

Aktuelle Informationen zur Corona-Krise

Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020

Im Zuge des Corona-Konjunkturpakets hat sich die Regierungskoalition auf eine Senkung der Umsatzsteuer verständigt: der Regelsteuersatz von 19% sinkt auf 16%, der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7% sinkt auf 5%. Dies gilt vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020. Danach soll dann wieder der alte Regelsteuersatz (bzw. ermäßigte Steuersatz) gelten.

Durch die temporäre Steuersatzsenkung soll die Binnennachfrage angekurbelt werden. Neben diesem positiven Aspekt hat die Steuersatzsenkung in Teilen der Wirtschaft aus unserer Sicht berechtigte kritische Rückmeldungen zum administrativen Zusatzaufwand ausgelöst. Unternehmen müssen eine zweifache Umstellung bewerkstelligen: Die Reduzierung zum 1. Juli und die Rückkehr zu den derzeit geltenden Steuersätzen am 1. Januar 2021.

Es stellen sich zahlreiche Praxisfragen insbesondere in Bezug auf die korrekte Rechnungserstellung sowie die buchhalterische Behandlung.

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mittlerweile einen Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens mit den obersten Finanzbehörden der Länder zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020 veröffentlicht, der wesentliche Zweifelsfragen klären soll. Eine endgültige Stellungnahme der Finanzbehörden hierzu liegt derzeit noch nicht vor. Der unter folgendem Link verfügbare Entwurf gibt den aktuellen Stand wieder.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/St_euerarten/Umsatzsteuer/2020-06-12-befristete-Senkung-umsatzsteuer-juli-2020.pdf?__blob=publicationFile&v=3

Wir möchten Sie im Folgenden über die wesentlichen Eckpunkte informieren und Handlungsempfehlungen unterbreiten:

1. Leistungszeitpunkt

Für die Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist, ist ausschließlich der Zeitpunkt der Ausführung der Leistung maßgebend.

Dementsprechend gilt: Nur wenn die Lieferung oder Leistung im Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2020 ausgeführt wird, gilt der abgesenkte Steuersatz von 16% (bzw. 5%).

Der Tag des Vertragsabschlusses, der Rechnungserteilung oder der Vereinnahmung des Entgelts sind unerheblich.

Zu unterscheiden sind die (Waren-)Lieferungen, die Werklieferungen und die sonstigen Leistungen.

Bei physischen Warenlieferungen entsteht die Umsatzsteuerpflicht zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Die Übergabe der Ware sollte also nach Möglichkeit im Zeitraum 01. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 erfolgen, um von der Umsatzsteuersenkung zu profitieren. Als Zeitpunkt der Lieferung gilt jedoch im Falle der Versendung deren Aufgabe bei der Post, Bahn, Spedition usw. Wird die Versendung noch vor dem 1. Juli 2020 vorgenommen, erfolgt die Zustellung aber erst danach, so greift noch der bis 30. Juni 2020 gültige Umsatzsteuersatz.

Bei Werklieferungen, wenn man sich beispielsweise in der Autowerkstatt einen neuen Motor einbauen lässt, kommt es auf die Übergabe und Abnahme des vereinbarten Werks an.

Leistungen (zum Beispiel Beratungsleistungen, Montageleistungen etc.) werden grundsätzlich erst dann ausgeführt, wenn der Empfänger den wirtschaftlichen Vorteil erhält, d.h. bei Vollendung des Werks samt Abnahme.

Insofern müssen Rechnungen über nach dem 30. Juni 2020 (und vor dem 1. Januar 2021) zu erbringende Leistungen bereits heute grundsätzlich mit dem für diesen Zeitraum geltenden Umsatzsteuersatz (16% bzw. 5%) fakturiert werden. Werden dagegen Rechnungen über bis zum 30. Juni 2020 erbrachte Leistungen erst nach diesem Zeitpunkt erteilt, ist noch der heute gültige Steuersatz (19% bzw. 7%) anzuwenden. Entsprechende Grundsätze sind dann auch bei der vorgesehenen Rückumstellung (Wiederanhebung der Umsatzsteuersätze) zum 1. Januar 2021 zu beachten.

2. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen gilt zudem vom 1. Juli 2020 bis zum 30. Juni 2021 der ermäßigte Steuersatz für Speisen. Getränke sind von der (zusätzlichen) Steuersenkung ausgenommen. Für Speisen gelten somit folgende Steuersätze:

bis 30. Juni 2020 ausgeführte Leistungen:	19%
zwischen 1. Juli bis 31. Dezember 2020 ausgeführte Leistungen:	5%
zwischen 1. Januar bis 30. Juni 2021 ausgeführte Leistungen:	7%
ab 1. Juli 2020 ausgeführte Leistungen:	19%

3. Anzahlungen und Teilleistungen

Besonders zu beachten ist bei einer Steuersatzänderung die korrekte Ermittlung der geschuldeten Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer für seine Leistungen Anzahlungen vereinnahmt oder Teilleistungen erbracht hat (z.B. Bauleister, Handwerker).

Entscheidend für den Steuersatz für die gesamte Lieferung oder sonstige Leistung bleibt bei Anzahlungen und Vorauszahlungen der Zeitpunkt der Leistungserbringung.

Eine Besonderheit stellen Teilleistungen dar, die insbesondere in der Bauwirtschaft bzw. im Anlagenbau vorkommen. Die Teilleistungen müssen jedoch grundsätzlich im Vertrag vereinbart sein und auch zwischendurch abgenommen werden. Dann gilt

tatsächlich der aktuelle Steuersatz endgültig. Im Rahmen der Schlussrechnung findet keine Anpassung der Umsatzsteuer mehr statt.

Grundsätzlich sind die folgenden Möglichkeiten denkbar:

Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.6.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist unerheblich	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19% bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 7%
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind vor dem 1.7.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16% bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 5%
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 1.7.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 1.7.2020 waren mit 19% bzw. 7% besteuert worden (der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 ausgeführt werden - soweit dies sicher ist -, den Regelsteuersatz mit 16% bzw. 5% angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss mit dem entsprechenden Steuersatz).
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 1.1.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19% bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7%
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16% bzw. 5% besteuert werden (der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 2021 ausgeführt werden, den Regelsteuersatz mit 19% bzw. 7% angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss in 2020 mit 19% bzw. 7%), bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3% bzw. 2% nachzuversteuern.

Die Entlastung bzw. die Nachversteuerung von Anzahlungen erfolgt in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder Teilleistung auf die sich die Anzahlung bezieht, ausgeführt ist. Besteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, erfolgt die Entlastung bzw. Nachversteuerung in dem Voranmeldungszeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

Ein Beispiel für die korrekte Rechnungserstellung bei Abschluss der Leistung im Zeitraum nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 (16% Umsatzsteuer in der Schlussrechnung) und vorab gestellten Anzahlungsrechnungen mit 19%igem Umsatzsteuerausweis findet sich unter folgendem Link auf der Webseite des Zentralverbandes des deutschen Handwerks:

https://www.zdh.de/fileadmin/user_upload/themen/Steuer/Umsatzsteuer/03-01_ZDH_Merkblatt_USt-Satz-Senkung_2020.pdf

Hat der Unternehmer für zwischen dem 1. Juli und 31. Dezember 2020 vereinnahmte Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16% bzw. 5% in der Rechnung angegeben, ist bei Leistungserbringung ab dem 1. Januar 2021 die Anzahlungsrechnung nicht zu berichtigen, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer auf den Gesamtbetrag mit dem neuen Steuersatz angegeben wird. Allerdings ist darauf zu achten, dass die in der Anzahlungsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgesetzt wird.

Sofern Leistungen gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern erbracht werden, ist letztlich gleichgültig, ob die Leistung vor oder nach der jeweiligen Steuersatzänderung erfolgt, da die Steuer beim Leistungsempfänger nicht kostenwirksam ist. Es ist aber auf die richtige Ausstellung der Rechnung zu achten. Bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden (zum Beispiel Privatpersonen) hingegen ist die Steuer kostenwirksam, so dass eine Ausführung der Leistung im Absenkungszeitraum (1. Juli – 31. Dezember 2020) vorteilhaft sein kann.

