



ZENTRALVERBAND
DEUTSCHES
BAUWERBE

ZDB

ABSENKUNG UND ERHÖHUNG DER UMSATZSTEUER

Vertragliche Auswirkungen
und
Mustervereinbarungen

Fassung Juni 2020

Herausgeber:

Zentralverband des Deutschen Baugewerbes e.V.
Kronenstraße 55-58, 10117 Berlin



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.

Welche Umsätze unterliegen dem Steuersatz zu 16 %?

Die Umsatzsteuer von 16 % ist auf **Umsätze** anzuwenden, **die in dem Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführt werden** (§ 27 Abs. 1 UStG). Auf den Zahlungszeitpunkt kommt es nicht an!

Werklieferungen sind grundsätzlich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an dem fertigen Werk ausgeführt. 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** liegt vor, wenn der Unternehmer ein bestelltes Werk unter Verwendung eines oder mehrerer von ihm selbst beschaffter Hauptstoffe erstellt (§ 3 Abs. 4 UStG). 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.

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 seinen 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.

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.

Welchem Steuersatz unterliegen Teilleistungen?

Bei 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.

Bei der früheren Steuersatzänderung zum 1. Januar 2007 forderte das damals ergangene BMF-Schreiben vom 11. August 2006 eine vertragliche Vereinbarung/Ergänzung zu Teilleistungen **vor** dem Stichtag der Steuersatzänderung zum höheren Steuersatz von 16 % auf 19 %. Im Zeitpunkt der Erstellung dieses Merkblatts liegt das noch zu veröffentlichende BMF-Schreiben noch nicht vor.

Analog zur Steuersatzänderung zum 1. Januar 2007 wäre zu erwarten, dass in dem noch zu erlassenden BMF-Schreiben die Vereinbarung/Ergänzung über eine Teilleistung **vor** dem Stichtag gefordert wird. Hiernach müsste eine vertragliche Vereinbarung über eine abgrenzbare Teilleistung vor dem 31. Dezember 2020 (vor der erneuten Steuersatzänderung von 16 % auf 19 %) erfolgen.

Die nachfolgenden Ausführungen gehen von dieser analogen Anwendung aus. Rechtssicherheit wird erst das BMF-Schreiben geben, das derzeit noch nicht veröffentlicht ist.



Bislang wurden von den Finanzverwaltungen 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
- Abnahme (bei Werklieferungen) bzw. Fertigstellung (bei Werkleistungen) des Leistungsteils zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020.
- Vor dem 31. Dezember 2020 muss vereinbart worden sein, dass für abgrenzbare Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Bestehende Verträge müssen – wahrscheinlich ebenfalls vor dem 31. Dezember 2020 - entsprechend ergänzt werden (vgl. Vereinbarungsmuster unten). Hierzu ist zu beachten, dass bislang hierzu jedoch konkrete Anweisungen seitens des Bundesfinanzministeriums fehlen.
- Gesonderte Abrechnung des Teilentgeltes.

Beispiele für 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.

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.

Fertige Straßenbauabschnitte stellen Teilleistungen dar. Beim Neubau bzw. Reparatur einer Straße kann die Fertigstellung eines laufenden Meters nicht als Teilleistung angesehen werden.

Keine 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.

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.



Merkblatt Absenkung und Erhöhung der Umsatzsteuer

Will der Auftraggeber die Möglichkeit nutzen, 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.

Das Bundesfinanzministerium hat am 23. Juni 2020 einen zweiten Vorentwurf für eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben) zur Steuersatzsenkung zum 1. Juli 2020 veröffentlicht, das Schreiben äußert sich zu der nachträglichen Vereinbarung von abgrenzbaren Teilleistungen, die im 2. Halbjahr 2020 abgenommen werden sollen, nicht. Das BMF-Schreiben zur Steuersatzänderung zum 1. Januar 2007 forderte jedoch eine Vereinbarung vor dem Stichtag der Steuersatzänderung.

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

Welcher Steuersatz gilt für Abschlagszahlungen/Anzahlungen?

Wurden vor dem 1. Juli 2020 Abschlagszahlungen/Anzahlungen für Leistungen vereinnahmt, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 fertiggestellt bzw. abgenommen werden, so musste für die im 1. Halbjahr 2020 gezahlten Abschlagsrechnungen/Anzahlungen die Umsatzsteuer in Höhe des bisherigen Steuersatzes von 19 % abgeführt werden. Bei einer Fertigstellung bzw. Abnahme im 2. Halbjahr 2020 reduziert sich jedoch der Steuersatz auf 16 %. Folglich unterliegen alle Abschlagszahlungen und Anzahlungen dem reduzierten Steuersatz von 16 %. Die Abschlagszahlungen/Anzahlungen aus dem 1. Halbjahr 2020 muss der Unternehmer dennoch mit 19 % versteuern. Die Korrektur der im 1. Halbjahr 2020 vereinnahmten Abschlagszahlungen erfolgt in der Schlussrechnung und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum, in dem die Leistung erbracht wird.

