Bundesministerium
der Finanzen

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, Postfach 1308, 53003 Bonn

Oberste Finanzbehörden **- Verteiler U1 und U2 -**
der Länder

HAUSANSCHRIFT Dienstsitz Bonn
Graurheindorfer Straße 108, 53117 Bonn
TEL +49 (0) 18 88 6 82-0
FAX +49 (0) 18 88 6 82-4499
E-MAIL IVA6@bmf.bund.de
TELEX 88 66 45
DATUM 2. Dezember 2004

BETREFF **Umsatzsteuer;**
Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf bestimmte Bauleistungen

BEZUG BMF-Schreiben vom 31. März 2004
IV D 1 – S 7279 – 107/04

GZ **IV A 6 - S 7279 - 100/04** (bei Antwort bitte angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Ergänzung des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 - IV D 1 - S 7279 - 107/04 - (BStBl 2004 I S. 453) Folgendes:

1. Begriff der Bauleistung (Tz. 6 bis 13 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004; ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 3 bis 9 UStR 2005)

§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG nimmt zwar nicht ausdrücklich Bezug auf den Bauleistungsbegriff des § 48 EStG. Ungeachtet dessen ist der Begriff der Bauleistung bei der Bauabzugsteuer und bei der Anwendung des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG weitgehend gleich auszulegen. Die Grundsätze zur inhaltlichen Bestimmung der Bauleistung i.S.d. § 48 Abs. 1 EStG sind in Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 27. Dezember 2002 zur Bauabzugsteuer (BStBl I S. 1399) aufgeführt. Danach orientieren sich die Begriffe der Bauleistung bzw. des Bauwerks an § 211 SGB III und den dazu ergangenen §§ 1 und 2 der Baubetriebe-Verordnung. Insbesondere 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.

Entsprechend sind die in § 1 Abs. 2 und § 2 der Baubetriebe-Verordnung genannten Leistungen regelmäßig Bauleistungen i. S. des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, wenn sie im Zusammenhang mit einem Bauwerk durchgeführt werden.

1.1. Einrichtungsgegenstände, die mit einem Gebäude fest verbunden sind

Eine Abgrenzung, ob die Lieferung eines Einrichtungsgegenstandes, der vom liefernden Unternehmer aufgebaut und/oder fest mit einem Gebäude verbunden wird, eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG ist, ist weitgehend nur im Einzelfall möglich. Keine Bauleistung liegt aber regelmäßig vor, wenn der gelieferte Gegenstand ohne größeren Aufwand mit dem Bauwerk verbunden oder vom Bauwerk getrennt werden kann.

1.2. Negativabgrenzung

Tz. 12 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 8 UStR 2005) stellt keine abschließende Aufzählung dar, sondern enthält nur beispielhaft Leistungen, die nicht unter die in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannten Bauleistungen fallen.

1.2.1. Zur Verfügung stellen von Betonpumpen

Das zur Verfügung stellen von Betonpumpen ist dann eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, wenn gleichzeitig Personal für substanzverändernde Arbeiten zur Verfügung gestellt wird.

1.2.2. Anliefern von Beton

Wird Beton geliefert und durch Personal des liefernden Unternehmers an der entsprechenden Stelle des Bauwerks lediglich abgelassen oder in ein gesondertes Behältnis oder eine Verschalung eingefüllt, liegt eine Lieferung, aber keine Werklieferung, und somit keine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG vor. Dagegen liegt eine Bauleistung vor, wenn der liefernde Unternehmer den Beton mit eigenem Personal fachgerecht verarbeitet.

1.2.3. Begriff „Baugeräte“

Zu den „Baugeräten“ i.S. der Tz. 12 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 8 UStR 2005) gehören auch Großgeräte wie Krane oder selbstfahrende Arbeitsmaschinen.

1.2.4. Zur Verfügung stellen von Baukranen

Das reine zur Verfügung Stellen (Vermietung) von Kranen - auch mit Personal – stellt keine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG dar. Voraussetzung ist, dass zu dem zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger vereinbarten Leistungsinhalt keine Leistung zählt, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient. Eine Bauleistung liegt dann nicht vor, wenn Leistungsinhalt ist, einen Kran an die Baustelle zu bringen, diesen aufzubauen und zu bedienen und nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungsgehilfen Güter am Haken zu befördern. Ebenso liegt keine Bauleistung vor, wenn ein Baukran mit Personal vermietet wird und die mit dem Kran bewegten Materialien vom Personal des Auftraggebers befestigt oder mit dem Bauwerk verbunden werden, da nicht vom Personal des Leistungserbringers in die Substanz des Bauwerks eingegriffen wird.

