

Steuerschuldnerschaft bei der Erstellung von Hausanschlüssen

Verfasser: Martin **Entsfellner**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Bisherige Rechtslage	114
1.1 Gesetzliche Regelung	114
1.2 Bauleistung	114
1.3 Empfänger der Bauleistung	115
2 Rechtsprechung des BFH	116
2.1 Leitsätze	116
2.2 Sachverhalt	116
2.3 Urteilsbegründung	117
3 Neuregelung der Finanzverwaltung	118
4 Auswirkung auf Versorgungsunternehmen	119
5 Zusammenfassung	120

Bei der Erstellung von Hausanschlüssen stellt sich die Frage, ob der Leistende die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen und sie in der Rechnung an den Leistungsempfänger ausweisen muss, der sie seinerseits unter den entsprechenden Voraussetzungen als Vorsteuer geltend machen kann, oder in welchen Fällen es unter den in § 13b UStG genannten Voraussetzungen zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft kommt.

Mit Schreiben vom 05.02.2014¹ reagierte die Finanzverwaltung auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH)², wonach die Ausführung von Bauleistungen auch dann dem so genannten Reverse-Charge-Verfahren (Umkehr der Steuerschuldnerschaft) unterliegt, wenn der Leistungsempfänger selbst nur zu 10 % oder weniger Bauleistungen erbringt. Nach dieser Rechtsprechung fällt die Erstellung von Hausanschlüssen durch Subunternehmer als Bauleistung in den Anwendungsbereich des § 13b UStG.

1 Bisherige Rechtslage

1.1 Gesetzliche Regelung

Mit Wirkung vom 01.04.2004 wurde die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf bestimmte Bauleistungen unter der Voraussetzung ausgedehnt, dass der Leistungsempfänger selbst derartige Bauleistungen erbringt (= Subunternehmer). Bei Anwendung des § 13b UStG schuldet statt dem leistenden Unternehmer der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer.³

1.2 Bauleistung

Diese Regelung wurde durch die Finanzverwaltung in Abschnitt 13b.2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) weiter konkretisiert:

„(1) Der Begriff des Bauwerks (vgl. Abschnitt 13b.1 Abs. 2 Nr. 6) 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, Versorgungsleitungen).

...

(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).

...

¹ BStBl II 2014 S. 233

² BFH-Urteil vom 22.08.2013 – V R 37/10, BStBl II 2014 S. 128

³ vgl. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG

(5) Zu den Bauleistungen gehören insbesondere auch:

...

8. der **Hausanschluss durch Versorgungsunternehmen** (die Hausanschlussarbeiten umfassen regelmäßig Erdarbeiten, Mauerdurchbruch, Installation der Hausanschlüsse und Verlegung der Hausanschlussleitungen vom Netz des Versorgungsunternehmens zum Hausanschluss), wenn es sich um eine eigenständige Leistung handelt;

...“

1.3 Empfänger der Bauleistung

Darüber hinaus musste der Empfänger der Bauleistung selbst ein Unternehmer sein, der Bauleistungen erbringt. Abschnitt 13b.3 UStAE a. F. regelte dies wie folgt:

“...“

(2) Es ist davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn er im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10 % der Summe seiner steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze (Weltumsatz) betragen hat. Die **10 %-Grenze** ist eine Ausschlussgrenze. Unternehmer, die Bauleistungen unterhalb dieser Grenze erbringen, sind danach grundsätzlich keine bauleistenden Unternehmer. Hat der Unternehmer zunächst keine Bauleistungen ausgeführt und beabsichtigt er, derartige Leistungen zu erbringen, ist er – abweichend von Absatz 1 – auch schon vor der erstmaligen Erbringung von Bauleistungen als bauleistender Unternehmer anzusehen, wenn er nach außen erkennbar mit ersten Handlungen zur nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen begonnen hat und die Bauleistungen voraussichtlich mehr als 10 % seines Weltumsatzes im Sinnes des Satzes 1 betragen werden.

(3) Daneben ist davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn er 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.

...“

Ergebnis:

Nach der bisherigen Betrachtung war neben der Frage, ob eine Bauleistung an einen bauleistenden Unternehmer vorlag, auch zu prüfen, in welchem Umfang der Leistungsempfänger selbst als Bauleistender tätig wurde. Neben der Art der ausgeführten Leistung waren somit weitere Merkmale – insbesondere auf Seiten des Leistungsempfängers – ausschlaggebend, wovon ein Merkmal (Anteil der Bauleistungen am Gesamtumsatz) von Jahr zu Jahr schwanken konnte.

