

ABSENKUNG UND ERHÖHUNG DER UMSATZSTEUER

Vertragliche Auswirkungen und Mustervereinbarungen

Merkblatt für Unternehmen des Bau- und Ausbauhandwerks
herausgegeben von der
Bundesvereinigung Bauwirtschaft (BVB)
(Juli 2020)

Inhalt

I.	Was ist neu?	3
II.	Was entscheidet über die Anwendung des Steuersatzes?	3
	1. Ausführung einer Werklieferung	3
	2. Ausführung einer Werkleistung	4
III.	Welchem Steuersatz unterliegen abgrenzbare Teilleistungen?	4
	1. Wirtschaftliche Teilbarkeit	5
	2. Gesonderte Vereinbarung	7
	3. Gesonderte Abnahme	8
	4. Gesonderte Abrechnung	8
IV.	Welcher Steuersatz gilt für Abschlagszahlungen?	10
	1. Steuersatzänderung zum 1. Juli 2020 auf 16 %	10
	2. Steuersatzänderung zum 1. Januar 2021 auf 19 %	12
	3. Vereinfachungsregelung für Abschlagszahlungen	13
	a) Abschlagszahlungen vor dem 1. Juli 2020	13
	b) Abschlagszahlungen zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020	13
	4. Nichtbeanstandungsregel bei unrichtigen Rechnungen zwischen Unternehmern	13
V.	Umsatzsteuererhöhung zum 1. Januar 2021	14
	1. Welche vertraglichen Regelungen sind sinnvoll?	14
	2. Umstellung bestehender langfristiger Verträge	14
	3. Verträge mit Verbrauchern	15
	a) Umgang mit Altverträgen (Vertragsschluss bis 30. Juni 2020)	15
	b) Abschluss von Neuverträgen (Vertragsschluss nach dem 1. Juli 2020)	17
	(1) Umgang mit Kostenvoranschlägen	17
	(2) Fertigstellung bzw. Abnahme im 2. Halbjahr 2020	17
	(3) Fertigstellung bzw. Abnahme nach dem 1. Januar 2021	17
	(4) Unklar, ob Fertigstellung bzw. Abnahme noch im 2. Halbjahr 2020 erfolgt oder erst nach dem 1. Januar 2021	18
	4. Verträge mit Unternehmern (b-2-b-Verträge)	20
	5. Verträge mit der öffentlichen Hand/Vergabeverfahren	20

I. Was ist neu?

Ab dem 1. Juli 2020 wird der allgemeine Umsatzsteuersatz für den Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 von 19 % auf 16 % abgesenkt. Ab dem 1. Januar 2021 wird der allgemeine Umsatzsteuersatz wieder auf 19 % angehoben.

Unternehmer sollten die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass Abrechnungsvorgänge reibungslos ablaufen, insbesondere aber die zunächst abgesenkte und (wichtiger noch) die ab dem 1. Januar 2021 erhöhte Umsatzsteuer an den jeweiligen Auftraggeber durchgestellt werden kann.

II. Was entscheidet über die Anwendung des Steuersatzes?

Die Umsatzsteuer von 16 % ist auf Umsätze anzuwenden, die im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführt werden, der Steuersatz von 19 % für Umsätze, die ab 1. Januar 2021 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 UStG). Es kommt somit auf den Leistungszeitpunkt an.

Der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, der Rechnungslegung und der Bezahlung sind für die Frage des anzuwendenden Steuersatzes unerheblich!

Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet zwischen Werklieferungen und Werkleistungen. Eine **Werklieferung** nach §3 Abs. 4 UStG liegt vor, wenn der Unternehmer ein bestelltes Werk unter Verwendung eines oder mehrerer von ihm selbst beschaffter Hauptstoffe erstellt (z.B. der Hochbauer erstellt aus dem von ihm beschafften Materialien den Rohbau). Dies wird der Regelfall der Bauleistungen sein. Dahingegen liegt eine **Werkleistung** vor, wenn für eine Leistung kein Hauptstoff verwendet wird (z.B. Aushub einer Baugrube, Erdbewegungen) oder wenn die benötigten Hauptstoffe vom Auftraggeber gestellt werden. Die Verwendung von Nebenstoffen des Auftragnehmers hat auf die Beurteilung keinen Einfluss.

1. Ausführung einer Werklieferung

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 fertiggestellte Werk zu verfügen. I.d.R. setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht die **Übergabe und Abnahme** des fertiggestellten Werks voraus. Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an. *Eine Verschaffung der Verfügungsmacht ist bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, z.B. durch Benutzung abgenommen hat und eine förmliche Abnahme gar nicht oder erst später erfolgen soll* (Abschnitt 13.2 Absatz 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass, UStAE).

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 (§ 640 BGB, § 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 ist z.B. anzunehmen, wenn das Werk durch den Auftraggeber bereits bestimmungsgemäß genutzt wird. Fehlende Restarbeiten oder Nachbesserungen schließen eine wirksame Abnahme nicht aus, wenn das Werk ohne diese Arbeiten seinem bestimmungsmäßigen Zwecken dienen kann.

Im Falle einer Kündigung des Werkvertrages ist der Tag des Zugangs der Kündigung maßgebend. 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 wird.

2. Ausführung einer Werkleistung

Werkleistungen sind dagegen grundsätzlich mit der **Fertigstellung**, d.h. mit der **Vollendung** des Werkes **ausgeführt**. Die Vollendung des Werkes wird häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen; die Abnahme ist hier aber nicht Voraussetzung.

III. Welchem Steuersatz unterliegen abgrenzbare Teilleistungen?

Bei abgrenzbaren Teilleistungen kommt es für die Anwendung des maßgebenden Umsatzsteuersatzes darauf an, wann die Teilleistungen jeweils ausgeführt werden, wann also in der Regel die Abnahme der Teilleistung erfolgt. Der Zeitpunkt der Vollendung der Gesamtleistung ist unbeachtlich. Denn wie Werklieferungen bzw. Werkleistungen werden im Umsatzsteuerrecht auch Teile einer Leistung behandelt, für die das Entgelt gesondert vereinbart und abgerechnet wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a S. 3 UStG).

Werden zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 „abgrenzbare Teilleistungen“ ausgeführt, fallen auf diese 16 % Umsatzsteuer an.