1.2.5. Anlegen von Gärten und Wegen

Nicht zu den Bauleistungen im Zusammenhang mit einem Bauwerk gehören das Anlegen von Gärten und von Wegen in Gärten, soweit dabei keine Bauwerke hergestellt, instand gesetzt, geändert oder beseitigt werden, die als Hauptleistung anzusehen sind.

Das Anschütten von Hügeln und Böschungen sowie das Ausheben von Gräben und Mulden zur Landschaftsgestaltung sind keine Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG.

1.2.6. Arbeitnehmerüberlassung

Arbeitnehmerüberlassungen sind regelmäßig keine Bauleistungen, unabhängig davon, ob die Leistungen nach dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz erbracht werden oder nicht.

1.2.7. Bagatellgrenze von 500 € bei Reparaturen und Wartungen

Die Regelung in Tz. 12 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 8 UStR 2005) legt typisierend in Auslegung von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fest, dass derartige Reparatur- und Wartungsleistungen an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken bis zu einem (Netto-)Entgelt von bis zu 500 € nicht als Bauleistung anzusehen sind. Auch wenn Tz. 11 des o.a. BMF-Schreibens vom 27. Dezember 2002 eine etwas andere Definition der Wartungsleistung enthält, kann § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG nicht so verstanden werden, dass bei Reparatur- oder Wartungsleistungen bis zu einem (Netto-) Entgelt von bis zu 500 € ein Wahlrecht besteht, ob die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers anzuwenden ist oder nicht.

1.3. Einzelfälle

1.3.1. Versorgungsleitungen als eigene Bauwerke

Versorgungsleitungen sind Bauwerke. Entsprechend können Leistungen im Zusammenhang mit diesen Leitungen Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG sein.

1.3.2. Befestigung von Maschinen auf einem Fundament im Zusammenhang mit der Lieferung

Wird eine einzelne Maschine geliefert und vom liefernden Unternehmer im Auftrag des Abnehmers auf ein Fundament gestellt, liegt eine Lieferung, nicht aber eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG vor.

Stellt der liefernde Unternehmer das Fundament oder die Befestigungsvorrichtung allerdings vor Ort selbst her, ist nach den Grundsätzen in Tz. 13 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 9 UStR 2005) zu entscheiden, ob es sich um eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG handelt oder nicht.

1.3.3. Installation von EDV- und Telefonanlagen (auch mit Endgeräten)

Werden EDV- oder Telefonanlagen fest mit dem Bauwerk verbunden, in das sie eingebaut werden, liegt eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG vor. Die Lieferung von Endgeräten selbst ist dagegen keine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG.

1.3.4. Aufhängen und Anschließen von Beleuchtungen sowie Anschließen von Elektrogeräten

Grundsätzlich stellt das Aufhängen und Anschließen von Beleuchtungen sowie das Anschließen von Elektrogeräten keine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG dar. Dagegen ist eine Montage und das Anschließen von Beleuchtungssystemen, wie z.B. in Kaufhäusern oder Fabrikhallen, eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG.

1.3.5. Betriebsvorrichtungen

Nach den Grundsätzen unter 1. können auch Arbeiten an Maschinen Bauleistungen i.S.d. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG darstellen. Eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG liegt immer bei großen Maschinenanlagen vor, die zu ihrer Funktionsfähigkeit aufgebaut werden müssen, sowie dann, wenn ein Gegenstand aufwändig installiert wird.

1.3.6. Verkehrssicherungsleistungen

Bei als Verkehrssicherungsleistungen bezeichneten Leistungen (Auf- und Abbau, Vorhaltung, Wartung und Kontrolle von Verkehrseinrichtungen, unter anderem Absperrgeräte, Leiteinrichtungen, Blinklicht- und Lichtzeichenanlagen, Aufbringung von vorübergehenden Markierungen, Lieferung und Aufstellen von transportablen Verkehrszeichen, Einsatz von fahrbaren Absperrtafeln und die reine Vermietung von Verkehrseinrichtungen und Bauzäunen) handelt es sich nicht um Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG.