4. Bauleistungen

Ein besonderes Problem ergibt sich bei Bauleistungen. Bei Bauleistungen liegen regelmäßig in der Praxis nicht die Voraussetzungen für Teilleistungen vor. Es werden zwar häufig wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen ausgeführt, überwiegend fehlt es hier aber an einer Vereinbarung von Teilleistungen und der entsprechenden steuerwirksamen Abnahme von solchen Teilleistungen. Dies kann jetzt – je nach Situation – zu einem Vor- oder Nachteil für die Leistungsempfänger führen.

Wurden in einem Vertrag keine Vereinbarungen über Teilleistungen getroffen, beanstandete es die Finanzverwaltung bei früheren Steuersatzänderungen nicht, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuersatzänderung eine entsprechende Vereinbarung nachgeholt wurde. Zumindest wenn es dann wieder zur Anhebung des Steuersatzes auf 19% zum 1. Januar 2021 kommt, sollten bei noch nicht vollständig ausgeführten Leistungen für die bis dahin ausgeführten wirtschaftlich abgrenzbaren Leistungen Vereinbarungen für Teilleistungen getroffen werden.

Werden einheitliche Bauleistungen in der Zeit ab dem 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 ausgeführt (in der Regel ist hier die Abnahme durch den Auftraggeber maßgeblich), unterliegt die gesamte Leistung dem Regelsteuersatz von dann 16%, unabhängig davon, in welchem Umfang schon (mit 19%) besteuerte Anzahlungen geleistet worden waren.

5. Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer vermeiden

Die Absenkung des Steuersatzes ab 1. Juli 2020 kann einen unrichtigen Umsatzsteuerausweis nach sich ziehen, den es zu vermeiden gilt. Denn wenn ein Unternehmer die Leistung im Zeitraum 1. Juli – 31. Dezember 2020 ausführt, hierbei aber noch eine Rechnung mit dem „alten“ Steuersatz von 19% (bzw. 7%) ausstellt, so führt dies zu einem unrichtig ausgewiesenen, zu hohen Umsatzsteuerbetrag. Diese Steuer wird vom leistenden Unternehmer geschuldet (§ 14c (1) Umsatzsteuergesetz).

Aber auch der Leistungsempfänger hat ein Problem: Der zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Deshalb sollten Unternehmen nicht nur auf der Leistungsausgangsseite, sondern auch auf der Leistungseingangsseite auf eine korrekte Abrechnung und der Rechnungsprüfung besonderes Augenmerk widmen.

6. Anpassung von Abrechnungen bei Dauerleistungen und langfristigen Verträgen

Bei Dauerleistungen, die im Rahmen von Teilleistungen erbracht werden, wie zum Beispiel bei Miet-, Leasing- oder Wartungsverträgen, ist sicherzustellen, dass für den Absenkungszeitraum (1. Juli – 31. Dezember 2020) notwendige Anpassungen der Verträge bzw. Dauerrechnungen erfolgen. Ohne korrekte Abrechnungen wird die überhöhte Umsatzsteuer vom Unternehmer gemäß § 14c (1) Umsatzsteuergesetz geschuldet.

Als Leistungsempfänger sollten sie darauf achten, dass ihre Vertragspartner die Änderungen entsprechend umsetzen, und sie ggfs. auf die Änderung hinweisen.

Wenn sie auf der leistenden Seite stehen (z.B. umsatzsteuerpflichtiger Vermieter) müssen Sie die Verträge kurzfristig anpassen, am besten durch einen kurzen Zusatz.

7. Änderungsbedarf in IT, Kasse, Buchhaltung etc.

Die temporäre Absenkung der Umsatzsteuersätze zieht für Unternehmen einen kurzfristigen Handlungsbedarf nach sich, um die angekündigten Gesetzesänderungen zum 1. Juli 2020 operativ umsetzen zu können.

Nutzer von Kassensystemen sollten sich schnellstmöglich mit Ihrem Kassensbetreiber in Verbindung setzen, um sicherzustellen, dass die geänderten Steuersätze auch am 1. Juli 2020 zur Verfügung stehen.