ACHTUNG:

Nicht jede Teilleistung wird von der Finanzverwaltung anerkannt. Unternehmen sollten bei der Anwendung besondere Umsicht walten lassen. Bei der letzten Steuersatzänderung von 16 % auf 19 % zum 1. Januar 2007 wurden bei späteren Betriebsprüfungen von Bauunternehmen nicht wenige Abrechnungen über Teilleistungen von den Prüfern nicht akzeptiert und das finanzielle Risiko hatten schlussendlich die betroffenen Bauunternehmen zu tragen, z.T. mit erheblichen Summen.

Von den Finanzverwaltungen werden Teilleistungen anerkannt, wenn folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind (laut Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12. Oktober 2009: „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“):

- Wirtschaftlich abgrenzbarer Teil einer Werklieferung oder Werkleistung.
- Für eine Teilleistung, die nach dem 1. Juli 2020 und vor dem 1. Januar 2021 erbracht wird, gilt: Vor dem 1. Januar 2021 muss vereinbart worden sein, dass für abgrenzbare Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Bestehende Verträge müssen – ebenfalls vor dem 1. Januar 2021 - entsprechend ergänzt werden (vgl. Vereinbarungsmuster unten).
- Abnahme (bei Werklieferungen) bzw. Fertigstellung (bei Werkleistungen) des Leistungsteils zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020.
- Gesonderte Abrechnung des Teilentgeltes.

1. Wirtschaftliche Teilbarkeit

Nachfolgend ein Auszug aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12. Oktober 2009: „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“, das einen Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen enthält:

Art der Arbeit	Teilungsmaßstäbe
Anschlüsse an Entwässerungs- und Versorgungsanlagen	Aufteilung erfolgt je Anlage.
Außenputzarbeiten	Es bestehen keine Bedenken gegen eine haus- oder blockweise Aufteilung bzw. gegen eine Aufteilung bis zur Dehnungsfuge.
Bodenbelagsarbeiten	Im Allgemeinen bestehen gegen eine Aufteilung je Wohnung oder Geschoss keine Bedenken.
Dachdeckerarbeiten	Aufteilung haus- oder blockweise zulässig.
Elektrische Anlagen	Eine Aufteilung ist bei Gesamtanlagen im allgemeinen blockweise vorzunehmen.

Art der Arbeit	Teilungsmaßstäbe
Erdarbeiten	Gegen eine haus- oder blockweise Aufteilung bestehen keine Bedenken.
Fliesen- und Plattenlegerarbeiten	Die Aufteilung nach Bädern oder Küchen ist im Regelfall zulässig.
Gartenanlagen	Aufteilung erfolgt je nach der Arbeit.
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.
Glasarbeiten	Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig.
Heizungsanlagen	Die Aufteilung kann haus- oder blockweise je Anlage vorgenommen werden. Bei selbständigen Etagenheizungen kann nach Wohnungen aufgeteilt werden.
Kanalbau	Eine abschnittsweise Aufteilung (z. B. von Schacht zu Schacht) ist zulässig.
Klempnerarbeiten	Aufteilung ist je nach Art der Arbeit haus- oder stückweise zulässig (z. B. Regenrinne mit Abfallrohr hausweise, Fensterabdeckungen (außen) stückweise).
Maler- und Tapezierarbeiten	Die Aufteilung nach Wohnungen ist im Regelfall zulässig. Eine raumweise Aufteilung erscheint nicht vertretbar, wenn die Arbeiten untrennbar ineinander fließen.
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.
Naturwerkstein- und Beton-Werksteinarbeiten	Bei Objekten, die miteinander nicht verbunden sind, kann eine stückweise Aufteilung vorgenommen werden.
Ofen- und Herdarbeiten	Gegen eine stück- oder wohnungsweise Aufteilung bestehen keine Bedenken.
Putz- und Stuckarbeiten (innen)	Gegen eine Aufteilung nach Wohnungen oder Geschossen bestehen keine Bedenken.
Schlosserarbeiten	Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z. B. je Balkongitter).

Art der Arbeit	Teilungsmaßstäbe
Straßenbau	Fertige Straßenbauabschnitte stellen Teilleistungen dar. Beim Neubau bzw. Reparatur einer Straße kann die Fertigstellung eines laufenden Meters nicht als Teilleistung angesehen werden.
Tischlerarbeiten	Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z. B. je Tür und Fenster).
Zimmererarbeiten	Aufteilung haus- oder blockweise zulässig.

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kann eine Werklieferung bzw. eine Werkleistung nicht in Lieferelemente und in sonstige Leistungen aufgeteilt werden.

Unter einer Ordnungszahl im Leistungsverzeichnis erfasste Leistungen sind regelmäßig keine Teilleistungen im steuerrechtlichen Sinn.

2. Gesonderte Vereinbarung

Für eine Teilleistung, die nach dem 1. Juli 2020 und vor dem 31. Dezember 2020 erbracht wird, gilt:

Vor dem Stichtag der Steuersatzänderung von 16 % zu 19 %, also vor dem 1. Januar 2021, muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1. Januar 2021 entsprechend geändert werden.

Das Bundesfinanzministerium hat am 30. Juni 2020 eine Verwaltungsanweisung zur befristeten Absenkung der Umsatzsteuer veröffentlicht, das Schreiben äußert sich aber zur gesonderten Vereinbarung bei der Erbringung der Teilleistung im 2. Halbjahr 2020 nicht. Das BMF-Schreiben zur Steuersatzänderung zum 1. Januar 2007 forderte eine Vereinbarung vor dem Stichtag der Steuersatzänderung zum höheren Steuersatz.

Laut BMF-Schreiben vom 12. September 2009, II.2 „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“ gilt außerdem:

Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung (so genannter Einheitspreisvertrag nach damals § 5 Nr. 1a VOB/A, jetzt § 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. damals § 9 VOB/A, jetzt § 7b VOB/A). Nur wenn das Leistungsverzeichnis derartige Einzelpositionen enthält, können Teilleistungen angenommen werden. Vereinbarungen über zu zahlende Abschlagszahlungen (vgl. § 16 Abs. 1 VOB/B) sind keine gesonderten Entgeltsvereinbarungen. Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart (so genannter Pauschalvertrag nach damals § 5 Nr. 1b VOB/A, jetzt § 4 Abs. 1 Nr. 2 VOB/A), scheiden Teilleistungen aus. Teilleistungen scheiden

ebenfalls aus, wenn (faktisch) Teilabnahmen erfolgen, ohne dass die zugrundeliegende Vereinbarung geändert wird.