2 Rechtsprechung des BFH

2.1 Leitsätze

Der BFH legte mit Beschluss vom 30.06.2011⁴ dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) verschiedene Fragen zur Vorabentscheidung vor, die der EuGH am 13.12.2012⁵ beantwortete. Auf dieser Grundlage entschied der BFH wie folgt (Leitsätze)⁶:

„1. § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 ist entgegen Abschn. 182a Abs. 11 UStR 2005 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.

2. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen kommt es entgegen Abschn. 182a Abs. 10 UStR 2005 nicht an.“

2.2 Sachverhalt

Dem Urteil des BFH lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin betreibt ein Unternehmen, dessen Gegenstand der Erwerb, die Erschließung und die Bebauung von Grundstücken ist. Im September 2004 beauftragte die Klägerin einen Generalunternehmer zur Erstellung eines Wohnhauses mit sechs Wohnungen zum Pauschalpreis. Laut Vertrag war der Generalunternehmer verpflichtet, die Umsatzsteuer gesondert auszuweisen. Nachdem der Generalunternehmer in 2004 und 2005 die Bauleistungen an die Klägerin erbracht hatte, kam es zur Kündigung des Vertrags durch die Klägerin. Im November 2005 erteilte der Generalunternehmer eine Schlussrechnung ohne Umsatzsteuerausweis, in dem auf die Steuerschuldnerschaft der Klägerin nach § 13b UStG hingewiesen wurde.

In ihrer Umsatzsteuererklärung 2004 und in den Voranmeldungen 2005 erklärte die Klägerin zunächst gemäß § 13b UStG die auf die vom Generalunternehmer erhaltenen Bauleistungen entfallende Umsatzsteuer und führte diese an das Finanzamt ab. In ihrer Jahreserklärung 2005 erklärte sie jedoch diese Umsatzsteuerbeträge nicht mehr mit der Begründung, sie erbringe keine Bauleistungen, denn nach Abschnitt 182a Abs. 10 UStR sei dazu erforderlich, dass sie „nachhaltige“ Bauleistungen erbringe, was nur vorliege, wenn die Bauleistungen im Vorjahr mehr als 10 % der Gesamtumsätze betrügen. Wegen schwankender Umsätze habe sie diese Voraussetzung zwar noch im Jahre 2003, nicht aber 2004 erfüllt. Dies sei nachträglich im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten 2004 aufgefallen. Entgegen dem Vortrag der Beigeladenen habe sie dieser keine Bescheinigung nach § 48b des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgehändigt. Eine vertragliche Einigung gemäß Abschnitt 182a Abs. 17 UStR über den gesetzlichen Übergang der Steuerschuldnerschaft habe ebenfalls nicht vorgelegen.

⁴ BStBl II 2011 S. 842

⁵ Rs. C-395/11, BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH, UR 2013, 63

⁶ BFH-Urteil vom 22.08.2013, a. a. O.

2.3 Urteilsbegründung

Mit dem Urteil vom 22.08.2013⁷ spricht sich der BFH – durch europarechtliche (einschränkende) Auslegung der deutschen Vorschriften – gegen die von der Finanzverwaltung bis dahin angewandte unternehmerbezogene Regelung aus und folgt einer streng umsatzbezogenen Sichtweise.

Hintergrund der Entscheidung ist, dass die Anwendung der Vorschrift des § 13b UStG für den Leistenden eindeutig vorhersehbar sein muss, was durch die (bisherige) Regelung der Finanzverwaltung nach Auffassung des BFH nicht der Fall ist. So würde es lt. BFH z. B. ausreichen, *„dass an den Leistungsempfänger im Inland eine bauwerksbezogene Werklieferung erbracht wird, während er selbst lediglich im Ausland ohne Zusammenhang mit diesem Leistungsbezug eine derartige Werklieferung erbringt.“*⁸

Des Weiteren führt der BFH aus, dass hinsichtlich der oben genannten 10 %-Grenze selbst der Leistungsempfänger im vorliegenden Entscheidungsfall nicht in der Lage gewesen sei, diese 10 %-Grenze zeitnah zu ermitteln, und deshalb auszuschließen sei, dass der Leistende diese Berechnung vornehmen könne.⁹

