

Mag. Stephanie Dillinger

Steuerberaterin

S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb und WP GesmbH

E-Mail: stephanie.dillinger@sib.co.at

www.sib.co.at



Der Übergang der Umsatzsteuerschuld bei Bauleistungen

Der nachfolgende Artikel soll sich mit der in der Praxis heiklen Frage der Umsatzsteuer bei Bauleistungen auseinandersetzen und die unterschiedlichen Sachverhalte beleuchten. Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich nur mit der Umsatzsteuer und lassen andere Aspekte im Zusammenhang mit Bauleistungen wie etwa das Barzahlungsverbot oder die Regelungen betreffend Auftraggeberhaftung, Scheinfirmen uvm außer Ansatz.

1. Bauleistung iSd § 19 Abs 1a UStG

In § 19 Abs 1a UStG ist geregelt, dass es bei Bauleistungen zum Übergang der Steuerschuld vom Erbringer der Leistung auf den Leistungsempfänger kommt.

In der gesetzlichen Definition von Bauleistungen wird auf den Begriff „Bauwerk“ abgestellt. In den Umsatzsteuerrichtlinien wird dieser Begriff wie folgt definiert: Bauwerke sind sämtliche Anlagen, „*die mit dem Erdboden verbunden sind oder die infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhen, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät*“ hergestellt sind (UStR Rz 2602c). Vom Begriff „Bauwerke“ mitumfasst sind daher etwa auch all jene Einrichtungsgegenstände, die mit dem Gebäude fest verbunden sind.

Mit dem BBG 2011 (anzuwenden auf Leistungen ab dem 1.1.2011) wurde auch der Tatbestand der Reinigung von Bauwerken in das Gesetz aufgenommen und gilt seither als Bauleistung.

Die Gestellung von Arbeitskräften ist dann ebenfalls per gesetzlicher Definition eine Bauleistung, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen. Es kommt daher nicht darauf an, ob die Arbeitskräfte etwa einem Unternehmer überlassen werden, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt. Vielmehr ist ausschlaggebend, ob die Arbeitskräfte für die Erbringung einer Bauleistung eingesetzt werden. Ein entsprechender Umstand ist dem Verleiher bekannt zu geben, damit eine korrekte Rechnung ausgestellt werden kann.

In § 19 Abs 1a UStG sind die zwei nachfolgend angeführten Sachverhalte geregelt, bei denen es jeweils zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung kommt.

a) § 19 Abs 1a erster Fall – Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist

b) § 19 Abs 1a zweiter Fall – Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt

a) § 19 Abs 1a erster Fall UStG

Es kommt zum Übergang der Steuerschuld, wenn

- eine Bauleistung erbracht wird,
- der Leistungsempfänger Unternehmer ist und
- dieser seinerseits mit der Bauleistung beauftragt wurde.

Diese Regelung ist daher auf Sachverhalte anzuwenden, in denen ein Unternehmer zur Erbringung einer Bauleistung beauftragt wurde und dieser zur Erfüllung selbst – als Vorleistung – eine Bauleistung in Anspruch nimmt. Er tritt also als Generalunternehmer auf.

In der zitierten Gesetzesstelle wird festgehalten, dass der Leistungsempfänger – also der Empfänger der Vorleistung – den Leistungserbringer auf den Umstand hinzuweisen hat, dass er selber mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist. Erfolgt ein solcher Hinweis zu Unrecht, so

kommt es nicht zum Übergang der Umsatzsteuer auf den Empfänger der Leistung. Dieser schuldet jedoch die Umsatzsteuer gemeinsam mit dem leistenden Unternehmer.

Unterlässt der Leistungsempfänger hingegen den Hinweis, so geht die Steuerschuld für diesen Umsatz dennoch auf den Leistungsempfänger über. Die in der Rechnung des Leistungserbringers ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet dieser kraft Rechnungslegung (eine Berichtigung ist jedoch möglich). Der Leistungsempfänger hat jedoch keinen Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung.

