



**Auswirkung der befristeten
Mehrwertsteuersenkung (01.07.2020 –
31.12.2020) auf den Kraftfahrzeughandel**



Herausgeber:

Deutsches Kraftfahrzeuggewerbe e. V.
Zentralverband (ZDK)
Franz-Lohe-Straße 21, 53129 Bonn

Mohrenstraße 20/21
10117 Berlin

Telefon: 0228 9127-0
Telefax: 0228 9127-150
E-Mail: zdk@kfzgewerbe.de
Internet: www.kfzgewerbe.de

Verantwortlich:

Abteilung Recht, Steuern, Tarife
Rechtsanwalt Ulrich Dilchert / E-Mail: dilchert@kfzgewerbe.de

Verfasser:

Abteilung Recht, Steuern, Tarife
Ass. jur. Stefan Laing / E-Mail: laing@kfzgewerbe.de

Haftungsausschluss:

Die in dieser Broschüre enthaltenen Informationen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl sie nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden ist, kann keine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit der darin enthaltenen Informationen übernommen werden.

Copyright und Rechtsvorbehalt:

Alle Rechte vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder einem anderen Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Herausgebers reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Erscheinungsdatum:

06/2020

	Seite
1 Grundprinzipien	5
1.1 <i>Entscheidend für die Mehrwertsteuerhöhe: Der Zeitpunkt der Lieferung</i>	<i>5</i>
1.2 <i>Unterscheidung: Ist der Kunde Unternehmer oder Privatperson?</i>	<i>6</i>
2 Fahrzeuglieferungen	8
2.1 <i>Mehrwertsteuersenkung zum 01.07.2020 bei Kaufvertragsabschluss vor dem 01.07.2020</i>	<i>8</i>
2.1.1 <i>Bereits vor der Ankündigung der Mehrwertsteuersenkung abgeschlossene Verträge</i>	<i>8</i>
2.1.2 <i>Im Anschluss an die Ankündigung der Mehrwertsteuersenkung abgeschlossene Verträge</i>	<i>9</i>
2.1.2.1 <i>Zwischen Vertragsabschluss und vereinbarter Lieferung liegen mehr als 4 Monate und der Stichtag der Mehrwertsteuersenkung befindet sich in diesem Zeitraum</i>	<i>9</i>
2.1.2.1.1 <i>Vertragliche Vereinbarungen im Kaufvertrag</i>	<i>9</i>
2.1.2.1.2 <i>Keine Kaufvertragsregelungen über Preisänderungen</i>	<i>10</i>
2.1.2.2 <i>Zwischen Vertragsabschluss und vereinbarter Lieferung liegen weniger als 4 Monate und in diesem Zeitraum liegt der Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung</i>	<i>11</i>
2.1.2.2.1 <i>Ggf. Individualvereinbarungen bei Lieferverzögerungen</i>	<i>12</i>
2.1.2.2.2 <i>Ohne Individualvereinbarung im Kaufvertrag</i>	<i>14</i>
2.2 <i>Folge der Mehrwertsteuererhöhung zum 01.01.2021 bei Kaufvertragsabschluss nach dem 30.06.2020</i>	<i>14</i>
2.2.1 <i>Zwischen Vertragsabschluss und der vereinbarten Lieferung liegen mehr als 4 Monate</i>	<i>15</i>
2.2.1.1 <i>Vertragliche Vereinbarungen im Kaufvertrag</i>	<i>15</i>
2.2.1.2 <i>Der Kaufvertrag enthält über Preisänderungen keine Regelungen</i>	<i>15</i>
2.2.2 <i>Zwischen Vertragsabschluss und der vereinbarten Lieferung liegen weniger als 4 Monate und in diesem Zeitraum liegt der Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung</i>	<i>16</i>
2.2.2.1 <i>Individualvertragliche Vereinbarung</i>	<i>17</i>
2.2.2.1.1 <i>Kenntnis des Händlers über den konkreten Lieferzeitpunkt</i>	<i>17</i>
2.2.2.1.2 <i>Unkenntnis über den Lieferzeitpunkt bei Vertragsabschluss</i>	<i>18</i>
2.2.2.2 <i>Ohne Individualvereinbarung im Kaufvertrag</i>	<i>19</i>
3 Reparaturleistungen	20
4 Sonderprobleme	21
4.1 <i>Dauerleistungen (regelmäßige Vertragsbeziehungen wie z.B. gewerbliche Mieten)</i>	<i>21</i>
4.2 <i>Leasingproblematiken</i>	<i>22</i>
4.2.1 <i>Teilung der Leasingraten aufgrund von Leasingverträgen</i>	<i>22</i>
4.2.2 <i>Leasingsonderzahlungen</i>	<i>22</i>
4.3 <i>Umtausch von Gegenständen/Ersatzteilen</i>	<i>23</i>
4.4 <i>Versteuerung von Anzahlungen</i>	<i>24</i>

4.5	Differenzbesteuerung	25
4.6	Zusätzliche Hinweise.....	25
5	Fazit.....	27

1 Grundprinzipien

Durch das angekündigte, sogenannte „Zweite Corona-Steuerhilfegesetz“ wird die Mehrwertsteuer befristet vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 von 19 % auf 16 % gesenkt werden.

Bei der zunächst anstehenden Senkung der Mehrwertsteuer stellt sich den Unternehmen oftmals die folgende Frage: Hat ein Kunde einen Anspruch auf die niedrigere Mehrwertsteuer, wenn die Bestellung der Ware (des Fahrzeuges) vor dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung erfolgt, die Auslieferung der Ware (das Fahrzeug) aber erst nach diesem Stichtag stattfindet. Die gleiche Rechtsfrage besteht, wenn ein Reparaturauftrag vor dem Stichtag der MwSt.-Senkung gegeben und die Reparatur erst nach dem Stichtag beendet wird.

Bei der dann anschließend zum 01.01.2021 angekündigten Erhöhung auf den bisherigen Steuersatz von 19 % stellen sich dann die gleichen Fragen in umgekehrter Richtung: Wer hat die höhere Mehrwertsteuer für den Fall zu tragen, wenn die Bestellung der Ware (des Fahrzeuges) vor dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung (01.01.2021) erfolgt, die Auslieferung aber danach. Für Reparaturen gilt das in gleicher Weise.

1.1 Entscheidend für die Mehrwertsteuerhöhe: Der Zeitpunkt der Lieferung

Da die Mehrwertsteuersenkung zum 01.07.2020 und die nachfolgende Mehrwertsteuererhöhung zum 01.01.2021 in Kraft tritt, stellt sich Unternehmen die Frage, welcher Mehrwertsteuersatz auf den getätigten Umsatz anzuwenden ist. Dies hängt davon ab, zu welchem Zeitpunkt der Umsatz des liefernden oder leistenden Händlers als erfüllt gilt.

Insoweit folgt hier das Umsatzsteuerrecht in der Regel dem Zivilrecht. Ein Umsatz gilt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (UStG) deshalb dann als abgeschlossen, wenn die vertraglich geschuldete Leistung beendet bzw. vollständig erbracht worden ist. Die Beantwortung der Frage, ob eine Lieferung bzw. Leistung vor dem Stichtag der Mehrwertsteuersenkung (01.07.2020) bzw. -erhöhung (01.01.2021) erbracht wurde, hängt deshalb maßgeblich von der Bestimmung des Leistungszeitpunktes ab. Hierbei ist zwischen bewegten Lieferungen, Werklieferungen und sonstigen Leistungen zu unterscheiden.

Bei einer bewegten Lieferung ist der maßgebliche Lieferzeitpunkt der Zeitpunkt des Gefahrübergangs vom Verkäufer auf den Käufer. Zivilrechtlich beschreibt das vereinfacht den Zeitpunkt, zu dem das Risiko der zufälligen Verschlechterung bzw. des Verlusts des Gegenstandes vom Verkäufer auf den Käufer übergeht. Es kommt hier also darauf an, wann dem Käufer die sog. Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft wird.