Die nunmehr vom BFH aufgestellte Sichtweise kann – wie das Gericht ausführt – zwar nicht alle Schwierigkeiten bei der Beurteilung des jeweiligen Umsatzes ausräumen, *„gleichwohl gewährleistet die Auslegung nach der Verwendung der bauwerksbezogenen Werklieferung oder sonstigen Leistung durch den Leistungsempfänger auf der jeweiligen Baustelle noch am ehesten eine rechtssichere Beurteilung.“*¹⁰ Es ist somit zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger ein Generalunternehmer oder ein Bauträger ist. Während der Generalunternehmer in der Regel fremde Grundstücke bebaut, errichtet der Bauträger Gebäude auf eigenen Grundstücken. Somit ist § 13b UStG auf den Generalunternehmer, nicht jedoch auf den Bauträger anzuwenden, da letzterer die fertigen bebauten Grundstücke verkauft (= Grundstückslieferung), die in der Regel nach § 4 Nr. 9 UStG steuerbefreit sind.¹¹

Darüber hinaus hat der BFH der Vereinfachungsregelung in Abschnitt 13b.8 UStAE (Einigung der Beteiligten über die Handhabung der Steuerschuldnerschaft) eine Absage erteilt, denn das Gesetz stellt die Anwendung einer Vorschrift nicht in die Dispositionsfreiheit der beteiligten Unternehmer.¹²

⁷ a. a. O.

⁸ vgl. Rz. 46 des Urteils, a. a. O.

⁹ vgl. Rz. 49 des Urteils, a. a. O.

¹⁰ vgl. Rz. 51 des Urteils, a. a. O.

¹¹ vgl. Rz. 51 und 61 des Urteils, a. a. O.

¹² vgl. Rz. 55 des Urteils, a. a. O.

3 Neuregelung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung übernahm die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs mit BMF-Schreiben vom 05.02.2014¹³ und änderte Abschnitt 13b.3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses wie folgt:

„(1) Werden Bauleistungen von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG). Darüber hinaus muss der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung **seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwenden**; auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen kommt es dagegen nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 22. 8. 2013, V R 37/10).

(2) Dem leistenden Unternehmer steht es frei, den Nachweis mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln zu führen, aus denen sich ergibt, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Legt der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung einer Bauleistung gültige **Freistellungsbescheinigung** nach § 48b EStG ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke für diesen Umsatz vor, gilt diese als **Indiz** dafür, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Leistung seinerseits für eine Bauleistung verwendet.“

Durch Änderung des Abschnitts 13b.8 UStAE kommt die bisherige Vereinfachungsregelung, die insbesondere bei Versorgungsbetrieben Anwendung fand, für Bauleistungen nicht mehr zum Tragen.

Zur zeitlichen Anwendung führt das BMF-Schreiben vom 05.02.2014¹⁴ Folgendes aus:

„Das BFH-Urteil vom 22. August 2013, V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128, ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Haben leistender Unternehmer und Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung, die bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Schreibens¹⁵ 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 Veröffentlichung des o. a. BFH-Urteils vom 22. August 2013 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.

Haben die Beteiligten an der Entscheidung einvernehmlich festgehalten und beruft sich der Leistungsempfänger zu einem späteren Zeitpunkt auf das o. a. BFH-Urteil vom 22. August 2013, genießt der leistende Unternehmer insoweit keinen Vertrauensschutz aus § 176 Abs. 2 AO.

¹³ a. a. O.

¹⁴ a. a. O.

¹⁵ Das BMF-Schreiben wurde am 14.02.2014 im BStBl I 2014 S. 233 veröffentlicht.

Zu weiteren Fragen der Anwendung des BFH-Urteils vom 22. August 2013, V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128, ergeht ein gesondertes BMF-Schreiben.“

Die von Subunternehmern erstellten Hausanschlüsse fallen unter die Regelung des § 13b UStG.

Die 10 %-Grenze sowie die Vereinfachungsregelung nach Abschnitt 13b.8 UStAE können mangels Übergangsregelung für ab dem 15.02.2014 ausgeführte Bauleistungen nicht mehr angewandt werden.

