

# Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft

- Stand: Januar 2023 -

## Abkürzungen

AO	= Abgabenordnung	UStAE	= Umsatzsteuer-Anwendungserlass
EStG	= Einkommensteuergesetz	VOB	= Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen
UStG	= Umsatzsteuergesetz	VOB/A	= Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen Teil A (Ausgabe 2019)
UStDV	= Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung	VOB/B	= Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen Teil B (Ausgabe 2016)

## Inhaltsverzeichnis

- I. Vorbemerkung
- II. Begriffsbestimmungen
  1. Werklieferungen und Werkleistungen
  2. Teilleistungen
- III. Entstehung der Steuer
  1. Sollversteuerung
    - a) Werklieferungen
    - b) Sonstige Leistungen
    - c) Teilleistungen
  2. Entstehung der Steuer bei Voraus- und Abschlagszahlungen
  3. Istversteuerung
- IV. Ermittlung des Entgelts
- V. Auswirkung des ertragsteuerlichen Steuerabzugs bei Bauleistungen (§ 48 ff. EStG)
- VI. Voranmeldung und Vorauszahlung der Umsatzsteuer
- VII. Ausstellung von Rechnungen und Vorsteuerabzug
- VIII. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers
- IX. Berichtigungspflicht

## I. Vorbemerkung

Das Merkblatt ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder. Es soll Unternehmer über die wichtigsten Grundsätze der Umsatzbesteuerung von Bauleistungen unterrichten. In erster Linie ist es für Bauunternehmer bestimmt, die Umsätze ausführen, für die der Leistungsempfänger die Steuer **nicht** nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet (siehe Abschnitt VIII.).

## II. Begriffsbestimmungen

### 1. Werklieferungen und Werkleistungen

Den in der Bauwirtschaft erbrachten Bauleistungen liegen in der Regel Werkverträge oder Werklieferungsverträge nach der VOB zu Grunde. Auch das Umsatzsteuerrecht unterscheidet zwischen Werklieferungen und Werkleistungen.

Eine **Werklieferung** liegt vor, wenn der Unternehmer **für das Werk einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet** und dafür selbstbeschaffte **Stoffe** verwendet, **die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind** (§ 3 Abs. 4 UStG, Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Beistellungen des Auftraggebers (z. B. Baustrom und Bauwasser, nicht dagegen die Bauleistungsversicherung, vgl. Abschnitt 3.8 Abs. 2 Sätze 1 und 3 UStAE) scheiden aus dem Leistungsaustausch aus.

#### **Beispiel 1:**

Ein Unternehmer erstellt ein schlüsselfertiges Wohnhaus für den Auftraggeber zu einem Pauschalpreis von 300.000 € brutto. Der Auftraggeber kürzt den Rechnungsbetrag um 3.000 € für beigestellten Baustrom und beigestelltes Bauwasser sowie um weitere 1.000 € für eine abgeschlossene Bauleistungsversicherung.

Der Unternehmer hat insgesamt 297.000 € (als Bruttobetrag) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Nur der Baustrom und das Bauwasser (3.000 €) nehmen nicht am Leistungsaustausch teil.

Eine **Werkleistung** liegt vor, wenn für eine Leistung kein Hauptstoff verwendet wird (z. B. Aushub einer Baugrube, Erdbewegungen) oder wenn die benötigten Hauptstoffe vom Auftraggeber gestellt werden (Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 3 UStAE). Die Verwendung von Nebenstoffen des Auftragnehmers hat auf die Beurteilung keinen Einfluss.

## 2. Teilleistungen

Wie Werklieferungen bzw. Werkleistungen werden im Umsatzsteuerrecht auch Teile einer Leistung mit kontinuierlichem (d.h. sich fortsetzendem) Charakter behandelt, für die das Entgelt gesondert vereinbart und abgerechnet wird (Teilleistungen; § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Sätze 2 und 3 UStG und Abschnitt 13.4 UStAE).

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Sowohl der Auftraggeber als auch der Auftragnehmer müssen sich darüber einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespalten werden soll und kann; danach muss dann auch verfahren werden.