3. Gesonderte Abnahme

Um Teilleistungen anzunehmen, müssen die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden, d.h. die Abnahme muss, wenn sie schriftlich vereinbart war, auch gesondert vorgenommen werden (vgl. § 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 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 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 (BMF-Schreiben vom 12. September 2009, II.2 „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“).

4. 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. Insbesondere muss es sich im Hinblick auf die Teilleistung um eine (Teil-)Schlussrechnung handeln.

Beispielfälle für abgrenzbare Teilleistungen

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 (Abschnitt 13.4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass, UStAE).

Eine Teilung ist 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. Eine raumweise Aufteilung bei Maler- und Tapezierarbeiten erscheint nicht vertretbar, wenn die Arbeiten untrennbar ineinanderfließen. (Abschnitt 13.4 UStAE).

Keine abgrenzbaren Teilleistungen

Ein Unternehmer wird beauftragt, in einem Wohnhaus Parkett-Fußböden zu legen. In der Auftragsbestätigung sind die Materialkosten getrennt ausgewiesen. Der Unternehmer versendet die Materialien zum Bestimmungsort und führt dort die Arbeiten aus. Gegenstand der vom Auftragnehmer auszuführenden Werklieferung ist der fertige Parkettfußboden. Die Werklieferung bildet eine Einheit, die nicht in eine Materiallieferung und in eine Werklieferung zerlegt werden kann (BMF-Schreiben vom 12.9.2009, II.2 „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“).

Ein Bauunternehmer führt nach Maßgabe der VOB als Gesamtleistung die Maurer- und Betonarbeiten an einem Hausbau aus. Der Bauunternehmer verlangt Abschlagszahlungen in Höhe der jeweils nachgewiesenen vertragsgemäßen Leistungen gem. § 16 Abs. 1 VOB/B. Die Abschlagszahlungen sind aber ohne Einfluss auf die Haftung und gelten nicht als Abnahme von Teilleistungen (BMF-Schreiben vom 12.9.2009, II.2 „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“).

Will der Auftraggeber die Möglichkeit nutzen, abgrenzbare Teilleistungen zum verminderten Steuersatz von 16 % abzurechnen, so ist für die jeweiligen Teilleistungen – falls nicht bereits im Ursprungsvertrag geschehen – ein separater Preis auszuweisen, eine separate Abnahme durchzuführen und in separater Teilschlussrechnung abzurechnen.

Bei Zweifeln, ob es sich tatsächlich um eine abgrenzbare Teilleistung i.S.d. Umsatzsteuergesetzes handelt, bzw. bei nachträglichen Vereinbarungen zu abgrenzbaren Teilleistungen, nehmen Sie bitte zuerst Kontakt zu einem fachkundigen Steuerberater oder Ihrem zuständigen Landesverband auf.

**Vereinbarung
über die Abrechnung von Teilleistungen**

Die Parteien des Vertrages über _____ vom _____ vereinbaren ergänzend Folgendes:

§ 1

Für folgende wirtschaftlich abgrenzbare Leistungsteile soll vor dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Gesamtbauvorhabens eine Abnahme stattfinden:

1. _____
2. _____
3. _____

§ 2

Über alle nach § 1 abgenommenen Teilleistungen wird der Auftragnehmer mit Teilschlussrechnung abrechnen. Die für die jeweiligen Teilleistungen, die zwischen den 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 fertiggestellt bzw. abgenommen werden, in Rechnung zu stellenden Beträge betragen:

1. _____ Euro zzgl 16 % Ust _____
2. _____ Euro zzgl 16 % Ust _____
3. _____ Euro zzgl 16 % Ust _____

Für die Anforderungen an die Teilschlussrechnung sowie deren Fälligkeit gelten die Regelungen des Vertrages über die Schlussrechnung entsprechend.

(Ort, Datum) _____

Auftragnehmer

Auftraggeber

IV. Welcher Steuersatz gilt für Abschlagszahlungen?

Bei Abschlagszahlungen entsteht die Umsatzsteuer grundsätzlich im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zahlung (§13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b S. 4 UStG), für die endgültige Besteuerung kommt es aber auf den Zeitpunkt der Leistungsausführung (Abnahme) an (§ 27 Abs. 1 S. 2 UStG).

1. Steuersatzänderung zum 1. Juli 2020 auf 16 %

Wurden vor dem 1. Juli 2020 Abschlagszahlungen für Leistungen vereinnahmt, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 abgenommen werden, so musste in den im 1.

Halbjahr 2020 gestellten Abschlagsrechnungen die Umsatzsteuer in Höhe des bisherigen Steuersatzes von 19 % angegeben werden. Bei einer Abnahme im 2. Halbjahr 2020 reduziert sich der Steuersatz auf 16 %, daher unterliegen alle Abschlagszahlungen dem reduzierten Steuersatz von 16 %.

Einer Berichtigung dieser Abschlagsrechnungen bedarf es nicht, wenn in der Schlussrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung mit 16 % ausgewiesen wird (BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020, Rz. 8). Hier ist aber darauf zu achten, dass die in der Abschlagsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgezogen wird. Die Steuer ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum, in dem die Leistung erbracht wird, zu korrigieren.

Beispiel:

Bauunternehmer B baut für den Auftraggeber A ein Werkstattgebäude. Die Abnahme (Leistungszeitpunkt) erfolgt im Oktober 2020. Der Preis beträgt 150.000 Euro zzgl. Umsatzsteuer. B hat im Januar und im April 2020 sowie im Juli 2020 Abschlagszahlungen in Höhe von jeweils 30.000 Euro zzgl. Umsatzsteuer von A vereinnahmt.

Lösung:

Die Leistung (Bau des Werkstattgebäudes) unterliegt in voller Höhe (150.000 Euro) dem 16%igen Umsatzsteuersatz. Die Abschlagszahlungen im Januar und April 2020 muss B zunächst jedoch noch mit 19 % versteuern (1. AZ 5.700 Euro USt, 2. AZ 5.700 Euro USt). Die Abschlagszahlung, die B im Juli 2020 vereinnahmt, muss er mit 16 % (3. AZ 4.800 Euro USt) versteuern.

