

Bedeutung der befristeten Umsatzsteuersatzsenkung für den Bauleistungszeitpunkt

Praxishinweise und Gestaltungsoptionen

Die Senkung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 16 % für das zweite Halbjahr 2020 kann für die Empfänger von Bauleistungen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, zu einer Verminderung der Baukosten um drei Prozentpunkte führen, wenn diese Bauleistungen im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 geliefert werden. Das BMF hat mit Stand 23.06.2020 einen Entwurf eines begleitenden Schreibens zur befristeten Absenkung des Umsatzsteuersatzes veröffentlicht. Im Folgenden soll dargestellt werden, welche Voraussetzungen für die Lieferung von Bauwerken in diesem Zeitraum erfüllt sein müssen und welche Gestaltungen durch die Vereinbarung von Teilleistungen möglich sind.

I. Zeitpunkt der umsatzsteuerlichen Erfüllung von Bauverträgen

1. Zivil- und steuerrechtliche Behandlung der Erbringung von Bauleistungen

Zivilrechtlich werden Bauleistungen regelmäßig als Werkvertrag (§ 631 Abs. 2 BGB) erbracht. Danach verpflichtet sich der Werkunternehmer gegenüber dem Auftraggeber, die Herstellung, Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands zu übernehmen. In umsatzsteuerlicher Sicht ist regelmäßig eine Werklieferung gegeben (§ 3 Abs. 4 Satz 1 UStG), weil der Bauunternehmer, der die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines Gegenstands übernommen hat, hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft hat, und es sich bei diesen Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt.

Der Werklieferungsvertrag wird mit der Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks erfüllt (§ 3 Abs. 1 UStG). Zwar geht nach den §§ 946, 93 und 94 BGB das Eigentum an den verwendeten Baustoffen bereits im Zeitpunkt der Verbindung mit dem Grundstück des Auftraggebers auf diesen über, aber da Gegenstand der Werklieferung nicht die einzelnen Gegenstände sind, sondern das fertige Werk selbst, ist dies für die umsatzsteuerliche Behandlung des Werklieferungsvertrags unbeachtlich.

Nach der in Abschnitt 13.2 Abs. 1 UStAE dokumentierten Verwaltungsmeinung erhält der Auftraggeber die Verfügungsmacht mit der Abnahme (Übergabe) des fertiggestellten Werks. Auf die Form der Abnahme soll es dabei nicht ankommen und insbesondere soll eine Verschaffung der Verfügungsmacht bereits dann anzunehmen sein, 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. Diese Auffassung ist in dieser Allgemeinheit so nicht nachvollziehbar und widerspricht der Rechtsprechung des EuGHs, der im Urteil v. 2.5.2019 - Rs. C-224/18 „Budimex“ (NWB WAAAH-15688) entschieden hat, dass der Steueranspruch bei Bauleistungen nicht vor der Abnahme entstehen kann. Maßgeblich für die Abnahme sind die vertraglich getroffenen Vereinbarungen bzw. die in den Rechtsordnungen der EU-Staaten einschlägigen Vorschriften.

2. Zivilrechtliche Formen der Abnahme von Bauleistungen

Nach § 640 BGB ist der Besteller eines Werks zur Abnahme verpflichtet und der Werkvertrag erst mit der Abnahme des Werks erfüllt. Eine gesetzliche Definition der Abnahme besteht nicht. Der BGH sieht in seiner Rechtsprechung zur Abnahme im Werkvertragsrecht zwei Komponenten, bestehend aus der körperlichen Hinnahme des Werks (Besitzübertragung) und der Anerkennung als im Wesentlichen vertragsgemäße Leistung (Billigung). Ist das Werk

bereits im Besitz des Bestellers (z. B. bei Reparaturen) beschränkt sich die Abnahme auf die Billigung. Auch bei Architektenleistungen kommt es nicht zur Besitzübertragung, das Erfordernis der Billigung für die Abnahme besteht aber auch hier. In Bezug auf die Abnahme unterscheidet man die ausdrückliche, die konkludente und die fiktive Abnahme.

