

Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 22. August 2013 entschieden hatte, dass Bauträger grundsätzlich nicht Steuerschuldner für an sie erbrachte Bauleistungen sind, ist dieser Auffassung zunächst auch die Finanzverwaltung in drei BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014, 8. Mai 2014 und 31. Juli 2014 gefolgt. Der Gesetzgeber hat aufgrund einer gesetzlichen Neuregelung des § 13 b UStG mit Wirkung zum 1. Oktober 2014, jedoch im Wesentlichen wieder den Zustand hergestellt, der bis zum 14. Februar 2014 für die Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen bestand.

Im Hinblick auf die Anwendungsregelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen sind drei Zeitabschnitte zu beachten:

1. Bis zum 14. Februar 2014 erbrachte Bauleistungen

Bei Bauleistungen, die ein Unternehmer bis zum 14. Februar 2014 an ein Unternehmen erbrachte, welches ebenfalls Bauleistungen ausführte, ging nach damaliger Auffassung der Finanzverwaltung die Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG auf den Leistungsempfänger über (Reverse Charge). Dies galt grundsätzlich auch für Bauträger, d.h. Unternehmen, die auf eigenen Grundstücken Bauwerke errichten und diese dann veräußern.

Voraussetzung für eine Übernahme der Steuerschuldnerschaft war, dass der Anteil von Bauleistungen am Weltumsatz des Leistungsempfängers mehr als 10% betrug. Es war nicht erforderlich, dass die an den Leistungsempfänger erbrachten Umsätze unmittelbar mit den von ihm ausgeführten Bauleistungen zusammenhingen. Hatten sich beide Parteien zudem über die Anwendung von § 13b UStG geeinigt, so wurde dies nicht beanstandet, selbst wenn die Voraussetzungen für einen Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht vorlagen.

Für Leistungsempfänger, die steuerfreie Ausgangsumsätze erbrachten, wie z.B. Bauträger, die bebaute Grundstücke steuerfrei veräußerten, bestand die Verpflichtung, die sich aus empfangenen Leistungen ergebende Umsatzsteuer abzuführen, ohne die Möglichkeit einer Vorsteuererstattung zu haben.

2. Zwischen dem 15. Februar 2014 und 30. September 2014 erbrachte Bauleistungen

Die Finanzverwaltung ist zunächst den Vorgaben des BFH aus einem Urteil vom 22. August 2013 gefolgt und hatte ihre Auffassung hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers von Bauleistungen für ab dem 15. Februar 2014 erbrachte Bauleistungen insbesondere in folgenden Punkten geändert:

- **Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Bauleistungen erforderlich**

Die an einen Leistungsempfänger, wie z.B. einen Bauträger, erbrachte Werklieferung oder sonstige Bauleistung muss unmittelbar zur Erbringung einer derartigen Leistung durch den Leistungsempfänger verwendet worden sein. Dies ist bei Bauträgern regelmäßig nicht der Fall, da diese üblicherweise nur bebaute Grundstücke an Erwerber liefern.

- **Keine Nachhaltigkeit erforderlich**

Es ist unbeachtlich, ob der Leistungsempfänger Bauleistungen erbracht hat, die insgesamt mehr als 10% seines Weltumsatzes ausmachen. Maßgeblich ist nur noch, ob die eingekaufte Bauleistung unmittelbar für die vom Leistungsempfänger erbrachten Bauleistungen verwendet wird.

Dies ist beispielsweise nicht der Fall, wenn ein Bauunternehmer bei einem anderen Unternehmen den Einbau einer Heizungsanlage in sein Bürogebäude beauftragt. Das Bürogebäude dient nur mittelbar zur Erbringung von Bauleistungen. Die Steuerschuldnerschaft für den Einbau der Heizungsanlage geht nicht auf den Leistungsempfänger über.

- **Keine Einigung über Steuerschuldnerschaft möglich**

Die Parteien können sich im Hinblick auf Bauleistungen die zwischen dem 15. Februar 2014 und 30. September 2014 erbracht wurden, nicht darauf berufen, dass sie sich über die Anwendung von § 13b UStG geeinigt haben. Die entsprechende Vereinfachungsregelung wurde für diesen Zeitraum durch die Finanzverwaltung zumindest für Bauleistungen aufgehoben.

Im Hinblick auf die Übergangszeit zwischen den alten und den neuen Anwendungsregelungen bis zum 30. September 2014 hat die Finanzverwaltung Nichtbeanstandungsregelungen erlassen. Aus Sicht der Finanzverwaltung wird es nicht beanstandet, wenn sich die Parteien über die Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen, die vor dem 15. Februar 2014 ausgeführt oder begonnen wurden, einvernehmlich gemäß den bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen geeinigt haben und an dieser Entscheidung weiterhin festhalten.

3. Ab dem 1. Oktober 2014 erbrachte Bauleistungen

Nach der Neuregelung des § 13b UStG wird der Empfänger einer ab dem 1. Oktober 2014 ihm gegenüber erbrachten Bauleistung zum Steuerschuldner, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bauleistungen erbringt. Die Nachhaltigkeit ist nachgewiesen, wenn das zuständige Finanzamt bescheinigt, dass der Leistungsempfänger Bauleistungen erbringt. Ein Unternehmer ist als bauleistender Unternehmer anzusehen, wenn er mindestens 10% seines Weltumsatzes als Bauleistungen erbringt oder glaubhaft macht, dass er voraussichtlich mehr als 10% seines Weltumsatzes als Bauleistungen ausführen wird.

Für die Steuerschuldnerschaft des Bauleistungsempfängers ist es unerheblich, ob er die Bauleistungen unmittelbar für eine eigene Bauleistung verwendet.

Aus Vereinfachungsgründen gilt ein Leistungsempfänger grundsätzlich auch dann als Steuerschuldner, wenn (1) der Bauleistende und der Leistungsempfänger in Zweifelsfällen das Reverse-Charge-Verfahren angewendet haben, obwohl dies nach objektiven Kriterien nicht zutreffend war und (2) sofern dadurch kein Steuerausfall entsteht.

4. Rückerstattungsansprüche für Bauträger

Bauträger, die bis zum 14. Februar 2014 steuerfreie Grundstückslieferungen erbrachten und für in Anspruch genommene Bauleistungen Umsatzsteuer abführten, sind vorbehaltlich einer Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung berechtigt, die damals entrichtete Umsatzsteuer zurückzufordern, soweit noch nicht Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Die Finanzämter sind angewiesen, entsprechende Erstattungsansprüche zu gewähren. Insbesondere bei Bauträgern wird das zuständige Finanzamt jedoch genau prüfen, ob die Bauträger tatsächlich keine Werklieferungen erbrachten, sondern bebaute Grundstücke umsatzsteuerfrei lieferten. Zudem darf sich der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Bauträger durch keinen anderen Tatbestand ergeben und der Steuerbescheid muss noch änderbar sein.

Bei der Ermittlung der vorsteuerbehafteten Umsätze an den Bauträger, hat dieser erhebliche Mitwirkungspflichten und ist verpflichtet, dem zuständigen Finanzamt detailliert Auskunft über die betreffenden Umsätze des leistenden Unternehmers zu geben.

Der Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers ist grundsätzlich mit 0,5% pro Monat beginnend 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, zu verzinsen.

5. Genießt der Bauleistende Vertrauensschutz?

Beantragt der Leistungsempfänger (Bauträger) unter den vorgenannten Voraussetzungen die Rückerstattung der zu Unrecht abgeführten Umsatzsteuer, so wird die Steuerfestsetzung gegenüber dem bauleistenden Unternehmer geändert, soweit nicht Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Die Vertrauensschutzregelung gemäß § 176 Abgabenordnung soll für diese Fälle nicht gelten.

Dies hat zur Folge, dass der Bauleistende als tatsächlicher Steuerschuldner verpflichtet ist, die nicht entrichtete Umsatzsteuer für die Bauleistungen an das Finanzamt nachträglich abzuführen. Eine Verzinsung der Nachzahlungsbeträge droht jedoch regelmäßig nicht. Der Zinslauf beginnt erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Leistungsempfänger die Steuerrückerstattung beantragt hat.

Steht dem bauleistenden Unternehmer ein vertraglicher Anspruch auf Zahlung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger zu, so kann der Bauleistende seine zivilrechtliche Zahlungsforderung an das Finanzamt abtreten. Die Abtretung wirkt unter bestimmten Voraussetzungen (z.B. Wirksambleiben der Abtretung und Einhaltung von Mitwirkungspflichten) an Zahlungs statt zugunsten des Bauleistenden.

6. Praxisempfehlungen

Bestehen bei zukünftigen Umsätzen mit Bauträgern Zweifel, ob der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt und kann dieser keine entsprechende Bescheinigung des Finanzamts vorlegen, sollte der Bauleistende stets mit Umsatzsteuer abrechnen.

Wird der Bauleistende rückwirkend durch einen Änderungsbescheid in Anspruch genommen, empfiehlt es sich grundsätzlich, hiergegen Einspruch einzulegen. Es ist höchst fraglich, ob per Gesetz einem Bauleistenden sein verfahrensrechtliches Grundrecht auf Vertrauensschutz versagt werden kann. Kann ein Gesetzgeber je nach Interessenlage rückwirkend gesetzlich verankerte Vertrauensschutzregelungen außer Kraft setzen, würden diese ihren Sinn verlieren. Nach § 176 Abgabenordnung dürfte die Feststellung des BFH, dass die bisherige Verwaltungsauffassung nicht mit dem Recht in Einklang stand, bei einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides grundsätzlich nicht zu Lasten des Bauleistenden berücksichtigt werden.

Kontakt

Michael Langer
Rechtsanwalt, Steuerberater
T +49 30 72 616 8220
E michael.langer@squirepb.com

Squire Patton Boggs Berlin
Unter den Linden 14
10117 Berlin

Squire Patton Boggs Frankfurt
Taunusanlage 17
60325 Frankfurt am Main

The contents of this update are not intended to serve as legal advice related to individual situations or as legal opinions concerning such situations nor should they be considered a substitute for taking legal advice.

© Squire Patton Boggs.