

# Besonderheiten bei Teilleistungen für Bauvorhaben

| Im zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde die zeitlich begrenzte Mehrwertsteuersenkung verabschiedet. Im Zeitfenster vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 werden bei Ausführung von Lieferungen und Leistungen nur 16 bzw. 5 % Umsatzsteuer fällig. In der Bauwirtschaft dürften viele Privatkunden versuchen, Teilleistungen in diesem Zeitfenster zu vereinbaren, sollte die endgültige Fertigstellung einer Wohnung bzw. eines Hauses erst im Jahr 2021 erfolgen. Hier die wichtigsten steuerlichen Besonderheiten bei Vereinbarung von Teilleistungen für Bauvorhaben. |

Warum Privatkunden ein Interesse daran haben, dass Teilleistungen im Zeitraum zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 vereinbart werden, verdeutlicht das folgende Beispiel.

## Typischer Beispielfall aus der Praxis

Ein Privatkunde vereinbart mit einem Bauunternehmen die Erstellung eines Hauses. Der Werkvertrag lautet über 300.000 EUR zzgl. 57.000 EUR Umsatzsteuer. Fertigstellung und Abnahme sind im März 2021 geplant.

**Folge:** Werden für das zweite Halbjahr keine Teilleistungen vereinbart, ist der Privatkunde mit 57.000 EUR Umsatzsteuer belastet.

Die **Alternative wäre folgende Vorgehensweise:** Vereinbaren der Privatkunde und der Bauunternehmer die Ausführung und Abrechnung von verschiedenen Teilleistungen im zweiten Halbjahr in Höhe von 200.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer und die Restzahlung von 100.000 EUR, ist der Privatkunde insgesamt nur noch mit 51.000 EUR belastet ( $200.000 \text{ EUR} \times 16 \% = 32.000 \text{ EUR}$ ;  $100.000 \text{ EUR} \times 19 \% = 19.000 \text{ EUR}$ ). Das macht eine Ersparnis von 6.000 EUR.

**Praxistipp** | Bei der letzten Erhöhung des Umsatzsteuersatzes von 16 % auf 19 % zum 1.1.2007 hat die Finanzverwaltung bei Umsatzsteuersonderprüfungen und bei Betriebsprüfungen gezielt nach „Gefälligkeitsrechnungen“ Ausschau gehalten.

Wurden vor dem 1.1.2007 Teilleistungen vereinbart, obwohl das unzulässig war, mussten Bauunternehmen letztlich die höhere Umsatzsteuer ans FA abführen.

Da auch für den Zeitraum der Mehrwertsteuersenkung 2020 gezielte Überprüfungen zu erwarten sind, sollte die Vereinbarung von Teilleistungen den umsatzsteuerlichen Vorgaben einer Tax-Compliance-Prüfung unterworfen werden.

## Teilleistungen in der Baubranche zulässig?

In den Medien ist immer wieder die Aussage zu lesen, dass Teilleistungen in der Bauwirtschaft die Ausnahme sind bzw. gänzlich ausgeschlossen sind. Doch das ist nicht richtig.

Liegen Werklieferungen und Werkleistungen vor, die wirtschaftlich voneinander abgrenzbare Teilleistungen darstellen, ist sehr wohl auch bei Bauleistungen die Vereinbarung von Teilleistungen möglich (BMF 30.6.20, III C 2 – S 7030/20/10009:004).

Bestehen Unsicherheiten, unter welchen Voraussetzungen das FA Teilleistungen bei Bauleistungen anerkennt, hilft ein Blick in das „Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“, das zwar aus dem Jahr 2009 ist, jedoch hinsichtlich der Teilleistungen auch 2020 noch gültig ist.

## Grundsätze zur Entstehung der Umsatzsteuer bei Bauleistungen

Bei Bauleistungen entsteht die Umsatzsteuer bei der Berechnung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 UStG).

Bauleistungen werden in der Regel mit der Verschaffung der Verfügungsmacht und der Abnahme des fertiggestellten Werks ausgeführt (Abschnitt 13.2 Abs. 1 UStAE). Dieselben Grundsätze greifen auch bei Teilleistungen.

