



UNTERNEHMER-INFO BAU

11 / 2020

Bauvertragsrecht

November 2020

Erhöhung der Umsatzsteuer zum 1. Januar 2021

Ab dem 1. Januar 2021 wird der allgemeine Umsatzsteuersatz wieder auf 19 % angehoben. Unternehmer sollten daher die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass Abrechnungsvorgänge reibungslos ablaufen und die ab dem 1. Januar 2021 erhöhte Umsatzsteuer an den jeweiligen Auftraggeber durchgestellt werden kann. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über vertragliche Regelungen, mit denen dies erreicht werden kann.

Inhalt

I. Was entscheidet über die Anwendung des Steuersatzes?

1. Ausführung einer Werklieferung
2. Ausführung einer Werkleistung

II. Welchem Steuersatz unterliegen abgrenzbare Teilleistungen?

1. Wirtschaftliche Teilbarkeit
2. Gesonderte Vereinbarung
3. Gesonderte Abnahme
4. Gesonderte Abrechnung

III. Umsatzsteuererhöhung zum 1. Januar 2021

1. Welche vertraglichen Regelungen sind sinnvoll?
2. Umstellung bestehender langfristiger Verträge

3. Verträge mit Verbrauchern

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

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

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

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

5. Verträge mit der öffentlichen Hand/Vergabeverfahren

I. 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 dem 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** 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 fertigestellte Werk zu verfügen. I.d.R. setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht die **Übergabe und Abnahme** des fertigestellten 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.

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.

II. 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. |
| Bodenbalagsarbeiten | 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. |
| 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, Bädern 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 selbstständigen 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 (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). |
| 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. |

2. Gesonderte Vereinbarung

Für eine Teilleistung, die nach dem 1. Juli 2020 und vor dem 1. Januar 2021 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.

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). Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme einer Teilleistung 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.

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.

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.

ACHTUNG:

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 Leistungen 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 dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 fertiggestellt bzw. abgenommen werden, in Rechnung zu stellenden Beträge beantragen:

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.

III. 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.

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 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. Auf Verträge, die innerhalb eines Zeitraums von vier Monaten vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung abgeschlossen werden, findet § 29 UStG keine Anwendung. Dies betrifft folglich alle Verträge, die nach dem 1. September 2020 abgeschlossen wurden. Bei diesen Verträgen kann der Bauunternehmer dann nicht bereits aus dem Umsatzsteuergesetz einen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung 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 Umsatzsteuerveränderungen 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 nach dem 1. Juli 2020 abgeschlossen wurden bzw. werden 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).

ACHTUNG:

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 vereinbarten Bruttobetrag 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 Bruttobetrag 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: Bruttobetrag 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 Verträgen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 abgeschlossen werden, 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) 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.

(2) 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.“

(3) 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 Monaten**

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 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

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

Handelt es sich hingegen um einen Vertrag, der eine Lieferfrist (Ausführungsfrist ab Vertragsschluss) 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 Vertragsschluss) von weniger als vier Monaten 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 = Bruttobetrag _____ €

• Nettopreis _____ € zzgl. 19 % USt bei Fertigstellung bzw. Abnahme ab dem 1. Januar 2021 = Bruttobetrag _____ €

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 Bruttobetrag 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 Umsatzsteueränderung bzgl. der Vergütung Folgendes:

Sämtliche Nettopreise verstehen sich zzgl. der am Tag der Fertigstellung bzw. der Abnahme gesetzlich vorgeschriebenen Umsatzsteuer.

(Ort, Datum)

Auftragnehmer

Auftraggeber

1. 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 % zugrunde zu legen und für solche, deren Fertigstellung erst ab dem Jahr 2021 vorgesehen ist, 19 %.

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 bis zum 31. Dezember 2020 abzunehmen, um sie dem niedrigeren Steuersatz zu unterwerfen.