Bei einer Werklieferung ist der Lieferzeitpunkt derjenige Tag, an welchem dem Kunden die Verfügungsmacht an dem fertigen Werk verschafft wird. Dieses ist regelmäßig der Tag der Abnahme durch den Kunden. Bei allen anderen sonstigen Leistungen (z.B. die üblichen Reparaturleistungen mit Arbeitskosten > Materialkosten) gilt als Leistungszeitpunkt der Tag, an dem die Leistung beendet bzw. vollständig ausgeführt ist – auch das dürfte regelmäßig der Tag der Abnahme durch den Kunden sein. Insoweit ist aber häufig nicht eindeutig, wie Werklieferung und Werkleistung voneinander abgegrenzt werden können. Im Bereich der Umsatzsteuer gilt deshalb die Vereinfachungsregel, dass man von einer Werklieferung spricht, wenn die Materialkosten größer sind als die Arbeitskosten (z.B. Einbau eines Motors). Umgekehrt ist eine sonstige (Werk-)Leistung gegeben, wenn die Materialkosten geringer sind als die Arbeitskosten (z.B. Inspektion).

Für die Bestimmung des Leistungszeitpunktes und damit für die **Bestimmung des Umsatzsteuersatzes von 16 % oder 19 % ist es dagegen völlig egal, zu welchem Zeitpunkt dem Kunden die Rechnung gestellt wird.** Für sich allein gesehen **kommt es auch nicht darauf an, wann der Kunde die Rechnung bezahlt.** Es kommt einzig darauf an, zu welchem Zeitpunkt bei der Lieferung der Gefahrenübergang vom Verkäufer auf den Käufer (oder kurz der Eigentumsübergang) stattfindet und bei der Werklieferung und -leistung die Abnahme erfolgt.

1.2 Unterscheidung: Ist der Kunde Unternehmer oder Privatperson?

Es ist das Grundprinzip des Umsatzsteuerrechts, dass nur der Endverbrauch besteuert wird und somit nur der tatsächliche Konsument kostenmäßig belastet werden soll. Deshalb ist hier danach zu unterscheiden, ob der Kunde ein Unternehmer oder eine Privatperson ist.

Vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer werden keine Probleme damit haben, wenn ihnen aufgrund einer Auslieferung des Fahrzeugs vor dem Stichtag der Mehrwertsteuersenkung zum 31.07.2020 niedrigere oder nach dem Stichtag der nachfolgenden Mehrwertsteuererhöhung zum 01.01.2021 der erhöhte Mehrwertsteuersatz

in Rechnung gestellt wird. Denn die jeweils in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer können vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer unabhängig davon, ob sie 16 % oder 19 % beträgt, als Vorsteuer geltend machen. Wichtig ist nur, dass diesem Kunden der im Zeitpunkt der Lieferung richtige MwSt.-Satz in Rechnung gestellt wird, da er nur den korrekt angewendeten Satz als Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Etwas anders stellt sich die Sachlage bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen (z.B. Kleinunternehmer, Ärzte etc.) dar. Da diese mit der Mehrwertsteuer kostenmäßig belastet sind, werden sie bestrebt sein, die insbesondere ab dem 01.01.2021 wieder erhöhte 19 %ige Mehrwertsteuer nicht zahlen zu müssen. Da der leistende bzw. verkaufende Unternehmer keine Gestaltungsspielräume hat und die Höhe der Besteuerung immer vom konkreten Leistungszeitpunkt abhängig ist, sollte gegenüber solchen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen (hierzu zählen in diesem Zusammenhang auch juristische Personen des öffentlichen Rechts) eine Preisänderungsklausel verwendet werden. Denn der Verwendung einer Preisänderungsklausel steht bei vorgenannten Kundengruppen § 309 Nr. 1 BGB nicht entgegen! Diese Vorschrift schränkt die Verwendung von Preisänderungsklauseln nur gegenüber Privatpersonen sehr ein. Beim Fahrzeugverkauf beinhalten solche Klauseln, dass sich der Kaufpreis erhöht, wenn sich nach Vertragsschluss der der Preis des Herstellers ändert oder der Mehrwertsteuersatz steigt. Folgende Formulierung ist hier oft anzutreffen:

„Ändert der Hersteller/Importeur nach Vertragsabschluss die unverbindliche Preisempfehlung für das bestellte Fahrzeug oder ändert sich nach Vertragsabschluss die gesetzliche Mehrwertsteuer, so erhöht/ändert sich der Kaufpreis entsprechend.“

2 Fahrzeuglieferungen

2.1 Mehrwertsteuersenkung zum 01.07.2020 bei Kaufvertragsabschluss vor dem 01.07.2020

Ändert sich der Mehrwertsteuersatz, richten sich die Konsequenzen für die an einem Umsatz beteiligten Vertragsparteien (z.B. Fahrzeugverkauf) unter anderem danach, ob zwischen dem Vertragsschluss und der vereinbarten Lieferung entweder mehr als 4 Monate oder weniger als 4 Monate liegen. Ebenso enthält § 29 UStG einen Zeitraum von 4 Monaten. Nach dieser Vorschrift können die Vertragsparteien (nur) dann einen Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich bei Änderung des Mehrwertsteuersatzes geltend machen, wenn zwischen dem Vertragsabschluss und dem nachfolgenden Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung mehr als 4 Monate liegen.

An dieser Stelle ist aber äußerst problematisch, dass die ab dem 01.07.2020 geplante Mehrwertsteuersenkung erst Anfang Juni vom Kabinett beschlossen wurde und eine endgültige Verabschiedung des Gesetzes erst gegen Mitte der zweiten Junihälfte 2020 erfolgen wird. Damit sind zumindest die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Anspruchs nach § 29 UStG gar nicht erfüllbar. Da sich der 4-Monatszeitraum bei der nachfolgenden Mehrwertsteuererhöhung auf 19 % am 01.01.2021 unproblematisch einhalten lässt, finden sich nachfolgend zunächst die Ausführungen zur Mehrwertsteuersenkung ab dem 01.07.2020.

Bei Geschäften mit Privatpersonen (hierzu gehören auch Unternehmer, die eine Ware zum privaten Gebrauch erwerben) werden die Kunden trotzdem in der Regel darauf bestehen, von der reduzierten Mehrwertsteuer zu profitieren. Probleme können insbesondere auftreten, wenn der Kunde (oft in Unkenntnis der Mehrwertsteuersenkung) das Fahrzeug zwar vor dem Stichtag des 01.07.2020 bestellt hat, die Auslieferung des Fahrzeugs allerdings erst nach dem Stichtag erfolgt.

2.1.1 Bereits vor der Ankündigung der Mehrwertsteuersenkung abgeschlossene Verträge

Die erst mit Kabinettsbeschluss der Bundesregierung vom 03.06.2020 auf den Weg gebrachte, befristete Mehrwertsteuersenkung vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 hat vor allem auch Auswirkungen auf viele Fahrzeugkaufverträge, die in Unkenntnis dieser Senkung

abgeschlossen wurden. Insoweit stellt sich die Frage, welcher Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist, wenn das in Unkenntnis der Mehrwertsteuersenkung verkaufte Fahrzeug im Zeitraum dieser befristeten Steuersenkung ausgeliefert wird. Ein direkter Anspruch des Kunden nach § 29 UStG auf einen angemessenen Ausgleich der Mehrwertsteuersenkung scheidet wohl aus (vgl. hierzu auch 2.1.2.1.2). So hat dies auch das Landgericht (LG) Wuppertal zum Anfang 2010 ebenfalls sehr kurzfristig eingeführten reduzierten Mehrwertsteuersatz auf Beherbergungsleistungen entschieden. Allerdings hat das LG Wuppertal auch geurteilt, dass der leistende Unternehmer infolge der ergänzenden Vertragsauslegung nach §§ 133, 157 BGB trotz ausdrücklicher vertraglicher Nennung des höheren Steuersatzes keinen Anspruch auf die höhere Mehrwertsteuer hat, wenn die Änderung der Mehrwertsteuer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch überhaupt nicht bekannt war. Eine ähnliche Sichtweise der Gerichte bei der nun ebenfalls angekündigten Mehrwertsteuersenkung zum 01.07.2020 kann zumindest nicht ausgeschlossen werden.