Vereinfachungsregelung für Anzahlungen

Das Bundesfinanzministerium hat am 23. Juni 2020 einen aktualisierten Entwurf für eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben) zur Steuersatzsenkung veröffentlicht. Nach Tz. 9 des BMF-Schreibens wird es nicht beanstandet, wenn vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte Anzahlungen für Leistungen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 erbracht werden, bereits mit dem dann geltenden Steuersatz von 16 % versteuert werden. Eine nachträgliche Korrektur der Anzahlungen ist in diesem Fall nicht erforderlich. Darüber hinaus wird zur Vereinfachung zugelassen, dass vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmte Anzahlungen für Leistungen, die nach dem 1. Januar 2021 erbracht werden, bereits mit dem dann geltenden Steuersatz von 19 % versteuert werden.

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 Umsatzsteuerverdifferenzen von 16 % auf 19 % für den Besteller vermieden.

Vereinnahmt der Unternehmer das restliche Entgelt nach dem 31. Dezember 2020 in mehreren Teilbeträgen, kann er die Umsatzsteuer, soweit sie noch auf die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum berechnen und entrichten, in dem der letzte Teilbetrag vereinnahmt wird.

Da die endgültige Fassung des BMF-Schreibens noch aussteht, können sich diesbezüglich noch Änderungen ergeben. In Zweifelsfällen nehmen Sie daher bitte Kontakt zu einem fachkundigen Steuerberater oder Ihren zuständigen Landesverband auf.

Umsatzsteuererhöhung zum 1. Januar 2021

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 sich der aktualisierte Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Steuersatzänderung vom 23. Juni 2020 dazu in Tz 13, dass aus der Regelung über die Rechnungsstellung mit 16 % nicht folgt, dass die Unternehmer verpflichtet sind, bei der Abrechnung der vor dem 1. Juli 2020 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 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."

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.

Verträge mit Verbrauchern

Bei Verträgen mit Verbrauchern ist zunächst die so genannte Preisangabenverordnung (PAngV) zu beachten, die die Kommunikation von Preisen gegenüber dem Endverbraucher regelt. Die Preisangabenverordnung findet in Angeboten, Kostenvoranschlägen und Rechnungen gegenüber dem Endverbraucher 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 „Vereinbarung über die Umstellung von bestehenden Verträgen“).

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

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 2020 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 Berichtigungsmöglichkeit 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



Merkblatt Absenkung und Erhöhung der Umsatzsteuer

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.

Abschluss von Neuverträgen (Vertragsschluss ab dem 1. Juli 2020)

Bei den in der nächsten Zeit 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.

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.

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.

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.“

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 **mehr** 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 Preisanpassungsklausel 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 mehr 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

• **Preis Anpassung bei Verträgen mit einer Laufzeit von weniger als vier Monaten**

Handelt es sich hingegen um einen Vertrag, der eine kürzere Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragsschluss) von **weniger** als vier Monate 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 kürzere Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragsschluss) von **weniger** als vier Monate vorsehen, folgende Vorgehensweise vor:

Unterscheidung des Umsatzsteuersatzes in Abhängigkeit von der Fertigstellung bzw. Abnahme des Werkes:

- 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.

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

Soweit Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigende 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 Unternehmen 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

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, sollte der Bieter nicht einfach irgendeinen Steuersatz anbieten, sondern zuvor die Vergabestelle informieren und um Aufklärung bitten. Da die Vergabestelle verpflichtet ist, allen Bietern die gleiche Auskunft zu erteilen, dürfte dies im Ergebnis dazu führen, dass alle Bieter zum gleichen Steuersatz anbieten.

Überschreitung von Vertragsfristen

Im Rahmen der letzten Umsatzsteuererhöhung zum Januar 2007 hat die öffentliche Hand im Rahmen ihres damaligen Erlasses darauf hingewiesen, dass alle Leistungen, die nach dem Vertrag bis zur Umsatzsteuererhöhung fertig gestellt werden können und bei denen die Voraussetzungen des § 12 VOB/B für die Abnahme vorliegen, vor dem Inkrafttreten der Umsatzsteuererhöhung abgenommen werden sollen. Bei einer vom Auftragnehmer zu vertretenden Überschreitung der Vertragsfristen, die zu einer höheren Umsatzsteuerzahlung führe, könne unter den Voraussetzungen des § 5 VOB/B ggf. eine Schadensersatzpflicht des Auftragnehmers in Höhe der Umsatzsteuendifferenz entstehen.

In jedem Fall sollten Unternehmer bei vertraglich vereinbarten Fertigstellungsfristen bis Ende 2020 alles daransetzen, diese Frist einzuhalten und die Abnahme bis zum 31. Dezember 2020 durchzuführen. Ansonsten drohen Schadensersatzansprüche des Bestellers gegen den Unternehmer auf Erstattung des ab dem 1. Januar 2021 um 3 % erhöhten Umsatzsteuersatzes.

Ob und wie ein entsprechender Erlass der zuständigen Ministerien zum Umgang mit der Umsatzsteuersenkung bzw. -erhöhung aussieht, ist im Zeitpunkt der Erstellung dieses Merkblattes noch nicht bekannt.

Herausgeber:

Zentralverband des Deutschen Baugewerbes (ZDB)
Kronenstraße 55-58, 10117 Berlin-Mitte
Telefon: (030) 203 14-0
Telefax: (030) 203 14-419
<http://www.zdb.de>

Redaktionelle Leitung:

RA'in Dunja Salmen

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.