



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

E-MAIL

DATUM 8. Mai 2014

- E-Mail-Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG und bei Gebäudereinigungsleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 8 UStG;
Auswirkungen des BFH-Urteils vom 22. August 2013, V R 37/10 (BStBl 2014 I S. 128)**

BEZUG BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014
- IV D 3 - S 7279/11/10002 (2014/0120973) - (BStBl I S. 233)

GZ **IV D 3 - S 7279/11/10002-03**

DOK **2014/0419586**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Der BFH hat mit Urteil vom 22. August 2013, V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128, die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG ausgelegt. Nach seiner Entscheidung sind die Regelungen einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen komme es entgegen Abschnitt 13b.3 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) nicht an.

Mit BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002 (2014/0120973), BStBl I S. 233, wurde der UStAE für nach dem 14. Februar 2014 (= Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 5. Februar 2014 im Bundessteuerblatt Teil I) ausgeführte Bauleistungen an das BFH-Urteil angepasst. Zur Vermeidung von Abrechnungsproblemen bei den Unternehmern wird eine Vereinfachungsregelung bei vor dem 15. Februar 2014 geleisteten Anzahlungen für Bauleistungen getroffen, die nach dem 14. Februar 2014 ausgeführt werden.

Außerdem wird klargestellt, dass die Nichtbeanstandungsregelung (auf Seite 4 des o. a. BMF-Schreibens vom 5. Februar 2014) auch bei Bauleistungen eines Unternehmers gilt, mit deren Ausführung vor dem 15. Februar 2014 begonnen worden ist.

Der Nachweis durch den Unternehmer, dass der Leistungsempfänger die von ihm erbrachte Bauleistung selbst zur Erbringung einer Bauleistung verwendet, kann auch mit einer entsprechenden, beispielsweise in den Vertrag aufgenommenen Bestätigung des Leistungsempfängers hierüber erbracht werden.

Weiterhin wird redaktionell klargestellt, dass ein Organkreis auch dann Steuerschuldner für eine an eine Organisationseinheit des Organkreises erbrachte Bauleistung ist, wenn diese Leistung durch eine andere Organisationseinheit des Organkreises für eine Bauleistung verwendet wird.

Nach § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG ist ein Unternehmer, der die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 bzw. Satz 5 UStG erfüllt, als Leistungsempfänger bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen auch dann Steuerschuldner, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich erbracht wird. Aufgrund des o. a. BFH-Urteils vom 22. August 2013 gehen diese Regelungen nunmehr insoweit ins Leere. Entsprechend wird Abschnitt 13b.3 Abs. 12 UStAE gestrichen.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 864, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 5. Mai 2014 - $\frac{\text{IV D 2 - S 7105/11/10001}}{\text{IV D 2 - S 7105/13/10003}}$ (2014/0394588), BStBl I S. xxxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 13b.3 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Nach dem bisherigen Satz 1 werden folgende neue Sätze 2 und 3 eingefügt:

„²Als Nachweis im Sinne des Satzes 1 gilt eine schriftliche Bestätigung des Leistungsempfängers (im Werk- oder Werklieferungsvertrag oder gesondert, unter Nennung des konkreten Bauvorhabens), dass er die vom leistenden Unternehmer zu erbringende Leistung für eine von ihm selbst zu erbringende Bauleistung verwendet. ³Bestätigt der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer, dass er die an ihn erbrachte Bauleistung für eine von ihm selbst zu erbringende oder erbrachte Bauleistung verwendet, ist der Leistungsempfänger auch dann Steuerschuldner, wenn er die Leistung tatsächlich nicht zur Ausfüh-

ung einer Bauleistung verwendet; dies gilt nicht, wenn der leistende Unternehmer von der Unrichtigkeit der Bestätigung Kenntnis hatte.“

bb) Der bisherige Satz 2 wird neuer Satz 4.

b) Absatz 7 wird wie folgt gefasst:

„(7) ¹**Wird eine Bauleistung an** einen Teil des Organkreises (z.B. **an den** Organträger oder eine Organgesellschaft) **erbracht**, ist der Organträger für diese **Bauleistung nur dann** Steuerschuldner, **wenn sie von diesem oder einem anderen** Teil des Organkreises **zur Erbringung einer Bauleistung verwendet wird.** ²Die Absätze 1 und 2 sind **entsprechend** anzuwenden.“

c) Absatz 12 wird gestrichen.