2.1.2 Im Anschluss an die Ankündigung der Mehrwertsteuersenkung abgeschlossene Verträge

2.1.2.1 Zwischen Vertragsabschluss und vereinbarter Lieferung liegen mehr als 4 Monate und der Stichtag der Mehrwertsteuersenkung befindet sich in diesem Zeitraum

Beispiel: Die Mehrwertsteuersenkung ist auf den 01.07.2020 festgesetzt. Der Vertragsabschluss über den Kauf eines Kraftfahrzeugs erfolgt am 29.06.2020. Die vereinbarte Lieferung des Fahrzeugs liegt nach dem 29.10.2020.

2.1.2.1.1 Vertragliche Vereinbarungen im Kaufvertrag

Beträgt die Lieferfrist für Waren mehr als 4 Monate, so kann im Kaufvertrag deren Kaufpreis mit einem sogenannten Änderungsvorbehalt versehen werden. Eine solche in einem Kaufvertrag aufgenommene Vertragsbedingung wird im Allgemeinen auch als sogenannte „**Preisgleitklausel**“ bezeichnet.

Wir bitten aber zu beachten, dass diese sogenannten Preisgleitklauseln in den vom ZDK empfohlenen Neuwagenverkaufsbedingungen (NWVB) aus kartellrechtlichen Gründen nicht enthalten sind. Mit Hilfe einer solchen Preisgleitklausel kann der Händler im Falle einer Änderung des Herstellerpreises den höheren Fahrzeugpreis aber vor allem auch bei einer Mehrwertsteuererhöhung die erhöhte Mehrwertsteuer von seinem Kunden verlangen. Für die Mehrwertsteuersenkung gilt entsprechend, dass von vornherein die Weitergabe des

niedrigeren Steuersatzes klar vereinbart ist. Wichtig ist aber vor allem, dass man sich weiterhin die Möglichkeit eröffnet, bei längeren Lieferzeiten im Zweifel wieder den höheren 19 %-igen Mehrwertsteuersatz dann in Rechnung stellen zu können, wenn das bestellte Fahrzeug tatsächlich erst nach der Rückkehr zum alten Steuersatz (also nach dem 01.01.2021) ausgeliefert wird. Voraussetzung ist dann allerdings, dass diese Klausel neben den Neuwagenverkaufsbedingungen zusätzlich vereinbart wird. In der Praxis hat sich in etwa nachfolgende Klausel als vorzugswürdig erwiesen, die hier aber in Bezug auf die befristete Mehrwertsteuersenkung angepasst wurde („...ändert sich nach Vertragsabschluss die gesetzliche Mehrwertsteuer...“). Allerdings hat nach unserer Kenntnis bislang keine richterliche Nachprüfung stattgefunden:

„Liegen zwischen Vertragsabschluss und vereinbartem Liefertermin mehr als 4 Monate und ändert die XY AG nach Vertragsabschluss die unverbindliche Preisempfehlung für das bestellte Fahrzeug oder ändert sich nach Vertragsabschluss die gesetzliche Mehrwertsteuer, ist der Verkäufer berechtigt, den Kaufpreis der Änderung der unverbindlichen Preisempfehlung entsprechend oder um die geänderte Mehrwertsteuer anzupassen. Ergibt sich dadurch eine Erhöhung des Kaufpreises um 5 % oder mehr, so kann der Käufer durch schriftliche Erklärung binnen drei Wochen seit Eingang der Mitteilung über die Preiserhöhung vom Vertrag zurücktreten.“

2.1.2.1.2 Keine Kaufvertragsregelungen über Preisänderungen

Da die NWVB des ZDK Preisleitklauseln nicht enthalten, wird es durchaus vorkommen, dass Kfz-Händler im Kaufvertrag keine Vereinbarungen über etwaige Preisänderungen treffen. Hinsichtlich der zwischen Kaufvertragsabschluss und Auslieferung des Fahrzeuges erfolgten Mehrwertsteueränderung hilft den Vertragspartnern im Normalfall § 29 UStG. Denn nach dieser Vorschrift kann der eine Vertragspartner vom anderen Vertragspartner einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung verlangen, wenn ein Vertrag über eine Ware vor dem Stichtag einer Mehrwertsteueränderung abgeschlossen wurde und die Auslieferung nach dem Stichtag erfolgt.

Allerdings ist für den Anspruch nach § 29 Abs. 1 UStG Voraussetzung, dass zwischen Kaufvertragsabschluss und dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuererhöhung mehr als 4 Kalendermonate liegen. Ist also der Kaufvertrag über ein Fahrzeug weniger als 4 Monate vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteueränderung abgeschlossen worden, dann kann der Vertragspartner zumindest nach § 29 UStG keine Anpassung des Bruttoendpreises verlangen. Für den Kunden bedeutet das im aktuellen Fall der befristeten

Mehrwertsteuersenkung, dass ein direkter Anspruch nach § 29 UStG auf den Ausgleich der Mehrwertsteuersenkung immer ausgeschlossen ist. Denn allein aufgrund der Kurzfristigkeit des Kabinettsbeschlusses am 03.06.2020 und dem Inkrafttreten der befristeten Senkung zum 01.07.2020 kann die zwingende obige Vorlaufzeit von 4 Monaten in keinem Fall eingehalten werden. Ob allerdings die Rechtsprechung betroffenen Kunden in einem künftigen Gerichtsverfahren aufgrund der Kurzfristigkeit der Mehrwertsteuersenkung einen Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich (also komplette Weitergabe der Mehrwertsteuersenkung) gewährt – z.B. in analoger Anwendung –, kann nicht beurteilt werden. Ganz auszuschließen ist es zumindest nicht. Denn auch schon das LG Wuppertal hat dem Leistungsbringer den Anspruch auch die höhere Mehrwertsteuer zumindest dann nicht gewährt, wenn die Verträge vor der Ankündigung der Mehrwertsteuersenkung abgeschlossen wurden (vgl. Ziffer 2.1.1). Ob die Gerichte jedoch in gleicher Weise für eine Weitergabe der Mehrwertsteuersenkung an den Kunden entscheiden werden, wenn der Vertrag in Kenntnis der angekündigten Mehrwertsteuersenkung abgeschlossen wurde, bleibt abzuwarten.

Ein Anspruch nach § 29 UStG ist darüber hinaus auch dann komplett ausgeschlossen, wenn die Vertragsparteien anderweitige individuelle Vereinbarungen getroffen haben. Dies wäre einerseits dann der Fall, wenn der Ausschluss eines Ausgleichsanspruches ausdrücklich vereinbart wird. Andererseits kann auch eine allgemeine vertragliche Vereinbarung in Form eines Festpreises den Ausgleichsanspruch ausschließen. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn ein bestimmter Bruttobetrag ausdrücklich festgelegt wird. Dagegen dürfte aber die Formulierung 10.000 € zzgl. 1.900 € USt im Kaufvertrag gerade nicht ausreichen, um den Ausgleichsanspruch auszuschließen. Denn dies ist der Regelfall der Anwendung des § 29 Abs. 1 UStG.

2.1.2.2 Zwischen Vertragsabschluss und vereinbarter Lieferung liegen weniger als 4 Monate und in diesem Zeitraum liegt der Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich natürlich die Frage, was passiert, wenn zwischen dem Kaufvertragsabschluss und der vereinbarten Auslieferung des Fahrzeugs ein Zeitraum von weniger als 4 Monaten liegt und der Stichtag der Mehrwertsteuersenkung in diesen Zeitraum fällt.

Beispiel: Der Stichtag der Mehrwertsteuersenkung ist zum 01.07.2020 beschlossen. Der Kaufvertragsabschluss über einen Fahrzeugkauf erfolgt nach der am 03.06.2020

angekündigten Mehrwertsteuersenkung, z.B. am 29.6.2020. Das Fahrzeug wird dann nach dem Stichtag ausgeliefert, z.B. am 15.08.2020.