Der Begriff der Teilleistung ist an folgende vier Voraussetzungen geknüpft:

- a) Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln (wirtschaftliche Teilbarkeit),
- b) der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, abgenommen worden sein (gesonderte Abnahme); ist er Teil einer Werkleistung, muss er vollendet oder beendet worden sein,
- c) es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind (gesonderte Vereinbarung) und
- d) das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden (gesonderte Abrechnung).

### Wirtschaftliche Teilbarkeit

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kann eine Werklieferung bzw. eine Werkleistung nicht in Lieferelemente und in sonstige Leistungen aufgeteilt werden (vgl. Abschnitt 13.4 Beispiel 4 Satz 5 i. V. m. Abschnitt 3.8 und Abschnitt 3.10 Abs. 1 UStAE). Die wirtschaftliche Teilbarkeit einer Werklieferung bzw. Werkleistung setzt somit voraus, dass die Teilleistung selbst eine Werklieferung bzw. Werkleistung ist.

Nachfolgende Zusammenstellung enthält einen Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen.

<b>Art der Arbeit</b>	<b>Teilungsmaßstäbe</b>
1. Anschlüsse an Entwässerungs- und Versorgungsanlagen	Aufteilung erfolgt je Anlage.
2. Außenputzarbeiten	Es bestehen keine Bedenken gegen eine haus- oder blockweise Aufteilung bzw. gegen eine Aufteilung bis zur Dehnungsfuge.
3. Bodenbelagarbeiten	Im Allgemeinen bestehen gegen eine Aufteilung je Wohnung oder Geschoss keine Bedenken.
4. Dachdeckerarbeiten	Aufteilung haus- oder blockweise zulässig.
5. Elektrische Anlagen	Eine Aufteilung ist bei Gesamtanlagen im Allgemeinen blockweise vorzunehmen.
6. Erdarbeiten	Gegen eine haus- oder blockweise Aufteilung bestehen keine Bedenken.
7. Fliesen- und Plattenlegerarbeiten	Die Aufteilung nach Bädern oder Küchen ist im Regelfall zulässig.
8. Gartenanlagen	Aufteilung erfolgt je nach der Arbeit.
9. Gas-, Wasser- und Abwasserinstallation	Aufteilung der Installationsanlagen ist haus- oder blockweise zulässig. Bei der Installation z. B. von Waschbecken, Badewannen und WC-Becken bestehen im Allgemeinen auch gegen eine stückweise Aufteilung keine Bedenken.
10. Glaserarbeiten	Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig.
11. Heizungsanlagen	Die Aufteilung kann haus- oder blockweise je Anlage vorgenommen werden. Bei selbständigen Etagenheizungen kann nach Wohnungen aufgeteilt werden.
12. Kanalbau	Eine abschnittsweise Aufteilung (z. B. von Schacht zu Schacht) ist zulässig.
13. Klempnerarbeiten	Aufteilung ist je nach Art der Arbeit haus- oder stückweise zulässig (z. B. Regenrinne mit Abfallrohr hausweise, Fensterabdeckungen (außen) stückweise).

- |  |  |
|--|--|
| 14. Maler- und Tapezierarbeiten                | Die Aufteilung nach Wohnungen ist im Regelfall zulässig. Eine raumweise Aufteilung erscheint nicht vertretbar, wenn die Arbeiten untrennbar ineinander fließen.  |
| 15. Maurer- und Betonarbeiten                  | Bei Neubauten können Teilleistungen im Allgemeinen nur haus- oder blockweise bewirkt werden. Insbesondere bei herkömmlicher Bauweise und bei Skelettbauweise kann eine geschossweise Aufteilung grundsätzlich nicht zugelassen werden. |
| 16. Naturwerkstein- und Betonwerksteinarbeiten | Bei Objekten, die miteinander nicht verbunden sind, kann eine stückweise Aufteilung vorgenommen werden.  |
| 17. Ofen- und Herdarbeiten                     | Gegen eine stück- oder wohnungsweise Aufteilung bestehen keine Bedenken.   |
| 18. Putz- und Stuckarbeiten (innen)            | Gegen eine Aufteilung nach Wohnungen oder Geschossen bestehen keine Bedenken.  |
| 19. Schlosserarbeiten                          | Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z. B. je Balkongitter).  |
| 20. Straßenbau                                 | Fertige Straßenbauabschnitte stellen Teilleistungen dar. Beim Neubau bzw. Reparatur einer Straße kann die Fertigstellung eines laufenden Meters nicht als Teilleistung angesehen werden.   |
| 21. Tischlerarbeiten                           | Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z. B. je Tür und Fenster).   |
| 22. Zimmererarbeiten                           | Aufteilung haus- oder blockweise zulässig.   |