Die Korrektur der im Januar und April 2020 vereinnahmten Abschlagszahlungen erfolgt in der Schlussrechnung und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Oktober 2020 beim Bauunternehmer B und beim Auftragnehmer A.

Schlussrechnung:

	Entgelt (Euro)	USt (Euro)	Summe (Euro)
Gesamtbetrag	150.000	24.000 (16%)	174.000
abzügl. Anzahlungen			
Jan. 2020	30.000	5.700 (19%)	
April 2020	30.000	5.700 (19%)	
Juli 2020	30.000	4.800 (16%)	
Restzahlung	60.000	7.800	67.800

USt-Voranmeldung Oktober 2020:

Umsatz Zeile 28	$60.000 \times 16\% \text{ USt}$	= 9.600
Berichtigung der USt für Anzahlungen (Jan. und April 2020):		
Zeile 26	$60.000 \times 3\%$	= <u>-1.800</u>
Zahllast		7.800

Der Umsatz zu dem Steuersatz 16 % sowie der darauf entfallende, selbst errechnete Steuerbetrag sind in **Zeile 28** („Umsätze zu anderen Steuersätzen“) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Jahr 2020 bzw. **Zeile 45** der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 einzutragen.

Bereits mit 19 % besteuerte Abschlagszahlungen für Leistungen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 abgenommen werden, sind zu korrigieren, indem in **Zeile 26** („Umsätze zum Steuersatz von 19 %“) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Jahr 2020 bzw. in **Zeile 38** der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird (BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020, Rz. 8, 12).

Eine Eintragung in Zeile 62 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Jahr 2020 bzw. Zeile 58 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 (als negative Nachsteuer) ist insoweit nicht vorzunehmen.

2. Steuersatzänderung zum 1. Januar 2021 auf 19 %

Werden im 2. Halbjahr 2020 Abschlagsrechnungen für Leistungen erstellt, die nach dem 1. Januar 2021 abgenommen werden, so ist für diese Abschlagsrechnungen die Umsatzsteuer in Höhe von 16 % zu berechnen. Bei einer Abnahme nach dem 1. Januar 2021 erhöht sich der Steuersatz auf 19 %, daher unterliegen alle Abschlagszahlungen dem erhöhten Steuersatz von 19 %.

Wurden Abschlagszahlungen vor dem 1. Januar 2021 mit 16 % vereinnahmt, ist die Differenz von 3 % für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen, in dem die Leistung ausgeführt wird, d.h. in dem die Abnahme erfolgt ist (Rz. 48 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020). Als Vereinfachung lässt es die Finanzverwaltung zu, dass die weitere Umsatzsteuer (Differenz von 3 %) für den Voranmeldungszeitraum berechnet wird, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird (Rz. 48 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020).

Einer **Berichtigung dieser Abschlagsrechnungen** bedarf es **nicht**, wenn in der Schlussrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung mit 19 % ausgewiesen wird. Hier ist aber darauf zu achten, dass die in der Abschlagsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgezogen wird. Einer Berichtigung dieser Abschlagsrechnungen bedarf es auch nicht, wenn in einer Schlussrechnung die für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Abschlagszahlungen geschuldete weitere Umsatzsteuer (drei Prozentpunkte) zusätzlich angegeben wird. (BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020, Rz. 51). Die weitere Steuer, die auf diese Abschlagszahlungen entfällt, ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum anzumelden, in dem die Leistung erbracht wird, d.h. in dem die Abnahme erfolgt ist (BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020, Rz. 51).

Der Unternehmer kann aber auch die Abschlagsrechnungen berichtigen, die im 2. Halbjahr 2020 in Höhe von 16 % gestellt werden für Leistungen, die nach dem 1. Januar 2021 abgenommen werden. Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt (BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020, Rz. 51).

3. Vereinfachungsregelung für Abschlagszahlungen

Das Bundesfinanzministerium hat am 30. Juni 2020 eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben) zur Steuersatzsenkung veröffentlicht, die Vereinfachungsregeln für Abschlagszahlungen enthält.

a) Abschlagszahlungen vor dem 1. Juli 2020

Nach Rz. 9 des BMF-Schreibens wird es nicht beanstandet, wenn vor dem 1. Juli 2020 vereinbarte Abschlagsrechnungen schon mit dem Steuersatz von 16 % gestellt werden, wenn die Abnahme zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 erfolgt. Die Umsatzsteuer entsteht bei Zahlungszufluss mit dem Steuersatz von 16 %. Eine nachträgliche Korrektur der Abschlagsrechnungen ist in diesem Fall nicht erforderlich.

b) Abschlagszahlungen zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020

Ist bei Beginn des Bauvorhabens bereits erkennbar oder tatsächlich geplant, dass die Fertigstellung nach dem 31. Dezember 2020 erfolgt, können die Abschlagsrechnungen in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 mit 19 % Umsatzsteuer gestellt werden. Da das gesamte Bauvorhaben bei Fertigstellung bzw. Abnahme im Jahr 2021 mit 19 % Umsatzsteuer abgerechnet werden muss, werden durch diese Vorgehensweise Nachzahlungen der Umsatzsteuerdifferenzen von 16 % auf 19 % für den Besteller vermieden.

Steht der Abnahmetermin nicht sicher fest, sollten die Abschlagsrechnungen mit dem im Zeitpunkt der Stellung der Abschlagsrechnung geltenden Steuersatz geschrieben und gegebenenfalls in der Schlussrechnung berichtigt werden.

4. Nichtbeanstandungsregel bei unrichtigen Rechnungen zwischen Unternehmern

In der Verwaltungsanweisung zur Steuersatzsenkung des Bundesfinanzministeriums vom 30. Juni 2020 ist eine Nichtbeanstandungsregel für im Juli 2020 ausgeführte Leistungen zwischen Unternehmern enthalten (Rz. 46). Es wird danach von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn für Leistungen, die im Juli 2020 an einen anderen Unternehmer erbracht werden, in der Rechnung noch der alte Steuersatz von 19 % ausgewiesen wird. Eine Korrektur der Rechnung ist aus Vereinfachungsgründen nicht erforderlich, wenn die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt wird. Der Leistungsempfänger darf die ausgewiesene Steuer in voller Höhe als Vorsteuer abziehen.