2.1.2.2.1 Ggf. Individualvereinbarungen bei Lieferverzögerungen

Bei einem Kaufvertragsabschluss noch vor dem Stichtag der Mehrwertsteuersenkung und einer Lieferfrist für ein Fahrzeug von weniger als 4 Monaten wird es in der Regel keine Probleme zwischen dem Kfz-Händler und seinen Kunden geben. Entweder es wird direkt der niedrigere Mehrwertsteuersatz vereinbart oder man regelt in den bis zum 01.07.2020 verwendeten Kaufverträgen über eine Preisgleitklausel (vgl. Ziffer 1.2 dieses Merkblatts) die Weitergabe der Mehrwertsteuersenkung bei den nach dem 01.07.2020 ausgelieferten Fahrzeugen. Zwar hat der BGH für die Weitergabe einer Mehrwertsteuererhöhung in der Vergangenheit entschieden, dass „AGB-mäßig“ verwendete Preisgleitklauseln gegenüber Privatpersonen nach § 309 Nr. 1 BGB dann unwirksam sind, wenn zwischen Kaufvertragsabschluss und Auslieferung des Fahrzeugs weniger als 4 Monate liegen. Da § 309 Nr. 1 BGB aber ausdrücklich nur die unangemessene Benachteiligung eines Vertragspartners verhindern will (hier z.B. die Weitergabe einer Mehrwertsteuererhöhung), wird eine AGB-rechtliche Unwirksamkeit einer Klausel dann nicht vorliegen, wenn lediglich eine Mehrwertsteuersenkung über eine AGB an den Kunden weitergegeben werden soll.

Die Weitergabe einer Mehrwertsteuersenkung durch den Händler an den Kunden wird bei Neuwagengeschäften in der Regel nicht das Problem darstellen. Allerdings besteht bei der aktuellen, befristeten Mehrwertsteuersenkung die Besonderheit, dass sich die Mehrwertsteuer innerhalb von 6 Monaten wieder auf 19 % erhöht. Im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses über einen Neuwagen mag es vorkommen, dass sich trotz einer angekündigten oder erwarteten Lieferfrist unter 4 Monaten Lieferverzögerungen einstellen. Liegt in letzterem Fall die tatsächliche Auslieferung des Fahrzeugs dann erst im Anschluss an die befristete Mehrwertsteuersenkung, wäre aber die zu diesem Zeitpunkt schon wieder geltende höhere Umsatzsteuer vom Kfz-Händler in Rechnung zu stellen und abzuführen.

Will sich ein Kfz-Unternehmer auch vor diesem bei längerfristigen Lieferverzögerungen möglicherweise auftretenden Risiko absichern, dann muss er dies aufgrund der AGB-Problematik bei Lieferzeiten unter 4 Monaten (s.o.) individualvertraglich bei Kaufvertragsabschluss vereinbaren. Eine solche ausdrückliche Vereinbarung zur Weitergabe von Mehrwertsteueränderungen kann auf dem Kaufvertrag selbst (die verbindliche Bestellung) vereinbart werden. Ebenso ist eine Vereinbarung auf einem separaten Blatt

möglich, das als Anlage zur verbindlichen Bestellung genommen wird. Diese Vereinbarung muss dann von beiden Vertragspartnern (Händler und Käufer) unterschrieben werden.

Diese Individualvereinbarung darf aber wegen der ansonsten drohenden Unwirksamkeit nach § 309 Nr. 1 BGB nicht formularmäßig vorformuliert worden sein. Unter Hinweis auf die Auswirkungen von Lieferproblemen auf den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz ist mit dem Kunden individuell zu vereinbaren, dass er nur bei einer Auslieferung des Fahrzeugs im Zeitraum der befristeten Mehrwertsteuersenkung vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 einen Anspruch auf den niedrigeren Mehrwertsteuersatz von 16 % hat.

Leider können an dieser Stelle keine verbindlichen oder unverbindlichen Formulierungsbeispiele empfohlen werden, da diese dann u.U. als allgemeine Geschäftsbedingungen eingestuft werden könnten, was wiederum zu deren Unwirksamkeit führen würde (s.o.). Zudem ist dem ZDK eine Empfehlung auch kartellrechtlich untersagt.

Allerdings sind uns in der Vergangenheit aus dem Mitgliederkreis praxiserprobte Formulierungsbeispiele übersandt worden, die aber durch die Rechtsprechung noch nicht überprüft worden sind. Unter Berücksichtigung der nun erstmalig beschlossenen, befristeten Mehrwertsteuersenkung sind bspw. sinngemäß die folgenden, richterlich noch nicht überprüften Formulierungen gewählt worden, die individuell in die jeweilige verbindliche Bestellung aufgenommen wurden:

1. „Die Firma XY und Herr/Frau Z haben sich nach eingehender Erörterung einvernehmlich darauf geeinigt, dass aufgrund der beschlossenen, vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 befristeten Mehrwertsteuersenkung der reduzierte Kaufpreis von XX € zzgl. XX € Umsatzsteuer (16 %) zu zahlen ist, wenn in diesem Zeitraum (derzeit 01.07.2020 bis 31.12.2020) die Auslieferung des Fahrzeuges erfolgt.“

2. „Netto-Kaufpreis Kfz €
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer €
Gesamtpreis €

Die Vertragsparteien sind sich darüber einig, dass sich die Umsatzsteuer von 19 % auf 16 % nur dann ermäßigt, wenn die beschlossene und vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 befristete Mehrwertsteuersenkung in Kraft tritt und das Eigentum an

dem Fahrzeug in diesem Zeitraum (01.07.2020 und dem 31.12.2020) auf den Kunden übergeht.“

Letztlich kann der Händler aber auch eine eigene Formulierung wählen, soweit diese den Individualcharakter wahrt und die Folgen des Lieferzeitpunktes für den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz benennt. Welche Form der Individualvereinbarung gewählt wird, bleibt dem Kfz-Betrieb selbst überlassen. Insoweit hängt dies auch von der jeweiligen Akzeptanz des Kunden ab.

2.1.2.2.2 Ohne Individualvereinbarung im Kaufvertrag

Es gibt keine gesetzliche Regelung, nach der Mehrwertsteueränderungen innerhalb einer viermonatigen Lieferfrist an den Kunden weitergegeben werden müssen. Insbesondere besteht nach § 29 UStG der Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich (reduzierter Mehrwertsteuersatz) nur dann, wenn zwischen Vertragsschluss und Stichtag der Mehrwertsteueränderung mehr als 4 Monate liegen.

Gerichtlich wohl noch nicht geklärt ist außerdem die Frage, ob es hinsichtlich der zum 01.01.2021 anstehenden Mehrwertsteuererhöhung möglicherweise auch ausreicht, wenn der Händler im Kaufvertrag ausdrücklich vereinbart, dass ein Nettopreis zzgl. der jeweils gültigen gesetzlichen Mehrwertsteuer zugrunde gelegt wird. Zwar erscheint die Wirksamkeit einer solchen Formulierung nicht ganz unwahrscheinlich. Trotzdem dürfte die ausdrückliche individuelle Vereinbarung, wie sie unter Punkt 2.1.2.2.1 erwähnt wurde, vorzuziehen sein.

2.2 Folge der Mehrwertsteuererhöhung zum 01.01.2021 bei Kaufvertragsabschluss nach dem 30.06.2020

Bei Geschäften mit Privatpersonen (hierzu gehören auch Unternehmer, die eine Ware zum privaten Gebrauch erwerben) besteht vor allem auch bei der lediglich befristeten Mehrwertsteuersenkung die Gefahr, dass der verkaufende Fahrzeughändler die erhöhte Mehrwertsteuer zu tragen hat, wenn das Fahrzeug nicht im Zeitraum der Mehrwertsteuersenkung ausgeliefert wird und er keine geeigneten Abwehrmaßnahmen ergriffen hat.

Wird das Fahrzeug vor dem Stichtag der Rückkehr zum erhöhten Mehrwertsteuersatz von 19 % (01.01.2021) bestellt, aber erst nach diesem Stichtag ausgeliefert, richten sich die

Konsequenzen für den Verkäufer danach, ob zwischen dem Vertragsabschluss und der vereinbarten Lieferung mehr oder weniger als 4 Monate liegen.

2.2.1 Zwischen Vertragsabschluss und der vereinbarten Lieferung liegen mehr als 4 Monate

Beispiel: Die Mehrwertsteuererhöhung wird ab dem 01.01.2021 wieder von 16 % auf 19 % erhöht. Der Vertragsabschluss über den Kauf eines Kraftfahrzeugs findet noch vor dem 31.08.2020 (z.B. am 15.08.2020) statt und die vereinbarte Lieferung wird nach dem 31.12.2020 erfolgen (z.B. am 17.01.2021).

