

Ihr Ansprechpartner:  
Gerd Fuhrmann  
Steuerberater FALK  
gerd.fuhrmann@falk-co.de

## Auswirkungen der Umsatzsteuersenkung auf die Praxis

Antworten auf die häufigsten Fragen // FAQs (Rechtsstand: **30.06.2020**)

*Jetzt ist es offiziell: Am 29.06.2020 wurde das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom Bundestag verabschiedet, mit dem u.a. eine Senkung der Umsatzsteuersätze von derzeit 19% auf 16% (respektive 7% auf 5%) im Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 einhergeht. Der Bundesrat hat noch am gleichen Tag zugestimmt. Die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt erfolgte am 30.06.2020, so dass die Umsatzsteuersenkung tatsächlich zum 01.07.2020 in Kraft treten konnte. Ebenfalls am 30.06.2020 wurde ferner die finale Fassung des begleitenden BMF-Schreiben mit Praxishinweisen veröffentlicht.*

*Neu an dem überarbeiteten Schreiben und für die Praxis sehr hilfreich ist, dass sich darin eine Nichtbeanstandungsregelung für die Abrechnung von Leistungen in der Unternehmerkette findet. Hiernach wird es für den Zeitraum Juli 2020 nicht moniert, wenn in der zugehörigen Rechnung noch der „alte“ Steuersatz (19% bzw. 7%) ausgewiesen ist (zu Details siehe unter Eingangsrechnungen/Vorsteuerabzug).*

<p><b>Generelle Hinweise</b></p>	<p>Einleitend lässt sich sagen, dass die Steuersenkung keinerlei Entlastung in der „Untermerkette“ mit sich bringt. Ausnahmefälle sind allenfalls nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfänger. Vor allem aber könnte die Steuersenkung eine Entlastung für private Endverbraucher bedeuten, die Lieferungen oder Leistungen beziehen.</p>
<p><b>Zeitliche Anwendung</b></p>	<p>Die größten Herausforderungen dürften für Unternehmen darin liegen, für die erbrachten Leistungen zu bestimmen, wann welcher Steuersatz zur Anwendung kommt.</p> <p>Das vorliegende BMF-Schreiben enthält eine Formulierung, wonach die Regelungen zu den Steuersätzen mit der Maßgabe anzuwenden sind, dass für den Zeitraum 01.07. – 31.12. die Steuer für die steuerpflichtigen Umsätze 16 % bzw. 5 % betragen soll. Dies hat prinzipiell zur Folge, dass sämtliche Leistungen, die im Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 erbracht werden, den reduzierten Steuersätzen unterliegen.</p> <p>Dabei kann wie folgt nach Leistungsarten unterschieden werden:</p>
<p><b>Lieferungen § 3 (1) UStG</b></p>	<p>Verhältnismäßig banal dürften „Standard-Lieferungen“ zu beurteilen sein. Wenn diese im Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 ausgeführt werden, gelten grundsätzlich die reduzierten Steuersätze.</p>
<p><b>Werklieferungen § 3 (4) UStG</b></p>	<p>Gleiches dürfte prinzipiell für die sog. Werklieferungen gelten, die v.a. in der Baubranche üblich sind. Regelmäßig wird die Lieferung erst mit (finaler) Übergabe und Abnahme des fertigen Werks ausgeführt.</p> <p>Allerdings stellt sich hier insbesondere die Frage, ob sich im Hinblick auf die Anwendung des reduzierten Steuersatzes Besonderheiten im Zusammenhang mit sog. <b>Teilleistungen</b> ergeben. Sofern eine Werklieferung bzw. Werkleistung voraussichtlich erst in 2021 erbracht (d.h. fertiggestellt) wird, stellt sich also die Frage, ob mit Hilfe von Teilleistungen zumindest für einen Teil der Gesamtleistung der reduzierte Steuersatz zur Anwendung gebracht werden kann. Insoweit sind aber hohe Hürden zu nehmen, denn:</p> <p>Eine Teilleistung kann nur dann vorliegen, wenn</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Leistung wirtschaftlich teilbar ist und für die einzelnen Teilleistungen gesonderte Entgelte vereinbart wurden.</li> <li>- ein Leistungsteil als Teil einer Werklieferung gesondert abgenommen wird und die Teilentgelte auch tatsächlich gesondert abgerechnet werden.</li> </ul>