V. Umsatzsteuererhöhung zum 1. Januar 2021

1. Welche vertraglichen Regelungen sind sinnvoll?

In Verträgen, deren Laufzeit sich über den Zeitpunkt des Inkrafttretens einer Umsatzsteuererhöhung hinaus erstreckt, besteht die Gefahr, dass der Auftragnehmer dem Auftraggeber die höhere Umsatzsteuer nicht in Rechnung stellen kann. Problematisch sind insbesondere Verträge mit Verbrauchern, da hier i.d.R. Bruttopreise ausgewiesen werden. Aber auch Verträge mit Unternehmern enthalten häufig keine hinreichend bestimmten Formulierungen. So bleibt etwa bei der Regelung "netto zzgl. Umsatzsteuer" offen, welcher Umsatzsteuersatz im Falle einer Erhöhung während der Vertragslaufzeit zur Anwendung kommen soll.

Im Hinblick auf die zunächst anstehende Steuersatzsenkung, äußert das BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 (Rz 13) zur Steuersatzänderung, dass aus der Regelung über den Steuerausweis (im Vertrag) aber nicht folgt, „dass die Unternehmer verpflichtet sind, bei der Abrechnung der vor dem 1. Juli 2020 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 befristet eingetretenen umsatzsteuerlichen Minderbelastung zu senken. Es handelt sich dabei vielmehr um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt.“

2. Umstellung bestehender langfristiger Verträge

Eine explizite Regelung zur Umstellung langfristiger Verträge bei Änderungen des Umsatzsteuersatzes enthält § 29 UStG. Beruht danach die Leistung auf einem Vertrag, der nicht später als vier Kalendermonate vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung (1. Juli 2020 bzw. 1. Januar 2021) abgeschlossen worden ist, so kann der eine Vertragsteil von dem anderen Vertragsteil einen **Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung** verlangen. Dies gilt allerdings nur, soweit die Parteien nicht etwas anderes vereinbart haben. Eine solche Vereinbarung läge etwa dann vor, wenn die Vertragsparteien ausdrücklich auf die Anwendung des § 29 UStG verzichtet oder aber eine Festpreisklausel vereinbart hätten. "Angemessener Ausgleich" i.S.d. Norm ist der volle Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung (BGH, Urteil vom 22. März 1972 - Az: VIII ZR 119/70).

Auf Verträge, die innerhalb eines Zeitraums von vier Monaten vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung (1. Juli 2020 bzw. 1. Januar 2021) abgeschlossen werden, findet § 29 UStG keine Anwendung. Dies betrifft folglich alle Verträge, die nach dem 1. März 2020 abgeschlossen wurden (nicht später als vier Kalendermonate vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung zum 1. Juli 2020). Bei diesen Verträgen kann der Vertragspartner dann nicht bereits aus dem Umsatzsteuergesetz einen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung verlangen. In diesen Verträgen kommt es dann auf die konkrete vertragliche Vereinbarung an. Eine solche Vereinbarung kann auch noch nachträglich getroffen werden.

3. Verträge mit Verbrauchern

Bei Verträgen mit Verbrauchern ist zunächst die so genannte Preisangabenverordnung (PAngV) zu beachten, die die Kommunikation von Preisen gegenüber dem Verbraucher regelt. Die Preisangabenverordnung findet in Angeboten, Kostenvoranschlägen und Rechnungen gegenüber dem Verbraucher Anwendung. Nach § 1 Abs. 1 S. 1 PAngV hat der Unternehmer die Preise anzugeben, die einschließlich der Umsatzsteuer und sonstiger Preisbestandteile zu zahlen sind (Gesamtpreise). Das bedeutet, dass im Gesamtpreis die Umsatzsteuer und auch sonstige Bestandteile des Preises mit enthalten sein müssen. Nicht erforderlich ist, dass der konkrete Umsatzsteuersatz berechnet oder ausgeschrieben wird.

Nach überwiegender Auffassung ist die zu zahlende Umsatzsteuer unselbstständiger Teil des vereinbarten (Brutto-)Preises, so dass Umsatzsteuererhöhungen zwischen Vertragsschluss und Schlussrechnung nicht zu einer automatischen Preisanpassung führen.

Überdies unterliegen aber auch Preisanpassungsklauseln in Verträgen mit Verbrauchern einer strengen Wirksamkeitsprüfung. Bei Preisanpassungsklauseln ist zu beachten, dass Klauseln in Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Auftragnehmers, die eine Veränderung der Mehrwertsteuer zu Lasten des privaten Auftraggebers vorsehen, anhand von § 309 Nr. 1 BGB auf ihre Wirksamkeit überprüft werden. Nach § 309 Nr. 1 BGB ist eine Bestimmung in Allgemeinen Geschäftsbedingungen gegenüber einem Verbraucher unwirksam, die eine Preiserhöhung für Waren oder Leistungen vorsieht, welche innerhalb von vier Monaten nach Vertragsschluss geliefert oder erbracht werden sollen. Hiernach ist eine formularmäßig in Allgemeinen Geschäftsbedingungen eines Unternehmers vorbehaltene Preisanpassung für den Fall der Änderung des Umsatzsteuersatzes bei Verträgen mit Verbrauchern unwirksam, wenn der Vertrag eine Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragsschluss) von nicht mehr als vier Monaten vorsieht (siehe hierzu die weiteren Ausführungen unter „Preisanpassung bei Verträgen mit einer Laufzeit von weniger als 4 Monaten“).

Bei der nachfolgenden Darstellung sind die „Altverträge“, die noch zum Steuersatz von 19 % abgeschlossen wurden (bis 30. Juni 2020), sowie die „Neuverträge“, die zukünftig abgeschlossen werden (nach dem 1. Juli 2020) zu unterscheiden.

a) Umgang mit Altverträgen (Vertragsschluss bis 30. Juni 2020)

Bei den bereits abgeschlossenen Verträgen wird regelmäßig der Umsatzsteuersatz von 19 % ausgewiesen worden sein. All diejenigen Bauvorhaben, die erst in 2021 (oder später) fertiggestellt und abgenommen werden, stellen kein Problem dar, da ab dem 1. Januar 2021 wieder der Steuersatz von 19 % gilt. Eine Vertragsanpassung ist mithin nicht erforderlich.

Fraglich ist hingegen, welche Umsatzsteuer der Besteller schuldet, wenn die Maßnahme bei einem Vertrag, der vor dem 1. Juli 2020 abgeschlossen wurde und eine Umsatzsteuer von 19 % vorsieht, im 2. Halbjahr 2020 fertiggestellt bzw. abgenommen wird.

