

## **Rundschreiben 05/2020**

### **Thema: Umsatzsteuersenkung ab 01.07.2020 – Auswirkungen auf Bauverträge / Baurecht**

#### **1. Einleitung**

Aufgrund der COVID-19-Pandemie hat die Bundesregierung eine Senkung der Umsatzsteuer (USt) im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 von 19% auf 16% bzw. 7% auf 5% beschlossen. Am 29.06.2020 soll das Gesetz die letzten parlamentarischen Hürden in Bundestag und Bundesrat nehmen.

Die Senkung der Umsatzsteuer hat auch Auswirkungen auf Bauverträge. Personen, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind (z.B. Verbraucher) können profitieren. Auch der Bauträger hat das Thema einzukalkulieren. Dieser darf an Erwerber keine USt berechnen. Der verminderte Steuersatz spielt dann eine große Rolle.

Sofern eine Bruttovergütung zwischen Verbraucher und Auftragnehmer vereinbart wurde, dann wird der Verbraucher den vereinbarten Preis bezahlen müssen und der Auftragnehmer wird den jeweils geltenden Umsatzsteuerbetrag an das Finanzamt abführen. In diesem Fall ist die Regelung bei reduziertem Steuersatz, für den Auftragnehmer möglicherweise vorteilhaft.

Sofern eine Nettovergütung zzgl. der jeweils geltenden Umsatzsteuer vereinbart wurde, was im unternehmerischen Verkehr üblich ist, dann wird die Steuersenkung nur ein durchlaufender Posten sein. Der Auftraggeber zahlt die geltende Steuer und der Auftragnehmer führt diese ab.

Bei Nettopreisvereinbarungen verbilligt sich der Endpreis für die Auftraggeber, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, weil sie Verbraucher oder Bauträger sind.

Es gibt damit je nach Vereinbarung und Vertragspartner Vorteile bzw. Nachteile.

#### **2. Grundsätze zur Anwendung der gesenkten Umsatzsteuersätze**

Die gesenkten USt-Sätze gelten für alle ab 01.07.2020 ausgeführten Umsätze. Wann das Entgelt für diese Umsätze vereinnahmt wird, ist nicht von Bedeutung. Entscheidend ist nur der Zeitpunkt der Leistungsausführung:

Beispiele:

- die Verschaffung der Verfügungsmacht (Lieferung von Ware),
- bei Werklieferungen (Bauleistungen) die Abnahme durch den Erwerber,
- bei Dienstleistungen (Beratung, Beförderung) das Leistungsende,
- bei Dauerleistungen (Vermietungen, Leasing, Wartungsverträge) der Tag, an dem der Leistungszeitraum endet.

Nicht maßgebend sind:

Beispiele:

- Zeitpunkt des Vertragsabschlusses
- Bestelleingang
- Datum der Rechnung
- Datum der Zahlung

### **3. Folge unzutreffender Ausweisung der Umsatzsteuer**

Für den leistenden Unternehmer hat die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes immense Bedeutung. Soweit der leistende Unternehmer einen zu hohen Steuerbetrag für seine Leistung ausweist (unrichtiger Steuerausweis, § 14c Abs. 1 UStG), schuldet er zusätzlich zu der gesetzlich geschuldeten Steuer (16% bzw. 5% im Übergangszeitraum) auch diesen Mehrbetrag (Differenz von 3% bzw. 2%). Der Leistungsempfänger hat in einem solchen Fall jedoch nicht den vollen Vorsteuerabzug.

#### **Zu niedriger USt-Ausweis**

Erfolgt die Rechnungsstellung für Leistungserbringungen bis 30.06.2020 erst ab 01.07.2020, dann müssen die bis zum 30.06.2020 gültigen Steuersätze in Rechnung gestellt werden.

Werden stattdessen die neuen Steuersätze von 16% bzw. 5% ausgewiesen, dann

- gelten trotzdem die Steuersätze von 19% bzw. 7%
- schuldet der Leistungserbringer den höheren Steuerbetrag
- kann der Leistungsempfänger nur die tatsächlich offen ausgewiesene USt als Vorsteuer ziehen.

