



SENKUNG DER UMSATZSTEUERSÄTZE VOM 01.07.2020 BIS 31.12.2020

Stand: 8. Juni 2020

I. CORONA-KONJUNKTURPAKET

Überraschend gab die Bundesregierung Anfang Juni 2020 bekannt, sich auf ein „Corona-Konjunkturpaket“ geeinigt zu haben, welches u. a. vorsieht, dass der normale Umsatzsteuersatz vorübergehend (Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2020) von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Umsatzsteuersatz (z.B. für Bücher und Grundnahrungsmittel) vorübergehend von 7 % auf 5 % reduziert wird.

Damit müssen sich Unternehmer in einem sehr kurzen Zeitraum auf eine Umsatzsteuerumstellung vorbereiten und in sechs Monaten die Rückumstellung vornehmen. Es bleibt zu wünschen, dass diese aufwendige Maßnahme die gewünschte Konjunkturbelebung mit sich bringt.

Hinweis: Noch ist die Gesetzesänderung nicht durch den Bundestag/Bundesrat verabschiedet, daher sind Änderungen noch möglich. Es gibt auch noch kein begleitendes BMF-Schreiben für wichtige Übergangsregeln. Gleichwohl möchten wir Ihnen Antworten auf die wichtigsten Fragen liefern, weil die Zeit für die Umstellung knapp bemessen ist. Wir halten Sie informiert, sollten sich noch Änderungen ergeben.

II. ÜBERBLICK/ZUSAMMENFASSUNG

Maßgebend für die Anwendung des Steuersatzes ist stets der Zeitpunkt, in dem die „Leistung“ (Lieferung oder sonstige Leistung) ausgeführt wird. Dies ist bei Lieferungen die Verschaffung der Verfügungsmacht (Übergang wirtschaftliches Eigentum, in Versandungsfällen ist die Lieferung mit Beginn der Versendung erfolgt). Bei Bauleistungen bzw. bei allen so genannten Werkverträgen ist dies die „Abnahme“ (in der Schlussrechnung kommt der maßgebliche Steuersatz im Zeitpunkt der Abnahme auf die Netto- Gesamtauftragssumme zur Anwendung). Bei sonstigen Leistungen kommt es auf deren Vollendung bzw. Beendigung an. Wird eine Gesamt-Lieferung oder Gesamt-Leistung in Teile aufgespalten, gilt dies für jede gesonderte Teil-Lieferung bzw. Teil-Leistung.

Somit gilt für Lieferungen und Leistungen:

Lieferung/Leistung ist erbracht bis zum 30.06.2020	Lieferung/Leistung ist erbracht zwischen 01.07.2020 und 31.12.2020	Lieferung/Leistung ist erbracht ab dem 1.1.2021
Steuersatz 19% / 7%	Steuersatz 16% / 5%	Steuersatz 19% / 7%

Dies gilt unabhängig davon,

- wann der zugrunde liegende Vertrag geschlossen wurde,
- wann (Voraus- bzw. An-) Zahlungen geleistet wurden,
- wann die Rechnung erteilt wurde (mit Ausnahme von innergemeinschaftlichen Erwerben),
- ob die Versteuerung nach vereinbarten (SOLL) oder nach vereinnahmten (IST) Entgelten erfolgt,
- ob die ertragsteuerliche Gewinnermittlung als Einnahmen-Überschussrechnung oder nach den Grundsätzen der Bilanzierung erfolgt.

Erste Tipps zur Umsatzsteuersenkung:

- ✓ Unternehmer sollten – sofern dies legal beeinflussbar ist – Lieferungen und Leistungen an Endverbraucher bzw. an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer (wie Ärzte, Versicherungsmakler, usw.) in den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 verschieben.
- ✓ Entsprechend sollten private Investitionen bzw. Investitionen von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern in den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 verschoben werden. Achten Sie bei längerfristigen Verträgen gleichzeitig darauf (etwa bei Bauleistungen oder Autobestellungen), dass sich der Erfüllungszeitpunkt nicht in das Jahr 2021 verschiebt, denn dann gelten wieder die bisherigen Sätze. Machen Sie ggf. den Leistungszeitpunkt zum Vertragsinhalt oder vereinbaren Sie einen fixen Bruttopreis. Ggf. können Teilleistungen (siehe Abschnitt „Teilleistungen“) vereinbart werden.
- ✓ Unternehmen sind nicht verpflichtet, ihre Endkundenpreise (Bruttopreise) zu senken. Wird hierauf verzichtet, erhöht sich der Rohertrag um 3% im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020.
- ✓ Im Business-to-Business-Geschäft (zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen) ist nur auf die ordnungsgemäße Rechnungsausstellung zu achten, die Umsatzsteuer ist als durchlaufender Posten gewinnneutral, somit ist die Umsatzsteuersenkung hier ohne weitere Auswirkung („außer Spesen nichts gewesen“).