4 Auswirkung auf Versorgungsunternehmen

Zusammenfassend ergeben sich folgende Auswirkungen auf die Versorgungsunternehmen:

a) Versorgungsunternehmen als Erbringer von Bauleistungen

Erbringt ein kommunales Versorgungsunternehmen eine Bauleistung (z. B. **Hausanschluss**), kommt es nunmehr darauf an, ob der Leistungsempfänger die „Hausanschlussleistung“ seinerseits für Bauleistungen verwendet. Das wird in der Regel nur noch der Fall sein, wenn die Bauleistung gegenüber einem Generalunternehmer erbracht wird, da dieser die Hausanschlussleistung seinerseits an den jeweiligen Hausbesitzer oder Bauunternehmer als eigene Leistung abrechnet.

b) Versorgungsunternehmen als Empfänger von Bauleistungen

Versorgungsunternehmen erbringen in der Regel die Hausanschlussleistungen nicht selbst, sondern bedienen sich eines Bauunternehmers, der die Versorgungsleitungen im Erdreich verlegt. Dieser Subunternehmer rechnet die Hausanschlussleistung gegenüber dem kommunalen Versorgungsunternehmen ab, das diese Leistung ihrerseits in eigenem Namen und für eigene Rechnung an den jeweiligen Hauseigentümer abrechnet.

Während der Subunternehmer seine Leistung bisher mit 19 % Umsatzsteuer in Rechnung stellte, tritt nunmehr der Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG ein, so dass diese Anschlussleistung zukünftig ohne Umsatzsteuer abgerechnet werden muss.

c) Einzelfragen

Ob die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG auch auf Bauleistungen am **vorgelagerten Netz** Anwendung findet, ist durch das BFH-Urteil vom 22.08.2013¹⁶ nicht entschieden worden.

Die Kosten für das so genannte vorgelagerte Netz werden vom Versorgungsunternehmen durch Baukostenzuschüsse weiterberechnet. Gemäß § 9 der AVBWasserV¹⁷ ist das Wasserversorgungsunternehmen berechtigt, von den Anschlussnehmern zur teilweisen Abdeckung der Kosten für die Erstellung der örtlichen Verteilungsanlage (z. B. neue Hauptleitungen im Baugebiet) Baukostenzuschüsse zu verlangen. Dabei können Baukostenzuschüsse auch dann verlangt werden, wenn seit der Errichtung des vorgelagerten Netzes bereits längere Zeit ver-

¹⁶ a. a. O.

¹⁷ Allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Wasser vom 20.06.1980

gangen ist. Als Verteilungsmaßstab sind kostenorientierte Bemessungseinheiten wie unter anderem Grundstücksgröße, Straßenfrontlänge oder Zahl der Wohnungseinheiten möglich.

Unseres Erachtens erbringt das kommunale Versorgungsunternehmen keine Bauleistung an die Grundstückseigentümer, da durch die Einhebung von Baukostenzuschüssen – im Gegensatz zu Hausanschlussleistungen – keine konkrete Baumaßnahme weiterverrechnet wird, sondern eine Geldleistung der Grundstückseigentümer zu den Aufwendungen des Versorgungsunternehmens eingefordert wird. Diese Bauleistungen gehen umsatzsteuerrechtlich in die Wasserlieferungen ein.¹⁸

Nach dem BMF-Schreiben vom 07.04.2009¹⁹ unterliegen die **Reparatur-, Wartungs- und ähnliche Leistungen an den Hausanschlüssen** durch den Wasserversorger dem ermäßigten Steuersatz. Dies gilt auch dann, wenn die Unterhaltungskosten gesondert in Rechnung gestellt werden, da diese nicht als selbstständige Hauptleistung beurteilt werden.

Werden die Reparaturarbeiten von einer Fremdfirma durchgeführt und über das Versorgungsunternehmen abgerechnet, handelt es sich unseres Erachtens um eine Bauleistung im Sinne des § 13b UStG, die der Subunternehmer ohne Umsatzsteuer abrechnen muss.

5 Zusammenfassung

Subunternehmer von Versorgungsunternehmen dürfen die Erstellung von Hausanschlüssen ab sofort nur noch netto in Rechnung stellen, da es in diesen Fällen zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG kommt.

Durch die Rechtsprechung des BFH kommt die Umkehr der Steuerschuldnerschaft zur Anwendung, wenn die Bauleistung ihrerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet wird (umsatzbezogene Sichtweise). Auf den Anteil der Umsätze aus Bauleistungen zu den Gesamtumsätzen des Unternehmers (sog. 10 %-Grenze) kommt es nicht (mehr) an.

Der Verband Kommunaler Unternehmen (VKU) hat mittlerweile beim Bundesministerium der Finanzen einen Vorstoß unternommen, Hausanschlussleistungen durch Versorgungsunternehmen aus dem Katalog der Bauleistungen im Sinne des § 13b UStG zu streichen. Ob diesem Vorstoß Erfolg beschieden sein wird, bleibt abzuwarten.

¹⁸ gleiche Ansicht Landesamt für Steuern lt. Auskunft vom 24.02.2014

¹⁹ BStBl I 2009 S. 531