Jedoch sind das Aufbringen von Endmarkierungen (sog. Weißmarkierungen) sowie das Aufstellen von Verkehrszeichen und Verkehrseinrichtungen, die dauerhaft im öffentlichen Verkehrsraum verbleiben, Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, wenn es sich um jeweils eigenständige Leistungen handelt.

1.3.7. Luftdurchlässigkeitsmessungen

Luftdurchlässigkeitsmessungen an Gebäuden, die für die Erfüllung der Energieeinsparverordnung (§ 5 EnEV und Anhang 4 hierzu) durchgeführt werden, sind keine Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG. Diese Leistungen wirken sich nicht auf die Substanz eines Gebäudes aus.

2. Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Tz. 14 bis 20 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004; ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 10 bis 17 UStR 2005)

2.1. Leistungsempfänger als Bauleistender

Ein Leistungsempfänger ist nur dann Steuerschuldner, wenn er selbst Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG nachhaltig erbringt.

2.1.1 Umsatzgrenze

Die 10%-Grenze in Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 10 UStR 2005) ist eine Ausschlussgrenze. Unternehmer, die Bauleistungen unterhalb dieser Grenze erbringen, sind danach grundsätzlich keine bauleistenden Unternehmer.

2.1.2. Vorlage einer Freistellungsbescheinigung

Nach Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 10 UStR 2005) ist davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG nachhaltig erbringt, wenn der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorlegt. Die Verwendung dieser Freistellungsbescheinigung muss durch den Leistungsempfänger ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgen. Der leistende Unternehmer kann nicht zwingend davon

ausgehen, dass sein Leistungsempfänger (Auftraggeber) Unternehmer ist, der nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn dieser ihm zu einem früheren Zeitpunkt als leistender Unternehmer für ertragsteuerliche Zwecke eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorgelegt hat.

Hat der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer allerdings bereits für einen Umsatz, der nach dem 31. März 2004 ausgeführt worden ist, eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG für umsatzsteuerliche Zwecke vorgelegt, kann der leistende Unternehmer in der Folgezeit davon ausgehen, dass dieser Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt. Einer erneuten Vorlage der Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG durch den Leistungsempfänger bedarf es insoweit nicht. Dies gilt nicht, wenn die Freistellungsbescheinigung nicht mehr gültig ist. Für diesen Fall muss der Leistungsempfänger erneut darlegen, ob er nachhaltig Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt oder nicht.

Verwendet der Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung im Sinne von § 48b EStG, auch wenn er tatsächlich kein Bauleistender ist, ist er als Leistungsempfänger nach Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 10 UStR 2005) Steuerschuldner. Dies kann dann nicht gelten, wenn der Leistungsempfänger eine gefälschte Freistellungsbescheinigung verwendet und der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis hatte.

2.2. Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft und Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG ist von Personengesellschaften (z.B. KG, GbR) und Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) nicht anzuwenden, wenn ein Unternehmer eine Bauleistung für den privaten Bereich eines (Mit-)Gesellschafters oder Anteilseigners erbringt, da es sich hierbei um unterschiedliche Personen handelt.

2.3. Arbeitsgemeinschaften (ARGE) als Leistungsempfänger

ARGE sind auch dann als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn sie nur eine Gesamtleistung erbringen. Dies gilt bereits für den Zeitraum, in dem sie noch keinen Umsatz erbracht haben.

Soweit Gesellschafter einer ARGE Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG an die ARGE erbringen, ist die ARGE als Leistungsempfänger Steuerschuldner. Bestehen Zweifel, ob die Leistung an die ARGE eine Bauleistung ist, kann von Tz. 20 des

BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 17 UStR 2005) Gebrauch gemacht werden.

2.4. Organschaftsverhältnis

Tz. 16 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 12 UStR 2005) enthält eine Vereinfachungsregelung bei der Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Organschaftsverhältnissen. Danach ist die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur beim Organträger bzw. bei den Organgesellschaften anzuwenden, soweit diese nachhaltig Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringen. Erbringt z.B. nur eine Organgesellschaft einer Organschaft nachhaltig Bauleistungen und werden an diesen Unternehmensteil und daneben auch an den Organträger Bauleistungen erbracht, ist die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur bei den Umsätzen an die Organgesellschaft anzuwenden, die nachhaltig Bauleistungen erbringt. Ob eine Organgesellschaft Bauleistungen nachhaltig erbringt, richtet sich nach Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 10 UStR 2005). Bei der Berechnung der 10%-Grenze sind die Bemessungsgrundlagen der Umsätze der jeweiligen Organgesellschaft ins Verhältnis zu den Gesamtumsätzen dieser Organgesellschaft zu setzen.