Beispiel:

Leistung am 24.06.2020, Rechnung vom 17.07.2020

Rechnung: netto 10.000,00 € + 16% USt = 11.600,00 €

Der Leistungserbringer schuldet die USt zum bisherigen Steuersatz. Somit 19/119 von 11.600,00 € = 1.852,10 € (statt der fehlerhaft ausgewiesenen 1.600,00 €).

#### **Zu hoher USt-Ausweis**

Für Leistungserbringungen im Zeitraum vom 01.07. bis 31.12.2020 müssen die neuen gesenkten Steuersätze in Rechnung gestellt werden.

Werden fehlerhaft die bisherigen Steuersätze von 19% bzw. 7% ausgewiesen, dann

- gelten trotzdem die Steuersätze von 16% bzw. 5%
- schuldet der Leistungserbringer den unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrag
- kann der Leistungsempfänger nur die zutreffende USt als Vorsteuer ziehen.

Beispiel:

Leistung am 17.07.2020, Rechnung vom 20.07.2020

Rechnung: netto 10.000,00 € + 19% USt = 11.900,00 €

Der Leistungserbringer schuldet die USt zum neuen Steuersatz von 16%. Somit 16% von 10.000,00 € = 1.600,00 €. Die Differenz im Steuerausweis i. H. v. 300,00 € schuldet der Leistungserbringer als unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer.

Der Leistungsempfänger kann trotzdem nur 1.600,00 € als Vorsteuer ziehen.

#### **4. Auswirkungen der Senkung der Umsatzsteuer auf Bauverträge**

Fraglich ist, wie sich die befristete Senkung der Umsatzsteuer auf Bauvorhaben auswirkt.

Dabei ist zu unterscheiden in welchem Zeitraum die Werkleistungen ausgeführt werden.

##### **Alternative 1:**

Die Werkleistung wird vor dem 01.07.2020 fertiggestellt. In diesem Fall gilt, auch wenn die Rechnungsstellung später erfolgt, die bisherige Umsatzsteuer in Höhe von 19%.

##### **Alternative 2:**

Sofern das Bauvorhaben im Zeitraum zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführt wird, gilt der gesenkte Umsatzsteuersatz von 16%. Erfolgt die Abnahme der Leistung in diesem Zeitraum können nur 16% USt berechnet werden und zwar für die ganze Auftragssumme!

Problematisch sind also die Fälle, in denen vor diesem Zeitraum mit der Ausführung begonnen wurde und die Leistung weiter ausgeführt werden muss, also wenn es zu „Überschreitung“ der Zeiträume kommt.

Eine andere umsatzsteuerliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit die Werkleistung wirtschaftlich teilbar ist und in Teilleistungen erbracht wird.

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z.B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Für die Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen vgl. Abschnitt 13.4 UStAE. Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden, sind die bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19 Prozent anzuwenden. Später ausgeführte Teilleistungen sind den befristeten Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent zu unterwerfen.

Vor dem 1. Juli 2020 erbrachte Teilleistungen werden anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil der Werklieferung oder Werkleistung handeln.

2. Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1. Juli 2020 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1. Juli 2020 vollendet oder beendet worden sein.
3. Vor dem 1. Juli 2020 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. Juli 2020 entsprechend geändert werden.
4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

In diesen Fällen würde für die Teilleistung vor dem 1. Juli 2020 noch der hohe Umsatzsteuersatz von 19% anfallen, die restliche Teilleistung wäre mit 16% abzurechnen.

### **Alternative 3:**

Sofern das Bauvorhaben nach dem 31.12.2020 fertiggestellt wird, ist der gesamte Bauvertrag mit 19% Umsatzsteuer abzurechnen, auch wenn „Teile der Leistung“ in den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 fallen.

### **Problem Abschlagsrechnungen**

Die Abschlagsrechnungen können in jeweils andere Zeiträume fallen, als die Schlussrechnung des Bauvorhabens. Dies führt zu Problemen, da in derartigen Fällen eine Berichtigung vorzunehmen ist.

In der Regel werden vorher dem Auftraggeber Abschlagsrechnungen gestellt. Für Abschläge die bis zum 30.06.2020 vereinnahmt werden, sind 19% Umsatzsteuer abzuführen und für den Zeitraum 01.07.2020 – 31.12.2020 lediglich 16% Umsatzsteuer.