Hinsichtlich der eingesetzten Rechnungs- und Buchhaltungsprogramme und Fakturiersysteme empfiehlt es sich, sobald als möglich Kontakt mit ihrem Softwareanbieter aufzunehmen, um auch hier die korrekte Rechnungserstellung und Verbuchung der laufenden Geschäftsvorfälle ab 1. Juli 2020 zu ermöglichen. Hier sind die Anbieter in der Pflicht, um die Steuersatzänderung in ihren Programmen durch kurzfristige Updates entsprechend abzubilden und dies zu ermöglichen.

8. Preisauszeichnung

Im Handel und bei Dienstleistungen kann auf eine Änderung der Preisauszeichnung des gesamten Sortiments zum 1. Juli 2020 und nur ein halbes Jahr später zum

1. Januar 2021 erneut verzichtet werden. Hierauf hat das Bundeswirtschaftsministerium in einem Schreiben vom 10. Juni 2020 hingewiesen, damit die Umsatzsteuerabsenkung gegenüber Verbrauchern im Handel und bei Dienstleistungen unbürokratisch umgesetzt werden kann. Dabei werden die Preise wie bisher im Regal ausgeschildert und die Vergünstigung wird erst an der Kasse durch die Berücksichtigung der geringeren Umsatzsteuer gewährt. Ermöglicht wird dies durch eine Ausnahmeregelung in der Preisangabenverordnung.

9. Weitere Einzelsachverhalte

a) Erstattung von Pfandbeträgen

Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden. Dies ist jedoch praktisch nicht umsetzbar. Aus Vereinfachungsgründen sieht der Entwurf des BMF-Schreibens (Rz. 29) eine pauschalisierende Vereinfachungsregelung vor. Für Pfandbeträge, die in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 30. September 2020 erstattet werden, ist die Umsatzsteuer nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19% zu berichtigen. Bei der Erstattung von Pfandbeträgen nach dem 30. September 2020 ist der Steuersatz von 16% anzuwenden.

b) Einlösen von Gutscheinen

Soweit aus einem Gutschein eine Leistung unmittelbar zu fordern ist, es sich also nicht nur um sog. Preisermäßigungs- oder Rabattgutscheine handelt, muss zwischen dem sog. Einzweckgutschein (Ort der Leistung und Höhe der Umsatzsteuer stehen bei Ausstellung des Gutscheins fest) und dem Mehrzweckgutschein unterschieden werden. Bei Einzweckgutscheinen gilt der Steuersatz bei Ausgabe des Gutscheins. Die tatsächliche Leistung – wenn also der Gutschein eingelöst wird – ist dann keiner Umsatzsteuer mehr zu unterwerfen. Bei Mehrzweckgutscheinen gilt der Umsatzsteuersatz zum Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins.

c) Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen etc.

Jahresrückvergütungen, Jahresboni etc. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrunde liegenden Umsatz maßgeblich war. Für über den 1. Juli 2020 hinausgehende Vergütungen wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, dass die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird (Entwurf des BMF-Schreibens, Rz. 30). Zudem sieht der Entwurf der Finanzverwaltung (Rz. 31) vereinfachend vor, dass alternativ von einer Aufteilung der Entgeltsminderungen abgesehen werden kann und die Boni ausnahmslos pauschal nach dem derzeit geltenden Steuersatz i.H.v. 19% abgerechnet werden.

d) Weiterführende Literatur zu Spezialthemen

Umsatzsteuerliche Besonderheiten müssen darüber hinaus auch in weiteren Sonderfällen beachtet werden. Auf eine detaillierte steuerliche Würdigung möchten wir an dieser Stelle verzichten, da deren Darstellung nur für sehr spezielle Gruppen von Steuerpflichtigen relevant ist. Folgende Themenfelder werden ebenfalls in dem Entwurf des BMF-Schreibens behandelt:

- Besteuerung von Telekommunikationsleistungen
- Besteuerung von Strom-, Gas-, und Wärmelieferungen

- Besteuerung von Personenbeförderungen
- Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern und – maklern
- Umtausch von Gegenständen

Sollten Sie Fragen zu den Themen haben, sprechen Sie uns an. Wir sind Ihnen gerne behilflich.

Bleiben sie gesund!

Stand: 17. Juni 2020