### Gesonderte Abnahme

Um Teilleistungen anzunehmen, müssen die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden, d. h. die Abnahme muss, wenn sie schriftlich vereinbart war, auch gesondert schriftlich vorgenommen werden (vgl. z. B. § 12 VOB/B). Darüber hinaus sind die Rechtsfolgen der Abnahme zu beachten (vgl. z. B. Beginn der Gewährleistungsfrist nach § 13 VOB/B). Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme des Teils eines Gesamtbauwerks ist nicht als Teilleistung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 UStG anzuerkennen. Davon ist auszugehen, wenn die Folgen der Abnahme (Fälligkeit der Vergütung, Umkehr der Beweislast des Auftragnehmers für die Mängelfreiheit des Werks in die Beweislast des Auftraggebers für die Mangelhaftigkeit des Werks, Übergang der Gefahr des Untergangs der Teilleistung auf den Auftraggeber/Besteller des Werks) ganz oder teilweise tatsächlich ausgeschlossen werden. Das bloße Hinausschieben des Beginns der Verjährungsfrist für Mängelansprüche auf die Abnahme des Gesamtwerks zählt dagegen nicht dazu.

### Gesonderte Vereinbarung

Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung (so genannter Einheitspreisvertrag nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 VOB/A) ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Regelmäßig enthält der Werkvertrag ein Leistungsverzeichnis, das eine Leistungsbeschreibung, Mengen und Preise enthält (vgl. § 7b VOB/A). Nur wenn das Leistungsverzeichnis derartige Einzelpositionen enthält, können Teilleistungen angenommen werden. Vereinbarungen über zu zahlende Abschlagszahlungen (vgl. § 16 VOB/B) sind keine gesonderten Entgeltsvereinbarungen. Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart (so genannter Pauschalvertrag nach § 4 Abs. 1 Nr. 2 VOB/A), scheiden Teilleistungen aus. Teilleistungen scheiden ebenfalls aus, wenn (faktisch) Teilabnahmen erfolgen, ohne dass die zugrunde liegende Vereinbarung geändert wird.

### Gesonderte Abrechnung

Die Teilleistung muss durch eine entsprechende Rechnungslegung gesondert abgerechnet werden. Die Abrechnung (vgl. § 14 VOB/B) muss dem entsprechen, was vorher vereinbart worden ist.

#### **Beispiel 2:**

Ein Unternehmer ist beauftragt worden, mehrere Wohnhäuser schlüsselfertig zu erstellen. Für die einzelnen Häuser sind Pauschalpreise vereinbart worden. Jedes einzelne Haus wird gesondert abgenommen und getrennt abgerechnet. Die Lieferung jedes einzelnen Hauses ist eine Teilleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Eine Teilung ist z. B. auch bei Erdarbeiten, Außenputzarbeiten, Zimmererarbeiten und Dachdeckerarbeiten nach Häusern oder Blöcken, bei Innenputz- und Malerarbeiten nach Geschossen oder Wohnungen und bei Tischler- und Glaserarbeiten nach einzelnen Stücken möglich.

## **III. Entstehung der Steuer**

### **1. Sollversteuerung**

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG entsteht die Steuer bei Berechnung nach vereinbarten Entgelten (Sollversteuerung) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Werklieferung oder Werkleistung ausgeführt worden ist.

### a) Werklieferungen

Eine Werklieferung ist ausgeführt, sobald dem Auftraggeber die Verfügungsmacht am erstellten Werk verschafft worden ist. Verschaffung der Verfügungsmacht bedeutet, den Auftraggeber zu befähigen, im eigenen Namen über das auftragsgemäß fertig gestellte Werk zu verfügen. In der Regel setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht die Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werks voraus (vgl. Abschnitt 13.1 Abs. 2 und Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStAE).

**Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an.**

Unter Abnahme ist die Billigung der ordnungsgemäßen vertraglichen Leistungserfüllung durch den Auftraggeber zu verstehen. Nicht maßgebend ist die baubehördliche Abnahme. Die Abnahme ist in jeder Form möglich, in welcher der Auftraggeber die Anerkennung der vertragsgemäßen Erfüllung vornimmt (§ 12 VOB/B). Bei Vereinbarung einer förmlichen Abnahme wird die Verfügungsmacht im Allgemeinen am Tag der Abnahmeverhandlung verschafft. Das gilt dann nicht, wenn eine Abnahme durch eine stillschweigende Billigung stattfindet.

Eine solche stillschweigende Billigung ist z. B. anzunehmen, wenn das Werk durch den Auftraggeber bereits bestimmungsgemäß genutzt wird (vgl. Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 6 UStAE). Fehlende Restarbeiten oder Nachbesserungen schließen eine wirksame Abnahme nicht aus, wenn das Werk ohne diese Arbeiten seinen bestimmungsmäßigen Zwecken dienen kann.

#### **Beispiel 3:**

Ein Bauunternehmer hat sich verpflichtet, auf dem Grundstück des Auftraggebers (Bauherrn) ein Wohngebäude schlüsselfertig zu errichten. Das Gebäude wird im Juli fertig gestellt und vom Bauherrn im August abgenommen. Die baubehördliche Abnahme erfolgt im Oktober. Die Schlussrechnung wird im Dezember erstellt. Die Abschlusszahlung wird erst im Folgejahr geleistet. **Der Voranmeldungszeitraum des Bauunternehmers ist der Kalendermonat.**

Umsatzsteuerrechtlich ist die Lieferung des Gebäudes mit der Abnahme durch den Bauherrn im August ausgeführt worden. Die Steuer ist mit Ablauf des Monats August entstanden. Hätte der Bauherr das Gebäude schon unmittelbar nach der Fertigstellung im Monat Juli in Nutzung genommen (z. B. durch Einzug), wäre die Abnahme durch die schlüssige Handlung des Bauherrn vollzogen und das Gebäude im Monat Juli geliefert worden. Entsprechend wäre die Steuer mit Ablauf des Monats Juli entstanden.

Wird das vertraglich vereinbarte Werk nicht fertig gestellt und ist eine Vollendung des Werks durch den Werkunternehmer nicht mehr vorgesehen, entsteht ein neuer Leistungsgegenstand. Dieser bestimmt sich im Falle eines Insolvenzverfahrens unter Ablehnung weiterer Erfüllung des Vertrags seitens des Insolvenzverwalters gemäß § 103 der Insolvenzordnung grundsätzlich nach Maßgabe des bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens tatsächlich Geleisteten. In diesen Fällen ist die Lieferung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bewirkt (Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Sätze 7 bis 9 UStAE). Wählt der Insolvenzverwalter allerdings die Erfüllung eines bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht oder nicht vollständig erfüllten Werkvertrags, wird

die Werklieferung erst mit Leistungserbringung nach Verfahrenseröffnung ausgeführt, sofern keine Teilleistungen gesondert vereinbart waren (Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 10 UStAE).

Im Falle der Kündigung des Werkvertrags wird die Leistung mit dem Tag des Zugangs der Kündigung ausgeführt. Stellt der Werkunternehmer die Arbeiten an dem vereinbarten Werk vorzeitig ein, weil der Besteller - ohne eine eindeutige Erklärung abzugeben - nicht willens oder in der Lage ist, seinerseits den Vertrag zu erfüllen, wird das bis dahin errichtete halbfertige Werk zum Gegenstand der Werklieferung; es wird in dem Zeitpunkt geliefert, in dem für den Werkunternehmer nach den gegebenen objektiven Umständen feststeht, dass er wegen fehlender Aussicht auf die Erlangung weiteren Werklohns nicht mehr leisten werde (Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Sätze 11 bis 13 UStAE ).

#### b) Sonstige Leistungen

**Sonstige Leistungen**, insbesondere **Werkleistungen**, sind grundsätzlich mit der Fertigstellung, d.h. mit der Vollendung des Werks ausgeführt. Die Vollendung des Werks wird häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen, diese ist hier aber nicht Voraussetzung (vgl. Abschnitt 13.1 Abs. 3 und Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStAE).

#### c) Teilleistungen

Die vorstehenden Ausführungen zu Werklieferungen bzw. Werkleistungen sind für Teilleistungen (siehe Abschnitt II.2) entsprechend anzuwenden.

