

VRT-Merkblatt: Vorübergehende Absenkung der Umsatzsteuersätze für das 2. Halbjahr 2020

I. Konjunkturbelebung durch Senkung der Umsatzsteuersätze (?)

Völlig überraschend hat die Regierungskoalition zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen aus der Corona-Krise die vorübergehende Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19% / 7% auf 16% / 5% in der Zeit vom 01.07. – 31.12.2020 beschlossen. Diese Maßnahme ist Teil eines umfassenden, 130-Milliaren-Euro schweren Konjunktur- und Krisenbewältigungspakets der Bundesregierung. Sie wurde durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz am 12. Juni 2020 im Kabinett verabschiedet und soll die Nachfrage und Kauflust der Endverbraucher im zweiten Halbjahr 2020 ankurbeln.

Inwieweit dies gelingt, wird von zahlreichen Faktoren abhängen:

- Sind die – zumeist von der Krise betroffenen – Unternehmen bereit, die Umsatzsteuersenkungen an die Endverbraucher weiterzugeben?
- Gelingt es den Unternehmen in der Praxis in der Kürze der Zeit die Preise entsprechend nach unten anzupassen?
- Wird der Verbraucher in der gewünschten Form reagieren und seine Nachfrage nach Produkten und Leistungen steigern oder setzt sich nun doch nach und nach eine Corona-bedingte Unsicherheit bei den Käufern ein?
- Welche Produkte / Unternehmen profitieren am Ende wirklich von einer möglichen Nachfragebelebung – sind es dann nicht doch die Branchen, die aufgrund des geänderten Nachfrageverhaltens infolge der Pandemie schon (zumindest kurzfristig) profitiert haben?

Inwieweit diese Maßnahme nun die gewünschten Effekte erzielt, hängt am Ende vom Verhalten der einzelnen Marktteilnehmer ab und lässt sich daher nicht vorhersagen. Uns allen bleibt zu wünschen, dass diese milliardenschwere Maßnahme tatsächlich zur Konjunkturbelebung beiträgt und die Folgen der Corona-bedingten Rezession bremst. Dies gilt umso mehr, als dass der bürokratische Mehraufwand bei den Unternehmen aus der zweimaligen Anpassung der Umsatzsteuersätze (zum 01.07.2020 und zum 01.01.2021) infolge der erforderlichen Umstellung der ERP bzw. EDV-Systeme beträchtlich sein wird.

II. Welche konkreten Änderungen und Praxisfragen erwarten uns?

1. Temporäre Absenkung des Regelsteuersatzes

- Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG
- Absenkung von 19% auf 16%
- Zeitraum: 01.07.2020 – 31.12.2020
- Ab 01.01.2021 gilt wieder der alte Steuersatz von 19%

2. Temporäre Absenkung des ermäßigten Steuersatzes

- Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG (z.B. Lebensmittel, Bücher)
- Absenkung von 7 % auf 5 %
- Zeitraum: 01.07.2020 – 31.12.2020
- Ab 01.01.2021 gilt wieder der alte Steuersatz von 7%

3. Zeitliche Abgrenzung der Steuersätze

Den Unternehmen stellt sich nun die Frage, ab wann genau sie statt der 19% / 7% die reduzierten 16% / 5% Umsatzsteuer in Rechnung stellen müssen – hierzu liegt bereits der Entwurf eines erläuternden BMF-Schreibens vor, welches auf die Übergangsregeln der vergangenen Umsatzsteueranpassung (von 16% auf 19% aus 2007) verweist. Aufgrund der allgemeinen umsatzsteuerlichen Übergangsvorschrift nach § 27 Abs.1 UStG und der Übergangsregeln aus dem neuen BMF-Schreiben gilt grundsätzlich Folgendes:

- Für die Anwendung der neuen Umsatzsteuersätze ab 01.07.2020 kommt es auf die **Ausführung der Leistung** an.
- Wann die Rechnung ausgestellt wird, spielt für die Anwendung der neuen Umsatzsteuersätze grundsätzlich keine Rolle.
- Wann die Rechnung bezahlt wird, spielt für die Anwendung der neuen Umsatzsteuersätze ebenfalls keine Rolle.

D.h. wird die Leistung nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführt, kommen die niedrigeren Steuersätze von 16% / 5% zur Anwendung.