a) Ausdrückliche Abnahme

Die ausdrückliche Abnahme kann formlos oder förmlich erfolgen. Das BGB fordert keine förmliche Abnahme, sie ist deshalb nur bei vertraglicher Vereinbarung geschuldet, z. B. wenn die VOB/B Bestandteil der vertraglichen Vereinbarung ist, weil die VOB/B die förmliche Abnahme der Bauleistung vorsieht. Weitere Voraussetzung für die förmliche Abnahme ist allerdings, dass eine der Parteien diese auch verlangt. Die Förmlichkeit besteht in der Erstellung einer Niederschrift über die Abnahme, in der Vorbehalte wegen bekannter Mängel oder sonstiger Einwendungen des Auftragnehmers in einem Abnahmeprotokoll dokumentiert werden.

b) Konkludente Abnahme

Verzichten die Parteien auf eine förmliche Abnahme, kommt es zur konkludenten Abnahme. Der Auftraggeber äußert sich zwar nicht ausdrücklich, doch ergibt sich die Billigung der Leistung als im Wesentlichen vertragsgemäß aus seinem Verhalten, z. B. durch vorbehaltlose Zahlung der Schlussrechnung oder Nutzung der beauftragten Bauleistung oder die Entgegennahme der Hausschlüssel für ein schlüsselfertig errichtetes Gebäude.

c) Fiktive Abnahme

Die fiktive Abnahme bedeutet, dass die fehlende Willenserklärung des Auftraggebers zur Abnahme des Werks fingiert wird. Rechtsgrundlage für die fiktive Abnahme kann § 640 Abs. 1 BGB oder § 12 Abs. 5 VOB/B sein. Nach § 640 Abs. 1 BGB kommt es zur fiktiven Abnahme, wenn der Auftraggeber das Werk nicht innerhalb einer ihm vom Auftragnehmer bestimmten angemessenen Frist abnimmt, obwohl er dazu verpflichtet ist.

Wird im Bauvertrag auf die VOB/B in Gänze Bezug genommen oder enthält der Bauvertrag eine wirksame Regelung analog zu § 12 Abs. 5 VOB/B, kann ebenfalls eine Abnahme fingiert werden. Diese greift, wenn der Auftraggeber nicht die förmliche Abnahme verlangt. Die Abnahme erfolgt dann zwölf Werktagen nach schriftlicher Fertigstellungsmitteilung.

Praxishinweis:

Erfolgt die Abnahme einer Bauleistung kurz nach dem 01.07.2020, empfiehlt sich zur Dokumentation des Zeitpunkts der Abnahme die Anfertigung eines von beiden Vertragspartnern unterschriebenen förmlichen Abnahmeprotokolls.

II. Zeitpunkt der Erfüllung von Architekten- und Ingenieurverträgen

Die Leistungen der Architekten und Fachingenieure werden nach den Leistungsbildern der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) abgerechnet. Nach der HOAI ergeben sich neun Leistungsphasen. Diese Leistungsphasen reichen von der Grundlagenermittlung über die verschiedenen Planungsleistungen (Entwurf-, Genehmigungs-, Ausführungsplanung), die Vergabe der Bauaufträge, die Bauüberwachung und Dokumentation bis zur „Leistungsphase 9“, die die Objektbetreuung inklusive Gewährleistungsverfolgung umfasst. Die „Leistungsphase 9“ endet erst mit Ablauf der

Verjährungsfristen der Gewährleistungsansprüche gegenüber den bauausführenden Unternehmen bzw. der Beseitigung der festgestellten Baumängel. Werden alle Leistungsphasen der HOAI (also einschließlich der „Leistungsphase 9“) als einheitliche Leistung beauftragt, erfolgt die Abnahme der Architektenleistung frühestens nach der letzten Handlung des Architekten aus der „Leistungsphase 9“ (OLG Brandenburg, Urteil v. 18.3.2009 - 3 U 71/08).

Umsatzsteuerlich bedeutet dies, dass die Leistung der Architekten erst mit Abschluss der „Leistungsphase 9“ erbracht ist und der in diesem Zeitpunkt geltende Umsatzsteuersatz für die Besteuerung des Gesamtumsatzes maßgeblich ist. Damit ist auf Architektenleistungen, die im zweiten Halbjahr 2020 abgenommen werden, für die vereinbarte Leistung der Steuersatz von 16 % anzuwenden – auch wenn die Leistungserbringung schon seit mehreren Jahren erfolgt und die bisher erbrachten Leistungsphasen mit einem höheren Umsatzsteuersatz abgerechnet wurden.