<p><b>Sonstige (Dienst-)Leistungen § 3 (9) UStG</b></p>	<p>Allein die Tatsache, dass Ratenzahlungen vereinbart sind, rechtfertigt noch nicht die Annahme einer Teilleistung. Besonderes Interesse am „Verschieben“ eines Teils einer Gesamtleistung in das 2. Halbjahr 2020 dürfte im Baubereich bestehen. Deshalb dürfte dem Merkblatt zur Umsatzsteuerberechnung in der Bauwirtschaft aus 2009 im Hinblick auf Teilleistungen eine besondere Bedeutung zukommen.</p> <p>Auch für sonstige Leistungen gelten die Ausführungen zu Lieferungen entsprechend. Besonderes Augenmerk gilt hierbei den sog. Dauerschuld- oder Dauerrechtsverhältnissen (z.B. Lizenzverträge, Mietverträge). In diesen Fällen ist der Leistungszeitpunkt regelmäßig der Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Somit richtet sich der relevante Umsatzsteuersatz nach dem Vertragsende.</p> <p>Aber: Häufig werden für Zwecke der Abrechnung vertraglich kürzere Zeit-/Leistungsabschnitte vereinbart (z.B. Monat, Quartal). Die Folge wäre, dass grundsätzlich eine Aufteilung in einzelne Teilleistungen erfolgen müsste. Diese würden dem gültigen Steuersatz bei Ausführung der jeweiligen Teilleistung unterliegen. Insofern könnte für die Abrechnungsabschnitte, die im 2. Halbjahr 2020 liegen, der reduzierte Steuersatz zur Anwendung kommen.</p> <p><b>Beispiel:</b> Langfristiger Mietvertrag mit monatlicher Abrechnung: Für die Monate Juli – Dezember 2020 kommt der reduzierte Satz zur Anwendung.</p>
<p><b>Dauerrechnungen</b></p>	<p>Häufig werden bei Dauerschuldverhältnissen zu Jahresbeginn sog. Dauerrechnungen ausgestellt. Solche Dauerrechnungen bedürfen für das 2. Halbjahr 2020 einer Korrektur, sofern sich der jeweilige Leistungszeitraum auf den Monat oder das Quartal bezieht.</p> <p>Anzupassen sind auch Verträge über Dauerleistungen, die – ausnahmsweise - als Rechnung anzusehen sind, weil sie sämtliche in § 14 UStG vorgesehenen Angaben enthalten. <b>Hierbei reicht es aus, die Verträge durch ergänzende Unterlagen (weitere Dokumente) anzupassen, welche die Informationen zu Entgelt und Steuersatz für das 2. Halbjahr 2020 enthalten. Diese ergänzenden Dokumente müssen jedoch Bezug auf den ursprünglichen Vertrag nehmen (z.B. durch Vertragsnummer und Datum).</b></p>
<p><b>Anzahlungsrechnungen</b></p>	<p>Ferner hat die Steuersenkung Auswirkungen auf bereits erhaltene Anzahlungen für Leistungen/Umsätze, <b>die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführt werden. Besondere Aufmerksamkeit bedarf der Fall, wenn in diesen Anzahlungsrechnungen mit 19% (bzw. 7%) abgerechnet wurde, weil sie vor dem 01.07.2020 vereinnahmt wurden.</b> Da die Steuersenkung auch Auswirkungen auf diese Anzahlungen hat, ist die</p>