## **2. Entstehung der Steuer bei Voraus- und Abschlagszahlungen**

Die Steuer entsteht in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts (**Voraus- und Abschlagszahlungen**) vor Ausführung der Leistung/Teilleistung gezahlt wird, bereits mit **Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt/Teilentgelt vereinnahmt worden ist** (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG und Abschnitt 13.5 UStAE). Dabei mindert ein evtl. durchzuführender Steuerabzug für Bauleistungen nach den §§ 48 ff. EStG das Entgelt/Teilentgelt nicht (siehe Abschnitt V.).

Für eine Voraus- und Abschlagszahlung entsteht die Steuer auch dann, wenn der Unternehmer keine Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG i. V. m. Abschnitt 14.8 UStAE erteilt. Bezüglich der Pflicht zur Erteilung von Rechnungen im Falle der Vereinnahmung des Entgelts oder Teilentgelts vor Ausführung der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen wird auf Abschnitt VII. hingewiesen.



### 3. Istbesteuerung

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG entsteht die Steuer bei Berechnung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung, § 20 UStG) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

#### IV. Ermittlung des Entgelts

Soweit die Leistungen nach den vorstehenden Grundsätzen als ausgeführt anzusehen sind, ist die Steuer bei Anwendung der Sollbesteuerung aufgrund des vereinbarten Leistungsentgelts zu entrichten. Bereits entrichtete Steuerbeträge auf Voraus- und Abschlagszahlungen sind abzuziehen.

Sind für Leistungen **Einheitspreise** (vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 1 der VOB/A) vereinbart worden, erteilt der Auftragnehmer die Schlussrechnung im Allgemeinen erst mehrere Monate nach Entstehung der Steuer, weil die Ermittlung des genauen Entgelts längere Zeit erfordert (fehlende/unvollständige Aufmessungen). In solchen Fällen hat der Unternehmer im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung das sich erst endgültig betragsmäßig aufgrund einer Abschlussrechnung ergebende Entgelt zu schätzen. Die Schätzung hat sich an dem erwarteten Entgelt zu orientieren.

Ergeben sich in der Schlussrechnung Abweichungen von der vorläufigen (geschätzten) Bemessungsgrundlage, hat der Unternehmer den Unterschiedsbetrag grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die sich aus der Schlussrechnung ergebenden Mehrsteuern in der laufenden Umsatzsteuer-Voranmeldung erklärt und abführt.

#### **Beispiel 4:**

Ein Bauunternehmer erstellt auf dem Grundstück des Auftraggebers (Bauherr) ein Hochhaus. Auf der Basis von Einheitspreisen nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 VOB/A ergibt sich eine Vertragssumme von netto 9 Mio. €. Das vertragsgemäß fertig gestellte Werk wird im September abgenommen. An Voraus- und Abschlagszahlungen wurden bis zur Abnahme netto 8,5 Mio. € geleistet, die der Bauunternehmer bereits im Zeitpunkt der Zahlung zutreffend der Steuer unterworfen hatte (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG). Eine sachgerechte Schätzung ergibt ein voraussichtliches Entgelt von netto 9,5 Mio. €. Im Februar des Folgejahres wird auf der Grundlage des endgültigen Aufmaßes die Schlussrechnung über 10 Mio. € zuzüglich Umsatzsteuer erstellt.

Die Werklieferung ist mit Abnahme im September ausgeführt. Der Bauunternehmer hat die bisher erhaltenen Voraus- und Abschlagszahlungen von bisher 8,5 Mio. € versteuert. Für die Werklieferung ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für September eine Steuer auf der Grundlage des geschätzten Entgelts für den Restbetrag von 1 Mio. € zu berechnen. Um eine Berichtigung der Voranmeldung für September zu vermeiden, kann der sich aus der Schlussrechnung ergebende Unterschiedsbetrag (0,5 Mio. €) in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Februar des Folgejahres berücksichtigt werden.