Unabhängig vom Inhalt des Vertrages schuldet der Unternehmer bei einer Fertigstellung bzw. Abnahme im 2. Halbjahr 2020 dem Finanzamt nur 16 % Umsatzsteuer. Diese 16 % sollte er auch gegenüber dem Besteller im Rahmen der Schlussrechnung in Rechnung stellen. Dies auch

dann, wenn im Vertrag ursprünglich 19 % ausgewiesen waren (oder der Vertrag gar keine explizit ausgewiesene Umsatzsteuer enthalten hat).

Weist der Unternehmer in seiner Schlussrechnung die Umsatzsteuer zu hoch aus, so schuldet er diese (zu hohe Umsatzsteuer) auch (§ 14c Abs. 1 S. 1 UStG), auf die Berichtungsmöglichkeit nach § 14c Abs. 1 S. 2 UStG wird hingewiesen.

Bei einem mit einem Verbraucher abgeschlossenen Bruttopreisvertrag (ohne ausdrückliche Nennung der Höhe der Umsatzsteuer oder des konkreten Umsatzsteuerbetrages) stellt sich die Frage, ob bei einer Fertigstellung bzw. Abnahme im 2. Halbjahr 2020 der Unternehmer die Umsatzsteuersenkung ebenfalls an den Kunden „weitergeben“ muss. Fakt ist, dass der Unternehmer in seiner Schlussrechnung einen Umsatzsteuersatz von 16 % ausweisen muss.

Unabhängig hiervon ist jedoch die Frage, welchen Nettobetrag der Unternehmer zugrunde legt, um die 16 %ige Umsatzsteuer zu berechnen. Zur konkreten Berechnung kommen grundsätzlich zwei Wege in Betracht. Zum einen kann der Unternehmer bei seiner Berechnung den vereinbarten Bruttopreis unverändert lassen und in diesem Rahmen 16 % Umsatzsteuer berechnen (so dass sich hierdurch zu seinen Gunsten der Nettopreis erhöht). Zum anderen kann er vom Nettopreis ausgehend die 16 % Umsatzsteuer berechnen, so dass sich im Ergebnis der Bruttopreis zugunsten des Bestellers im Vergleich zum vertraglich vereinbarten Preis vermindert. In diesem Fall gibt der Unternehmer die Umsatzsteuersenkung – so wie von der Bundesregierung gewollt – an den Besteller weiter.

Beispiel:

Preisabsprache im Vertrag: Bruttopreis 10.000,- (inkl. USt)

Schlussrechnung Variante 1:

Netto	8.621,-
Zzgl. 16 %	1.379,-
Brutto	10.000,-

Schlussrechnung Variante 2:

Netto	8.403,-
Zzgl. 16 %	1.344,-
Brutto	9.747,-

Wenn es keine vertragliche Vereinbarung gibt, dürften beide Varianten möglich sein. Eine Ausnahme besteht nur bei sog. langfristigen Verträgen, also solchen, die 4 Monate vor der Steuersatzsenkung (also vor dem 1. März 2020) bereits abgeschlossen waren. Hier räumt das Gesetz dem Vertragspartner einen Ausgleichsanspruch ein. Bei Verträgen, die vor dem 1. März 2020 abgeschlossen wurden, kann der Besteller die Berechnung nach Variante 2 fordern.

b) Abschluss von Neuverträgen (Vertragsschluss nach dem 1. Juli 2020)

Bei den zukünftig (bis zum 31. Dezember 2020) abzuschließenden Verträgen stellt sich die Frage, wie der Unternehmer mit der Umsatzsteuersenkung und anschließenden Umsatzsteuererhöhung umzugehen hat. Er hat ein besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass er bei einer Fertigstellung bzw. Abnahme erst im nächsten Jahr, die dann fällige Umsatzsteuer in Höhe von 19 % an den privaten Auftraggeber weitergeben kann. Dies ist nicht automatisch möglich, sondern bedarf besonderer Regelungen im Vertrag.

(1) Umgang mit Kostenvoranschlägen

Unverbindliche Kostenvoranschläge, die bereits an den potentiellen Besteller versandt wurden, enthalten naturgemäß eine Umsatzsteuer von 19 %. Beauftragt der Besteller die Maßnahme jedoch erst nach dem 1. Juli 2020, ist bei Abschluss des Vertrages im Hinblick auf den auszuweisenden Umsatzsteuersatz darauf abzustellen, wann die beauftragte Maßnahme fertiggestellt bzw. abgenommen werden soll. Hier ist dann beim Vertragsabschluss entsprechend der nachfolgenden Fallkonstellationen zu verfahren.

(2) Fertigstellung bzw. Abnahme im 2. Halbjahr 2020

Ist gesichert, dass die Fertigstellung bzw. Abnahme der geplanten Maßnahme im 2. Halbjahr 2020 stattfindet, dann sollte der Vertrag 16 % USt ausweisen. Auf eine Anpassungsklausel kann dann verzichtet werden, wenn feststeht, dass die Fertigstellung bzw. Abnahme bis zum 31. Dezember 2020 erfolgt.

(3) Fertigstellung bzw. Abnahme nach dem 1. Januar 2021

Handelt es sich um eine umfangreiche Maßnahme oder ist der Baubeginn erst kurz vor Ablauf des Jahres 2020 geplant, so dass feststeht, dass die Fertigstellung bzw. Abnahme der Maßnahme erst im neuen Jahr stattfindet, dann sollten sowohl Angebot als auch Vertrag 19 % USt enthalten und ausweisen. Auf eine Anpassungsklausel kann dann ebenfalls verzichtet werden, da im nächsten Jahr wieder der (alte) Steuersatz von 19 % gilt.

Für eine entsprechende Erläuterung gegenüber dem privaten Auftraggeber kann folgende **Musterformulierung** verwendet werden.

