

# SONDERNEWSLETTER



BAU



IMMOBILIEN



UNTERNEHMEN



VERGABE



STEUERN

Sonder-Newsletter Umsatzsteuer

Aktuelles

## UMSATZSTEUERSENKUNG: ABRECHNUNG VON TEILLEISTUNGEN AUF WUNSCH DES AUFTRAGGEBERS?

Wie in unserem letzten Newsletter berichtet, hat der Bundestag eine temporäre Absenkung des Umsatzsteuersatzes im zweiten Halbjahr 2020 von 19 % auf 16 % beschlossen. Nun herrscht teilweise Ratlosigkeit, wie man bei der Abrechnung laufender Bauleistungen mit dieser Steueränderung umgehen soll. Das betrifft insbesondere die Frage, ob man sogenannte „Teilleistungen“ unterschiedlich abrechnen muss, je nachdem, ob diese vor oder nach dem Stichtag (hier 30.06.2020) ausgeführt wurden.

**Viele unserer Mandanten haben in den letzten Tagen Schreiben ihrer jeweiligen Auftraggeber erhalten, die sinngemäß Folgendes fordern:**

*„... aufgrund der Beschlüsse der Bundesregierung zur Veränderung der Mehrwertsteuer zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 ist es notwendig, für alle Leistungen, die bis zum 30.06.2020 erbracht wurden, eine Zwischenrechnung mit dokumentierter Leistungsabgrenzung zu stellen. Sofern bis 30.06.2020 alle Leistungen gemäß Vertrag erbracht sind, dann bitte die Schlussrechnungen mit diesem Leistungszeitraum abrechnen. Für den Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 werden alle erbrachten Leistungen gesondert mit der für diesen Zeitraum festgelegten Mehrwertsteuer mit einer separaten Rechnung vergütet ...“*

**Um es auf den Punkt zu bringen: Diese undifferenzierte Forderung nach Legung von Zwischenrechnungen bei Bauverträgen ist unberechtigt.** Grundsätzlich ist es nämlich so, dass für die Frage der Höhe des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes bei Werkverträgen der Zeitpunkt der Fertigstellung der Leistungen relevant ist (Abschnitt 13.1 Abs.3 der USt-Anwendungserlass). Es kommt also nicht darauf an, wann der Auftraggeber abnimmt, sondern wann die Leistungen abnahmereif fertiggestellt waren. Wenn Leistungen schon im Juni fertig waren, muss die Schlussrechnung mit 19 % Umsatzsteuer gestellt werden. Wenn noch erhebliche Mängel oder Restleistungen vorhanden waren, ist die Schlussrechnung mit 16 % Umsatzsteuer zu stellen, da man erst im zweiten Halbjahr von der Fertigstellung und damit von der Leistungserbringung ausgehen kann. Sinngemäß das Gleiche gilt dann, wenn Ende des Jahres 2020 Leistungen noch nicht fertiggestellt sein sollten. In diesem Fall ist die Fertigstellung erst im Jahr 2021 gegeben, und dann ist die gesamte Leistung mit 19 % Umsatzsteuer schlusszurechnen.

**Eine Ausnahme hiervon gilt nur, wenn vertraglich Teilleistungen vereinbart sind und dabei die rechtlichen Vorgaben beachtet werden.** Nach Ziffer 22 des finalen BMF-Schreibens vom 30.06.2020 liegen vor dem 01.07.2020 erbrachte gesondert abrechenbare Teilleistungen nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Es muss sich um einen **wirtschaftlich abgrenzbaren** Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
2. Bei Werkverträgen muss der Leistungsteil **vor dem 01. Juli 2020 vollendet/beendet worden sein** (bei Werklieferungen mit sehr geringem Montageanteil muss vor dem 1. Juli 2020 abgenommen worden sein).
3. Vor dem 01. 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 01. Juli 2020** entsprechend geändert werden.

