

Die temporäre Reduzierung des Umsatzsteuersatzes in der Zeit vom 01.07. bis zum 31.12.2020

I. Allgemeines

Der Entwurf des BMF-Schreibens wurde der Öffentlichkeit – insbesondere den politischen Verbänden – zum Zwecke der Anhörung am 12.06.2020 zur Verfügung gestellt. Eine öffentliche Anhörung erfolgt vor allem dann, wenn die Verwaltung die Vielzahl von Anwendungsfragen, die es zu klären gilt, nicht vollständig überblicken kann. Dies ist auch hier der Fall. Die temporäre Absenkung des Umsatzsteuersatzes bringt eine Vielzahl von Anwendungsfragen mit sich, zu denen sich die Finanzverwaltung bisher nicht abschließend positioniert hat. Viele Fragen wird man zwar bereits jetzt beantworten können, etliche andere Fragen können jedoch nicht – zumindest nicht ohne erwähnenswertes Restrisiko – geklärt werden.

Die Regionalverbände haben bereits über die genossenschaftlichen Spitzenverbände entsprechende Petiten an das Bundesministerium der Finanzen herangetragen. Insbesondere setzen sich die Regionalverbände für eine Vereinfachungsregelung zur Abwendung gesetzlicher Korrekturen bei materiell geringen Auswirkungen als auch für Klarstellungen bei Leasingsonderzahlungen, mehrjährigen Mietvorauszahlungen (z. B. für Dachflächen) bzw. innergemeinschaftlichen Erwerben / Reihengeschäften ein.

Bitte beachten Sie, dass sich daher noch Aussagen bis zur endgültigen Veröffentlichung des BMF-Schreibens ändern können. Der Entwurf gibt aber schon eine gute Indikation, wie sich die Finanzverwaltung hier zu einzelnen Punkten positionieren wird. Wir werden Sie daher gesondert informieren, wenn die endgültige Fassung vorliegt.

Die Erfassung der Umsätze zu den abgesenkten Umsatzsteuersätzen in der Umsatzsteuervoranmeldung erfolgt derzeit in einer Zeile. Dabei sind die Umsätze zu 16 % und 5 % netto in **einer** Summe unter der Kz. 35 und die insgesamt daraus abzuführende Umsatzsteuer unter der Kz. 36 zu erfassen (Steuerpflichtige Umsätze zu anderen Steuersätzen). Innergemeinschaftliche Erwerbe sind entsprechend in der Zeile 35 unter den Kz. 95 und 98 zu vermerken.

Bitte beachten Sie in diesem Zusammenhang unbedingt die mit diesem Rundschreiben bereitgestellte Checkliste (Anlage 4), die Ihnen als Hilfsmittel zur Reduzierung weiterer Risiken dienen soll.

II. Grundsatz bei der Bestimmung des Umsatzsteuersatzes

Für die Bestimmung des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes (19 % oder 16 % bzw. 7 % oder 5 %) ist der Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung entscheidend. Zur korrekten Ermittlung der Umsatzsteuer muss daher immer festgestellt werden, wann die Lieferung/Leistung ausgeführt/erbracht wurde. Der Zeitpunkt der Abrechnung hat für die Höhe des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes keine Relevanz.

Für die Umsetzung der temporären Absenkung des Umsatzsteuersatzes ist damit eine zutreffende Bestimmung der Ausführung der Lieferung oder der sonstigen Leistung von entscheidender Bedeutung.

Folgende Übersicht soll einen Überblick über die o. g. Entstehungszeitpunkte liefern:

- **Lieferungen:**
Lieferungen (auch Werklieferungen) gelten dann als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erworben hat; wird der Gegenstand befördert oder versendet, ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt.
- **Sonstige Leistungen:**
Sonstige Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) sind im Zeitpunkt der Vollendung der sonstigen Leistung erbracht. Bei Dauerleistungen ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnittes ausgeführt, es sei denn die Dauerleistung wird durch Teilleistungen erbracht (oft bei Mietverhältnissen der Fall).
- **Innergemeinschaftliche Erwerbe:**
Der Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs richtet sich ebenfalls nach dem Zeitpunkt der Beförderung. Die Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb **entsteht** mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG).
- **Reihengeschäfte:**
Bei Reihengeschäften schließen mehrere Unternehmer einen Liefervertrag über denselben Gegenstand ab (A bestellt bei B eine Ware. B hat diese jedoch nicht vorrätig und bestellt diese bei C. Der Gegenstand wird direkt von C an A geliefert). Der Zeitpunkt der Lieferungen (C an B und B an C) wird grundsätzlich mit dem Beginn oder der Versendung der Ware bestimmt.
- **Reverse-Charge-Umsätze (§ 13b UStG):**
Beim Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger richtet sich der Zeitpunkt nach den allgemeinen Regeln für Lieferungen und sonstige Leistungen.

