

Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen (erneute Änderung)

I. Einleitung

In der Ausgabe Der Bausachverständige 04/2014 hatten wir über die Änderungen zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) berichtet. Der BFH hatte u.a. dahingehend entschieden, dass, entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers von Bauleistungen nur dann eintreten soll, wenn die Bauleistungen tatsächlich zur Ausführung von Bauleistungen verwendet werden (sog. "bauwerksbezogene Betrachtung"). Nicht (mehr) maßgeblich sollte sein, ob der Leistungsempfänger selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. Genau darauf hatte jedoch die Finanzverwaltung ursprünglich abgestellt, wobei sie bei der Beurteilung der Nachhaltigkeit eine umsatzbezogene Grenze (Bauleistungen > 10 % des Weltumsatzes des Unternehmers) angewandt hatte. Die Finanzverwaltung hatte sich aufgrund der Rechtsprechung des BFH dessen Sichtweise zu eigen gemacht und ab dem 15. Februar 2014 als zwingend anwendbares Recht erklärt.

Aufgrund des mittlerweile verabschiedeten sog. "Kroatien Gesetzes" (BGBl 2014, Teil I Nr. 36 S. 1266) wird die bauwerksbezogene Betrachtung des BFH jedoch nicht mehr lange Bestand haben. Stattdessen wird es mit Wirkung zum **1. Oktober 2014** erneut zu Anpassungen kommen, die teilweise eine Rückkehr zur ursprünglichen Finanzverwaltungsauffassung beinhalten, teilweise aber auch eine Neuregelung bedeuten. Daneben wurden bereits mit der Verkündung des Gesetzes Regelungen zum Umgang mit dem Vertrauensschutz in die ursprüngliche Finanzverwaltungsauffassung wirksam. Die Finanzverwaltung hat in einem Anwendungsschreiben vom 31. Juli 2014 zu den gesetzlichen Neuregelungen ergänzend Stellung genommen (GZ IV D 3 – S 7279/11/10002). Für Unternehmen des Bausektors besteht demzufolge bereits nach kurzer Zeit erneut Anlass, sich mit dieser umsatzsteuerlichen Thematik auseinanderzusetzen. Diese Auseinandersetzung beinhaltet sowohl Baueingangs- als auch Bauausgangsleistungen.

II. Rückkehr zum Kriterium der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen und Einführung eines Bescheinigungsverfahrens

1. Allgemein

Auf Basis der neuen Gesetzesregelung schuldet der Leistungsempfänger dann die Umsatzsteuer auf an ihn erbrachte Bauleistungen ("Baueingangsleistungen"), wenn er selbst Bauleistungen nachhaltig erbringt. Eine tatsächliche Verwendung zur Erbringung von Bauleistungen, wie sie die Rechtsprechung des BFH gefordert hatte, ist nun ausdrücklich nicht mehr erforderlich. Der Erbringer von Bauleistungen kann davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger

selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn dieser ihm eine amtliche Bescheinigung hierüber vorlegt. Diese amtliche Bescheinigung wird von dem für den Leistungsempfänger zuständigen Finanzamt ausgestellt; es handelt sich hierbei um eine neue Bescheinigung, die separat von der Freistellungsbescheinigung für Zwecke der Bauabzugsteuer zu sehen ist. Die Bescheinigung wird längstens auf einen Zeitraum von drei Jahren ausgestellt werden. Unternehmen, die nachhaltig Bauleistungen ausführen, sollten sicherstellen, dass Ihnen rechtzeitig eine gültige Bescheinigung vorliegt und sie diese gegenüber ihren Subunternehmern etc. verwenden, um nicht Umsatzsteuer auf ihre Baueingangsleistungen in Rechnung gestellt zu bekommen.