III. RESTAURATIONS- UND VERPFLEGUNGSDIENSTLEISTUNGEN

Hier überschneidet sich die allgemeine Steuersatzabsenkung mit der bereits beschlossenen Reduzierung der Besteuerung von Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen auf den ermäßigten Steuersatz. Hier gilt nun für Speisen Folgendes:

bis 30.06.2020	19% Regelsteuersatz (Ausnahme: Mitnahme von Speisen ohne Verzehr vor Ort: 7%)
von 01.7.2020 bis 31.12.2020	Generelle Anwendung des ermäßigten Satzes von 5%.
von 01.01.2021 bis 30.06.2021	Generelle Anwendung des ermäßigten Satzes von 7%
ab 01.07.2021	19% Regelsteuersatz (Ausnahme: Mitnahme von Speisen ohne Verzehr vor Ort: 7%)

Hat die Gaststätte an den Umstellungstagen über Mitternacht geöffnet, kann aus Vereinfachungsgründen der Umsatzsteuersatz des „Vortags“ auch für die Umsätze nach Mitternacht angewendet werden (damit die Kasse nicht im laufenden Betrieb umgestellt werden muss).

Hinweis: Die Getränkeumsätze sind weiterhin mit dem Regelsteuersatz zu versteuern, also zurzeit 19%, ab 1.7.2019 mit 16% und ab dem 1.1.2021 wieder mit 19%.

IV. (KEIN) EINFLUSS DES VERTRAGSZEITPUNKTS

Der Abschlusszeitpunkt des zugrunde liegenden Vertrages spielt keine Rolle für den anzuwendenden Steuersatz. Der Vertrag selbst kann jedoch eine Rolle bei der Frage spielen, wer die Umsatzsteuererhöhung tragen muss. Beruht ein Umsatz nämlich auf einem langfristigen Vertrag, der bis zum 29.02.2020 abgeschlossen wurde (vier Monate vor Steuersatzänderung, vgl. § 29 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 UStG), so kann der Unternehmer vom Empfänger einen Ausgleich in Höhe der umsatzsteuerlichen Mehr- bzw. Minderbelastung verlangen, es sei denn, der Ausgleichsanspruch ist vertraglich ausgeschlossen worden.

V. AUSWIRKUNGEN BEI VORAUS- BZW. ANZAHLUNGEN

Abweichend vom Grundsatz, dass die Umsatzsteuer erst mit Ausführung des Umsatzes entsteht, wird bei Zahlungen vor Ausführung des Umsatzes bereits die Voraus- bzw. Anzahlung bei Geldeingang (vorläufig) versteuert. Die endgültige Versteuerung erfolgt in der Schlussrechnung und richtet sich weiterhin nach der endgültigen Ausführung des Umsatzes (bei Werkverträgen mit Abnahme).

Da der Empfänger einer Voraus- bzw. Anzahlung diese der Umsatzsteuer unterwerfen muss, steht auch dem Zahlenden grundsätzlich in entsprechender Höhe ein Vorsteuerabzug zu. Nach den allgemeinen Voraussetzungen ist dafür auch erforderlich, dass dem Zahlenden eine ordnungsmäßige Rechnung über die Voraus- bzw. Anzahlung vorliegt. Dafür bestehen zwei Möglichkeiten:

1. Voraus- bzw. Anzahlungen vor dem 01.07.2020 bereits mit 16 % USt

Da sich die endgültige Versteuerung nach der endgültigen Ausführung des Umsatzes richtet, wäre es möglich, auch bereits Voraus- bzw. Anzahlungen vor dem 01.07.2020 auf Umsätze nach dem 30.06.2020 mit 16 % anzufordern und zu versteuern. Hier besteht aber die Gefahr, dass die Gesetzesänderung doch nicht wie angekündigt verabschiedet wird. Wir raten daher von dieser theoretisch möglichen Variante ab, zumindest solange das Gesetz nicht in Kraft getreten ist. Diese Variante ist jedoch am Jahresende 2020 interessant, nämlich wenn im Dezember 2020 eine AZ angefordert wird, es aber wahrscheinlich ist (z.B. auf Grund des Zahlungsziels oder dem üblichen Zeitablauf der Rechnungsprüfung), dass die Zahlung erst in 2021 erfolgt. Dann empfiehlt es sich, gleich die (ab 2021 wieder gültigen) 19% in Rechnung zu stellen.

2. Voraus- bzw. Anzahlungen vor dem 01.07.2020 (mit 19%) in der Schlussrechnung anrechnen

Werden die Voraus- bzw. Anzahlungen vor dem 01.07.2020 dagegen mit 19 % angefordert und versteuert, müssen diese bei Umsätzen nach dem 01.07.2020 (und vor dem 01.01.2021) entsprechend auf 16 % ermäßigt werden. In der Schlussrechnung werden also zwei verschiedene Umsatzsteuersätze ausgewiesen. Zum einen der „alte“ Satz von 19%, der für die Anzahlung herangezogen wurde, zum anderen der „neue“ Satz von 16% auf die Auftragssumme.

Beispiel zu 2.: Bauleistung im Zeitraum von Juni 2020 bis Oktober 2020.

<u>AZ-Rechnung Juni 2020</u>	EUR
AZ-Anforderung Juni 2020	100.000,00
+ USt 19 %	<u>19.000,00</u>
	119.000,00

Dieser Betrag wird bezahlt im Juli 2020.

Die Leistung wird im Oktober 2020 vollendet und abgenommen.

<u>Schlussrechnung</u>	EUR	EUR
Auftragssumme (gesamt)		150.000,00
+ USt 16 %		<u>24.000,00</u>
		174.000,00
./.. AZ vom Juni 2020		
netto	100.000,00	
+ USt 19 %	<u>19.000,00</u>	-119.000,00
		<u>55.000,00</u>

Nachrichtlich:

davon Nettoschlussrate		50.000,00
davon 16% USt auf Schlussrate		8.000,00
davon Anrechnung zu hohe USt aus AZ		<u>-3.000,00</u>
		<u>55.000,00</u>

VI. INNERGEMEINSCHAFTLICHE ERWERBE

Bei innergemeinschaftlichen Erwerben (i.g. Erwerb) besteht die Besonderheit, dass die Steuer mit Ausstellung der Rechnung entsteht, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats (falls die Rechnung verzögert ausgestellt wird). Auf Grund der unterjährigen Steuersatzänderung kommt es bei innergemeinschaftlichen Lieferungen also i.d.R. auf das Rechnungsdatum an. Dasselbe gilt in der Regel auch für Leistungen, bei denen die Umkehr der Steuerschuld gilt („reverse Charge“), § 13b Abs. 2 S. 1 UStG. Sofern der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, spielt es keine Rolle, welcher Steuersatz zur Anwendung kommt (Vorsteuerabzug gleich hoch wie Umsatzsteuerbelastung).

Beispiele:

1. i.g. Erwerb am 25.06.2020 (Datum Versand), Rechnung 02.07.2020:
Es kommt der USt-Satz von 16% zur Anwendung.
2. i.g. Erwerb am 1.7.2020 (Datum Versand), Rechnung am 30.06.2020:
Es kommt der alte USt-Satz von 19% zur Anwendung.
3. i.g. Erwerb am 15.11.2020, Rechnung 03.01.2021: Es kommt der Steuersatz von 16% zur Anwendung, weil die Regelung greift, dass die Steuer spätestens einen Monat nach dem Erwerb entsteht, somit noch im Zeitraum, in dem der Satz von 16% gilt.

VII. RECHNUNGSTELLUNG

Rechnungen und Korrekturen/Gutschriften für Umsätze vor dem 01.07.2020 sind auch nach dem 30.06.2020 noch mit 19 % auszustellen, maßgeblich ist das Leistungsdatum – wie bereits erwähnt.

VIII. SOLL/IST-VERSTEUERUNG

Die Versteuerungsform (SOLL- bzw. IST-Versteuerung) regelt lediglich den Zeitpunkt der Steuerentstehung und damit indirekt deren Zahlungsfälligkeit. Auf die Höhe des Steuersatzes hat dies jedoch keinen Einfluss.

Bei der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten (SOLL-Versteuerung) entsteht die Steuer bereits mit Ausführung des Umsatzes, d. h. vor dem 01.07.2020 mit 19 % und nach dem 30.06.2020 mit 16%. Bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten (IST-Versteuerung) entsteht die Steuer (zeitlich) erst mit dem Erhalt der Zahlung. Die Höhe des Steuersatzes richtet sich aber auch hier nach der Ausführung des Umsatzes, d. h. vor dem 01.07.2020 mit 19 % und nach dem 30.06.2020 mit 16 %.