III. Besonderheiten bei Dauerleistungen (z. B. Mietverhältnisse) – Begriff der Teilleistung

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Soweit Teilleistungen vorliegen, entsteht die Umsatzsteuer für alle Teilleistungen, die bis zum 30.06.2020 ausgeführt/beendet worden sind, noch mit dem alten Regelsteuersatz von 19 % bzw. 7 %. Für alle Teilleistungen, die in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden, gilt der Steuersatz von 16 % bzw. 5 % und danach wird wieder von 19 % bzw. 7 % abzurechnen sein.

Die Unterteilung einer Dauerleistung in eine Teilleistung setzt folgendes voraus:

- es muss sich um eine **wirtschaftlich** sinnvoll **abgrenzbare** Leistung handeln und
- es muss eine **Vereinbarung** über die Ausführung der Leistung in Form von Teilleistungen vorliegen.
- Die Teilleistung muss gesondert abgenommen und abgerechnet werden.

Beispiele für Teilleistungen sind:

- Die Tätigkeit als **Aufsichtsratsmitglied** mit einer mehrjährigen Amtsperiode wird in Teilleistungen erbracht. Nach einer Verlautbarung der Finanzverwaltung aus dem Jahre 1980 erfolgt die Teilleistung mit Ablauf des Monats (Vorabrechnungszeitraumes) der Hauptversammlung. Über die allgemeinen Unsicherheiten zur Umsatzbesteuerung der Tätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern verweisen wir auf die Information im Mitgliederportal vom 08.11.2019 und im GenoGraph, Ausgabe 04/2020 Seite 13. Die Regionalverbände haben über die Spitzenverbände eine Klarstellung des Bundesfinanzministeriums zum Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer auf Leistungen von Aufsichtsräten eingefordert, da die letzte Verlautbarung hierzu fast 40 Jahre alt ist. Bitte beachten Sie, dass es nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH und des EuGH derzeit fraglich ist, ob die Aufsichtsratsvergütung überhaupt der Umsatzsteuer unterliegen.
- **Bauleistungen** können grundsätzlich in Teilleistungen erbracht werden, wenn dies entsprechend vereinbart wurde. Hier kommt es auf die Umstände des Einzelfalles an (Teilabnahme des Gewerkes, Abrechnung, etc.).
- **Leasingverträge** können in Teilleistungen erbracht werden (z. B. monatliche Abrechnung der Leasingrate). Hier kommt es auf die Vereinbarung an. In diesem Zusammenhang kann auch eine Lieferung vorliegen. Hintergrund ist, dass je nach Ausgestaltung des Leasingvertrages sowohl eine Lieferung wie auch eine Vermietung vorliegen kann.
- **Miet- und Pachtverhältnisse** werden in der Praxis häufig in Teilleistungen erbracht. Wird die Miete/Pacht in regelmäßigen Abständen (monatlich, quartalsweise oder jährlich) gezahlt, ist in der Regel von einer Teilleistung auszugehen. Die Teilleistung gilt unabhängig von der dann vereinbarten Zahlweise (vorschüssig, mittelschüssig, nachschüssig). In diesen Fällen gilt die Leistung als am Ende des Teilleistungszeitraumes erbracht.
- **Lieferung von Gas, Wasser, Elektrizität, Wärme und Kälte** erfolgen erst mit Ablauf des jeweiligen Abrechnungszeitraumes. Der Entwurf des BMF-Schreibens sieht unter Tz. 33-35 eine Vereinfachungsregelung vor durch zeitanteilige Schätzung.
- **Darlehenszinsen:** Optiert die Bank zur Steuerpflicht von Zinszahlungen, dann handelt es sich bei jedem Abrechnungszeitraum um eine Teilleistung. Zinsen für den Juni 2019 würden daher noch dem

Steuersatz von 19 % und die Zinsen für die Monate Juli bis Dezember dem abgesenkten Steuersatz von 16 % unterliegen.