2.2.1.1 Vertragliche Vereinbarungen im Kaufvertrag

Haben Waren eine Lieferfrist von mehr als 4 Monaten, so kann – wie schon dargestellt – der entsprechende Kaufpreis im Kaufvertrag mit einem sogenannten Änderungsvorbehalt versehen werden. („Preisgleitklausel“). An dieser Stelle auch nochmals der Hinweis, dass die sogenannten Preisgleitklauseln in den vom ZDK empfohlenen NWVB aus kartellrechtlichen Gründen nicht enthalten sind.

Mit Hilfe einer solchen Preisgleitklausel kann der Händler im Falle einer Mehrwertsteuererhöhung auch die erhöhte Mehrwertsteuer von seinem Kunden verlangen. Voraussetzung ist allerdings, dass diese Klausel zusätzlich neben den aktuellen NWVB vereinbart wird. In der Praxis hat sich in etwa nachfolgende Klausel als vorzugswürdig erwiesen, deren richterliche Nachprüfung allerdings (unseres Wissens nach) bislang nicht erfolgt ist.

„Liegen zwischen Vertragsabschluss und vereinbartem Liefertermin mehr als 4 Monate und ändert die XY AG nach Vertragsabschluss die unverbindliche Preisempfehlung für das bestellte Fahrzeug oder erhöht sich nach Vertragsabschluss die gesetzliche Mehrwertsteuer, ist der Verkäufer berechtigt, den Kaufpreis entsprechend der Änderung der unverbindlichen Preisempfehlung oder um die erhöhte Mehrwertsteuer anzupassen. Ergibt sich dadurch eine Erhöhung des Kaufpreises um 5 % oder mehr, so kann der Käufer durch schriftliche Erklärung binnen drei Wochen seit Eingang der Mitteilung über die Preiserhöhung vom Vertrag zurücktreten.“

2.2.1.2 Der Kaufvertrag enthält über Preisänderungen keine Regelungen

Da die NWVB Preisgleitklauseln nicht enthalten, wird es durchaus vorkommen, dass Kfz-Händler im Kaufvertrag keine Vereinbarungen über etwaige Preisänderungen treffen.

Hinsichtlich der zwischen Kaufvertragsabschluss und Auslieferung des Fahrzeuges erfolgten Mehrwertsteuererhöhung kann dem Verkäufer unter gewissen Voraussetzungen aber § 29 UStG helfen. Folge dieser Vorschrift ist, dass der Verkäufer im Fall einer Mehrwertsteuererhöhung vom Käufer einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung zu verlangen kann. „Angemessener Ausgleich“ i.S.d. § 29 Abs. 1 UStG war auch nach der Rechtsprechung des BGH bislang immer der volle Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung.

Voraussetzung für diesen Anspruch nach § 29 Abs. 1 UStG ist – wie schon mehrmals dargestellt –, dass zwischen Kaufvertragsabschluss und dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuererhöhung mehr als 4 Kalendermonate liegen. Diese Voraussetzung kann der Fahrzeughändler im Hinblick auf die Mehrwertsteuererhöhung zum 01.01.2021 auf jeden Fall bei den bis zum 31.08.2020 abgeschlossenen Fahrzeugverkäufen einhalten. Dagegen kann ein Händler nach § 29 UStG zumindest dann keinen erhöhten Umsatzsteuersatz vom Käufer verlangen, wenn der Kaufvertrag über ein Fahrzeug weniger als 4 Monate vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuererhöhung abgeschlossen worden ist (also zwischen dem 01.09.2020 und dem 31.12.2020) und das Fahrzeug nach dem Inkrafttreten ausgeliefert wird; dann ist die folgende Ziffer 2.2.2. dieses Merkblatts einschlägig.

An dieser Stelle sei noch einmal darauf hingewiesen, dass der Anspruch nach § 29 UStG auch durch individuelle Vertragsvereinbarungen ausgeschlossen sein kann (vgl. Ziffer 2.1.2.1.2).

Da hier zwei Wege zum gleichen Ziel führen, bleibt es dem Betrieb überlassen, ob er sich auf die gesetzlichen Regelungen des § 29 UStG verlässt oder ob er zusätzlich eine individuelle Vereinbarung in Form der Ziffer 1 a) mit dem Kunden abschließt. Trotzdem empfehlen wir, eine individuelle Vereinbarung mit dem Kunden abzuschließen, um etwaigen Auslegungsproblemen bei der Anwendung des § 29 UStG (angemessener Ausgleich) aus dem Weg zu gehen.

2.2.2 Zwischen Vertragsabschluss und der vereinbarten Lieferung liegen weniger als 4 Monate und in diesem Zeitraum liegt der Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich die Frage, was passiert, wenn zwischen dem Kaufvertragsabschluss und der vereinbarten Auslieferung des Fahrzeuges ein Zeitraum von weniger als 4 Monaten liegt und der Stichtag der Mehrwertsteuer in diesen Zeitraum fällt.

Beispiel: Nach der Mehrwertsteuersenkung tritt die nachfolgende Mehrwertsteuererhöhung auf 19 % zum 01.01.2021 in Kraft. Der Kaufvertragsabschluss erfolgt jedoch nach dem 31.08.2020 (z.B. 20.09.2020) und das Fahrzeug wird nach dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung, aber weniger als 4 Monate nach dem Kaufvertragsschluss (z.B. am 09.01.2021) ausgeliefert.

2.2.2.1 Individualvertragliche Vereinbarung

In den Ausführungen zur Mehrwertsteuersenkung wurde bereits unter Ziffer 2.1.2.2.1 erwähnt, dass die Rechtsprechung die vertragliche Weitergabe der Mehrwertsteuererhöhung an den Kunden dann erschwert, wenn zwischen Vertragsabschluss und Fahrzeugauslieferung weniger als 4 Monate liegen. Denn in Übereinstimmung mit der gesetzlichen Regelung des § 309 Nr. 1 BGB hat der BGH bekanntlich entschieden, dass gegenüber Privatpersonen in AGB verwendete Preisgleitklauseln dann unwirksam sind, wenn zwischen Kaufvertragsabschluss und Auslieferung des Fahrzeugs weniger als 4 Monate liegen. Dies gilt auch dann, wenn in diesen Zeitraum der Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung fällt und lediglich die erhöhte Mehrwertsteuer weitergegeben werden soll (s.o.).

Da zur Weitergabe der Mehrwertsteuererhöhung bei Lieferfristen unter 4 Monaten keine AGB verwendet werden können, ist hier eine individualvertragliche Absicherung notwendig. Auch hier sind die Alternativen zu unterscheiden, dass der Kfz-Händler entweder bei Bestellung des Fahrzeuges bereits weiß, dass das Fahrzeug nach dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung ausgeliefert wird oder dass bei Vertragsabschluss noch unsicher ist, wann das Fahrzeug zur Auslieferung kommt.

2.2.2.1.1 Kenntnis des Händlers über den konkreten Lieferzeitpunkt

Immer dann, wenn der Händler weiß, dass er das Fahrzeug nach dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung ausliefern wird (hier also nach dem 31.12.2020), sollte er mit dem Käufer schon den um die Mehrwertsteuer erhöhten Rechnungsbetrag in der verbindlichen Bestellung vereinbaren. Dann kann er nachher unproblematisch den höheren Mehrwertsteuerbetrag einfordern.

2.2.2.1.2 Unkenntnis über den Lieferzeitpunkt bei Vertragsabschluss

Beträgt die Lieferfrist weniger als 4 Monate und ist dem Händler bei Kaufvertragsabschluss noch nicht klar, ob das zu bestellende Fahrzeug vor oder nach der Mehrwertsteuererhöhung zur Auslieferung kommt, dann kann der Händler die erhöhte Mehrwertsteuer – wie schon bei der Mehrwertsteuersenkung unter Ziffer 2.1.2.2.1 dargestellt - nur unter einer Voraussetzung weiterberechnen. Er muss mit dem Käufer schon bei Kaufvertragsabschluss individualvertraglich vereinbaren, dass bei Auslieferung des Fahrzeugs nach dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung die erhöhte Mehrwertsteuer gefordert wird. Dabei ist absolut zwingende Voraussetzung, dass dies mit jedem Käufer einzeln im Kaufvertrag vereinbart wird.