Der Generalunternehmer erhält also vom Subunternehmer eine Bauleistung, auf welche die Regelung des § 19 Abs 1a erster Fall anzuwenden ist. Der Auftraggeber des Generalunternehmers erhält jedoch keine Bauleistung iSd § 19 Abs 1a UStG.

b) § 19 Abs 1a zweiter Fall UStG

Hier kommt es zum Übergang der Steuerschuld, wenn

- Bauleistungen
- an einen Unternehmer erbracht werden, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

In diesem Fall kommt es daher zum Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger - unabhängig davon, ob dieser selbst mit einer Bauleistung beauftragt wurde oder nicht.

In den Umsatzsteuerrichtlinien wird angeführt, dass bei Unternehmern, die in Anhang 4 angeführt sind, davon ausgegangen werden kann, dass diese üblicherweise Bauleistungen erbringen. In Anhang 4 wird auf den Abschnitt F „Bauwesen“ der ÖNACE 1995 verwiesen und ausgeführt, dass Unternehmer, die insbesondere die in Abschnitt F, Unterabschnitt FA, Abteilung 45 angeführten Tätigkeiten ausüben, als solche anzusehen sind, die üblicherweise selbst Bauleistungen erbringen. „Insbesondere“ bedeutet, dass die so definierten Bauleistungen mehr als 50% des Umsatzes betragen.

Hinsichtlich der Frage, ob ein Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt, ist eine Durchschnittsbetrachtung der Umsätze der vorangegangenen drei Jahre vorzunehmen. Ist dies nicht möglich, weil das Unternehmen etwa erst gegründet wurde, so ist eine Vorausbetrachtung anzustellen (siehe auch Rz 2602f UStR).

Die Finanzverwaltung hält in den Umsatzsteuerrichtlinien ferner fest, dass Bauträger, Hausverwaltungen, Wohnbauvereinigungen und Wohnungseigentumsgemeinschaften keine Unternehmer sind, die üblicherweise Bauleistungen erbringen bzw keine Unternehmer sind, die mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sind.

2. Entstehung der Steuerschuld - § 19 UStG

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 19 Abs 2 lit a UStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Bauleistung ausgeführt wurde (Sollbesteuerung). Dieser Zeitpunkt verschiebt sich maximal um ein Monat, wenn die Rechnungslegung später erfolgt.

Bei Bauleistungen gilt die Leistung als ausgeführt, wenn der Auftraggeber die Verfügungsmacht über das fertiggestellte Werk erhält.

Kommt beim leistenden Unternehmer die Regelung der Ist-Besteuerung (§ 17 UStG) zur Anwendung, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 2 lit b UStG im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung.

Wird das Entgelt vor Erbringung der Leistung vereinnahmt, so entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt des Zuflusses – Mindest-Istbesteuerung.

3. Vorsteuerabzug bei Bauleistungen

Gemäß § 12 Abs 1 Z 3 UStG berechtigt die gemäß § 19 Abs 1a UStG geschuldete Umsatzsteuer für im Inland für das Unternehmen ausgeführte Bauleistungen zum Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug besteht unabhängig davon, ob eine korrekte Rechnung vorliegt bzw ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde (vgl UStR Rz 2602h).

4. Ausstellung von Rechnungen - § 11 UStG

Gemäß § 11 UStG ist der Unternehmer, der Umsätze gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG ausführt, berechtigt, eine Rechnung auszustellen. In den nachfolgend angeführten Fällen ist er verpflichtet, eine Rechnung iSd § 11 UStG auszustellen:

- Umsätze an andere Unternehmer für deren Unternehmen
- Umsätze an eine juristische Person, die kein Unternehmer ist
- Steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken an

Nichtunternehmer
Seiner Verpflichtung zur Rechnungslegung muss der Unternehmer innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachkommen.