4. Ausführung der Leistung

Entscheidend für die Frage, welcher Steuersatz in der Rechnung / im Umsatz anzuwenden ist, ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung:

Lieferungen (auch Werklieferungen):

- Sobald der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erworben hat;
- In Beförderungs- / Versandungsfällen: bei Beginn der Beförderung oder Versendung, Abschn. 13.1 Abs.2 UStAE

Sonstige Leistungen (Dienstleistungen; auch Werkleistungen):

- Zeitpunkt der Vollendung / Abschluss der Leistung (insbesondere bei Werkleistungen)
- Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen: grundsätzlich mit Ende des Leistungsabschnitts, es sei denn, es sind Teilleistungen vereinbart (z.B. monatliche Mieten), Abschn. 13.1. Abs. 3 UStAE

Bei Teilleistungen: nach Erbringung / Ausführung dieser Teilleistung (z.B. Abnahme einer Werklieferung oder Vollendung einer Werkleistung)

5. Praxisfälle

5.1. Abrechnung unter Berücksichtigung von Anzahlungen

In der Praxis bedeutsam sind hier insbesondere Fälle aus der Baubranche, in der häufig A-conto-Zahlungen vereinbart werden:

Fall1:

- Die Ausführung der Leistung erfolgt nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021
- Anzahlungen auf diese Leistung wurden ganz oder teilweise vor dem 01.07.2020 vereinnahmt.
- Die im zweiten Halbjahr 2020 ausgeführte Leistung wird insgesamt (unabhängig von der Höhe zuvor vereinnahmter Anzahlungen) mit den niedrigeren Steuersätzen 16% / 5% im Rahmen der Endabrechnung besteuert. Anmeldung erfolgt als „Umsätze zu anderen Steuersätzen“.
- Die in dem Zeitraum zuvor vereinnahmten und mit 19% / 7% umsatzbesteuerten Anzahlungen werden im Rahmen der Schlussrechnung mit den ursprünglichen Bruttowerten (inkl. 19% / 7%) abgesetzt, wodurch diese Leistungen (insgesamt) im 2. Halbjahr 2020 mit 3% / 2% entlastet werden. Anmeldung erfolgt als „negative Umsätze zu 19% / 7%“

Fall 2:

- Die Ausführung der Leistung erfolgt nach dem 31.12.2020.
- Anzahlungen auf diese Leistung wurden ganz oder teilweise nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 vereinnahmt.
- Die im Jahr 2021 ausgeführte Leistung wird insgesamt (unabhängig von der Höhe zuvor vereinnahmter Anzahlungen) mit den dann wieder regulären Steuersätzen 19% / 7% im Rahmen der Endabrechnung besteuert. Anmeldung erfolgt als „Umsätze zu 19% / 7%“.
- Die im 2. Halbjahr 2020 zuvor vereinnahmten und mit 16% / 5% umsatzbesteuerten Anzahlungen werden im Rahmen der Schlussrechnung mit den ursprünglichen Bruttowerten (inkl. 16% / 5%) abgesetzt, wodurch diese Leistungen im neuen Jahr 2021 mit 3% / 2% nachbelastet. Anmeldung erfolgt als „negative Umsätze zu anderen Steuersätzen“.

5.2. Vereinbarung von Teilleistungen

Teilleistungen liegen vor:

- bei wirtschaftlich abgrenzbaren Teilen einer einheitlichen Leistung (z.B. bei Werklieferungen, Werkleistungen) und
- bei vertraglicher Umsetzung der Teilleistung, wonach eine Leistung nicht als Ganzes, sondern in Form von separaten Teilleistungen geschuldet wird und die Teilentgelte hierfür jeweils gesondert vereinbart werden

Umsatzbesteuerung von Teilleistungen zu 16% / 5%, wenn:

- Teilleistung einer Werkleistung-/ Werklieferung (z.B. Bauwerk), die vor dem 01.01.2021 abgenommen wurde bzw. Teilleistung einer Werkleistung vor dem 01.01.2021 vollendet worden ist;
- vor dem 01.01.2021 vereinbart wird, dass für Teile der Werklieferung / Werkleistungen entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind;
- Teilentgelte gesondert abgerechnet werden (z.B. Teilschlussrechnungen)

Praxishinweis:

Sofern bei Endverbrauchergeschäften, die sich über einen längeren Zeitraum hinziehen (z.B. in der Baubranche), eine teilweise Abrechnung zu den für die Verbraucher günstigeren Steuersätzen (16% / 5%) angestrebt wird, kann dies über eine geeignete Vereinbarung und Abrechnung von Teilleistungen erreicht werden, sofern diese dann bis 31.12.2020 abgenommen bzw. vollendet werden.