Soweit möglich sollte diese ausdrückliche Vereinbarung zur Mehrwertsteuererhöhung auf dem Kaufvertrag (die verbindliche Bestellung) selbst vereinbart werden. Eine solche Vereinbarung kann aber auch auf einem separaten Blatt erfolgen, das als Anlage zur verbindlichen Bestellung genommen wird. Dieses separate Blatt muss dann aber von beiden Vertragspartnern (Händler und Käufer) unterschrieben werden. Diese Vereinbarung darf auch nicht formularmäßig vorformuliert werden, da ansonsten wieder eine Unwirksamkeit nach § 309 BGB droht. Vielmehr muss natürlich auch in diesem Fall der individuelle Charakter einer einzelvertraglichen Vereinbarung erkennbar sein. Deshalb ist der Kunde auf die vorstehende Mehrwertsteuerproblematik aufmerksam zu machen. Es ist mit ihm individuell zu vereinbaren, dass er bei einer Auslieferung des Fahrzeugs nach dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung die höhere Mehrwertsteuer zu tragen hat. Der Charakter einer Individualvereinbarung wird bspw. dadurch deutlich gemacht, dass der Händler den neuen Preis unter Grundlage des neuen, höheren Mehrwertsteuersatzes ausdrücklich beziffert.

Leider können auch an dieser Stelle keine verbindlichen oder unverbindlichen Formulierungsbeispiele empfohlen werden, da diese dann u.U. als Allgemeine Geschäftsbedingung eingestuft werden könnten, was wiederum zu deren Unwirksamkeit führen würde (s.o.). Zudem ist dem ZDK - wie schon erklärt - eine Empfehlung auch kartellrechtlich untersagt. Allerdings sind uns in der Vergangenheit aus dem Mitgliederkreis praxiserprobte Formulierungsbeispiele übersandt worden, die aber durch die Rechtsprechung noch nicht überprüft worden sind. Unter Berücksichtigung der für den 01.01.2021 anstehenden Mehrwertsteuererhöhung auf 19 % sind bspw. sinngemäß die folgenden, richterlich noch nicht überprüften Formulierungen gewählt worden, die individuell in die jeweilige verbindliche Bestellung aufgenommen wurden:

1. „Die Firma XY und Herr/Frau Z haben sich nach eingehender Erörterung einvernehmlich darauf geeinigt, dass es bei der Auslieferung des Fahrzeuges nach dem 31.12.2020 der aufgrund der Mehrwertsteuererhöhung erhöhte Kaufpreis von XX € zzgl. XX € Umsatzsteuer (19 %) zu zahlen ist.“

2. „Netto-Kaufpreis Kfz €
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer €
Gesamtpreis €

Die Vertragsparteien sind sich darüber einig, dass sich die Umsatzsteuer dann von 19 % auf 16 % ermäßigt, wenn das Fahrzeug vor dem 01.01.2021 an den Kunden übergeben wird.“

Letztlich kann der Händler aber auch eine eigene Formulierung wählen, soweit diese den Individualcharakter wahrt und die Folgen des Lieferzeitpunktes für den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz benennt. Welche Form der Individualvereinbarung gewählt wird, bleibt dem Kfz-Betrieb selbst überlassen. Insoweit hängt dies auch von der jeweiligen Akzeptanz des Kunden ab.

2.2.2.2 Ohne Individualvereinbarung im Kaufvertrag

Leider gibt es gesetzlich keine Regelung, mit der Mehrwertsteuererhöhungen innerhalb der viermonatigen Lieferfrist an den Kunden weiterberechnet werden können. Insbesondere besteht der Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich (Weiterberechnung der höheren Mehrwertsteuer) nach § 29 UStG nur dann, wenn zwischen Kaufvertragsabschluss und dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung mehr als 4 Monaten liegen. Gerichtlich noch nicht geklärt ist die Frage, ob es in diesen Fällen möglicherweise ausreicht, wenn der Händler im Kaufvertrag ausdrücklich vereinbart, dass ein Nettopreis zzgl. der jeweils gültigen gesetzlichen Mehrwertsteuer zugrunde gelegt wird. Ob in diesem Fall außerdem die Entscheidung des LG Wuppertal (a.a.O.) dem Händler gegenüber seinem privaten Kunden hilft, bleibt abzuwarten. Denn dort ging es gerade um den umgekehrten Fall, bei dem der Kunde bei einer Mehrwertsteuersenkung infolge einer ergänzenden Vertragsauslegung nicht den vereinbarten höheren, sondern den niedrigeren Mehrwertsteuersatz zahlen musste.

Aus den vorstehend genannten Gründen dürfte die ausdrückliche individuelle Vereinbarung, wie sie unter Punkt 2.2.2.1 erwähnt wurde, vorzuziehen sein.

3 Reparaturleistungen

Außerdem stellt sich für die Kfz-Werkstätten die Frage, inwieweit die Mehrwertsteuererhöhung auch Auswirkungen auf Kfz-Reparaturen hat. Wird die Reparatur vor dem Zeitraum der befristeten Mehrwertsteuersenkung (also bis zum 30.06.2020) beendet, ist natürlich noch der alte Steuersatz von 19 % zu berechnen. Das gleiche gilt umgekehrt, wenn die nach dem Stichtag der Mehrwertsteuersenkung begonnene Reparaturleistung vor dem Stichtag der Rückkehr zum höheren 19 %igen Mehrwertsteuersatz beendet wird. Dann fallen natürlich nur 16 % Umsatzsteuer an.

Schwieriger ist die Beantwortung der Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist, wenn die Reparatur vor dem jeweiligen Stichtag angefangen und erst nach dem Stichtag beendet wird. In diesen Fällen gilt der Grundsatz, dass eine Werklieferung bzw. -leistung als ausgeführt gilt, wenn sie beendet ist. Eine Werklieferung oder Werkleistung ist dabei zivilrechtlich i.d.R. dann beendet, wenn sie vom Kunden abgenommen wird. Deshalb kommt insoweit nur eine einheitliche umsatzsteuerliche Behandlung in Betracht. Wird die Reparatur vor dem Stichtag begonnen und erst nachher beendet, ist deshalb ab dem 01.07.2020 der niedrigere und ab dem 01.01.2021 der erhöhte Umsatzsteuersatz in der Rechnung auszuweisen. (**Hinweis:** Aufgrund der Erfahrung ist davon auszugehen, dass sich die Finanzverwaltung den Zeitpunkt der Reparaturabnahme genau anschauen und in Zweifelsfällen von einem Umgehungsgeschäft ausgehen wird.) Ausnahmen von dieser umsatzsteuerrechtlichen Behandlung ergeben sich nur, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht und abgerechnet werden können. Ob die Leistung teilbar ist und damit als Teilleistung gelten kann, ist regelmäßig schwer zu beantworten und führt immer wieder zu Schwierigkeiten (insbesondere im Baubereich). Gerade bei Kfz-Reparaturen dürfte es mitunter aber schwer fallen, Teilleistungen darzustellen.

4 Sonderprobleme

Nachfolgend werden einige Probleme gesondert dargestellt, die sich im Rahmen einer Mehrwertsteuererhöhung stellen können.

4.1 Dauerleistungen (regelmäßige Vertragsbeziehungen wie z.B. gewerbliche Mieten)

Häufiger kommt es vor, dass Lieferungen oder Leistungen aufgrund von längeren Vertragsbeziehungen über einen längeren Zeitraum erbracht werden. Bei diesen sogenannten Dauerleistungen kann es sich sowohl um Dienstleistungen (Vermietungen, Leasing, Wartung, Überwachung durch Sicherheitsdienste) als auch um wiederkehrende Lieferungen (z.B. von Baumaterialien) über einen längeren Zeitraum (Halbjahr, ein Jahr, fünf Jahre, unbefristet usw.) handeln. Im umsatzsteuerrechtlichen Sinn gilt die Dauerleistung an dem Tag als ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Bei wiederkehrenden Lieferungen gilt dagegen als Leistungszeitraum der Tag, an dem die letzte Lieferung ausgeführt wurde. Insofern kann grundsätzlich für alle Dauerleistungen, die zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 enden, der niedrigere Steuersatz von 16 % angewendet werden. Dieser Grundsatz gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn sich die jeweilige Abrechnung der Dauerleistung auf kürzere Zeitabschnitte (z.B. ein Kalendervierteljahr oder der Monat) und nicht auf den gesamten vereinbarten Leistungszeitraum bezieht. Insoweit stellt die Finanzverwaltung hier auf die Ausführung von Teilleistungen ab.