Praxishinweis:

Architekten und Fachingenieure können auch nur mit einzelnen, abgegrenzten Leistungsphasen beauftragt werden (z. B. Beauftragung nur der „Leistungsphasen 1 bis 8“ und die „Leistungsphase 9“ wird dann nach Abschluss der „Leistungsphase 8“ gesondert beauftragt). Bei Beendigung dieser abgegrenzten Leistung ist dann der zu diesem Zeitpunkt geltende Umsatzsteuersatz maßgeblich.

Insoweit liegen bei Beauftragung einzelner Leistungsphasen echte abgrenzbare Teilleistungen vor, die mit dem Umsatzsteuersatz zu versteuern sind, der bei Abnahme der beauftragten Leistungsphasen gültig ist. Sofern absehbar ist, dass einzelne Leistungsphasen noch im zweiten Halbjahr 2020 vollständig erbracht werden können, könnten diese gesondert beauftragt und der Vorteil des geringeren Umsatzsteuersatzes in diesem Zeitraum genutzt werden.

III. Vereinbarung von Teilleistungen

Um den Kostenvorteil aus dem abgesenkten Umsatzsteuersatz geltend machen zu können, kann es sinnvoll sein, eine einheitliche Werklieferung in gesonderte Teilleistungen aufzuteilen. Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die dann statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Auftraggeber und Auftragnehmer müssen sich einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespalten werden soll und kann und danach auch tatsächlich verfahren.

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens zur Umsatzsteuersatzsenkung im zweiten Halbjahr 2020 ist die Anerkennung von Teilleistungen an folgende Voraussetzungen geknüpft:

1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
2. Die Teilleistung muss, wenn sie Teil einer Werklieferung ist, zwischen dem 01.07. und 31.12.2020 abgenommen worden sein.
3. **Vor dem 01.07.2020** muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer einheitlichen Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sollten für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert

vereinbart worden sein, muss die vertragliche Vereinbarung **vor dem 01.07.2020** entsprechend geändert werden.

4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Sofern aus einem bestehenden Werkvertrag (Abschluss vor dem 01.07.2020) Teilleistungen abgerechnet werden sollen, müssten nach Auffassung der Finanzverwaltung bereits vor dem 01.07.2020 Vereinbarungen darüber getroffen werden. Ob diese in zeitlicher Hinsicht restriktive Auffassung der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten würde, ist fraglich, insbesondere wenn für die Vertragsanpassung auch nicht steuerliche Gründe angeführt werden können.

1. Aufteilungsmaßstäbe

Die Finanzverwaltung hat im Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft (BMF, Schreiben v. 12.10.2009, BStBl 2009 I S. 1292) einen Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen veröffentlicht. Danach werden steuerlich folgende Teilungsmaßstäbe anerkannt:

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.
Bodenbelagsarbeiten	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, Badewannen und WC-Becken bestehen im Allgemeinen auch gegen eine stückweise Aufteilung keine Bedenken.
Glaserarbeiten	Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig.

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 ineinanderfließen.
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-/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. Erfordernis der tatsächlichen Durchführung

In dem Merkblatt weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass die Teilleistung tatsächlich erbracht und auch abgenommen sein muss. Sollte eine schriftlich dokumentierte Abnahme

vereinbart sein, so muss diese nach Auffassung der Finanzverwaltung zur steuerlichen Anerkennung der Teilleistung auch schriftlich dokumentiert werden.

Die Finanzverwaltung weist weiter darauf hin, dass die Teilleistung nicht anerkannt wird, wenn durch Vereinbarung die zivilrechtlichen 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) ausgeschlossen werden. Das bloße Hinausschieben des Beginns der Verjährungsfrist für Mängelansprüche auf die Abnahme des Gesamtwerks soll nach Auffassung der Finanzverwaltung allerdings nicht dazu führen, dass die Teilleistung steuerlich nicht anerkannt wird.