<p><b>Langfristige Verträge § 29 UStG</b></p>	<p>Differenz von 3% (bzw. 2%) regelmäßig in der Endrechnung zu korrigieren sowie in der Umsatzsteueranmeldung für den Monat der Leistungserbringung als Negativbetrag zu erfassen. Eine Berichtigung der Anzahlungsrechnung selbst wäre für diesen Fall nicht notwendig.</p> <p>Die in Anzahlungsrechnungen anzuwendende Umsatzsteuer richtet <b>sich im Grundsatz</b> nach den Vorschriften, die im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung gelten. In der Praxis wird man sich bei der Ausstellung neuer Anzahlungsrechnungen an den Vorschriften im Zeitpunkt der Ausstellung der A'conto-Rechnung orientieren. Da sich die Umsatzsteuer für den zugehörigen Umsatz allerdings nach den Vorschriften im Zeitpunkt der Leistungserbringung bestimmt, kann sich der endgültige Steuersatz bei Leistungserbringung von dem Steuersatz im Zeitpunkt der Anzahlung unterscheiden. Bei Leistungserbringung in 2021 wird es also zu einer Nachbelastung von Umsatzsteuer kommen, soweit im 2. Halbjahr 2020 Anzahlungen mit dem niedrigeren Steuersatz vereinnahmt wurden. <b>Sofern bei Ausstellung der A'conto-Rechnung schon absehbar ist, dass die Leistung erst in 2021 ausgeführt wird, ist auch die Verwendung des Steuersatzes 19% (bzw. 7%) zulässig.</b></p> <p><b>Aus Sicht des Leistungsempfängers ist folgendes zu beachten:</b>  <b>Wenn eine Anzahlung für eine nach dem 30.06.2020 ausgeführte Leistung vor dem 1.7.2020 geleistet wurde, kann der Leistungsempfänger zunächst den in der A'conto-Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrags, also 19% bzw 7%, als Vorsteuer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend machen. Im Zeitpunkt der Leistungserbringung sind die Vorsteuerbeträge dann aber entsprechend dem Steuerausweis laut Schlussrechnung zu mindern.</b></p> <p>Ferner ist bei langfristigen Verträgen, die nicht später als vier Monate vor der Gesetzesänderung geschlossen wurden (Stichtag: 01.03.2020) zu beachten, dass Kunden bei Leistungserbringung im 2. Halbjahr 2020 einen Anspruch auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung verlangen können – es sei denn vertraglich ist etwas Abweichendes vereinbart.</p> <p>Ähnliches gilt für den Fall, dass die langfristigen Verträge selbst als Rechnungen i.S.d. § 14 UStG anzusehen sind, weil sie sämtliche Merkmale enthalten. Insoweit bedarf es bezüglich des anzuwendenden Steuersatzes eines Nachtrags. Wer in diesem Fall tatsächlich von der geringeren Steuerbelastung profitiert, hängt dann auch davon ab, ob bezüglich der vereinbarten eine Brutto- oder Nettovereinbarung getroffen wurde.</p>
<p><b>Eingangsrechnungen / Vorsteuerabzug</b></p>	<p>Grundsätzlich können Unternehmer gezahlte Vorsteuerbeträge von der geschuldeten Umsatzsteuer abziehen (§ 15 (1) UStG). Nicht abziehbar sind jedoch Vorsteuerbeträge, die vom Leistungserbringer unrichtig ausgewiesen wurden (§ 14c (1) UStG). <b>Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt jedoch</b></p>

	<p><b>für die im Monat Juli 2020 erbrachten Leistungen. Hier können abzugsberechtigte Unternehmer aufgrund der eingangs erwähnten Nichtsbeanstungsregel ausnahmsweise auch die eigentlich zu hoch ausgewiesenen Vorsteuerbeträge abziehen. Voraussetzung ist, dass der leistende Unternehmer die in der Rechnung zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer auch tatsächlich an sein Finanzamt abgeführt hat. Wie dies der Leistungsempfänger überprüfen soll, bleibt allerdings in dem BMF-Schreiben offen.</b></p> <p>Vor dem Hintergrund der Steuersenkung bedeutet dies in der Praxis, dass Unternehmen ihre Eingangsrechnungen für bezogene Leistungen - <b>insbesondere ab dem 1.8.2020</b> - dahingehend prüfen müssen, ob der Leistungserbringer den richtigen Steuersatz angewendet hat. Bei fehlerhaften Rechnungen (z.B. Ausweis von 19% anstelle von 16%) sollten Unternehmen sich direkt an den Leistungserbringer wenden, mit der Bitte um Ausstellung einer berichtigten Rechnung. Andernfalls droht dem Unternehmen eine Kürzung des Vorsteuerabzugs durch das Finanzamt.</p> <p>Sofern die Eingangsrechnungen automatisch verarbeitet werden, muss rechtzeitig eine entsprechende Anpassung der verwendeten Software erfolgen.</p>
<p><b>Technische Umsetzung</b></p>	<p>Neben den steuerlichen Herausforderungen stellt v.a. die technische Umsetzung für Unternehmen eine Herausforderung dar. Der technische Aufwand richtet sich nach der Funktionsweise der Finanzbuchhaltung. Bei manueller Buchung können Umsatzsteuer-Korrekturen direkt gebucht werden. Wesentlich komplizierter sind die Systeme, die ganz oder teilweise automatische Verbuchungen mit Steuerschlüsseln vorsehen. Hier müssen ggf. Anpassungen in der ERP-Software, in der Buchhaltungssoftware etc vorgenommen werden. Anzupassen sind dann u.a. die Steuerschlüssel, die Stammdaten der Debitoren/Kreditoren, falls die Steuerung hierüber läuft u.v.m.</p> <p>Außerdem sind auch die Fakturierungsprogramme anzupassen.</p>

<b>Reverse-Charge</b>	<p>Auch für das Reverse-Charge Verfahren (§ 13b UStG) gelten im Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 die <b>gesenkten</b> Umsatzsteuersätze. Auch insoweit sind also die Steuerschlüssel anzupassen.</p>
<b>Einfuhrumsatzsteuer</b>	<p>Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten gleichermaßen die <b>gesenkten</b> Steuersätze [§ 12 (1) UStG]. Zudem wurde die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben.</p>
<b>Restaurant- und Verpflegungs- dienstleistungen</b>	<p>Nachdem der Bundesrat am 05.06.2020 dem sog. Corona-Steuerhilfegesetz 1 zugestimmt hat, unterliegen Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen im Zeitraum 01.07.2020 bis 30.06.2021 nunmehr dem ermäßigten Steuersatz. Die Absenkung des ermäßigten Steuersatzes von 7% auf 5% wirkt sich somit auch auf diese Leistungen aus.</p> <p>Im Ergebnis wird die Abgabe von Speisen vom 01.07. – 31.12.2020 mit 5%, vom 01.01. – 30.06.2021 mit 7% besteuert und ab dem 01.07.2021 wieder dem Regelsteuersatz von 19% besteuert – es sei denn die Speisen werden zum Take away abgegeben, dann kommt auch über den 30.06.2021 hinaus der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung.</p>
<b>Unentgeltliche Wertabgaben und Sachbezüge</b>	<p>Weiterhin wirken sich die Steuersatz-Senkungen auch auf unentgeltliche Wertabgaben sowie Sachbezüge (z.B. KfZ-Gestellung) aus.</p>
<b>Einzweck-Gutscheine</b>	<p>Schließlich ergeben sich auch Auswirkungen auf die Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen im Zeitraum vom 01.07. – 31.12.2020. In diesem Zeitraum <i>ausgegebene</i> Einzweck-Gutscheine unterliegen den reduzierten Steuersätzen; auf den im Zeitpunkt der Einlösung gültigen Steuersatz kommt es demnach nicht an.</p> <p><b>Dies bedeutet aber auch, dass bei der Einlösung von Einzweck-Gutscheinen, die vor dem 01.07.2020 erworben worden sind, im Zeitraum 01.07. – 31.12.2020 keine Erstattung der Umsatzsteuerdifferenz möglich ist.</b></p> <p><b>Wenn bei Einlösung eines Einzweck-Gutscheins – wegen des höheren Preises der erworbenen Waren - eine Zuzahlung zu leisten ist, muss die noch nicht versteuerte Differenz zu den Steuersätzen versteuert werden, die zum Zeitpunkt der Einlösung gelten.</b></p> <p>Anders verhält es sich bei der Ausgabe von sog. Mehrzweck-Gutscheinen.</p>

<p><b>Umsatzsteuer-Voranmeldung</b> <b>Umsatzsteuererklärung</b></p>	<p>Besonderheiten ergeben sich während der „Niedrigsteuerphase“ bei der Erfassung der Bemessungsgrundlagen in den Umsatzsteuer-Anmeldungen. Die Bemessungsgrundlagen der im Zeitraum 01.07. – 31.12.2020 ausgeführten Umsätze sowie die dazugehörigen Steuerbeträge sind in der Umsatzsteuer-Voranmeldung sowie in der Umsatzsteuererklärung konsolidiert in den Kennzahlen für „Umsätze zu anderen Steuersätzen“ einzutragen. Dabei ist nicht zu differenzieren, ob der allgemeine oder ermäßigte Steuersatz gilt. Bei Anwendung des Reverse-Charge Verfahren (§ 13b UStG sind die Bemessungsgrundlagen und die geschuldete Umsatzsteuer unabhängig vom anzuwendenden Steuersatz in den bestehenden Kennzahlen zu erfassen.</p> <p>Sofern Anzahlungen zu einem höheren Steuersatz vereinnahmt wurden, verglichen mit dem Steuersatz bei Leistungsausführung, sind bei Erfassung der Schlussrechnung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung des entsprechenden Zeitraums negative Bemessungsgrundlagen bei den Steuersätzen 19% bzw. 7% vorzunehmen (vgl. auch das Stichwort „Anzahlungsrechnungen“).</p> <p>Am 02.07.2020 hat das BMF bereits die Vordrucke für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2020 veröffentlicht.</p>
--	--