Dauerleistungen sollten bis zum 30.06.2020 mit 19 % und bis zum 31.12.2020 mit 16 % konkret abgerechnet werden, damit die erbrachten Teilleistungen noch dem jeweils geltenden Steuersatz unterliegen. Insbesondere bei der Steuererhöhung zum 01.01.2020 müsste dem Kunden ohne vorher abgerechnete Teilleistungen dann wieder die erhöhte Umsatzsteuer von 19 % für die gesamte Dauerleistung in Rechnung gestellt werden.

Ist das Entgelt selbst im Vertrag festgelegt und werden darüber hinaus keine separaten Rechnungen gestellt (z.B. bei gewerblichen Mietverträgen, Leasing etc.), sollten diese bestehenden Verträge, dahingehend angepasst werden, dass sie für den Leistungszeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 den Mehrwertsteuersatz von 16 % vorsehen. Dies ist auch im Interesse des Kunden, damit er – sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – die volle Vorsteuer geltend machen kann.

4.2 Leasingproblematiken

Als Sonderproblem der Dauerleistung stellt sich das Leasing von Kraftfahrzeugen dar. Die Problematik einer Weiterbelastung mit der Mehrwertsteuererhöhung betrifft beim Leasing immer das Verhältnis vom Leasingnehmer zum Leasinggeber. Leasingnehmer ist in der Regel der Kunde und Leasinggeber die Herstellerbank. Insoweit hat diese sich mit dem Kunden auseinander zu setzen. Da das Autohaus aber regelmäßig der Ansprechpartner des Leasingkunden ist, wird er sich bei Problemen mit der etwaigen Änderung der Mehrwertsteuer - insbesondere mit ihrer Erhöhung - an den Händler wenden, so dass dieser Kenntnis über die entsprechende Problematik haben sollte. Natürlich gibt es auch Kfz-Unternehmern, die selbst als Leasinggeber auftreten. Für diese Betriebe sind die nachstehenden Ausführungen erst recht wichtig.

Zwar ist das Kfz-Leasing häufig nur im gewerblichen Bereich zu finden. Da Unternehmer regelmäßig den Vorsteuerabzug geltend machen können, werden sie durch eine Umsatzsteuererhöhung nicht belastet. Allerdings ist auch das Privatleasing vermehrt anzutreffen, ebenso wie ein Leasing an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen. Deshalb muss hier genauer differenziert werden.

4.2.1 Teilung der Leasingraten aufgrund von Leasingverträgen

Leasingverträge werden umsatzsteuerlich den sogenannten Dauerleistungen zugeordnet (s.o.). Damit trifft - wie vorstehend schon angedeutet - die Mehrwertsteuersenkung für den Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 auch Leasingnehmer mit bereits laufenden Leasingverträgen. Deshalb kommt für die Leasingraten der bereits laufenden Leasingverträge, die in diesem Zeitraum fällig werden, grundsätzlich der niedrigere Mehrwertsteuersatz von 16 % zur Anwendung. Denn einerseits ist das in den Verträgen der Leasinggesellschaften meistens schon geregelt. Außerdem hat der jeweilige Vertragspartner gemäß § 29 UStG einen Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich (s.o.). Bei Dauerleistungen wie Leasing ist insoweit die Vereinbarung über die Anhebung des Entgeltes (unabhängig von einem 4-Monatszeitraum) in AGB zulässig. Dies sieht § 309 Nr. 1 BGB für Dauerleistungen ausdrücklich vor.

4.2.2 Leasingsonderzahlungen

Leasingsonderzahlungen stellen ein zusätzliches Entgelt für die monatliche Überlassung des Fahrzeugs dar. Hier stellt sich das Problem, dass teilweise auf diese Leasingsonderzahlungen

nachträglich der erhöhte Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist. Die Lösung dieses Problems hängt davon ab, ob die Leasingsonderzahlung von vornherein den Kaufpreis des geleasteten Fahrzeugs ablösen soll oder ob sie als Mietvorauszahlung mit anteilmäßiger Verteilung auf alle geschuldeten Leasingraten anzusehen ist.

Die Einordnung der Leasingsonderzahlung ergibt sich regelmäßig aus dem Wortlaut der AGB der verschiedenen Leasinggesellschaften. Da es sehr viele verschiedene Leasinggesellschaften mit sehr unterschiedlichen AGB in ihren Leasingverträgen gibt, können hierzu keine Einzelheiten angesprochen werden. Vielmehr muss der Leasinggeber mit seinem Steuerberater die entsprechende vertragliche Regelung in seinen Leasingverträgen überprüfen und ggf. handeln.

4.3 Umtausch von Gegenständen/Ersatzteilen

Es ist durchaus nicht ungewöhnlich, dass Kunden im Kfz-Unternehmen Ersatzteile erwerben, die sie im Nachhinein gegen ein anderes Ersatzteil umtauschen möchten. Insoweit stellt sich die Frage, was passiert, wenn das Ersatzteil vor dem 01.07.2020 gekauft und nach diesem Stichtag der Mehrwertsteuersenkung umgetauscht werden soll. Umgetauschte Gegenstände stellen insoweit eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung dar. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung des Ersatzteiles, welches dann mit dem niedrigeren Steuersatz von 16 % belegt werden muss. Ob der Käufer einen Anspruch auf Umtausch der Ware hat, richtet sich nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen dem Käufer und Verkäufer beim Verkauf der Ware (z.B. Ersatzteile). Umgekehrt gelten vorstehende Ausführungen natürlich auch für die nachfolgende Rückkehr zum höheren 19 %igen Mehrwertsteuersatz ab dem 01.01.2021. Insbesondere ist dann beim Umtausch nach diesem Stichtag die vorher nur mit 16 % Mehrwertsteuer in Rechnung gestellte Warenlieferung mit 19 % zu versteuern.

Soweit die beim Verkauf des Ersatzteiles verwendeten AGB keine Umtauschpflicht des Verkäufers vorsehen, handelt es sich beim Umtausch von Gegenständen um eine freiwillige Leistung des Verkäufers. Der Nachteil der Kostentragung entsteht aber nur bei einer Mehrwertsteuererhöhung und nicht bei einer Senkung. Da stellt sich eher die Frage, ob dem Kunden die dann zu viel gezahlten 3 % Mehrwertsteuer zurück erstattet werden. Bei der Mehrwertsteuererhöhung entsteht die Kostenbelastung für den Händler darüber hinaus also nur dann, wenn der Verkäufer die Ware anstandslos umtauscht oder hierzu vertraglich verpflichtet ist. (Hiervon zu unterscheiden ist die gesetzliche Sachmängelhaftung.) Da der Warenumtausch mangels einer vertraglichen Verpflichtung regelmäßig freiwillig ist, sollte

der Verkäufer den möglichen Umtausch der Ware von der Nachzahlung der 3 %igen Umsatzsteuererhöhung durch den Kunden abhängig machen.

Besteht allerdings eine (vertragliche) Umtauschpflicht für den Händler, so hilft ihm insoweit nicht der § 29 UStG, da beim Verkauf des Ersatzteils über die Ladentheke keine Lieferfrist von mehr als 4 Monaten vorliegt. In diesem Fall dürfte es – angesichts einer fehlenden Individualvereinbarung – für den Verkäufer zunächst zu einer Belastung mit der um 3 % erhöhten Mehrwertsteuer führen.

4.4 Versteuerung von Anzahlungen

Anzahlungen und Abschlagsrechnungen kommen vornehmlich in den Bauhandwerken vor. Allerdings werden auch in der Kfz-Branche gelegentlich Anzahlungen beim Fahrzeugkauf oder bei einer Kfz-Reparatur gefordert.