- Weitere Anwendungsbeispiele finden Sie in den der beigefügten Anlage 4 (erste FAQ-Liste Dauerleistungen), die künftig im Mitgliederportal aktualisiert wird.

Gestaltungshinweis zur Vereinbarung / Änderung von Teilleistungen:

Ob eine Leistung wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbar ist, kann von den Vertragsparteien nicht entscheidend beeinflusst werden. Die Parteien können aber sehr wohl beeinflussen, ob eine abgrenzbare Leistung selbständig abgerechnet wird.

Die Finanzverwaltung hat schon jetzt signalisiert, dass Teilleistungen auch dann anzuerkennen sind, wenn die Beteiligten die Abrechnungszeiträume so verändern, dass die Umsatzsteuersatzsenkung optimal genutzt werden kann. So können Abrechnungszeiträume so verkürzt werden, dass kein Abrechnungszeitraum über den 30.06.2020 hinausgeht. Dies kann insbesondere für Sie als Leistungsempfänger sinnvoll sein, sofern die Umsatzsteuer auf die Leistung/Lieferung nicht (vollständig) als Vorsteuer abziehbar ist. So können Teilleistungen, die zwischen dem 01.07.2020 und dem 01.01.2021 erbracht werden, als Leistungen zum herabgesetzten Umsatzsteuersatz von 16 % abgerechnet werden.

IV. Anzahlungen/Vorauszahlungen

Mit der nachfolgenden Tabelle haben wir Ihnen die Ausführungen aus dem Entwurf des BMF-Schreibens zu Anzahlungen und Leistungserbringung kurz zusammengefasst:

Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.06.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind, ist unerheblich.	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 % bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Es sind keine Anzahlungen vor dem 01.07.2020 geflossen.	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 5 %.
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise (kurz) vor dem 01.07.2020 geflossen.	Die Anzahlungen vor dem 01.07.2020 waren mit 19 % bzw. 7 % besteuert worden. Bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 01.07. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % zu entlasten. Der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 01.07. bis 31.12.2020 ausgeführt werden - soweit die Ausführung gesichert 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	Keine Anzahlungen vor dem 01.01.2021 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 01.07. und dem 31.12.2020 geflossen.	Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden. Bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuersteuern. Der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlsrechnung für Leistungen, die 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 %. Hat der Unternehmer für die zwischen dem 01.07. und 31.12.2020 vereinnahmten Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 5 % in der Rechnung angegeben, ist bei Leistungserbringung erst ab dem 01.01.2021 die erstellte Anzahlsrechnung dann nicht zu berichtigen, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer auf den Gesamtbetrag mit dem neuen Steuersatz angegeben wird.

V. Auswirkung der Steuersatzsenkung auf bestehende Dauerschuldverhältnisse (§ 29 UStG)

Bei Verträgen, die vor dem 01. März 2020 abgeschlossen worden sind, kann sich unter Umständen ein Anspruch des Leistungsempfängers auf Minderung des Entgelts um die Absenkung des Umsatzsteuersatzes gem. § 29 Abs. 2 UStG ergeben. Dies kann sich derzeit auch leider auf sehr „kleinteilige“ Dauerschuldverhältnisse auswirken (z. B. Schließfachgebühren eines Kreditinstitutes). Politisch setzen sich die Regionalverbände in diesen Fällen für eine Bagatellgrenze ein. Nach derzeitigem Recht muss jedoch hier grundsätzlich von einer Anpassungs- und Ausgleichspflicht durch den leistenden Unternehmer an den Kunden ausgegangen werden.

Letztlich kommt es hier jedoch maßgeblich darauf an, wie die Vereinbarung des Entgelts ausgestaltet worden ist („zzgl. gesetzlich geschuldeter Umsatzsteuer“, etc.) und ob die Anwendung des § 29 UStG ggf. vertraglich ausgeschlossen wurde. Daher sind alle verwendeten Verträge auf entsprechenden Formulierungen hin zu überprüfen. Bei Produkten oder Dienstleistungen, die unter die Preisangabenverordnung (PAngV) fallen, gilt grundsätzlich, dass die Preise einschließlich Umsatzsteuer gegenüber Verbrauchern anzugeben sind. Hier kann also durchaus die Anwendung des § 29 UStG möglich sein. Die der Dauerleistung zu Grunde liegenden Vertragswerke sollten daher auf etwaige Ausschlussklauseln geprüft werden.