3. Erfordernis der gesonderten Vereinbarung

Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung (so genannter Einheitspreisvertrag nach § 5 Nr. 1 Buchst. a VOB/A) ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde.

Enthält der Werkvertrag ein Leistungsverzeichnis, das eine Leistungsbeschreibung, Mengen und Preise enthält (vgl. § 9 VOB/A), können entsprechend der aufgeführten Einzelpositionen Teilleistungen abgerechnet werden. Vereinbarungen über zu zahlende Abschlagszahlungen sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung keine anzuerkennenden gesonderten Entgeltvereinbarungen darstellen.

Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart, können mit steuerlicher Wirkung Teilleistungen nur anerkannt werden, wenn in der geänderten Vereinbarung der Gesamtpreis in mit Preisen versehene Einzelpositionen aufgegliedert wird.

4. Gesonderte Abrechnung

Die Teilleistung muss durch eine entsprechende Rechnungslegung gesondert abgerechnet werden und dem entsprechen, was vorher vereinbart worden ist.

Praxishinweis:

Es empfiehlt sich zu prüfen, ob nach den bisher getroffenen Vereinbarungen Teilleistungen abgerechnet werden können. Sollte die vertragliche Vereinbarung bisher keine Abrechnung von Teilleistungen vorsehen, sollte man zunächst abschätzen, welche Teilleistungen im zweiten Halbjahr 2020 tatsächlich fertiggestellt und übergeben werden können und ob insofern eine Vertragsanpassung überhaupt sinnvoll ist, bevor man an den Auftragnehmer wegen der Anpassung der Vereinbarung herantritt. Sofern die geänderte Vereinbarung nicht vor dem 01.07.2020 abgeschlossen werden kann, sollten nicht steuerliche Gründe angeführt werden können, warum Teilleistungen abgerechnet werden sollen.

Fazit:

Die Senkung des Umsatzsteuersatzes für das zweite Halbjahr 2020 kann für nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Empfänger von Bauleistungen zu einer Verminderung der Kosten um drei Prozentpunkte führen, wenn Bauleistungen in diesem Zeitraum geliefert werden. Da den Bauleistungen regelmäßig Werklieferungsverträge zugrunde liegen, erfolgt die Lieferung

im Zeitpunkt der Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks (§ 3 Abs. 1 UStG). Zivilrechtlich und damit auch umsatzsteuerlich anzuerkennen, kann die Abnahme des Werks ausdrücklich, konkludent oder fiktiv erfolgen. Maßgeblich sind die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen und der dann tatsächlich auch verwirklichte Sachverhalt. Auch wenn die Fertigstellung des Werks im ersten Halbjahr 2020 war, aber die Abnahme erst im zweiten Halbjahr 2020 erfolgt, ist der verminderte Steuersatz anzuwenden; insofern bestehen Gestaltungsspielräume.

Eine Kostenersparnis wegen der Senkung des Umsatzsteuersatzes kann sich auch durch die Vereinbarung von Teilleistungen ergeben. Für die steuerliche Anerkennung einer Teilleistung ist es zwingend, dass die sich aus einer Teilabnahme ergebenden zivilrechtlichen Konsequenzen (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) nicht durch vertragliche Vereinbarungen außer Kraft gesetzt werden. Das bloße Hinausschieben des Beginns der Verjährungsfrist für Mängelansprüche auf die Abnahme des Gesamtwerks soll nach Auffassung der Finanzverwaltung allerdings nicht dazu führen, dass die Teilleistung steuerlich nicht anerkannt wird. Der Leistungsempfänger muss abwägen, ob die steuerlichen Vorteile die ggf. bestehenden zivilrechtlichen Nachteile überwiegen.

Sofern in der bestehenden vertraglichen Vereinbarung die Abrechnung von Teilleistungen nicht vorgesehen ist, wäre diese nach Auffassung der Finanzverwaltung vor dem 01.07.2020 zu ändern, damit die Abrechnung der Teilleistungen steuerlich anerkannt werden kann. Ob diese in zeitlicher Hinsicht restriktive Auffassung der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten würde, ist fraglich, insbesondere wenn für die Vertragsanpassung auch nicht steuerliche Gründe angeführt werden können.