Bei Anzahlungen ist insoweit immer das Prinzip der Ist-Versteuerung anzuwenden. Das bedeutet, dass die Umsatzsteuer für Anzahlungen schon mit Ablauf des Voranmeldezeitraums (Monat oder Vierteljahr) entsteht, in dem der Unternehmer das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt hat und nicht erst dann, wenn er über die tatsächlich durchgeführte Leistung oder (Fahrzeug-)Lieferung endgültig abgerechnet hat.

Soweit ein Kunde eine Anzahlung noch vor dem 01.07.2020 leistet, ist diese zunächst mit 19 % Mehrwertsteuer zu versteuern. Wird die Fahrzeuglieferung aber erst nach dem 30.06.2020 durchgeführt bzw. die Reparaturleistung nach diesem Zeitpunkt vollendet, muss hinsichtlich des dann anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes von 16 % eine Korrektur erfolgen. Ist umgekehrt eine Anzahlung im Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 getätigt worden und wird die Fahrzeuglieferung aber erst nach dem 31.12.2020 durchgeführt bzw. wird die Reparaturleistung nach diesem Zeitpunkt vollendet, so muss hinsichtlich der zu 16 % versteuerten Anzahlung eine Nachversteuerung zu 19 % erfolgen. Diese Nachversteuerung erfolgt dann für den Voranmeldezeitraum, in dem die Leistung bzw. die Lieferung vollendet wird. (Zur Versteuerung von Anzahlungen hat der Zentralverband des Deutschen Handwerks (ZDH) ein zu Merkblatt entworfen, das bei Interesse abgerufen werden kann.)

4.5 Differenzbesteuerung

Im Rahmen der Differenzbesteuerung hat der anzuwendende Mehrwertsteuersatz Auswirkungen auf den Gewinnanteil in der Marge, die sich je nach Senkung oder Erhöhung der Mehrwertsteuer steigert oder verringert. Hat ein Kfz-Händler bislang einen Pkw von einer Privatperson unter der Anwendung der Differenzbesteuerung für 10.000 € eingekauft und für 11.000 € wieder verkauft, so muss er im Rahmen der Differenzbesteuerung die Marge von 1.000 € umsatzversteuern. In diesen 1.000 € ist bis zum 30.06.2020 ein Mehrwertsteuerbetrag von ca. 159,70 € ($1.000 \text{ €} \cdot 19 / 119$) enthalten. Dies bedeutet für den Händler derzeit einen Nettogewinn von 840,30 €. Vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 ist dann beim reduzierten Mehrwertsteuersatz von 16 % in der zu versteuernden Marge von 1.000 € ein Umsatzsteueranteil von ca. 137,90 € ($1.000 \text{ €} \cdot 16 / 116$) enthalten. Der Nettogewinn beträgt damit in diesem Zeitraum 862,10 €. Nach dem Rückfall auf den bisherigen Mehrwertsteuersatz von 19 % ab dem 01.01.2021 sind in 1.000 € Marge dann wieder ca. 159,70 € Mehrwertsteuer enthalten, was wiederum zum derzeitigen Nettogewinn von 840,30 € führt.

4.6 Zusätzliche Hinweise

Wie zu Beginn bereits erläutert, ist für die Frage des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes der Zeitpunkt der Fahrzeugauslieferung an den Käufer enorm wichtig. Deshalb spielt es keine Rolle, wann das Fahrzeug zugelassen und wann der Kaufpreis vereinnahmt wird.

Auslieferung bedeutet in diesem Zusammenhang aber nicht unbedingt, dass das Fahrzeug tatsächlich an den Käufer übergeben worden sein muss. Befindet sich das auszuliefernde Fahrzeug schon beim verkaufenden Händler, kommt es vielmehr auf die Verschaffung der Verfügungsmacht an den Kunden an. Diese ist aber z.B. dann auch schon gegeben, wenn darin mit dem Fahrzeugkäufer eine Vereinbarung dahingehend geschlossen wird, dass der Verkäufer das Fahrzeug bis zur Abholung lagert. Die Lieferung ist in diesem Falle umsatzsteuerlich schon mit dem Abschluss des „Verwahrungsvertrages“ bewirkt. Diese Frage kann z.B. dann wichtig werden, wenn das Fahrzeug kurz vor dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung beim Händler angeliefert wird und nach dem Stichtag noch Einbauten - z.B. eine Anhängerkupplung - vom Händler vorgenommen werden sollen.

Zur Vermeidung des erhöhten Steuersatzes sollte die Auslieferung des Fahrzeugs derart erfolgen, dass der Käufer noch vor dem 01.01.2007 das vom Hersteller angelieferte Fahrzeug

durch ein Übergabeprotokoll abnimmt und lediglich aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung zur weiteren Verwahrung beim Händler belässt, damit dieser z.B. noch die Zulassung und weitere Einbauten durchführen kann.

Die Frage des Auslieferungszeitpunktes und damit die im Zusammenhang stehende Frage nach der Anwendung des niedrigeren oder höheren Steuersatzes werden aber seitens der Finanzverwaltung sicherlich sehr eingehend und genau überprüft werden. Unstimmigkeiten in den Unterlagen dieser Geschäfte sollten daher unbedingt vermieden werden.

Schließlich hat der im Zeitpunkt der Fahrzeuglieferung anzuwendende Mehrwertsteuersatz auch Auswirkungen auf die Nettolieferungen von Kfz-Händlern im Rahmen von innergemeinschaftlichen Lieferungen. Liegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vor, die hängt die finanzielle Belastung aus der Nachversteuerung des Umsatzes vom im Zeitpunkt der Fahrzeuglieferung anzuwendenden Mehrwertsteuersatz ab. Stellt die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen für Fahrzeugauslieferungen im Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 fest, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung nicht vorliegen, muss der Händler das Geschäft auf eigene Kosten zu 16 % nachversteuern. Fahrzeuglieferungen außerhalb dieses Zeitraums wären mit 19 % nachzuversteuern.

Unbedingt beachtet werden sollte, dass die temporäre Absenkung der Mehrwertsteuersätze für Unternehmen einen kurzfristigen Handlungsbedarf nach sich zieht. So sind Systeme und Abläufe in der IT und in der Buchhaltung zu ändern, Verträge zu prüfen und ggf. anzupassen. Umstellungsbedarf ergibt sich auch bei Kassensystemen. Zudem muss man im Blick haben, die vorstehend genannten unternehmensinternen Änderungen zum 01.01.2021 unbedingt wieder auf die derzeitigen Vorgaben zurückgesetzt werden müssen.

5 Fazit

Bei der befristeten Mehrwertsteuersenkung zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 ist unbedingt auf den Viermonatszeitraum vor dem Stichtag der Mehrwertsteuererhöhung zu achten. Im Hinblick auf die äußerst kurzfristige Mehrwertsteuersenkung zum 01.07.2020 ist die Einhaltung dieses Zeitraums zwar gar nicht umsetzbar. Angesichts der Steuersenkung wird dies aber nicht zur Kostenbelastungen für die Händler führen. Allerdings gilt es zu vermeiden, dass die Rückkehr zur erhöhten Mehrwertsteuer von 19 % zu einem kostenmäßigen Nachteil für die Kfz-Unternehmer wird. Ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch gem. § 29 UStG, der den Händlern einen angemessenen Ausgleich gewährt, scheidet immer dann aus, wenn zwischen Kaufvertragsabschluss und Mehrwertsteuererhöhung weniger als 4 Monate liegen. Ist dann auch die vereinbarte Lieferzeit für das Fahrzeug weniger als 4 Monate, dann kann zudem auch keine kaufvertragliche Preisgleitklausel in Bezug auf die Umsatzsteuer vereinbart werden, da diese für Lieferfristen von weniger als 4 Monaten unwirksam sind. Vielmehr muss dann auf einzelvertragliche Formulierungen geachtet werden. Gerade in den Fällen, in denen man noch nicht weiß wann es zur Auslieferung des Fahrzeugs kommt, bieten aber die vorstehenden Ausführungen eine Möglichkeit, wie der Händler insbesondere die einseitige Belastung mit der Erhöhung der Mehrwertsteuer auf die ursprünglichen 19 % verhindern kann.