Ob für Leistungen, die im zweiten Halbjahr 2020 begonnen wurden und erst 2021 enden, noch bis zum 31.12.2020 eine nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen möglich ist, ist unklar. Das BMF-Schreiben sagt dazu nichts ausdrücklich, aber es steht in Ziffer 4 (Rdnr. 47):

*„Die vorgenannten Regelungen gelten entsprechend, sofern im Folgenden keine abweichenden Regelungen getroffen wurden, für die Anhebung der Umsatzsteuersätze von 16 Prozent auf 19 Prozent (...) zum 1. Januar 2021.“*

Fortsetzung auf Seite 2

## Aktuelles

Fortsetzung von Seite 1

### Aus diesen Vorgaben folgt:

Wenn nicht im Bauvertrag oder spätestens bis zum 30.06.2020 die Abrechnung von vor dem 01.07.2020 erbrachten Teilleistungen mit entsprechenden Teil-Vergütungen und Teil-Abnahmen mit einem Gewährleistungsbeginn nach der Teilabnahme vereinbart worden war, ist eine Leistungsabgrenzung zum 30.06.2020 überflüssig, weil keine abgrenzbaren Teilleistungen vorliegen und deshalb eine Teilschlussrechnung mit 19 % Umsatzsteuer unzulässig ist. Bei Verträgen, wo die Leistungen hingegen erst im zweiten Halbjahr begonnen werden, ist wahrscheinlich eine nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen noch bis zum 31.12.2020 möglich.

**Sollte ein Auftraggeber mit einem entsprechenden Ansinnen an den Auftragnehmer herantreten, muss dieser nicht zustimmen.** Es gibt keine vertragliche Pflicht oder Nebenpflicht, dass der Auftragnehmer dem Auftraggeber eine Steuerersparnis ermöglicht. Erst recht kann es eine solche Pflicht nicht geben, wenn der Auftragnehmer dadurch in der Abrechnung einen erheblichen Mehraufwand hat und außerdem noch das Risiko trägt, dass das Finanzamt die Vereinbarung als unzulässig ansieht und den Auftragnehmer mit einer Umsatzsteuer-Nachzahlung konfrontiert. Dabei sollte auch berücksichtigt werden, dass die Vereinbarung von Teilleistungen, die im Jahr 2020 fertiggestellt werden sollen, das Risiko birgt, dass die Fertigstellung in 2020 nicht gelingt und der Auftraggeber vom Auftragnehmer die Erstattung der Umsatzsteuerverdifferenz verlangt, weil er der Ansicht ist, er hätte bei rechtzeitiger Fertigstellung nur 16 % Umsatzsteuer zahlen müssen und aufgrund des Verzuges wären es jetzt 19 %. Dieses Problem gäbe es nicht, wenn keine Teilleistungen vereinbart würden.

**Voraussetzung für die Vereinbarung von Teilleistungen ist außerdem, dass es sich um wirtschaftlich abgrenzbare Leistungsteile handelt.** Keine wirtschaftlich abgrenzbaren Leistungen sind z. B. „alles was bis 31.12.2020 fertig wird“. Für frühere Steuererhöhungen ist das auch gerichtlich entschieden (vgl. Urteil FG Sachsen vom 21.07.2011, IBR 2011, 5186). Daran hat sich nichts geändert. Wenn es keine sinnvollen wirtschaftlich abgrenzbaren Teilleistungen gibt, kommt eine solche Vereinbarung sowieso nicht infrage. Wenn man also als Auftragnehmer überhaupt dem Gedanken nähere treten will, **müsste die Vereinbarung sinngemäß wie folgt lauten:**

*„Folgende Teilleistungen werden nach Fertigstellung und Teilabnahme gesondert mit Teilschlussrechnungen abgerechnet: a) ..., b) ..., c) ... Die für diese Teilleistungen geschuldete Vergütung ergibt sich aus den entsprechenden Leistungstiteln im Angebot und beträgt ... €, ... € und ... €.*

*Nach Fertigstellung der jeweiligen Teilleistungen werden Teilabnahmen durchgeführt. Die Gewährleistungsfrist beginnt für die einzelnen Teilleistungen jeweils mit der Teilabnahme. Der Auftragnehmer übernimmt keine Haftung dafür, dass die hier vereinbarten Teilleistungen zu bestimmten Zeitpunkten fertiggestellt sein werden.*

*Der Auftraggeber trägt das Risiko, dass diese Vereinbarung von Teilleistungen steuerrechtlich unwirksam ist. Er verpflichtet sich, zu wenig berechnete Umsatzsteuer an den Auftragnehmer nachzubehalten. Für diesen Anspruch wird eine gesonderte Verjährungsfrist von drei Jahren ab Erlass eines Steuerbescheides über eine Umsatzsteuer-Nachzahlung gegenüber dem Auftragnehmer vereinbart.“*

Solange eine solche Vereinbarung nicht abgeschlossen ist - wozu der Auftragnehmer wie gesagt nicht verpflichtet ist - ist die Forderung nach Leistungsabgrenzungen zu bestimmten Zeitpunkten unberechtigt und überflüssig. **Dies sollte der Auftragnehmer dem Auftraggeber in einem kurzen Schreiben mitteilen,** welche sinngemäß wie folgt lauten könnte:

*„Sehr geehrte Damen und Herren,*

*Sie haben von uns verlangt, dass wir die im Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 erbrachten Leistungen gesondert mit der für diesen Zeitraum festgelegten Mehrwertsteuer mit einer separaten Rechnung abrechnen. Hierfür sollen wir gut dokumentierte Leistungsabgrenzungen mit vollständigen Aufmaßen vorlegen. Die Leistungen bis 30.06.2020 sollen ebenfalls per Zwischenrechnung dem Bauherrn in Rechnung gestellt werden.*

*Wir stellen hierzu fest, dass diese Forderung unberechtigt ist. Wir haben im Bauvertrag keine Teilleistungen mit entsprechenden Teil-Vergütungen und Teil-Abnahmen vereinbart. Es ist eindeutig so, dass für die Frage der Höhe des Umsatzsteuer-Satzes der Zeitpunkt der Fertigstellung der Leistungen relevant ist (Abschnitt 13.1 Abs.3 der USt-Anwendungserlass). Es kommt auch nicht darauf an, wann*

*der Auftraggeber abnimmt, sondern wann die Leistungen abnahmereif fertiggestellt waren. Wenn Leistungen schon im Juni fertig waren, müssen wir die Schlussrechnung mit 19 % Umsatzsteuer stellen. Wenn noch erhebliche Mängel oder Restleistungen vorhanden waren, ist die Schlussrechnung mit 16 % Umsatzsteuer zu stellen, da man erst im zweiten Halbjahr von der Fertigstellung und damit von der Leistungserbringung ausgehen kann. Sinngemäß das Gleiche gilt dann, wenn Ende des Jahres 2020 Leistungen noch nicht fertiggestellt sind. In diesem Fall ist die Fertigstellung erst im Jahr 2021 gegeben, und dann ist die gesamte Leistung mit 19 % Umsatzsteuer schlusszurechnen.*

*Wir werden uns bei der Rechnungslegung strikt an die Vorgaben in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Umsatzsteuer-Umstellung halten. Bitte informieren Sie sich über die steuerlichen Gegebenheiten ...“*

Abgesehen von dem Thema Teilleistungen wird es mit Sicherheit auch **Versuche von Auftraggebern geben, im Dezember noch eine Abnahme zu erklären, um eine Schlussrechnungslegung mit 16 % Umsatzsteuer zu erreichen.** Rechtlich ist das unzulässig, und daran sollte sich ein Auftragnehmer nicht beteiligen. Das Risiko liegt nämlich bei diesem. Wenn bei einer späteren Umsatzsteuerprüfung festgestellt wird, dass im Januar noch Materiallieferungen auf die Baustelle erfolgt sind, ist klar, dass die behauptete Fertigstellung Ende 2020 nicht gestimmt haben kann, und dann muss der Auftragnehmer die Umsatzsteuer nachzahlen. Eventuell könnte er gegenüber dem Auftraggeber den Betrag nachfordern, aber auch nur dann, wenn es keine abschließende Einigung über eine Schlusszahlung gab und noch keine Verjährung des Vergütungsanspruchs eingetreten ist. Steuerprüfungen finden häufig erst Jahre später statt, und dann kann es für eine Nachforderung zu spät sein. **Wir können daher nur dringend von einem solchen „Entgegenkommen“ gegenüber dem Auftraggeber abraten.**

**Autor:** Hendrik Bach, RA