Erbringt der Organträger selbst keine Bauleistungen, ist bei Bauleistungen an ihn der leistende Unternehmer Steuerschuldner.

2.5. Wohnungseigentümergemeinschaften

Nach Tz. 17 Unterabs. 2 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 (ab 1. Januar 2005: Abschnitt 182a Abs. 14 UStR 2005) sind Wohnungseigentümergemeinschaften für Bauleistungen im Sinne des § 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. Dies gilt auch dann, wenn die Wohnungseigentümergemeinschaft derartige Umsätze nach § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandelt.

3. Anwendung (Tz. 21 bis 22 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004)

3.1. Schlussrechnung über nach dem 31. März 2004 erbrachte Bauleistungen bei Abschlagszahlungen vor dem 1. April 2004

Bei Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, die nach dem 31. März 2004 erbracht werden, ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er selbst derartige Leistungen nachhaltig ausführt. Entsprechend hat der leistende Unternehmer eine Rechnung auszustellen, in der das (Netto-)Entgelt anzugeben ist sowie ein Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 14a Abs. 5 UStG). Dies ist unabhängig

davon, ob der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1. April 2004 vereinnahmt hat oder nicht.

Hat der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1. April 2004 vereinnahmt und hierfür auch eine Rechnung mit offenem Steuerausweis erstellt, hat er die Rechnung(en) über diese Zahlungen im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Bauleistung zu berichtigen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG, § 14c Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG). In der Schlussrechnung sind die gezahlten Abschlagszahlungen nur dann mit ihrem Bruttobetrag (einschließlich Umsatzsteuer) anzurechnen, wenn die Umsatzsteuer bis zum Zeitpunkt der Erteilung der Schlussrechnung nicht an den Leistungsempfänger zurückerstattet wurde.

Es kann aber auch von Tz. 22 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 – IV D 1 – S 7279 – 107/04 – Gebrauch gemacht werden. Danach ist es nicht zu beanstanden, wenn bei der Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur das um das vor dem 1. April 2004 vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts geminderte Entgelt zugrunde gelegt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass das vor dem 1. April 2004 vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert (= in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet) wurde. In derartigen Fällen ist keine Berichtigung der über geleistete Abschlagszahlungen erteilten Rechnungen durchzuführen.

3.2. Berichtigung einer vor dem 1. April 2004 erstellten Rechnung über Anzahlungen, wenn die Zahlung erst nach dem 31. März 2004 erfolgt

Wurden für die Erbringung von Bauleistungen Abschlagszahlungen oder Anzahlungen 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 Satz 4, § 13b Abs. 1 Satz 3 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 Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nach dem 31. März 2004, ist hierfür der Leistungsempfänger Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 und 2 Satz 2 UStG). Ist die hierfür vom leistenden Unternehmer erstellte Rechnung vor dem 1. April 2004 erstellt worden und wurde die Umsatzsteuer offen ausgewiesen, ist die Rechnung entsprechend zu berichtigen.

Die Vereinfachungsregelung in Tz. 26 und 27 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 kann in Anspruch genommen werden.

3.3. Abrechnungen nach dem 31. März 2004 über Leistungen, die vor dem 1. April 2004 erbracht worden sind

Für Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, die von einem im Inland ansässigen Unternehmer vor dem 1. April 2004 erbracht worden sind, ist der leistende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 UStG ist nicht anzuwenden. Der leistende Unternehmer muss entsprechend eine Rechnung ausstellen, die die in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG vorgeschriebenen Angaben enthält. Hierzu gehört auch die Angabe des anzuwendenden Steuersatzes sowie des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrags (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG).

3.4. Berichtigung einer vor dem 1. April 2004 erstellten und bezahlten Rechnung über Anzahlungen nach diesem Zeitpunkt

Hat der leistende Unternehmer für eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG einen Teil des Entgelts vor dem 1. April 2004 vereinnahmt und wurde die Leistung oder die Teilleistung danach ausgeführt, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer.

Stellt sich nach dem 31. März 2004 heraus, dass die in Rechnung gestellte und vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Anzahlung in der Höhe unrichtig war, ist die ursprüngliche Rechnung zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 UStG), 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 nach § 13b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 UStG, soweit ein weiteres Teilentgelt nach dem 31. März 2004 vom leistenden Unternehmer vereinnahmt wird.