In beiden Fällen unterliegen Zahlungseingänge für Umsätze vor dem 01.07.2020 auch nach dem 30.06.2020 noch der Umsatzsteuer mit 19 %.

Für beide Versteuerungsformen gilt somit: Änderungen (z. B. Erlösschmälerungen wie Skonti, Boni, Rabatte, Nachlässe, Gutschriften, Abzüge, Belastungsanzeigen; Forderungsverluste; Geldeingänge auf ausgebuchte Forderungen) zu Umsätzen vor dem 01.07.2020 sind stets mit 19 % zu berücksichtigen.

Umsätze nach dem 30.06.2020 (und bis 31.12.2020) werden mit 16 % bei Ausführung (SOLL-Versteuerung) oder bei Zahlungseingang (IST-Versteuerung) erfasst.

IX. HINWEISE FÜR DIE FINANZBUCHFÜHRUNG

Es wird dringend empfohlen, eine strikte Kontentrennung der Erlöskonten und der Erlösminderungen (z. B. Kundenskonti, Boni, Forderungsausfälle) nach Umsatzerlösen mit einem Steuersatz von 16 % bzw. 19 % vorzunehmen. Gleiches gilt für die unentgeltlichen Wertabgaben, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die sonstigen Erlöse. Nur eine strikte Kontentrennung gewährleistet eine saubere Abstimmung und Verprobung der Umsatzsteuerkonten zum Jahresende.

X. TEILLEISTUNGEN

Bei Umsätzen, die sich über den Änderungszeitpunkt ziehen (z. B. Bauvorhaben), können ggf. Teile abgespalten und als gesonderte Teil-Lieferungen bzw. Teil-Leistungen vereinbart und getrennt abgerechnet werden. Dies bietet sich insbesondere am Jahresende 2020 an, wenn die Anhebung auf die bisherigen 19% Umsatzsteuer anstehen.

Damit lässt sich erreichen, dass Teilleistungen vor dem 01.01.2021 noch dem Steuersatz von 16 % und nur die Teilleistungen nach dem 31.12.2020 mit 19 % zu versteuern sind. Dies ist insbesondere bei Empfängern bedeutsam, die nicht oder nur eingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und für die die Steuersatzerhöhung daher zum Kostenbestandteil wird.

Unter Teilleistungen versteht man wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z. B. einzelne Gewerke im Hausbau), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die somit statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden.

Teilleistungen sind anzuerkennen, wenn

- ein wirtschaftlich abgrenzbarer Teil einer Lieferung oder sonstigen Leistung vorliegt (wirtschaftliche Teilbarkeit),
- noch vor dem 01.01.2021 explizit vertraglich gesondert vereinbart wird, dass Teilleistungen erbracht werden sollen und Teilentgelte zu zahlen sind (gesonderte Vereinbarung),
- sie noch vor dem 01.01.2021 vollendet und vom Leistungsempfänger abgenommen werden (gesonderte (Teil-)Abnahme) und
- das Teilentgelt gesondert abgerechnet wird (gesonderte Abrechnung).

1. wirtschaftliche Teilbarkeit

Ein wirtschaftlich abgrenzbarer Teil einer Lieferung oder sonstigen Leistung liegt z. B. vor, wenn ein Gesamtauftrag über Dachdeckerarbeiten an 10 Einfamilienhäusern lautet. In diesem Fall kann der Gesamtauftrag in 10 Teile, d. h. je Einfamilienhaus eine Teilleistung, aufgeteilt werden. Eine weitere Aufteilung (z. B. je Dachseite) ist dagegen nicht möglich, d. h. Dachdeckerarbeiten an nur einem Einfamilienhaus können nicht aufgeteilt werden. Letztlich muss eine Einzelfallbeurteilung getroffen werden. Bitte lassen Sie sich deshalb steuerlich beraten, bevor Sie Teilleistungen vereinbaren.

Tipp: Alle nicht (vollständig) zum Vorsteuerabzug berechtigten Empfänger sollten prüfen, ob sich beauftragte Bau- oder Architektenleistungen über den Jahreswechsel hinziehen und hierfür Teilleistungen bis 31.12.2020 vereinbart und noch mit 16 % USt abgerechnet werden können.