Hat der Auftragnehmer weder Voraus- noch Abschlagszahlungen erhalten, ist das Entgelt gegebenenfalls auf der Grundlage des Angebots oder eines Voranschlags zu schätzen. Weicht der Rechnungsbetrag von dieser geschätzten Bemessungsgrundlage ab, ist die Versteuerung für den Zeitraum der Leistungserbringung ebenfalls zu berichtigen. Stehen bei Abnahme, d. h. bei Verschaffung der Verfügungsmacht, an dem bestellten Werk noch untergeordnete, die bestimmungsgemäße Nutzung nicht beeinträchtigende Restarbeiten aus, sind diese stets in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Wenn für die einheitliche Leistung ein Pauschalpreis (vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 2 VOB/A) vereinbart worden ist, steht das Entgelt bereits fest. Der Auftragnehmer hat unter Berücksichtigung der bereits besteuerten Voraus- und Abschlagszahlungen auf der Grundlage des vereinbarten Pauschalentgelts die Leistung in dem Voranmeldungszeitraum zu versteuern, in dem sie ausgeführt wird.

Vertragliche Einbehalte zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen der Leistungsempfänger (z. B. sog. **Sicherungseinbehalte** für Baumängel) berechtigen zur Steuerberichtigung, soweit dem Unternehmer nachweislich die Absicherung dieser Gewährleistungsansprüche durch Gestellung von Bankbürgschaften im Einzelfall nicht möglich war und er dadurch das Entgelt insoweit für einen Zeitraum von über zwei bis fünf Jahren noch nicht vereinnahmen kann (vgl. Abschnitt 17.1. Abs. 5 S. 3 UStAE).

#### **V. Auswirkung des ertragsteuerlichen Steuerabzugs bei Bauleistungen (§ 48 ff. EStG)**

Nach den §§ 48 ff. EStG hat der Leistungsempfänger für den Empfang von Bauleistungen unter bestimmten Voraussetzungen einen 15%igen Steuerabzug von der vereinbarten Bruttovergütung einzubehalten.

Der 15%ige Steuerabzug ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung (Zahlung) erbracht wurde, an das für den Leistenden zuständige Finanzamt abzuführen (§ 48a Abs. 1 EStG).

Der Steuerabzug nach den §§ 48 ff. EStG hat keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Behandlung.

Zum umsatzsteuerlichen Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gehören auch Zahlungen des Leistungsempfängers an Dritte (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 7 Satz 1 UStAE). Deshalb ist bei der Ermittlung des Entgelts auch die vom Leistungsempfänger einzubehaltende und an das für den

leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt abzuführende Bauabzugsteuer zu berücksichtigen.

**Beispiel 5:**

Der Unternehmer erbringt gegenüber einem Leistungsempfänger, der selbst keine Bauleistungen erbringt, Bauleistungen und rechnet hierüber wie folgt ab:

Auftragssumme netto:	100.000 €
Umsatzsteuer 19 %	19.000 €
Bruttobetrag	<u>119.000 €</u>

Der Leistungsempfänger überweist dem leistenden Unternehmer 101.150 € (119.000 € abzüglich 15 % Bauabzugsteuer 17.850 €).

Das umsatzsteuerliche Entgelt beträgt 100.000 €, die darauf entfallende Umsatzsteuer 19.000 €. Der Unternehmer erteilt dem Leistungsempfänger eine entsprechende Rechnung.

**VI. Voranmeldung und Vorauszahlung der Umsatzsteuer**

Die Steuer ist gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 und 4 UStG bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums (Kalendervierteljahr oder Kalendermonat) anzumelden und zu entrichten, in dem die Leistungen/Teilleistungen ausgeführt (Sollversteuerung) bzw. das Entgelt (Istversteuerung) bzw. Teilentgelt (Voraus- oder Abschlagszahlungen) vereinnahmt worden sind. Im Falle der Dauerfristverlängerung (§§ 46 bis 48 UStDV) verlängert sich diese Frist um einen Monat. Die Rechnungserstellung ist nicht maßgebend.

**Beispiel 6:**

Der Unternehmer (Ist-Versteuener) erteilt dem Leistungsempfänger für erbrachte Bauleistungen die im Beispiel 5 bezeichnete Rechnung. Der Leistungsempfänger überweist im März (59.500 € abzüglich 15 % Steuerabzug 8.925 €) 50.575 € und nochmals 50.575 € im Mai.

Der leistende Unternehmer hat nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für März ein Teilentgelt von 50.000 € und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Mai den Restbetrag von 50.000 € anzumelden.