5. Rechnungsmerkmale gem § 11 UStG

In § 11 Abs 1 Z 3 UStG ist geregelt, welche Bestandteile eine Rechnung beinhalten muss, um formal richtig zu sein. Nachfolgend eine Aufstellung dieser Merkmale (unter Außerachtlassung der Regelungen für die Kleinbetragsrechnungen):

- Name und Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmers
- Name und Anschrift des Abnehmers der Lieferung bzw. Empfängers der sonstigen Leistung
- Ausstellungsdatum
- Tag der Lieferung / sonstigen Leistung bzw. Zeitraum der sonstigen Leistung
- fortlaufende Nummer zur Identifizierung der Rechnung
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände bzw. Art und Umfang der sonstigen Leistung
- Entgelt (= Nettobetrag) für die Lieferung oder sonstige Leistung
- auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag
- bei Steuerbefreiung: Hinweis, dass Lieferung / sonstige Leistung steuerfrei
- UID-Nummer des liefernden oder leistenden Unternehmers
- UID-Nummer des Empfängers der Lieferung oder Leistung (ab Brutto-Rechnungsbetrag iHv EUR 10.000,00)

Bei Anzahlungsrechnungen muss aus der Rechnung ausdrücklich hervorgehen, dass es sich um eine Anzahlungsrechnung handelt. Ferner muss der Zeitpunkt der voraussichtlichen Leistungserbringung angegeben sein.

Bei Rechnungen im Zusammenhang mit Umsätzen, für die der Leistungsempfänger gemäß § 19 Abs 1a (Bauleistungen) UStG die Steuer schuldet, sind die folgenden Hinweise / Rechnungsmerkmale zusätzlich zu den oben angeführten Merkmalen zu beachten:

- UID-Nummer des Empfänger
- Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld
- kein Steuerausweis in der Rechnung

6. Beispiele

Abschließend noch einige Beispiele, die die obigen Ausführungen verdeutlichen sollen:

- a) *Eine Hausverwaltung erbringt in einem sehr geringen Ausmaß auch Reinigungsleistungen in ihren eigenen Räumlichkeiten durch eine Reinigungsfirma.*

Betreffend Rechnungen der Reinigungsfirma für die Reinigung in den Räumlichkeiten der Hausverwaltung erfolgt die Rechnungslegung mit 20% Umsatzsteuer, da die Hausverwaltung kein Unternehmer ist, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt und in diesem Fall auch nicht als Generalunternehmer auftritt.

- b) *Der Auftraggeber A beauftragt den Unternehmer B mit dem Bau des Hauses. Dieser wiederum beauftragt die Firma C mit der Errichtung einzelner Teile dieses Hauses.*

Das Unternehmen B hat die Firma C darauf hinzuweisen, dass B selber mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde. Die Rechnungslegung der Firma C erfolgt unter Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf das Unternehmen B (gem § 19 Abs 1a erster Fall UStG), da die Bauleistung an einen Unternehmer erfolgt, der selbst mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde. Das Unternehmen B legt eine Rechnung an den Auftraggeber A mit 20% USt.

- c) *Das Reinigungsunternehmen A beschäftigt diverse Subunternehmer, die für diese einen Teil der Reinigungsleistungen in den Fremdhäusern übernehmen.*

Die Reinigungsfirma A ist ein Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Daher kommt es bei allen Bauleistungen an ihn zum Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a zweiter Fall UStG. Die Umsatzsteuerschuld betreffend Rechnungen der Subunternehmer gehen daher auf die Reinigungsfirma A über.

- d) *Variante zu b) Das Reinigungsunternehmen A lässt ihre eigenen Räumlichkeiten durch Subfirmen reinigen.*

Auch in diesem Fall kommt es zum Übergang der Steuerschuld, da eine Bauleistung durch die Subfirmen an einen Unternehmer erbracht wird, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt. Auch hier kommt § 19 Abs 1a zweiter Fall zum Tragen.

7. Zusammenfassung

Es ist daher für die richtige Beurteilung des konkreten Sachverhalts aus umsatzsteuerlicher Sicht wichtig, zu unterscheiden, dass im § 19 Abs 1a UStG zwei verschiedene Sachverhalte geregelt sind, in denen es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt.