



**ZENTRALVERBAND
DEUTSCHES
BAUGEWERBE** **ZDB**

Information zur geplanten Senkung des Umsatzsteuersatzes vom 1.7.2020 bis 31.12.2020

Stand 16.6.2020

Zur Stärkung der Wirtschaft aufgrund der Corona-Krise wird der Umsatzsteuer-Regelsatz von derzeit 19% auf 16 % gesenkt.

➤ **Was ist entscheidend für die Anwendung des Steuersatzes?**

Die neuen Steuersätze gelten für alle Umsätze, die im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz, UStG). Es kommt somit auf den Leistungszeitpunkt an.

Das ist bei Werklieferungen und Werkleistungen der Tag der Verschaffung der Verfügungsmacht an dem fertigen Werk, in der Regel die Übergabe und Abnahme des Werks. Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an. Insbesondere ist eine Verschaffung der Verfügungsmacht bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, z.B. durch Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll (Abschnitt 13.2 Absatz 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass, UStAE).

Entscheidend ist also in der Regel die Abnahme des Werks.

Somit ist es für die Anwendung des Steuersatzes unerheblich

- wann ein Vertrag geschlossen wurde
- wann eine Rechnung geschrieben oder
- wann gezahlt wurde oder
- ob eine Steuerschuldumkehr (§ 13b UStG) vorliegt.

Hinweis

Bei Bauleistungen, die in Teilen abgenommen werden, gilt dasselbe.

➤ **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 ist. Der Zeitpunkt der Vollendung der Gesamtleistung ist unbeachtlich.



ZENTRALVERBAND
DEUTSCHES
BAUGEWERBE ZDB

Wichtig

Nicht jede Teilleistung wird von der Finanzverwaltung anerkannt. Baugewerbliche Unternehmen sollten bei der Anwendung besondere Umsicht walten lassen. Bei der letzten Steuersatzänderung von 16% auf 19% zum 1.1.2007 wurden bei späteren Betriebsprüfungen Abrechnungen über Teilleistungen von den Prüfern nicht akzeptiert und das finanzielle Risiko hatten schlussendlich die betroffenen baugewerblichen Unternehmen zu tragen.

Von der Finanzverwaltung werden Teilleistungen anerkannt, wenn folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind (laut Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12.10.2009: „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“):

- 1) Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln (**wirtschaftliche Teilbarkeit**),
- 2) der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, abgenommen worden sein, (**gesonderte Abnahme**); ist er Teil einer Werkleistung, muss er vollendet oder beendet worden sein,
- 3) das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden (**gesonderte Abrechnung**) und
- 4) es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind (**gesonderte Vereinbarung**).

Nähere Erläuterungen

Zu 1) Wirtschaftliche Teilbarkeit

Nachfolgend ein Auszug aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12.10.2009: „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“, das einen Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen enthält:

Art der Arbeit

Außenputzarbeiten

Dachdeckerarbeiten
Elektrische Anlagen

Teilungsmaßstäbe

Es bestehen keine Bedenken gegen eine haus- oder blockweise Aufteilung bzw. gegen eine Aufteilung bis zur Dehnungsfuge.

Aufteilung haus- oder blockweise zulässig. Eine Aufteilung ist bei Gesamtanlagen im allgemeinen blockweise vorzunehmen.



**ZENTRALVERBAND
DEUTSCHES
BAUWERBE** **ZDB**

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.
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.



ZENTRALVERBAND
DEUTSCHES
BAUGEWERBE ZDB

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).
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.

Beispiel:

Ein Bauunternehmer 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.

Lösung:

Die Lieferung jedes einzelnen Hauses ist eine Teilleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Eine Teilung ist z. B. 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.

Hinweis

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

Zu 2) Gesonderte Abnahme

Um Teilleistungen anzunehmen, müssen die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden, d.h. die Abnahme muss, wenn sie schriftlich vereinbart war, auch gesondert schriftlich vorgenommen werden. Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme des Teils eines Gesamtbauwerks ist nicht als Teilleistung



**ZENTRALVERBAND
DEUTSCHES
BAUGEWERBE** **ZDB**

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/Besteller 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.

Zu 4) Gesonderte Vereinbarung

Für eine Teilleistung, die zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 erbracht wird, gilt:

Vor dem Stichtag der Steuersatzänderung, also vor dem 1.7.2020, 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 1.7.2020 entsprechend geändert werden.

Das Bundesfinanzministerium hat am 15.6.2020 einen Vorentwurf für eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben) zur Steuersatzsenkung zum 1.7.2020 veröffentlicht, das Schreiben äußert sich zur gesonderten Vereinbarung bei der Erbringung der Teilleistung im 2. Halbjahr 2020 (bisher) nicht. Das BMF-Schreiben zur Steuersatzänderung zum 1.1.2007 forderte jedoch eine Vereinbarung vor dem Stichtag der Steuersatzänderung.

➤ Umsatzsteuer in Angeboten und Verträgen

Wenn vor dem 1.7.2020 Angebote abgeben bzw. Verträge über Leistungen abgeschlossen werden, die zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 erbracht werden (Leistungszeitpunkt, s.o.), dann sollte schon jetzt an die Umsatzsteuer-Senkung gedacht werden, z.B. Verträge über Bauvorhaben, die zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 beendet werden.

Bei Vertragsanpassungen sind die umsatzsteuerrechtlichen und die zivilrechtlichen Regelungen nebeneinander zu betrachten:

Bereits bestehende Verträge, die noch einen Umsatzsteuersatz von 19% vorsehen, sollten entsprechend angepasst werden, z. B. indem allgemein auf den zum Leistungszeitpunkt geltenden Steuersatz verwiesen wird.



**ZENTRALVERBAND
DEUTSCHES
BAUWERBE** **ZDB**

Wichtig

Eine zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer wird vom Unternehmer geschuldet (§ 14c Abs. 1 S. 1 UStG, auf die Berichtigungsmöglichkeit nach § 14c Abs. 1 S. 2 UStG wird hingewiesen). Der unternehmerische Auftraggeber darf die Vorsteuer jedoch nur in Höhe des tatsächlich geltenden Umsatzsteuersatzes geltend machen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG).

Zu beachten ist auch, ob Brutto- oder Nettopreisvereinbarungen getroffen wurden.

Der Kunde hat nicht automatisch einen Anspruch auf einen niedrigeren Preis. Es handelt sich dabei vielmehr um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt (vgl. BMF-Schreiben vom 11.8.2006, analog Tz. 13).

Beruhet die Leistung auf einem Vertrag, der nicht später als vier Kalendermonate vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung (1.7.2020 bzw. 1.1.2021) abgeschlossen worden ist, so kann der eine Vertragspartner von dem anderen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung verlangen, soweit nicht etwas anderes vereinbart worden ist (zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch gem. § 29 UStG).

➤ **Welcher Steuersatz gilt für Abschlagszahlungen/Anzahlungen?**

Wurden vor dem 1.7.2020 Abschlagszahlungen/Anzahlungen für Leistungen vereinnahmt, die zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 erbracht werden (Leistungszeitpunkt, s.o.), so galt für diese Anzahlungen zunächst der bisherige Steuersatz von 19%. Die Steuer ist in der Schlussrechnung sowie 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 Fertigstellung (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) und alle Abschlagszahlungen unterliegt dem 16%igen Umsatzsteuersatz. Die Abschlagszahlungen im Januar und April 2020 muss B zunächst jedoch noch mit 19% versteuern. Die Abschlagszahlung, die B im Juli 2020 vereinnahmt, muss er mit 16% 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	60.000 x 16% USt =	9.600
Berichtigung d. USt für Anzahlungen (Jan. und April 2020):		
Zeile 26	60.000 x 3% =	<u>- 1.800</u>
Zahllast		7.800

➤ Vereinfachungsregelung für Anzahlungen

Das Bundesfinanzministerium hat am 15.6.2020 einen ersten Entwurf für eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben) zur Steuersatzsenkung veröffentlicht. Nach Tz. 9 des BMF-Schreibens wird es nicht beanstandet, wenn vor dem 1.7.2020 vereinnahmte Anzahlungen für Leistungen, die zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 erbracht werden, bereits mit dem dann geltenden Steuersatz von 16% versteuert werden. Eine nachträgliche Korrektur der Anzahlungen ist in diesem Fall nicht erforderlich.

Hinweis

Die Abstimmung des BMF-Schreibens mit den Finanzverwaltungen der Länder steht jedoch noch aus, von Änderungen ist auszugehen.