**Beispiel 7:**

Der Unternehmer (Soll-Versteuener) führt im April Bauleistungen aus. Das vereinbarte Entgelt entspricht der im Mai erteilten Rechnung (vgl. Beispiel 5). Der Leistungsempfänger überweist im März (59.500 € abzüglich 15 % Steuerabzug 8.925 €) 50.575 € als Vorauszahlung und nochmals 50.575 € im Mai.

Der leistende Unternehmer hat nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG im März ein Teilentgelt von 50.000 € und im April nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG den Restbetrag von 50.000 € zu versteuern.

## VII. Ausstellung von Rechnungen und Vorsteuerabzug

Für ausgeführte steuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück ist der Auftragnehmer verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Bauleistung eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. den Absätzen 1 bis 4 UStG). Dies gilt auch dann, wenn diese Bauleistung an eine Privatperson ausgeführt wird. Da die Rechnung von der Privatperson zwei Jahre lang aufzubewahren ist (§ 14b Abs. 1 Satz 5 UStG), muss die Rechnung einen Hinweis auf die zweijährige Aufbewahrungspflicht enthalten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG). Bei Nichteinhaltung der Rechnungsausstellungsverpflichtung kann das Finanzamt ein Bußgeld festsetzen (§ 26a Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. den Absätzen 1 bis 4 UStG ist der Unternehmer berechtigt und ggf. verpflichtet, über das vor der Ausführung der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen vereinbarte Entgelt eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erteilen. Aus der Rechnung muss hervorgehen, dass damit Voraus- oder Abschlagszahlungen abgerechnet werden, z. B. durch Angabe des voraussichtlichen Zeitpunkts der Leistung. In den **Endabrechnungen**, mit denen der Unternehmer über die ausgeführten Leistungen insgesamt abrechnet, sind nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Unterlässt der Unternehmer dies, hat er den in dieser Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag an das Finanzamt abzuführen (§ 14c Abs. 1 UStG, Abschnitt 14.8 Abs. 10 UStAE).

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer, sofern auch die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, die ihm von anderen Unternehmern (z. B. Baustofflieferanten) **gesondert in Rechnung gestellte Steuer** als Vorsteuer abziehen.

Für Anzahlungen kann die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG bereits für den **Besteuerungszeitraum** abgezogen werden, in dem die **Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist**. Zahlt der Unternehmer einen geringeren als den in der Rechnung angeforderten Betrag, kann er nur die Vorsteuer abziehen, die auf die jeweilige Zahlung entfällt.

Ist die gesamte Leistung ausgeführt worden, kann der Unternehmer die Vorsteuer erst dann abziehen, wenn er für die Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erhalten hat. Hat er bereits Anzahlungen geleistet und darüber Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis

erhalten, kann er aus der Endrechnung nur den Betrag als Vorsteuer abziehen, der auf das restliche zu entrichtende Entgelt entfällt. Das gilt auch dann, wenn der leistende Unternehmer in der Endrechnung die gezahlten Beträge und die darauf entfallende Steuer nicht abgesetzt hat.

**Beispiel 8:**

Ein Bauunternehmer erteilt seinem Auftraggeber, für den er eine Lagerhalle erstellt, im Juni eine Rechnung über eine zu leistende Anzahlung in Höhe von 100.000 € zuzüglich 19.000 € Umsatzsteuer. Der Auftraggeber entrichtet den Gesamtbetrag im August.

Der Bauunternehmer hat die Anzahlung in Höhe von 100.000 € in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für August der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Entsprechend kann der Auftraggeber für den Voranmeldungszeitraum August den darauf entfallenden Steuerbetrag in Höhe von 19.000 € als Vorsteuer abziehen.

**Beispiel 9:**

Sachverhalt wie zu Beispiel 8. Der Auftraggeber zahlt im August jedoch nur einen Betrag von insgesamt 90.000 €.

Beim Bauunternehmer entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Monats August nur insoweit, als sie auf das tatsächlich vereinnahmte Teilentgelt entfällt. In der Voranmeldung für diesen Monat sind 75.630,25 € (90.000 € abzüglich Umsatzsteuer 14.369,75 €) der Steuer zu unterwerfen. Der Auftraggeber kann für diesen Voranmeldungszeitraum auch nur einen Vorsteuerabzug in Höhe von 14.369,75 € geltend machen.

**Beispiel 10:**

Sachverhalt wie zu Beispiel 8. Die Halle wird im Januar des Folgejahres vom Auftraggeber abgenommen. Im selben Monat erhält er vom Bauunternehmer auch die Endrechnung über 500.000 € zuzüglich 95.000 € Umsatzsteuer. Der Bauunternehmer unterlässt es aber, die bereits erhaltene und mit gesondertem Steuerausweis in Rechnung gestellte Anzahlung in Höhe von insgesamt 100.000 € zuzüglich 19.000 € Umsatzsteuer in der Endrechnung abzusetzen.

Der Bauunternehmer schuldet für den Voranmeldungszeitraum Januar des Folgejahres den in seiner Rechnung ausgewiesenen gesamten Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 95.000 € (19 % von 500.000 €), davon 19.000 € gem. § 14c Abs. 1 UStG. Der auf die vereinnahmte und bereits versteuerte Anzahlung von 119.000 € entfallende Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 19.000 € wird also wegen der unterlassenen Absetzung des Teilentgelts in der Endrechnung nach § 14c Abs. 1 UStG nochmals geschuldet.

Der Auftraggeber kann für den Voranmeldungszeitraum Januar des Folgejahres nur den Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen, der auf die verbliebene Restzahlung in Höhe von 476.000 € entfällt. Für ihn ergibt sich somit unabhängig von einer eventuellen Rechnungsberichtigung durch den Bauunternehmer aufgrund der Endrechnung ein restlicher Vorsteuerabzug in Höhe von 76.000 €.

## VIII. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts, die von im Ausland ansässigen Unternehmen steuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen empfangen, schulden

die darauf entfallende **Umsatzsteuer** (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG). Dies gilt auch, wenn die jeweilige Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG). Weitere Informationen enthält der Abschnitt 13b.1 UStAE.

Werden Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen - mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen - (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG), von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger dann Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt, unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Bauleistung verwendet (§ 13b Abs. 5 Satz 2 UStG). Davon ist auszugehen, wenn der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung nach dem Vordruckmuster USt 1 TG gemäß § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG vorlegt (vgl. Abschnitt 13b.3 Abs. 3 UStAE). Dies gilt ebenfalls, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG). Weitere Informationen enthält der Abschnitt 13b.3 UStAE.

Führt der Unternehmer eine Leistung aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, ist er zur Ausstellung einer Rechnung mit der Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet und darf die Umsatzsteuer in der Rechnung nicht gesondert ausweisen (vgl. § 14a Abs. 5 UStG). Wird Umsatzsteuer, für die der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, in einer Rechnung des Leistenden gesondert ausgewiesen, schuldet der Leistende den ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 14c Abs. 1 UStG.

#### **Beispiel 11:**

Der Unternehmer erbringt gegenüber dem Leistungsempfänger Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG, wobei der Leistungsempfänger selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt.

Auftragssumme netto:	100.000 €
Umsatzsteuer 19 %	19.000 €
Bruttobetrag	<u>119.000 €</u>

Das umsatzsteuerliche Entgelt beträgt 100.000 €, die darauf entfallende Umsatzsteuer 19.000 €. Der Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 2 UStG. Der leistende Unternehmer ist zur Erteilung einer entsprechenden Rechnung verpflichtet.

Bemessungsgrundlage für die Bauabzugsteuer ist gemäß § 48 Abs. 3 EStG das Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer. Der Leistungsempfänger überweist dem Unternehmer daher 82.150 € (100.000 € abzüglich 15 % Bauabzugsteuer von 119.000 € i.H.v. 17.850 €).

## **IX. Berichtigungspflicht**

Nach § 153 AO ist ein Steuerpflichtiger, der nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.

Die Umsatzsteuer-Voranmeldung steht einer Steuererklärung gleich (§ 150 Abs. 1 AO, § 18 Abs. 1 UStG).

Soweit Umsätze, für die die Steuer nach der hier dargestellten Rechtslage bereits entstanden ist, bisher nicht versteuert worden sind, ist für die betreffenden Voranmeldungen bzw. Jahreserklärungen eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO umgehend zu prüfen.

**Für Fragen, die dieses Merkblatt nicht beantwortet, stehen die Finanzämter zur Verfügung. Auf die Möglichkeit, den Rat eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe in Anspruch zu nehmen, wird hingewiesen.**