältnis ist jedoch aufzuteilen, wenn hierin mehrere ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach selbstständige und voneinander unabhängige Einzelleistungen zusammengefasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1994, BStBl 1995 II S. 151).

2. Leistungsempfänger als Steuerschuldner

(1) Werden Umsätze im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 UStG). Der Leistungsempfänger muss derartige Bauleistungen nachhaltig erbringen oder erbracht haben. Hiervon ist auszugehen, wenn

- der Leistungsempfänger im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10% der Summe seiner steuerbaren Umsätze betragen hat, oder
- der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorlegt.

Unternehmer, die im Zeitpunkt der an sie ausgeführten Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG keine nachhaltigen Umsätze nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbracht haben, sind als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner, selbst wenn sie im weiteren Verlauf des Kalenderjahres derartige Umsätze erbringen.

(2) Es ist nicht erforderlich, dass die an den Leistungsempfänger erbrachten Umsätze, für die er als Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, mit von ihm erbrachten Umsätzen nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG unmittelbar zusammenhängen.

Beispiel:

Der Bauunternehmer A beauftragt den Unternehmer B mit dem Einbau einer Heizungsanlage in sein Bürogebäude. A bewirkt nachhaltig Umsätze nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG.

Der Einbau der Heizungsanlage durch B ist eine unter § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fallende Werklieferung. Für diesen Umsatz ist A Steuerschuldner, da er selbst nachhaltig Umsätze nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt. Unbeachtlich ist, dass der von B erbrachte Umsatz nicht mit den Ausgangsumsätzen des A in unmittelbarem Zusammenhang steht.

(3) Bei Organschaftsverhältnissen ist der Organträger nur insoweit als Leistungsempfänger Steuerschuldner, als er oder die einzelne Organgesellschaft selbst nachhaltig Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt. Tz. 14 Satz 2 bis 4 ist auf den jeweiligen Unternehmensteil anzuwenden, der Bauleistungen erbringt.

(4) Der Leistungsempfänger ist für an ihn erbrachte, in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannte Leistungen nicht Steuerschuldner, wenn er nicht nachhaltig Bauleistungen im Sinne

von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG selbst erbringt. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt deshalb vor allem nicht für Nichtunternehmer sowie für Unternehmer mit anderen als den vorgenannten Umsätzen, z.B. Bauträger, soweit sie ausschließlich Umsätze erbringen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.
Wohnungseigentümergemeinschaften sind für Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner, wenn diese Leistungen als nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfreie Leistungen der Wohnungseigentümergemeinschaften an die einzelnen Wohnungseigentümer weiter gegeben werden.

1(5) Erfüllt der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, ist er 8auch dann Steuerschuldner, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich erbracht wird (§ 13b Abs. 2 Satz 3 UStG). Ausgenommen hiervon sind Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, die ausschließlich an den hoheitlichen Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, auch wenn diese im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art unternehmerisch tätig sind und nachhaltig Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringen. Tz. 14 Satz 2 bis 4 ist auf den jeweiligen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts entsprechend anzuwenden, der Bauleistungen erbringt.

1(6) Erbringt ein Unternehmer eine Leistung, die keine Bauleistung im Sinne von § 13b Abs. 1 9Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG ist, und bezeichnet er sie dennoch in der Rechnung als Bauleistung, ist der Leistungsempfänger für diesen Umsatz nicht Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG.

2(7) Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 0Satz 1 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, ist diese Handhabung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn sich beide Vertragspartner über die Anwendung von § 13b UStG einig waren und der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird.

3. Anwendung

2(1) § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 i.V. mit Abs. 2 Satz 2 und 3 UStG ist auf Umsätze und 1Teilleistungen anzuwenden, die nach dem 31.3.2004 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG), sowie in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts nach dem 31.3.2004 vereinnahmt wird und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts ausgeführt wird (§ 13b Abs. 1 Satz 3, § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG).

2(2) Wurde das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor dem 1.4.2004 vereinnahmt und die Bau-2leistung erst nach dem 31.3.2004 ausgeführt, ist es nicht zu beanstanden, wenn bei der Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur das um das vor dem 1.4.2004 vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts geminderte Entgelt zugrunde gelegt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass das vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert werden.

III. Weitere Anwendungsregelungen

2Zu den Fragen der Entstehung der Steuer, der Bemessungsgrundlage und der Berechnung der 3Steuer, zur Anwendung des allgemeinen Besteuerungsverfahrens bei im Ausland ansässigen Leistungsempfängern und zu den Aufzeichnungspflichten bei Anwendung der Regelungen über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wird auf das BMF-Schreiben vom 5.12.2001, IV D 1 - S 7279 - 5/01 (BStBl 2001 I S. 1013), hinsichtlich der Rechnungserteilung auf das BMF-Schreiben vom 29.1.2004, IV B 7 - S 7280 - 19/04 (BStBl 2004 I S. 258) verwiesen.

IV. Übergangsregelungen

2(1) Soweit Unternehmer aufgrund der zunächst unzutreffenden Bekanntmachung des HBeglG
42004 davon ausgegangen sind, dass Art. 14 Nr. 2 des HBeglG 2004, durch den § 13b Abs. 1 und 2 UStG geändert wird, bereits zum 1.1.2004 in Kraft getreten ist, und die vorgenannten Vorschriften bereits ab dem 1.1.2004 angewandt haben, ist dies nicht zu beanstanden, wenn die Rechnung über diesen Umsatz vor dem 17.1.2004 (Tag, der dem Tag der Bekanntmachung der Berichtigung des HBeglG 2004 im BGBl 2004 I folgt) erteilt worden ist.

2(2) Soweit Unternehmer aufgrund der zunächst unzutreffenden Bekanntmachung des HBeglG
52004 davon ausgegangen sind, dass Art. 14 Nr. 1 des HBeglG 2004, durch den § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG (Erklärung der Option zur Steuerpflicht im notariell zu beurkundenden Vertrag) eingefügt wird, nicht zum 1.1.2004 in Kraft getreten ist, und die genannte Vorschrift entsprechend nicht angewandt haben, ist dies nicht zu beanstanden, wenn der notariell zu beurkundende Vertrag über den Umsatz vor dem 17.1.2004 (Tag, der dem Tag der Bekanntmachung der Berichtigung des HBeglG 2004 im BGBl 2004 I folgt) abgeschlossen worden ist.

2(3) Bei steuerpflichtigen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, - mit Aus-
6nahme der steuerpflichtigen Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher - und bei Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, die zwischen dem 1.4.2004 und dem 30.6.2004 ausgeführt werden, ist es beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn die Vertragspartner einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgegangen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird.

2(4) Tz. 26 gilt entsprechend auch in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts
7nach dem 31.3.2004 und vor dem 1.7.2004 vereinnahmt wird und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder von Teilen des Entgelts ausgeführt wird. Tz. 22 gilt entsprechend.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.