5.3. Dauerleistungen

Dauerleistungen:

- Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (z.B. Vermietungen, Leasing, Wartungen oder auch Gesamtheit mehrerer Lieferungen)
- Bei sonstigen Leistungen (Vermietungen, Leasing etc.) wird die Leistung an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet
- Bei wiederkehrenden Lieferungen wird die jeweilige Leistung am Tag jeder einzelnen Lieferung (Ausnahme: Strom, Gas, Wärme)
- Bei in diesen Fällen häufig vereinbarten Teilleistungen wird die Leistung mit Ausführung der Teilleistung (z.B. bei monatlich vereinbarter Miete mit Ablauf des jeweiligen Monats) erbracht

19% bzw. 7% Umsatzsteuer,

- wenn Dauerleistung vor dem 01.07.2020 bzw. nach dem 31.12.2020 erbracht wird
- *Bsp. monatlich vereinbarte Mietzeiträume bis Juni 2020 und ab Januar 2021*

16% bzw. 5% Umsatzsteuer,

- wenn Dauerleistung nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 erbracht wird
- *Bsp. monatlich vereinbarte Mietzeiträume Juli bis Dezember 2020*

Praxishinweis:

Im Fall von Dauerleistungen dient häufig der Vertrag als Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, oder es wurde eine Dauerrechnung mit den erforderlichen Angaben nach § 14 UStG erteilt. In beiden Fällen ist auf eine Anpassung, d.h. entweder Vertragsanpassung oder Erstellung einer neuen Dauerrechnung für den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 zu achten.

5.4. Erhöhungen bzw. Minderungen der Bemessungsgrundlage

Tritt nach dem 30.06.2020 eine Minderung oder eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen zu 19% / 7% steuerpflichtigen Umsatz ein, der vor dem 01.07.2020 ausgeführt wurde (z.B. durch Skonto, Rabatt, sonstigen Preisnachlass oder Nachberechnung), ist der vom ausführenden Unternehmen geschuldete Umsatzsteuerbetrag sowie der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zu den bisherigen Steuersätzen 19% / 7% zu berichtigen.

In bestimmten Einzelfällen (z.B. bei der Einlösung von Gutscheinen, der Erstattung von Pfandbeträgen und der Gewährung von Jahresboni, -rückvergütungen) gestaltet sich für Zwecke der erforderlichen Steuerberichtigung die Zuordnung zu den betreffenden Zeiträumen (1. Halbjahr / 2. Halbjahr 2020) häufig schwierig. Das BMF-Schreiben sieht in diesen besonderen Fällen für die vorzunehmenden Steuerberichtigungen nach unterschiedlichen Steuersätzen bestimmte, der Vereinfachung dienende Verfahren vor.

5.5. Ist-Versteuerung

Unternehmen, die ihre Umsätze nicht nach vereinbarten, sondern nach vereinnahmten Entgelten versteuern (z.B. Freiberufler und Kleingewerbetreibende mit Umsatz < TEUR 500), sog. Ist-Versteuerer, müssen ebenfalls für die Anwendung der neuen Steuersätze auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abstellen. D.h. werden von diesen Unternehmen Leistungen vor dem 01.07.2020 erbracht, für die die Rechnungserstellung und Zahlungseingänge erst nach dem 30.06.2020 erfolgen, sind diese Leistungen dennoch mit den bis zum 30.06.2020 geltenden Umsatzsteuersätzen 19% / 7% abzurechnen und zu versteuern.

III. Welche steuerlichen Risiken ergeben sich?

1. Leistende Unternehmen / Rechnungsaussteller

Für das leistende Unternehmen ergibt sich insbesondere ein Risiko aus einem falschen (d.h. ggf. überhöhten) Steuerausweis in der Rechnung. Denn für diesen schuldet der leistende Unternehmer auch den Mehrbetrag der überhöht abgerechneten Umsatzsteuer. Dies ist vor allem Folge einer nicht rechtzeitig bis zum 01.07.2020 umgestellten Rechnungsstellung.

Gelingt es dem Unternehmen nicht, seine meist elektronisch gesteuerte Rechnungsstellung bis zum 01.07.2020 umzustellen, werden ab diesem Zeitpunkt erbrachte Umsätze, die dann zu den neuen Steuersätzen 16% / 5% steuerpflichtig sind, noch mit 19% bzw. 7% in Rechnung gestellt. Die 3% bzw. 2% Mehrwertsteuer muss der Unternehmer dann ebenfalls abführen, obwohl der Leistungsempfänger insoweit keinen Vorsteuerabzug hat.

2. Leistungsempfänger - Vorsteuerabzug

Wird mangels rechtzeitiger Umstellung der Rechnungsstellung auf die neuen Steuersätze ein nach dem 30.06.2020 ausgeführter 16% / 5%-Umsatz überhöht, d.h. zu 19%/ 7% abgerechnet, hat der grds. vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger trotz des überhöhten Umsatzsteuerausweises in der Rechnung und trotz der zusätzlichen Steuerschuld des leistenden Unternehmers für die

Mehrsteuer, nur einen Vorsteuerabzug in der gesetzlich geschuldeten Höhe, d.h. in Höhe von 16% / 5%.

Der Leistungsempfänger zahlt dem leistenden Unternehmer den überhöhten Betrag mit 19% / 7% Umsatzsteuer, obwohl er eigentlich nur 16% / 5% Umsatzsteuer zu zahlen hätte. Gegenüber dem Finanzamt kann er dann auch nur einen Vorsteuerabzug von 16% / 5% geltend machen. In Betracht kommt in diesem Fall ein möglicher Schadensersatzanspruch des Leistungsempfängers gegen den Unternehmer, der den Umsatzsteuerausweis in der Rechnung fehlerhaft vorgenommen hat, in Höhe des entgangenen Vorsteuerabzugs.

3. **Praktische Risiko-Fälle**

- Allgemein: elektronisches Rechnungsschreibungsprogramm wird nicht rechtzeitig bis zum 01.07.2020 und 01.01.2021 umgestellt
- Dauerrechnungen: Vertrag als Rechnung bzw. Dauerrechnung wird für den Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 nicht angepasst. Bitte achten Sie als Leistungsempfänger auf geänderte Miet- / Leasingdauerrechnungen!
- Kassensysteme: bei nicht rechtzeitiger Umprogrammierung auf 16% / 5% und der seit 01.01.2020 bestehenden Belegausgabepflicht ergibt sich für das leistende Unternehmen ebenfalls das Risiko einer Steuerschuld wegen überhöhtem Steuerausweis. Versäumt es bspw. ein Gastronom, der aufgrund der Corona-Steuerhilfegesetze für das 2. Halbjahr 2020 Speisen vor Ort zum ermäßigten Steuersatz von 5% anbieten kann, sein Kassensystem auf die neuen Steuersätze umzustellen, schuldet er wegen der Bonausgabepflicht den ggf. auf dem Kassenbon überhöht ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag.

IV. **Praktische Herausforderungen**

Die dargestellten Risiken aus der nicht rechtzeitigen Umstellung der Rechnungsstellung können erheblich sein. Vor dem Hintergrund ist eine kurzfristige Anpassung der ERP-Systeme wie Buchhaltungs- und Faktura-Programme oder Kassensysteme umso wichtiger. In den Buchhaltungsprogrammen muss in dem Übergangszeitraum neben den bisherigen Steuerschlüsseln für 19% / 7% mit zwei zusätzlichen Steuerschlüsseln für 16% / 5% gearbeitet werden können.

Faktura-Programme müssen bis 30.06.2020 so umprogrammiert werden, dass für ab dem 01.07.2020 ausgeführte Leistungen die neuen Steuersätze von 16% / 5% angewandt werden. Gleichzeitig muss dann aber wieder ab dem 01.01.2021 der erneute Wechsel zurück zu den bisherigen Steuersätzen 19% / 7% bei der Umstellung mit bedacht oder schon eingeplant werden.

Die Unternehmen stehen sich nun dieser großen praktischen Herausforderung gegenüber, innerhalb kürzester Zeit eine rechtzeitige Umstellung ihrer ERP-Systeme zu bewerkstelligen und so umsatzsteuerliche Mehrbelastungen zu vermeiden. Es wird daher auch davon abhängen, inwieweit die Hersteller der betreffenden Buchhaltungsprogramme bzw. der im Rahmen der Vorsysteme eingesetzten Software in der Lage sind, die hier genannten Änderungen in Form von Updates umzusetzen.

Wir sind Ihre kompetenten Ansprechpartner in allen steuerlichen Fragen und insbesondere auch bei allen aktuellen Fragen zu den steuerlichen Maßnahmen zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise. Sprechen Sie uns an!

VRT Linzbach, Löcherbach und Partner mbB, Graurheindorfer Str. 149a, 53117 Bonn

Tel. 0228/26792-0 oder über Ihren jeweiligen direkten Ansprechpartner