„Da bei Abschluss dieses Vertrages bereits erkennbar oder tatsächlich geplant ist, dass die Fertigstellung bzw. Abnahme erst nach dem 31. Dezember 2020 erfolgen wird, muss die gesamte Baumaßnahme mit 19 % Umsatzsteuer versteuert werden. Aus diesem Grund wird der ab dem 1. Januar 2021 anzuwendende Steuersatz von 19 % im Vertrag ausgewiesen. Zudem weisen wir darauf hin, dass wir berechtigt sind, Abschlagszahlungen in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 mit 19 % Umsatzsteuer zu versteuern. Durch diese Vorgehensweise werden Nachzahlungen der Umsatzsteuerdifferenz von 16% auf 19% im nächsten Jahr vermieden.“

(4) Unklar, ob Fertigstellung bzw. Abnahme noch im 2. Halbjahr 2020 erfolgt oder erst nach dem 1. Januar 2021

Schwierig sind diejenigen Fälle, bei denen im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht absehbar ist, wann tatsächlich die Fertigstellung bzw. Abnahme erfolgen wird. In diesen Fällen trägt zunächst der Unternehmer das Risiko, den richtigen Steuersatz auszuweisen.

Auf der „sicheren Seite“ ist der Unternehmer, wenn sowohl das Angebot als auch der Vertrag 19 % USt enthalten und ausweisen. Zusätzlich sollte vereinbart werden, dass bei einer Fertigstellung bzw. Abnahme im 2. Halbjahr 2020 sich die im Vertrag ausgewiesene und berechnete Umsatzsteuer von 19 % auf 16 % reduziert.

Da eine solche Regelung keine Belastung des Verbrauchers darstellt, dürfte hier auch nicht zu befürchten sein, dass eine solche Regelung für unwirksam erachtet wird.

Etwas anderes kann jedoch im umgekehrten Fall gelten. Berechnet der Unternehmer im Vertrag lediglich 16 % USt, kann er bei einer Fertigstellung bzw. Abnahme der Maßnahme erst im neuen Jahr nicht ohne weiteres den dann wieder erhöhten Umsatzsteuersatz von 19 % verlangen. Hier bedarf es einer wirksamen Preisanpassungsklausel. Wie bereits zuvor ausgeführt, sind Preisanpassungsklauseln in Verträgen mit Verbrauchern nur wirksam, wenn sie nicht gegen § 309 Nr. 1 BGB verstoßen. Folglich ist eine Preisanpassung für den Fall der Änderung des Umsatzsteuersatzes im Rahmen von vorformulierten Allgemeinen Geschäftsbedingungen nur wirksam, wenn eine Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragsschluss) von als vier Monaten vereinbart ist.

– Preisanpassung bei Verträgen mit einer Laufzeit von mehr als vier Monate

Bei Verträgen, die eine Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragsschluss) von mehr als vier Monaten vorsehen, können Preisanpassungsklauseln auch im Rahmen von Allgemeinen Geschäftsbedingungen wirksam vereinbart werden. Eine solche Preisanpassungsklausel kann im Einvernehmen der Vertragsparteien auch nachträglich geschlossen werden. Eine nachträgliche

Vereinbarung ist sowohl bei bislang fehlender als auch bei unklarer Regelung zur Höhe der Umsatzsteuer empfehlenswert.

Vereinbarung über die Anpassung des Umsatzsteuersatzes (Verträge mit Verbrauchern mit einer Laufzeit von <u>mehr</u> als 4 Monaten)	
Die Parteien (nur bei einer nachträglichen Vereinbarung zu einem bestehenden Vertrag: des Vertrages über _____ vom _____) vereinbaren im Hinblick auf die Umsatzsteuererhöhung ab dem 1. Januar 2021 bzgl. der Vergütung Folgendes:	
Der/Die vereinbarte/n Nettopreis/e ist/sind im Falle einer Umsatzsteueränderung anzupassen, es sei denn, dass die Leistung innerhalb von vier Monaten nach Abschluss dieser Vereinbarung erfolgt. Die Anpassung erfolgt durch Anwendung des am Tage der Fertigstellung bzw. Abnahme gesetzlich vorgeschriebenen geänderten Umsatzsteuersatzes.	

(Ort, Datum)	
_____	_____
Auftragnehmer	Auftraggeber

– **Preisanpassung bei Verträgen mit einer Laufzeit von weniger als vier Monaten**

Handelt es sich hingegen um einen Vertrag, der eine Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragschluss) von **weniger** als vier Monaten vorsieht, so verbleibt dem Unternehmer letztlich nur die Möglichkeit, die Anpassung der Umsatzsteuer mit dem Verbraucher individualvertraglich zu vereinbaren. Da in der Praxis der Abschluss einer individualvertraglichen Vereinbarung kaum möglich und insbesondere seitens des Unternehmers im Streitfall kaum nachweisbar ist, schlagen wir für diejenigen Verträge, die eine Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragschluss) von weniger als vier Monaten vorsehen, folgende Vorgehensweise vor:

Unterscheidung des Umsatzsteuersatzes in Abhängigkeit von der Fertigstellung bzw. Abnahme des Werkes:
<ul style="list-style-type: none">• Nettopreis _____ € zzgl. 16 % USt bei Fertigstellung bzw. Abnahme bis zum 31. Dezember 2020 = Bruttopreis _____ €• Nettopreis _____ € zzgl. 19 % USt bei Fertigstellung bzw. Abnahme ab dem 1. Januar 2021 = Bruttopreis _____ €
Ob eine solche vertragliche Unterscheidung des zur Anwendung kommenden Umsatzsteuersatzes abhängig vom Zeitpunkt der Fertigstellung bzw. Abnahme wirksam vereinbart werden kann und im Streitfall einer gerichtlichen Überprüfung standhalten wird, kann mangels entsprechender Rechtsprechung nicht mit hinreichender Sicherheit gesagt werden.

Eine andere Alternative, die zum 1. Januar 2021 anstehende Steuererhöhung an den Besteller „weiterzugeben“, ist ansonsten die Möglichkeit, die anstehende Steuererhöhung bereits in den Nettopreis einzukalkulieren und lediglich den Bruttopreis im Vertrag auszuweisen und zu vereinbaren.

4. Verträge mit Unternehmern (b-2-b-Verträge)

Soweit Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausgeführt werden, ist es egal, ob die Leistungen vor oder nach den jeweiligen Steuersatzänderungen ausgeführt werden. Es ist in diesen Fällen nur auf die richtige Ausstellung der Rechnungen zu achten.

Alternativ kann jedoch auch bei Verträgen mit Unternehmern eine Preisanpassungsklausel sinnvoll sein. Eine solche Klausel kann entweder direkt bei Abschluss des Vertrages oder aber im Einvernehmen der Vertragsparteien auch nachträglich vereinbart werden.