2. gesonderte Vereinbarung

Noch vor dem 01.01.2021 muss explizit vertraglich gesondert vereinbart werden, dass Teilleistungen erbracht werden sollen und Teilentgelte zu zahlen sind. Bei Bauleistungen erfolgt dies z. B. regelmäßig im Bauvertrag. Sollte der Vertrag bereits abgeschlossen sein, muss er rechtzeitig vor dem 01.01.2021 entsprechend geändert oder eine Zusatzvereinbarung getroffen werden. Dabei sind gesetzliche oder vereinbarte Formerfordernisse zu beachten.

3. gesonderte Abnahme

Die Teilleistung muss noch vor dem 01.01.2021 vollendet und vom Leistungsempfänger abgenommen werden. Dies bedeutet, dass für diese Teilleistung keine weitere Schlussabnahme mehr erfolgt. Außerdem beginnen auch die Gewährleistungsfristen für den abgenommenen Teilbereich zu laufen. Eine nur steuerliche „Pro-forma-Abnahme“ genügt dagegen nicht. Soweit vorgesehen, muss daher auch die Form (z. B. unterzeichnetes Abnahmeprotokoll) gewahrt werden.

4. gesonderte Abrechnung

Das Teilentgelt muss gesondert und endgültig abgerechnet werden, d. h. es gibt für die abgenommene und abgerechnete Teilleistung keine weitere Schlussrechnung mehr.

XI. DAUERLEISTUNGEN (INSB. VERMIETUNGEN/VERPACHTUNGEN)

Auch bei so genannten Dauerleistungen, die sich generell über einen längeren oder unbegrenzten Zeitraum erstrecken (z. B. Abonnement-Lieferungen, Vermietungen, Wartungen, Leasing), können ggf. Teile abgespalten und als gesonderte Teil-Lieferungen bzw. Teilleistungen vereinbart und getrennt abgerechnet werden. Werden Dauerleistungen nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z. B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen auch hier Teilleistungen vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden.

Problem Mietverträge als Rechnungen:

Bei umsatzsteuerpflichtigen Miet- und Pachtverhältnissen dient häufig der Mietvertrag als Rechnung, weil auf eine monatliche bzw. jährliche Rechnungsausstellung verzichtet wird. Sollte dies der Fall sein, müssen die Miet- und Pachtverträge angepasst werden, weil sonst die dort ausgewiesene Umsatzsteuer (19%) auch für den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 geschuldet wird (§ 14c Abs. 1 UStG).

Hinweis:

Achten Sie auch darauf, Daueraufträge bei der Bank rechtzeitig an die neuen Bruttobeträge anzupassen.

XII. WEITERE SONDERFRAGEN

A. Gutscheine

Bei Gutscheinen ist zu unterscheiden, ob ein „Einzweckgutschein“ oder „Mehrweckgutschein“ vorliegt (Details lassen wir an dieser Stelle weg). Bei Einzweckgutscheinen entsteht die Steuer mit Hingabe des Gutscheins, d.h. es ist die Umsatzsteuer am Tag des Verkaufs des Gutscheins anzuwenden (wie bei einem Barverkauf von Ware). Beim Mehrweckgutschein entsteht die Umsatzsteuer erst, wenn der Gutschein eingelöst wird. Entsprechend ist dann die Umsatzsteuer abzuführen, die am Einlösetag Anwendung findet.

B. Umtausch

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem Änderungsstichtag gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, der zu diesem Zeitpunkt maßgebliche Steuersatz anzuwenden.³

C. Jahresleistungen

Aus der Gültigkeit der verminderten Steuersätze bis zum 31.12.2020 ergeben sich Änderungen für Jahresleistungen (z.B. Lizenzen). Da diese Leistungen mit Ablauf des vereinbarten Leistungszeitraums als erbracht anzusehen sind, gilt für diese der verminderte Steuersatz von 16% des Übergangszeitraums. Dies gilt selbst dann, wenn die Zahlung für das gesamte Jahr bereits vorab geleistet wurde. Insoweit ist eine Anpassung der Zahlung und der Rechnung erforderlich.

D. Jahresboni

Bei Jahresboni ist zu beachten, dass der Bonus aufzuteilen ist in Leistungen bis zum 30.06. und Leistungen ab dem 01.07.

E. Vorsteuerabzug

Zum Vorsteuerabzug berechtigen nur korrekte Rechnungen. Daher müssen Unternehmer auf der Eingangsseite streng darauf achten, dass die Lieferantenrechnungen den korrekten Umsatzsteuersatz gem. dem Zeitpunkt der Leistungserfüllung ausweisen. Ansonsten besteht die Gefahr, dass z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung der Vorsteuerabzug gestrichen wird.