Wichtig: Korrektur der Abrechnungen über Dauerleistungen

Gerade bei Dauerleistungen, die im Rahmen von Teilleistungen (z. B. Mietverträge, Leasingverträge) ausgeführt werden, muss auf eine Anpassung und Korrektur der Abrechnungen geachtet werden. Wird hier keine Korrektur der Abrechnung vorgenommen, wird die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet.

Hinweis: Die Verträge selbst müssen dann nicht geändert werden, wenn darin das Entgelt „zzgl. der jeweils gültigen gesetzlichen Umsatzsteuer“ vereinbart ist, d. h. ohne Nennung eines Prozentsatzes. Bestehende Dauerrechnungen – insbesondere zwischen Unternehmern – sind anzupassen.

VI. Zu hoher Umsatzsteuerausweis

Mit der Absenkung und anschließenden Anhebung der Steuersätze ist das Risiko unrichtig ausgewiesener Umsatzsteuerbeträge verbunden. Wird der Leistungszeitpunkt von einem Unternehmer falsch eingeschätzt, kann es insbesondere in der ersten Zeit nach der Absenkung des Steuersatzes zu unrichtigem, da überhöhten Umsatzsteuerausweisen kommen.

a) Rechnungen

Der leistende bzw. die Rechnung stellende Unternehmer muss auch einen unrichtig überhöht ausgewiesenen Steuerbetrag an das Finanzamt gem. § 14c UStG abführen. Für den Rechnungsempfänger scheidet ein Vorsteuerabzug – sofern der Unternehmer überhaupt zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – für den überhöht ausgewiesenen Umsatzsteueranteil aus. Bei der sachlichen Prüfung von Eingangsrechnungen sollten die entsprechenden Mitarbeiter daher verstärkt für das Thema „Leistungszeitpunkt“ sensibilisiert werden.

b) Gutschriften („Rechnung durch den Besteller“)

Rechnet ein Leistungsempfänger gegenüber dem Leistenden ab, so steht dies grundsätzlich einer Rechnungserteilung gleich (sog. Gutschrift). Der Gutschriftempfänger muss der fehlerhaften Gutschrift explizit widersprechen, ansonsten gilt diese Gutschrift als genehmigt und stellt eine Rechnung des leistenden Unternehmers dar. Hat der Leistungsempfänger eine überhöhte Umsatzsteuer in der Gutschrift ausgewiesen, so schuldet der Leistende diese überhöhte Umsatzsteuer, es sei denn er hat der Gutschrift widersprochen. Wir empfehlen daher dringend den Mitarbeitern, die mit der Prüfung von Gutschriften befasst sind, das Thema „Leistungszeitpunkt“ näher zu bringen.

c) Rechnungsberechtigung

Eine Rechnung, die eine überhöhte Umsatzsteuer ausweist, kann gem. § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG korrigiert werden. Um eine derartige Berichtigung wirksam zu vollziehen, muss jedoch der überhöht ausgewiesene Betrag vom Rechnungsempfänger zurückgezahlt werden, sofern die Rechnung bereits beglichen wurde.

VII. Abschließende Empfehlungen

a) Allgemeines

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass in der Übergangszeit zur Steuersatzsenkung (also in der Zeit ab dem 01.07.2020) zwar das Risiko einer fehlerhaften Rechnungslegung besteht (s.o. unter VI.). Gleichwohl wird dies in den wenigsten Fällen zur Gefahr von Steuernachzahlungen führen, da die fakturierte Umsatzsteuer auch angemeldet und abgeführt wird. Steuernachzahlungen können hier jedoch vermehrt durch Vorsteuerkürzung (fehlerhafte Eingangsrechnung) in Betracht kommen.

Das größere Risiko erscheint derzeit die anschließende Steuersatzanhebung zum 01.01.2021 darzustellen. Die Verlagerung von Umsätzen in die Zeit nach dem 31.12.2020 ist grundsätzlich steuererhöhend und daher von Interesse in einer steuerlichen Betriebsprüfung / Umsatzsteuer-sonderprüfung. Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung vermehrt Umsätze und deren Entstehungszeitpunkt im Zeitraum um den 31.12.2020 prüfen wird.