Vereinbarung über die Anpassung des Umsatzsteuersatzes (Verträge mit Unternehmern)	
Die Parteien (nur bei einer nachträglichen Vereinbarung zu einem bestehenden Vertrag: des Vertrages über _____ vom _____) vereinbaren im Hinblick auf die Umsatzsteuersatzänderungen bzgl. der Vergütung Folgendes:	
Sämtliche Nettopreise verstehen sich zzgl. der am Tag der Fertigstellung bzw. Abnahme gesetzlich vorgeschriebenen Umsatzsteuer.	

(Ort, Datum)	
_____	_____
Auftragnehmer	Auftraggeber

5. Verträge mit der öffentlichen Hand/Vergabeverfahren

In laufenden Vergabeverfahren sollte der Bieter es tunlichst unterlassen, Änderungen oder Ergänzungen an den Ausschreibungsunterlagen vorzunehmen. Dies gilt auch für solche Änderungen, die nur die Umsatzsteuer betreffen. Eine Änderung oder Ergänzung der Vergabeunterlagen kann zum Ausschluss aus dem Verfahren führen.

Handelt es sich bei der ausgeschriebenen Maßnahme um eine Baumaßnahme, die über den 31. Dezember 2020 fort dauert, so wird die Fertigstellung bzw. Abnahme erst in 2021 erfolgen. In diesem Fall sollte der Bieter im Vergabeverfahren mit 19 % Umsatzsteuer anbieten.

Handelt es sich bei der ausgeschriebenen Maßnahme hingegen um eine kurzfristige kleinere Maßnahme, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 fertiggestellt und abgenommen wird, so ist hierauf der verminderte Steuersatz von 16 % anzuwenden. In diesem Fall sollte der Bieter im Vergabeverfahren mit 16 % Umsatzsteuer anbieten.

Bei denjenigen Maßnahmen, bei denen der Bieter nicht anhand der Vergabeunterlagen abschätzen kann, ob die Maßnahme zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 fertiggestellt und abgenommen bzw. eindeutig nach dem 31. Dezember 2020 fertiggestellt und abgenommen wird, kann der Bieter zur Klärung eine Anfrage an die Vergabestelle stellen und um Aufklärung bitten. Überdies sehen die Erlasse des Bundesministeriums des Innern, für Bau und Heimat sowie des Bundesverkehrsministeriums für die Angabe unterschiedlicher Umsatzsteuersätze folgende Vorgehensweise vor: Soweit von Unternehmen bei der Angebotsabgabe unterschiedliche Umsatzsteuersätze angegeben werden, sind die Angebote für die Wertung gleichzustellen. Das heißt, für Aufträge, die voraussichtlich bis zum 31. Dezember 2020 abgenommen bzw. vollendet werden, ist in allen Angeboten der allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 Prozent zugrunde zu legen und für solche, deren Fertigstellung erst ab dem Jahr 2021 vorgesehen ist, 19 Prozent. In der Niederschrift über die Angebotseröffnung ist in der Zusammenstellung die vom Unternehmer angegebene Angebotssumme sowie die Angebotssumme, die sich nach Gleichstellung der Angebote ergibt, einzutragen. Im Auftragschreiben ist die Auftragssumme mit dem vom Unternehmer angegebenen Umsatzsteuersatz auszuweisen. Soweit sich durch die Gleichstellung von Umsatzsteuersätzen eine Verschiebung der Bieterreihenfolge ergibt, ist dem Bieter, der dadurch vom ersten auf einen nachfolgenden Rang zurückfällt, mit dem Absageschreiben eine Erläuterung zu geben.

Entgegen vorangegangener Steuersatzerhöhungen sehen die Erlasse der beiden Bundesministerien nicht vor, dass bevorzugt Abnahmen bis zum Ende 2020 durchgeführt werden sollen. Vielmehr enthalten die Erlasse eine Regelung zugunsten der ausführenden Unternehmen dahingehend, dass keine Notwendigkeit besteht, Leistungen bevorzugt zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 (teil)abzunehmen, um sie dem niedrigeren Steuersatz zu unterwerfen. Dies wird damit begründet, dass Ziel der Umsatzsteuersenkung ist, die Binnennachfrage zu stärken. Bereits vor dem Beschluss zur Umsatzsteuersenkung abgeschlossene Verträge tragen zum Erreichen dieses Ziels nicht bei. Anders als bei den früheren Steuersatzänderungen ist die Veranschlagung der Baumaßnahmen mit dem höheren Umsatzsteuersatz erfolgt, so dass die Differenz der Regelsteuersätze der Maßnahme somit nicht „fehlt“. Zudem führt ein „Nichtausnutzen“ des abgesenkten Umsatzsteuersatzes angesichts der zwischen Bund und Ländern vereinbarten vollständigen Tragung des verminderten Umsatzsteueraufkommens durch den Bund lediglich zu Verschiebungen innerhalb des Bundeshaushalts, der Bundeshaushalt wird jedoch nicht zusätzlich belastet.

Diese Erlasse tragen im Ergebnis dazu bei, dass es weder einen Wettbewerbsvor- bzw. -nachteil zwischen den Bietern im Hinblick auf unterschiedliche Umsatzsteuersätze in den Angeboten gibt. Noch wird die öffentliche Hand bei den in der Ausführung befindlichen Maßnahmen darauf drängen, dass diese bis zum Ende 2020 fertiggestellt und abgenommen werden.

Herausgeber:

Bundesvereinigung Bauwirtschaft
Kronenstraße 55-58
10117 Berlin-Mitte
Telefon: (030) 203 14-0
Telefax: (030) 203 14-419
info@bv-bauwirtschaft.de
www.bv-bauwirtschaft.de

Verantwortlich

Dr. Ilona K. Klein

Autorinnen:

RA'in Dunja Salmen
RA'in Barbara Rosset

Copyright:

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne ausdrückliche vorherige schriftliche Zustimmung des Herausgebers unzulässig. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Haftungsausschluss:

Die Inhalte in diesem Merkblatt wurden mit größtmöglicher Sorgfalt erarbeitet. Der Herausgeber übernimmt jedoch keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit. Eine Auslegung des konkreten Einzelfalles kann abweichend sein. In Zweifelsfragen ersetzt dieser Beitrag nicht die Beratung durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater im Einzelfall.