<u>Beispiel 1:</u>
Unternehmer A und Unternehmer B führen nachhaltig Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG aus und geben monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab. Sie vereinbaren, dass A an B eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG ausführen soll. A stellt am 2. März 2004 eine Abschlagsrechnung über 10.000 € zuzüglich 1.600 € Umsatzsteuer aus. Die Rechnung wird von B noch im März 2004 bezahlt. Im April 2004 stellt sich heraus, dass der Anzahlung ein falsches Aufmaß zugrunde gelegen hat. Danach hätte nur eine Anzahlung mit einem Entgelt von 4.000 € in Rechnung gestellt werden dürfen. Der überzahlte Betrag wird B zurückerstattet. Die Bauleistung wird im August 2004 erbracht.

A hat seine Rechnung dergestalt zu korrigieren, dass nur noch ein Entgelt in Höhe von 4.000 € zuzüglich 640 € Umsatzsteuer auszuweisen ist. Die Änderungen gegenüber der ursprünglichen Rechnung hat er in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2004 entsprechend zu berücksichtigen. B hat den in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2004 geltend gemachten Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2004 entsprechend zu mindern.

Beispiel 2:
Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch hätte eine Anzahlung mit einem Entgelt von 11.000 € in Rechnung gestellt werden müssen. B zahlt den Mehrbetrag im Juli 2004.

A hat seine Rechnung dergestalt zu korrigieren, dass sie ein Entgelt in Höhe von 11.000 € enthält. Hinsichtlich der vor dem 1. April 2004 geleisteten Anzahlung bleibt es bei der Steuerschuld des A, so dass insoweit weiterhin eine Umsatzsteuer von 1.600 € auszuweisen ist. Die ursprüngliche Besteuerung (A erklärt den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2004, B hat den Vorsteuerabzug in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2004 geltend gemacht) bleibt unverändert. Für die (Rest-)Anzahlung, die im Juli 2004 geleistet wird, ist in der Rechnung nur das (Netto-)Entgelt von 1.000 € anzugeben. Außerdem muss A den B insoweit auf dessen Steuerschuldnerschaft hinweisen. B muss das (Netto-)Entgelt von 1.000 € sowie die Steuer hierauf von 160 € in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Juli 2004 anmelden und kann gleichzeitig diese Steuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

4. Weitere Anwendungsregelungen (Tz. 23 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004)

4.1. Rechnungsangaben und Vorsteuerabzug

Erteilt der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung, in der er entgegen § 14a Abs. 5 UStG keinen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aufnimmt, ist dem Leistungsempfänger dennoch der Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zu gewähren, da nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG das Vorliegen einer Rechnung nach §§ 14, 14a UStG nicht Voraussetzung für den Abzug der nach § 13b Abs. 2 UStG geschuldeten Steuer als Vorsteuer ist.

4.2. Vorsteuerabzug bei geschätzter Bemessungsgrundlage

Liegt dem Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Erklärung für das Kalenderjahr, in der der Umsatz anzumelden ist, für den der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, keine Rechnung vor, muss er die Bemessungsgrundlage ggf. schätzen. Die von ihm angemeldete Steuer kann er im gleichen Besteuerungszeitraum unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

4.3. Angaben über Ausgangsumsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr

Unternehmer, die Umsätze ausführen, für die der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 1 und 2 UStG ist, müssen diese Umsätze erst in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Voranmeldungszeiträume ab dem Kalenderjahr 2005 anmelden (Umsatzsteuer-Voranmeldung 2005: Zeile 41, Kennzahl 60). Entsprechende Angaben müssen in der Umsatzsteuererklärung bereits ab dem Kalenderjahr 2004 gemacht werden (Umsatzsteuererklärung 2004: Anlage UR, Zeile 53, Kennzahl 209).

5. Übergangsregelung (Tz. 26 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004)

Tz. 26 des BMF-Schreibens vom 31. März 2004 enthält eine Übergangsregelung für die betroffenen Unternehmer, wonach es bei den fraglichen Umsätzen, die zwischen dem 1. April 2004 und dem 30. Juni 2004 ausgeführt werden, beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden ist, 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 (= in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet) wird.

Machen die betroffenen Unternehmer hiervon Gebrauch, bedarf es einer Einigung der Vertragsparteien. Eine schriftliche Vereinbarung ist nicht zwingend erforderlich.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Kraeusel