Der Begriff der Teilleistungen ist an die **vier** folgenden **Voraussetzungen** geknüpft:

- **Wirtschaftliche Teilbarkeit:** Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- **Gesonderte Abnahme:** Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, abgenommen worden sein. Ist er Teil einer Werkleistung, muss er vollendet oder beendet worden sein.
- **Gesonderte Vereinbarung:** Es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistungen entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.
- **Gesonderte Abrechnung:** Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

**Beachten Sie |** Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme eines Teils eines Gesamtbauwerks im Zeitraum zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 ist nicht als Teilleistung anzuerkennen. Von einer solchen Gefälligkeitsrechnung ist auszugehen, wenn die zivilrechtlichen Folgen der Abnahme ganz oder teilweise tatsächlich ausgeschlossen sind.

Das bedeutet im Klartext: Wird eine vermeintliche Teilleistung im zweiten Halbjahr abgenommen, handelt es sich nur um eine Anzahlung, wenn der Übergang der Gefahr des Untergangs der Teilleistung auf den Auftraggeber ausgeschlossen wird. Bei Fertigstellung des Bauvorhabens im Jahr 2021 muss die Schlussrechnung also 19 % Umsatzsteuer ausweisen. Die Anzahlungen aus dem zweiten Halbjahr 2020 mit nur 16 % Umsatzsteuerausweis werden lediglich zur Ermittlung des Restzahlungsbetrags angerechnet.

## **Vereinbarungen von Teilleistungen: Wissenswertes zur Abnahme**

Erstellt ein Unternehmer für einen Privatkunden im Rahmen eines Werkvertrags ein Gebäude und die Abnahme erfolgt am 22.12.2020, müsste der Privatkunde nur 16 % Umsatzsteuer zahlen. Das weckt natürlich das Interesse des FA. Ist es wirklich bereits am 22.12.2020 zur Abnahme gekommen oder liegt hier nur eine Gefälligkeitsrechnung vor, damit sich der Privatkunde drei Prozentpunkte Umsatzsteuer spart?

## **Sonderfälle zum Zeitpunkt der Abnahme**

**Form der Abnahme:** Auf die Form der Abnahme kommt es nicht an (Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 5 Umsatzsteuer-Anwendungserlass). Der Sachbearbeiter oder Prüfer im FA darf dem Unternehmer und dem Privatkunden also keinen Strick daraus drehen, wenn diese die zivilrechtliche Form der Abnahme nicht einhalten. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist danach bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, z. B. Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll (sogenannte konkludente Abnahme).

## **Abnahme nach BGB oder VOB/B (Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen):**

Auch das Bürgerliche Gesetzbuch fordert keine förmliche Abnahme. Die Förmlichkeit der Abnahme, also die Erstellung einer Niederschrift über die Abnahme, ist nur vorgesehen, wenn die VOB/B Bestandteil des Vertrags ist und eine förmliche Abnahme ausdrücklich vertraglich vereinbart ist. Voraussetzung für die förmliche Abnahme ist allerdings in diesem Fall, dass entweder der Auftraggeber oder der Unternehmer diese verlangt.

**Fiktive Abnahme:** Auch eine fiktive Abnahme einer Werklieferung kann zur Ausführung im Zeitfenster vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 führen. Fiktive Abnahme bedeutet, dass die fehlende Willenserklärung des Auftraggebers zur Abnahme des Werks fingiert wird. Die fiktive Abnahme sehen sowohl das BGB als auch die VOB/B vor. Nach § 640 Abs. 1 BGB gilt ein Werk als fiktiv abgenommen, wenn der Auftraggeber das Werk nicht innerhalb einer ihm vom Auftragnehmer bestimmten Frist abnimmt, obwohl er dazu verpflichtet ist. Wird im Werkvertrag in Gänze auf die VOB/B Bezug genommen oder enthält der Bauvertrag eine Passage vergleichbar mit § 12 Abs. 5 VOB/B, kann auch eine fiktive Abnahme unterstellt werden. Die Abnahme erfolgt in diesem Fall, sofern der Auftraggeber die Abnahme nicht förmlich verlangt, 12 Tage nach schriftlicher Fertigstellungsmitteilung.

## **Zeitpunkt der Vereinbarung für Teilleistungen**

Lässt sich ein Bauvorhaben nach den Grundsätzen des „Merkblatts zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft“ in Teilleistungen aufteilen, die im zweiten Halbjahr erbracht, abgerechnet und abgenommen werden, muss die Vereinbarung auf jeden Fall vor dem 1.1.2021 getroffen werden (BMF 30.6.20, Rz. 22 und 47).

## **FUNDSTELLEN**

- BMF 30.6.20, III C 2 – S 7030/20/10009:004, [www.de/astw](http://www.de/astw), Abruf-Nr. 216531
- Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft unter [www.iww.de/s3772](http://www.iww.de/s3772)