Gleichzeitig bietet die vorübergehende Umsatzsteuersatzsenkung auch Chancen. Insbesondere für Unternehmen, die keinen (vollen) Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können, erscheint die Möglichkeit attraktiv, Eingangsumsätze (Einkauf von Waren und Dienstleistungen) in die Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020 zu verlagern.

b) Erwähnenswerte Vereinfachungen

Auch lässt der beigefügte Entwurf eines BMF-Schreibens zur temporären Absenkung des Umsatzsteuersatzes erkennen, dass die Finanzverwaltung das Interesse der Wirtschaft an einer Verwaltungsvereinfachung für die zeitlich begrenzte Umsatzsteuersatzsenkung teilt.

Besonders erwähnenswert ist die geplante Möglichkeit zur vereinfachten Aufteilung von Jahresboni und/oder Rückvergütungen. Dem Grunde nach müsste hier eigentlich genau aufgeteilt werden (§ 17 Abs. 4 UStG), inwieweit die jährlich gezahlte Entgeltminderung (Rückvergütung, Jahresbonus, etc.) auf die Umsätze zu 19 %, 16 %, 7 % oder 5 % entfällt. Hier lässt die Verwaltung für Jahresrückvergütungen eine pauschale Aufteilung von 50 % (1. Jahreshälfte: 19 % - 7 %) / 50% (2. Jahreshälfte 16 % - 5 %) zu.

c) Konkrete Empfehlungen

Zur Steueroptimierung empfehlen wir vor allem bei größeren Investitionen mit (teilweise) ausgeschlossenen Vorsteuerabzug, die Teilabnahme und Abrechnung dieser Gewerke in den Zeitraum vom 01.07 bis 31.12.2020 zu verschieben bzw. diese vorzuziehen (z. B. Errichtung von Mietwohnungen). Hierdurch können Kosten bzw. Steuern vergleichsweise risikoarm reduziert werden.

Insbesondere bei Bauleistungen, für die der Vorsteuerabzug nicht oder nur anteilig zulässig ist, kann die Abnahme der Baumaßnahme im 2. Halbjahr dazu führen, dass die Baukosten insgesamt dem reduzierten Regelsteuersatz von 16 % unterliegen. Es empfiehlt sich hier ggfs. kurzfristig Rücksprache mit dem Bereich Steuerberatung zu halten.

Steht der Zeitpunkt der Lieferung / sonstigen Leistung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht fest, empfiehlt es sich, entsprechende Regelungen zum Umgang mit der Umsatzsteuersatzänderung in den Vertrag mit aufzunehmen.

Zur Risikoreduzierung empfehlen wir insbesondere die Anpassung bestehender Arbeitsanweisungen zur Prüfung von Eingangsrechnungen und die Sensibilisierung der zuständigen Mitarbeiter. Insbesondere zu Beginn der Absenkung in der Zeit vom 01.07 ist die Gefahr unrichtiger Eingangsrechnungen erhöht.

Daneben sollten eingehende Gutschriften insbesondere in der Zeit nach dem 31.12.2020 intensiv geprüft werden, da ein unrichtig niedriger Steuerausweis zu unerwünschten Steuernachforderungen führen kann. Auch hier sollten entsprechende Arbeitsanweisungen angepasst und die Mitarbeiter sensibilisiert werden.

Besonderes Augenmerk sollte auf die Erstellung von Ausgangsrechnungen insbesondere in der Zeit nach dem 31.12.2020 gesetzt werden. Sollte hier der Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer falsch (also verfrüht) eingeschätzt werden, so drohen unerwünschte Umsatzsteuernachforderungen. In diesem Zusammenhang ist mit mehrfachen Prüfungsaufgriffen durch die Finanzverwaltung zu rechnen.

Bitte beachten Sie in diesem Zusammenhang unbedingt die mit diesem Rundschreiben bereitgestellte Checkliste, die Ihnen als Hilfsmittel zur Reduzierung weiterer Risiken dienen soll. Sie soll als Anhaltspunkt dafür dienen, welche Bereiche Ihres Unternehmens über das Thema der vorübergehenden Absenkung des Umsatzsteuersatzes informiert und in eine Bearbeitung eingebunden werden sollten.