2. Abschnitt 13b.5 Abs. 4 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„⁴Abschnitt 13b.2 Abs. 4 und Abschnitt 13b.3 Abs. 1, 2 **Sätze 1 und 2**, Abs. 7, 9 bis 11 und 13 gelten sinngemäß.“

II. Neufassung der Nichtbeanstandungsregelung (Seite 4 im BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014, BStBl I S. 233)

Absatz 5 des BMF-Schreibens vom 5. Februar 2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002 (2014/0120973), BStBl I S. 233, wird wie folgt gefasst:

„Haben leistender Unternehmer und Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung, die vor dem 15. Februar 2014 ausgeführt worden ist, einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 13b.3 und 13b.8 UStAE angewendet, wird es nicht beanstandet, wenn sie nach dem 14. Februar 2014 ebenso einvernehmlich entscheiden, an der seinerzeitigen Entscheidung festzuhalten, auch wenn in Anwendung des o. a. BFH-Urteils vom 22. August 2013 der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht nicht. Gleiches gilt für Bauleistungen, mit deren Ausführung vor dem 15. Februar 2014 begonnen worden ist, soweit dies einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 13b.3 und 13b.8 UStAE erfolgt ist.“

Im Übrigen wird es - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn leistender Unternehmer und Leistungsempfänger für eine vor dem 15. Februar 2014 erbrachte Bauleistung einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 13b.3 UStAE davon ausgegangen sind, dass der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist, auch wenn in Anwendung des o. a. BFH-Urteils vom 22. August 2013 der Leistungsempfänger Steuerschuldner wäre.“

III. Behandlung von Anzahlungen für nach dem 14. Februar 2014 ausgeführte Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen

Bei nach dem 14. Februar 2014 ausgeführten Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen ist in Anwendung des BFH-Urteils vom 22. August 2013, V R 37/10 (BStBl 2014 II S. 128) der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 und 8 in Verbindung mit Abs. 5 Satz 2 und 5 UStG, wenn er die an ihn erbrachte Leistung selbst für eine Bauleistung bzw. Gebäudereinigungsleistung verwendet. Wird die an den Unternehmer ausgeführte Bauleistung bzw. Gebäudereinigungsleistung von ihm nicht für eine Bauleistung bzw. Gebäudereinigungsleistung verwendet, ist der leistende Unternehmer Steuerschuldner.

1. Schlussrechnung über nach dem 14. Februar 2014 erbrachte Leistungen bei Abschlagszahlungen vor dem 15. Februar 2014

Bei nach dem 14. Februar 2014 ausgeführten Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die infolge des BFH-Urteils vom 22. August 2013, V R 37/10, der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, hat der leistende Unternehmer eine Rechnung auszustellen, in der er auch den anzuwendenden Steuersatz und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag anzugeben hat (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG). Dies gilt unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 15. Februar 2014 vereinnahmt hat oder nicht.

Hat der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 15. Februar 2014 vereinnahmt und hierfür jeweils eine Rechnung ausgestellt, in der er u. a. das (Netto-)Entgelt ohne gesonderten Steuerausweis und einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aufgenommen hat, hat er diese Rechnung(en) im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Leistung zu berichtigen. Eine Berichtigung dieser Rechnungen kann unterbleiben, wenn der leistende Unternehmer in seiner Schlussrechnung beim Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt anfordert. Die geleisteten Anzahlungen sind dann in der Schlussrechnung nur mit ihrem Nettobetrag (ohne Umsatzsteuer) anzurechnen. Die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt ist in diesem Fall in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum anzumelden, in dem die Leistung erbracht worden ist. Der Leistungsempfänger hat im selben Voranmeldungszeitraum die von ihm bisher nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG angemeldete Umsatzsteuer auf Anzahlungen für bezogene Bauleistungen zu berichtigen.

Ist der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wird es nicht beanstandet, wenn in der Schlussrechnung nur das um das vor dem 15. Februar 2014 vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts geminderte Entgelt zugrunde gelegt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Anzahlung(en) vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert (= in einer Voranmeldung oder in einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet) wurde(n). Auch in derartigen Fällen sind die Rechnungen mit denen über die Anzahlungen abgerechnet wurde, nicht zu berichtigen.

gen. Die nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG angemeldete Umsatzsteuer auf Anzahlungen für bezogene Bauleistungen ist nicht zu berichtigen.

Beispiel 1:

Der Dachdecker D ist vom Bauunternehmer B im August 2013 beauftragt worden, das Dach des Bürogebäudes des B neu zu decken. B erbringt nur steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigte Bauleistungen und hat gegenüber dem D die ihm erteilte Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG verwendet. Die Bemessungsgrundlage für diese Werklieferung beträgt 50 000 € B und D haben zwei Abschlagszahlungen in Höhe von jeweils 10 000 € vereinbart, die bei D fristgerecht nach Baubeginn am 15. Oktober 2013 und am 17. Dezember 2013 eingehen. D hat hierüber am 1. Oktober 2013 bzw. am 3. Dezember 2013 jeweils eine Rechnung ausgestellt, in der er das Entgelt ausgewiesen und auf die Steuerschuldnerschaft des B hingewiesen hat. B hat die Umsatzsteuer auf die Anzahlungen in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Oktober 2013 bzw. Dezember 2013 angemeldet und diese Steuer gleichzeitig als Vorsteuer abgezogen. Die Dachdeckerarbeiten wurden am 20. März 2014 beendet.