Die vorstehende Tatsache führt dazu, dass es Abschlagsrechnungen mit einem abweichenden Umsatzsteueransatz geben wird, gegenüber der Schlussrechnung. In der Schlussrechnung ist, wie oben ausgeführt, der dann jeweils geltende Umsatzsteuersatz für die gesamte Baumaßnahme zugrunde zu legen (wenn es keine Teilabnahmen gab).

Sofern Leistungen mit einer Abschlagsrechnung von 19% Umsatzsteuer vor dem 01.07.2020 abgerechnet wurden und die Leistung im Zeitraum 30.06.2020 bis 01.01.2021 ausgeführt und abgenommen wird, ist die gesamte Auftragssumme mit 16% Umsatzsteuer zu versteuern. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungsfluss mit dem entsprechenden Steuersatz. Bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 01.07.2020 bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3% zu entlasten, da die Umsatzsteuer trotz der Abschlagsrechnung insgesamt aus der gesamten Auftragssumme mit 16% zu berechnen ist.

Sofern Leistungen mit einer Abschlagsrechnung im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 mit einem reduzierten Umsatzsteuersatz von 16% abgerechnet wurden, die Leistung oder Teilleistung aber erst nach dem 31.12.2020 abgeschlossen wird, unterliegt die Gesamtleistung dem Regelsteuersatz mit 19% Umsatzsteuer. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungsfluss in 2020 mit 19%, bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3% nachzusteuern. In diesem Fall steigt der Umsatzsteuersatz von 16% auf 19%.

Die Situation ist bei Abschlagsrechnungen also anders als bei abgeschlossenen Teilleistungen. Dort muss der Auftragnehmer die Teilschlussrechnung nicht mehr korrigieren, wie bei den Abschlagsrechnungen.

### **Problem Teilschlussrechnungen**

Wie bereits oben angedeutet, ist im Falle abgeschlossener Teilleistungen, wenn die Voraussetzungen gegeben sind, eine abschließende Teilschlussrechnung die Folge. Insoweit muss der Umsatzsteuersatz nicht mehr korrigiert werden.

Die Parteien haben aber die Möglichkeit, die Voraussetzungen für Teilleistungen zu schaffen, indem entsprechende Vereinbarungen getroffen werden, die dann auch umgesetzt werden durch Teilabnahme und Teilschlussrechnung.

Die Vertragsparteien sollten, falls sie diese Vorteile nutzen wollen, auf entsprechende Dokumentation achten, insbesondere eine förmliche Abnahme, um später keine Nachteile zu haben.

#### **Hinweis:**

Es ist den Parteien zu empfehlen, falls ein gesenkter Umsatzsteuersatz angestrebt wird, entsprechende Teilabnahmen vorzunehmen, um angepasst an den jeweiligen Zeitraum Teilschlussrechnungen zu erstellen mit den dazugehörigen passenden reduzierten Umsatzsteuerausweisungen.

Dabei ist vorsorglich darauf hinzuweisen, dass derartige Teilabnahmen nicht nur in steuerlicher Hinsicht Wirkungen haben, sondern naturgemäß alle mit einer Abnahme verbundenen Wirkungen eintreten, d.h. zum Beispiel Beweislastumkehr von Mängeln bzw. den der Verjährungsansprüche für Mängelrechte, Gefahrübergang usw. für die betreffende abgenommene Teilleistung.

### **5. Zusammenfassung**

Die befristete Senkung des Umsatzsteuersatzes hat auch Auswirkungen auf Bauverträge. Bei Neuabschluss kann hierauf Rücksicht genommen werden, bei laufenden Bauverträgen werden die Parteien sich über den Zeitpunkt der Abnahmen bzw. Teilabnahmen Gedanken machen müssen, um damit den Umsatzsteuersatz beeinflussen zu können.

Dabei sollte insbesondere auf Auftraggeberseite die Bedeutung der Abnahme nebst ihren Rechtsfolgen nicht unterschätzt werden! Der vermeintlich vorteilhafte Steuersatz kann mit rechtlichen Nachteilen (Gefahrübergang, Beweislastumkehr, Verjährungsbeginn usw.) verbunden sein.

Die Ausführungen sind vorsorglich zu verstehen, ein BMF-Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen bleibt abzuwarten.