2. *Vertrauensschutz in die Bescheinigung bei Bauausgangsleistungen*

Das Vertrauen des Bauunternehmers (Leistungserbringer) in die Bescheinigung des Finanzamts, welches die Eigenschaft des Leistungsempfängers als "nachhaltig Bauleistenden" bestätigt, ist grundsätzlich geschützt. Die Bescheinigung kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden. Allerdings könnte dennoch der Fall eintreten, dass die Bescheinigung widerrufen oder zurückgenommen wird, ohne dass der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis erlangt. Eine elektronische Abfragemöglichkeit über die Gültigkeit der Bescheinigung, wie dies bei der Umsatzsteueridentifikationsnummer oder auch bei der Freistellungsbescheinigung von der Bauabzugsteuer möglich ist, sieht die gesetzliche Neuregelung nicht vor. Im Fehlen einer solchen Möglichkeit liegt eine Schwäche des neuen Verfahrens. In jedem Fall sollte der Bauunternehmer die Laufzeit der ihm vorliegenden Bescheinigungen seiner Kunden überwachen. Maßgeblich ist, dass die Bescheinigung zum Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültig ist. Darüber hinaus kommt in Betracht, das zuständige Finanzamt um Bestätigung der Gültigkeit der Bescheinigung zu ersuchen. Ferner sollte der Bauunternehmer die entsprechenden Leistungsempfänger vertraglich verpflichten, ihm einen etwaigen Widerruf bzw. Rücknahme der Bescheinigung unverzüglich mitzuteilen. Abgesehen von der Problematik des Widerrufs bzw. der Rücknahme darf der Bauunternehmer unseres Erachtens stets auf den Inhalt der Bescheinigung und damit auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vertrauen, wenn ihm eine entsprechende Bescheinigung vorliegt. Hat ein Bauunternehmer in Unkenntnis des Widerrufs auf die ihm vorliegende Bescheinigung vertraut, sollte der Unternehmer im Fall einer drohenden Umsatzsteuernacherhebung versuchen, sich auf die sachliche Unbilligkeit einer solchen Nacherhebung zu berufen und dementsprechend eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen beantragen. Um dies erfolgreich tun zu können, sollte der Unternehmer im Vorfeld entsprechende Sorgfalt im Umgang mit den Bescheinigungen walten lassen.

Derjenige Unternehmer, dem eine solche Bescheinigung über das nachhaltige Erbringen von Bauleistungen ausgestellt wurde, schuldet die Umsatzsteuer auf Baueingangsleistungen auch dann, wenn er sie gegenüber seinem Leistungserbringer nicht verwendet. In der Praxis wird demzufolge im Hinblick auf Baueingangsleistungen von den Bauunternehmen darauf zu ach-

ten sein, dass sämtliche Baueingangsleistungen als solche identifiziert werden, um gegenüber dem jeweiligen Erbringer dieser Baueingangsleistungen stets die Bescheinigung verwenden zu können. Andernfalls läuft der Leistungsempfänger Gefahr, dass ihm Umsatzsteuer auf Baueingangsleistungen fakturiert wird, er aber zutreffenderweise selbst Steuerschuldner für diese Leistungen ist.

Das Gesetz sieht eine Bestandsschutzregelung zugunsten der Steuerschuld des Leistungsempfängers für den Fall vor, dass die Beteiligten in Zweifelsfällen von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgegangen sind, obgleich dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war. Danach bleibt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bestehen, wenn hierdurch keine Steuerausfälle entstehen. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung offensichtlich Abgrenzungsproblemen, die mit dem Begriff der Bauleistung einhergehen können, Rechnung tragen. Die Beschränkung auf die Fälle, bei denen keine Steuerausfälle aufgrund des Bestehenlassens der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers entstehen, ist hierbei allerdings nicht unproblematisch. Eine rechtsirrigte Steuerschuld des Leistungsempfängers bleibt sicherlich dann nicht bestehen, wenn ein nicht (vollständig) zum Vorsteuerabzug berechtigter Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nicht an das zuständige Finanzamt entrichtet hat. Ob darüber hinaus weitere Konstellationen als "Steuerausfall" im Sinne der Regelung gewertet werden können, wird einzelfallbezogen zu prüfen sein. Die Bestandsschutzregelung ist unseres Erachtens nicht auf die Fälle anzuwenden, in denen objektiv eine Bauleistung erbracht wurde, jedoch die dem Leistungsempfänger ausgestellte Bescheinigung sich als inhaltlich unzutreffend erweist, z.B. weil dieser nicht nachhaltig Bauleistungen ausführt. In solchen Fällen ergibt sich der Vertrauensschutz des Leistungserbringers, genauer die tatsächliche Steuerschuld des Leistungsempfängers, unmittelbar aus der Bescheinigung des Leistungsempfängers, auch wenn diese zum Zeitpunkt der Leistungserbringung inhaltlich nicht mehr zutreffend war, jedoch zu diesem Zeitpunkt weder widerrufen noch zurückgenommen war. Es liegt in solchen Fällen kein "Zweifelsfall" im Sinne der Bestandsschutzregelung vor.

3. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist kein Wahlrecht

Der Leistungsempfänger hat kein Wahlrecht dahingehend, ob er für seine Baueingangsleistungen die Umsatzsteuer schuldet. Vielmehr tritt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch dann ein, wenn der Leistungsempfänger es versäumt, die Bescheinigung zu beantragen, jedoch selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. Für diese Sicht spricht auch der Umstand, dass die neue Gesetzesregelung "in Zweifelsfällen", bei denen beide Unternehmen von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgegangen sind, die bereits dargestellte Bestandsschutzregelung enthält, während für die materiell-rechtlich unzutreffende Annahme einer Steuerschuld des leistenden Unternehmers keine entsprechende Regelung besteht. Aus Sicht des Leistungsempfängers von Bauleistungen besteht damit die Notwendigkeit – soweit er (noch) keine Zertifizierung als Bauleistender erhalten hat – zu überprüfen, ob er möglicherweise die Schwelle zur Nachhaltigkeit überschritten hat und damit Schuldner der

Umsatzsteuer seiner Baueingangsleistungen ist. Eine nicht erkannte eigene Steuerschuld für Baueingangsleistungen wird weiterhin problembehaftet bleiben, da der Leistungsempfänger aus der ihm unzutreffender Weise in Rechnung gestellten Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug nicht geltend machen kann. Die betroffenen Unternehmen sollten demnach sicherstellen, dass sie nicht ungewollt bzw. unbewusst die Nachhaltigkeitsschwelle überschreiten und damit unbemerkt zum Steuerschuldner für Baueingangsleistungen werden. Dabei ist zu beachten, dass der Begriff des "Bauwerks", wie er der Definition der Bauleistung zugrunde liegt, weit gefasst ist und 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, Versorgungsleitungen) umfasst. Eine Bauleistung muss sich – nach Auffassung der Finanzverwaltung – auf die Substanz eines Bauwerks auswirken, d.h., es muss eine Substanzerweiterung, Substanzverbesserung, Substanzbeseitigung oder Substanzerhaltung bewirkt werden. Letzteres erweitert den Anwendungsbereich erheblich, da damit auch Erhaltungsaufwendungen (Wartung und Reparatur) erfasst sind, wenn Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden. 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. Werden jedoch mehrere Hauptleistungen erbracht und ist nur ein Teil dieser Leistungen als Bauleistung zu qualifizieren, so hat eine Aufteilung zu erfolgen. Der Leistungserbringer schuldet die Umsatzsteuer dann insoweit, als das Entgelt auf die Nicht-Bauleistungen entfällt.

Das Finanzamt wird voraussichtlich bei den Unternehmen, die eine Bescheinigung als nachhaltiger Erbringer von Bauleistungen beantragen, zur Prüfung des Nachhaltigkeitskriteriums erneut eine 10 %-Grenze des Weltumsatzes oder auch des voraussichtlichen Weltumsatzes zugrunde legen. Eine gesetzliche Definition des Kriteriums der Nachhaltigkeit wurde nicht eingeführt. Es wird auch hier weiterhin Zweifelsfälle geben. Für solche Immobilienunternehmer (bzw. Bauträger), die auf einem eigenem Grundstück (ganz oder teilweise) nach den Vorstellungen ihrer Kunden Gebäude errichten und diese nach Fertigstellung des Gewerks an ihre Kunden übereignen, gilt weiterhin, dass sie keine Bauleistungen ausführen. Diese Folge der jüngeren Rechtsprechung des BFH bleibt bestehen.

Hat ein Unternehmen eine Bescheinigung über das nachhaltige Erbringen von Bauleistungen erhalten und ändern sich die tatsächlichen Verhältnisse dahingehend, dass die Bescheinigung inhaltlich unzutreffend wird, ist unklar, ob der betroffene Unternehmer von sich aus tätig werden muss, um die Bescheinigung durch das Finanzamt mit Wirkung für die Zukunft widerrufen zu lassen. Es ist insoweit vorstellbar, dass die Finanzämter die Bescheinigungen mit einer entsprechenden Verpflichtung als Nebenbestimmung versehen werden. Ferner ist nicht auszuschließen, dass die Finanzämter in der Weiterverwendung einer inhaltlich unzutreffenden Bescheinigung eine Ordnungswidrigkeit im Sinne von § 379 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung sehen würden. Danach begeht u.a. derjenige eine Ordnungswidrigkeit, der vorsätzlich

oder leichtfertig Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind, und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Die Annahme einer solchen Ordnungswidrigkeit erscheint allerdings als wenig überzeugend und ist abzulehnen, da sich der Leistungsempfänger die Steuerschuld gerade durch die Verwendung der inhaltlich unzutreffenden Bescheinigung selbst auferlegt.

III. Gesetzliche Einschränkung zum Vertrauensschutz und Übergangsregelungen zur früheren Rechtslage

1. Allgemein

Für Bauleistungen, die vor dem 15. Februar 2014 im Vertrauen auf die bis dahin gültige Verwaltungsregelung unter dem Regime der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers abgewickelt wurden, gilt, dass diese Vorgehensweise seitens der Finanzverwaltung nicht beanstandet wird, wenn Bauunternehmer und Leistungsempfänger diese Behandlung auch weiterhin akzeptieren. Beruft sich hingegen der Leistungsempfänger, weil er die empfangene Baueingangsleistung nicht konkret für Bauausgangsleistungen verwendet hat, auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers und fordert von dem Finanzamt Umsatzsteuer zurück, will die Finanzverwaltung zur Vermeidung von Steuerausfällen dem Bauunternehmer (Leistungserbringer) keinen Vertrauensschutz in die damalige Verwaltungsauffassung gewähren, sondern vielmehr die Umsatzsteuer bei diesem nacherheben. Die entsprechende neue Gesetzesregelung schließt ganz im Sinne des Fiskus die diesbezügliche Vertrauensschutzregelung der Abgabenordnung für den Leistungserbringer ausdrücklich aus.

2. Abtretungs- und Verrechnungsmöglichkeit

Die gesetzliche Neuregelung bietet jedoch für diesen Fall auch eine Art "Handreichung" gegenüber dem so benachteiligten Bauunternehmer an, indem eine Abtretungs- und Verrechnungsmöglichkeit geschaffen wird. Das Konzept besteht darin, dass dem Bauunternehmer gegen den Leistungsempfänger zivilrechtlich eine Forderung in Höhe der nun von ihm geschuldeten Umsatzsteuer zusteht, der Bauunternehmer diese Umsatzsteuer dem Leistungsempfänger nachträglich in Rechnung stellt und diese Forderung unter Anzeige der Abtretung gegenüber dem Leistungsempfänger an den Fiskus abtritt. Diese Abtretung soll "an Zahlung statt" von den Finanzämtern anerkannt werden, wenn die Abtretung an das Finanzamt wirksam bleibt, der Bauunternehmer bei der Durchsetzung der Forderung mitwirkt und wenn die Abtretungsanzeige gegenüber dem Leistungsempfänger verbunden mit den Hinweis, dass eine Zahlung an den Bauunternehmer mit schuldbefreiender Wirkung nicht mehr möglich ist, unverzüglich erfolgt ist. Die Mitwirkung des Leistungserbringers bei der Durchsetzung des Anspruchs soll sich hierbei maßgeblich auf den Nachweis der Richtigkeit und den Bestand der Forderung sowie auf die Wirksamkeit der Abtretung beziehen.

Die Regelung setzt voraus, dass dem Bauunternehmer aufgrund der ihn nunmehr treffenden Umsatzsteuerschuld ein Ausgleichsanspruch in gleicher Höhe gegenüber dem Leistungsempfänger zusteht. Dies mag in der Regel zutreffend sein. Allerdings erscheint es in der Praxis geboten, diese Annahme auf Grundlage der getroffenen Vereinbarungen rechtlich zu überprüfen. Insbesondere sollte sichergestellt werden, dass zivilrechtlich nicht die Einrede der Verjährung der Geltendmachung der Forderung entgegensteht. Ob Bauunternehmen, die fälschlicherweise ohne Umsatzsteuerausweis in der Vergangenheit Leistungen an Baukunden fakturiert haben, – trotz bestehender Übergangsregelung – proaktiv tätig werden sollten, ist im Einzelfall abzuwägen.

Im Rahmen von § 406 BGB kann der die Umsatzsteuer zurückfordernde Leistungsempfänger nach der Abtretung gegenüber dem neuen Gläubiger "Finanzamt" mit etwaigen Gegenansprüchen gegen den bisherigen Gläubiger "Bauunternehmer" aufrechnen. Macht der Leistungsempfänger von solchen Aufrechnungsmöglichkeiten Gebrauch, kann dies nach § 389 BGB die Forderung des Bauunternehmers rückwirkend zum Erlöschen bringen, so dass die Forderungsabtretung dann nicht wirksam geblieben wäre. In diesem Fall hätte das Finanzamt die Abtretung nicht an Zahlung statt zu akzeptieren.

3. Verzinsung nach § 233a AO

Zum Thema der Verzinsung einer etwaig nachträglich zu entrichtenden Umsatzsteuer wird die Finanzverwaltung zugunsten der Bauunternehmen (Leistungserbringer) davon ausgehen, dass der Antrag des Leistungsempfängers auf Erstattung der zunächst von ihm angemeldeten und entrichteten Umsatzsteuer beim leistenden Bauunternehmer als rückwirkendes Ereignis gilt. Der Zinslauf für die Verzinsung der Umsatzsteuernachzahlung des Bauunternehmers nach § 233a Abgabenordnung würde demzufolge in diesen Fällen erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag auf Erstattung durch den Leistungsempfänger gestellt wurde, beginnen. Diese Auffassung schützt den Bauunternehmer weitgehend vor den Zinsen, die bei abweichender Sichtweise für jeden Monat nach Ablauf von 15 Monaten nach Ende des Besteuerungszeitraums, in dem die Bauleistung erbracht wurde (oder eine Anzahlung vereinbart wurde), anfallen würde. Der Zins beträgt 0,5 % für jeden vollendeten Monat bis zur wirksamen Festsetzung der Steuer.

IV. Fazit

Die Gesetzesänderung lässt jedenfalls den guten Willen des Gesetzgebers erkennen, für die Mehrheit der Unternehmen der Baubranche eine – so unsere Einschätzung – praxistauglichere Lösung zu schaffen, als sie durch die Rechtsprechung des BFH gewährleistet wäre. Andererseits sind die Interessen des Fiskus gleichermaßen in die Gesetzesänderung eingeflossen. Zugleich verbleiben doch einige Schwachstellen und rechtliche Zweifelsfragen, die nicht zuletzt der nur partiellen Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, den Abgrenzungsschwie-

rigkeiten im Zusammenhang mit den Begriffen der "Nachhaltigkeit" und der "Bauleistung" sowie den nur eingeschränkten Kontrollmöglichkeiten des Leistungserbringers über die tatsächliche Gültigkeit der ihm vorliegenden Bescheinigungen geschuldet sind.