Für die Dachdeckerleistung ist D Steuerschuldner, weil B als Leistungsempfänger diese Leistung nicht selbst für eine Bauleistung verwendet. Da B hinsichtlich dieses Umsatzes zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann D in der Schlussrechnung auf die Bemessungsgrundlage von 50 000 € die gezahlten Anzahlungen als Nettobetrag anrechnen:

Ausgeführte Dachdeckerarbeiten	50 000 €
abzüglich Anzahlungen	<u>20 000 €</u>
	30 000 €
+ Umsatzsteuer (19 %)	<u>5 700 €</u>
von B zu zahlen:	35.700 €

Die Rechnungen über die geleisteten Anzahlungen müssen nicht berichtet werden. B muss die Umsatzsteuer auf die Anzahlungen nicht berichtigen.

Leistender Unternehmer und Leistungsempfänger können in derartigen Fällen aber auch die Nichtbeanstandungsregelung in Abschnitt II Absatz 1 letzter Satz dieses BMF-Schreibens anwenden.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1. Beide Unternehmer wenden einvernehmlich die Nichtbeanstandungsregelung in Abschnitt II Absatz 1 letzter Satz dieses BMF-Schreibens an. Die Schlussrechnung kann dann wie folgt aussehen:

Ausgeführte Dachdeckerarbeiten	50 000 €
abzüglich Anzahlungen	<u>20 000 €</u>
	30 000 €
von B zu zahlen:	30.000 €

In der Rechnung wird dabei ein Passus aufgenommen, nach dem B und D einvernehmlich davon ausgehen, dass B in Anwendung der bis zum 14. Februar 2014 geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 13b.3 und 13b.8 UStAE als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG auch Steuerschuldner der Schlusszahlung ist.

Diese Art der Abrechnung ist bei Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung in Abschnitt II Absatz 1 letzter Satz dieses BMF-Schreibens auch dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich der an ihn erbrachten Leistung insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

2. Berichtigung einer vor dem 15. Februar 2014 erstellten Rechnung über Anzahlungen, wenn die Zahlung erst nach dem 14. Februar 2014 erfolgt

Werden für nach dem 14. Februar 2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die infolge des BFH-Urteils vom 22. August 2013, V R 37/10, der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, das Entgelt oder Teile des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG). Entscheidend für die Steuerentstehung ist nicht, wann die Rechnung erstellt worden ist, sondern der Zeitpunkt der Vereinnahmung des entsprechenden Entgelts oder des Teilentgelts. Vereinnahmt der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teilentgelt für nach dem 14. Februar 2014 ausgeführte Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen, für die nunmehr der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, nach dem 14. Februar 2014, ist er Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Ist die hierfür vom leistenden Unternehmer erstellte Rechnung vor dem 15. Februar 2014 erstellt worden und wurde die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen, sondern der Leistungsempfänger als Steuerschuldner behandelt, ist die Rechnung entsprechend zu berichtigen.

Beispiel:

Der Dachdecker D ist vom Bauunternehmer B im Januar 2014 beauftragt worden, das Dach des Bürogebäudes des B neu zu decken. B erbringt nur steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigende Bauleistungen und hat gegenüber dem D die ihm erteilte Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG verwendet. Die Bemessungsgrundlage für diese Werklieferung beträgt 30 000 € B und D haben eine Abschlagszahlung in Höhe von 11 900 € vereinbart, die am 20. Februar 2014 zu entrichten ist. D hat über die zu leistende Anzahlung bereits am 30. Januar 2014 eine Rechnung ausgestellt, in der er das Entgelt ausgewiesen und auf die Steuerschuldnerschaft des B hingewiesen hat. D hat am 10. Februar 2014 mit den Dachdeckerarbeiten begonnen. Die Anzahlung ist bei D fristgerecht am 20. Februar 2014 eingegangen. Die Dachdeckerarbeiten wurden am 25. März 2014 beendet.

Für die Dachdeckerleistung ist D Steuerschuldner, weil B als Leistungsempfänger diese Leistung nicht selbst für eine Bauleistung verwendet. Da die Anzahlung nach dem 14. Februar 2014 eingegangen ist und die Leistung nach diesem Datum erbracht wurde, hat D die ursprüngliche Anzahlungsrechnung zu berichtigen, indem er das bisherige Nettoentgelt als Bruttoentgelt ansieht und wie folgt abrechnet:

Anzahlung für Dachdeckerarbeiten	10 000 €
+ Umsatzsteuer (19 %)	<u>1 900 €</u>
von B zu zahlen:	11.900 €

Wenden leistender Unternehmer und Leistungsempfänger einvernehmlich die Nichtbeanstandungsregelung in Abschnitt II Absatz 1 letzter Satz dieses BMF-Schreibens an, muss die Anzahlungsrechnung nicht berichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich der an ihn erbrachten Leistung insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

IV. Anwendungsregelung

Die Regelungen in den Abschnitten I und III sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 14. Februar 2014 ausgeführt werden. Abschnitt II ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

V. Weiteres BMF-Schreiben

Zur Frage eines Vertrauensschutzes bei der Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers bei Bauleistungen, bei denen auf Grund des o. a. BFH-Urteils vom 22. August 2013 der Leistungsempfänger nicht die Steuer schuldet, ergeht ein gesondertes BMF-Schreiben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag