THEMENINFO

Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.7.2020 bis 31.12.2020

1. Befristete Reduzierung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes

Mit einem 57 Punkte umfassenden Eckpunktepapier beschloss der Koalitionsausschuss am 3.6.2020 ein Konjunkturprogramm, das die Auswirkungen der Corona-Pandemie schneller und leichter überwinden helfen soll.

Als eine der zentralen Maßnahmen gilt wohl die **vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020** befristete Reduzierung des **regulären Umsatzsteuersatzes** von 19 % **auf 16 %** und des **ermäßigten Satzes** von 7 % **auf 5 %.** Damit will die Bundesregierung die Binnennachfrage erhöhen, Investitionsanreize fördern und damit die Konjunktur ankurbeln.

Die Änderung der Umsatzsteuersätze bedeutet für Unternehmen einen erheblichen bürokratischen Aufwand von der Rechnungsausstellung bis zur Registrierkassenumstellung. **Insbesondere bei der Anpassung der „Registrierkassen" ist Eile geboten, damit diese noch rechtzeitig bis zum 1.7.2020 in die Lage versetzt werden können, die passende Umsatzsteuer zu berechnen und auszuweisen.** Sollte diese befristete Reduzierung – wie zunächst verkündet – erhalten bleiben, muss ein abermaliges Umstellen ab dem 1.1.2021 erfolgen.

Die letzte Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von damals 16 % auf 19 % fand zum 1.1.2007 statt.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen Sie über die wichtigsten Fragen für die Übergangszeit informieren und Ihnen Handlungsbedarf aufzeigen.

2. Grundsätze

Die neuen Steuersätze von 16 % und 5 % sind für alle Umsätze anzuwenden, die ab In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift – also nach dem 30.6.2020 – ausgeführt werden. Der Zeitpunkt der Ausführung hängt von der Art des Umsatzes ab:

- **Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe** gelten im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Erwerber als ausgeführt.
- Bei **Werklieferungen** bestimmt der Zeitpunkt der Abnahme durch den Erwerber den Ausführungszeitpunkt.
- Für **Dienstleistungen** (z. B. Beförderungen, Beratungen, Reparaturen) bestimmt das Leistungsende über den Leistungszeitpunkt.
- Die **unentgeltliche Verwendung für unternehmensfremde Zwecke** wird zu dem Zeitpunkt ausgeführt, wann die fiktive Leistung erfolgt.

Wann die vertraglichen Vereinbarungen abgeschlossen oder die Rechnungen erteilt werden bzw. die Vereinnahmung des Entgelts erfolgt, ist für die Frage, welcher Steuersatz – alt oder neu – anzuwenden ist, ohne Bedeutung. Ausnahmen bilden Teilleistungen. Wird also z. B. die Leistung vor dem 1.7.2020 ausgeführt, die Rechnung aber erst nach dem Stichtag erteilt, kommt noch der Steuersatz von 19 % zur Anwendung.

3. Auswirkungen der Umsatzsteuerreduzierung

Beim Unternehmer als Leistungsempfänger wirkt sich die Umsatzsteueränderung nicht kostensenkend aus, soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Bei Endverbrauchern oder nicht bzw. nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen hingegen kann die Umsatzsteuerreduzierung zu einer echten finanziellen Entlastung führen, wenn sie vom Unternehmer an den Verbraucher über die Preisgestaltung weitergegeben wird.

Gesetzlich vorgeschriebene Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare etc.) schließen die Umsatzsteuer nicht ein. Die Un-

ternehmer (z. B. Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Ingenieure) sind in diesen Fällen verpflichtet, diese zusätzlich, mit dem für die Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 festgelegtem Steuersatz, zu berechnen.

Hinweis: § 29 Umsatzsteuergesetz bestimmt, dass bei Leistungen, die auf einem Vertrag beruhen, der nicht später als vier Monate vor dem In-Kraft-Treten des Gesetzes abgeschlossen worden ist, der eine Vertragsteil von dem anderen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung verlangen kann. Voraussetzung ist aber, dass die Vertragsparteien nichts anderes vereinbart haben.

4. Versteuerung und Abrechnung von Anzahlungen

Bei Anzahlungen entsteht die Steuer bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder Teilentgelts, auch wenn die Leistung noch nicht ausgeführt worden ist. Vor dem 1.7.2020 erhaltene Entgelte oder Teilentgelte sind daher mit dem alten Steuersatz von 19 % zu versteuern. Bei Ausführung der Leistung nach dem 30.6.2020 muss die Differenz zwischen dem alten und dem neuen Steuersatz in Höhe von 3 % gutgeschrieben werden.

Der Leistungsempfänger kann den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Anzahlung vor Ausführung der Leistung geltend machen, sobald er die Rechnung erhalten und die Anzahlung geleistet hat.

Beispiel: Der Architekt erteilt einem Unternehmer im Juni 2020 folgende Rechnung über Planungsleistungen:

Vorschuss für Planungsleistungen	
im 1. Quartal 2020	5.000 €
19 % MwSt	950 €
Summe	5.950 €

Der Leistungsempfänger bezahlt die Rechnung noch im gleichen Monat. Er kann in der Voranmeldung für Juni 2020 den gezahlten Vorsteuerbetrag in Höhe von 950 € geltend machen.

Der Architekt schuldet die Umsatzsteuer in Höhe von 950 € bei Vereinnahmung im Monat Juni mit Ablauf des Monats.

Im August 2020 stellt der Architekt dem Unternehmer folgende Schlussrechnung:

Honorar für erbrachte Planungsleistungen		7.000 €
16 % MwSt		1.120 €
Summe		8.120 €
abzüglich Vorschuss	5.000 €	
19 % MwSt	950 €	
	5.950 €	
		./. 5.950 €
Restzahlung		2.170 €

Der Architekt schuldet mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums August 2020 die Umsatzsteuer in Höhe von 170 €. Der Leistungsempfänger kann in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für August 2020 den Vorsteuerrestbetrag in Höhe von 170 € geltend machen. In der Schlussrechnung sind die bei Ausführung der Leistung vereinnahmten Anzahlungen und die darauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn für die Anzahlungen Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilt worden sind.

Werden die Nettoanzahlung und der darauf entfallende Umsatzsteuerbetrag in der Schlussrechnung nicht abgesetzt, schuldet der Unternehmer den gesamten in der Schlussrechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag. Die Umsatzsteuer, die auf die Anzahlungen entfällt, wird dann doppelt geschuldet. Es besteht jedoch die Möglichkeit, die „falsche" Schlussrechnung zu berichtigen und darin die fehlende Absetzung nachzuholen.

Der unternehmerische Leistungsempfänger kann nur die Umsatzsteuer auf die erbrachte Leistung als Vorsteuer geltend machen. Die vom Leistenden zusätzlich geschuldete Umsatzsteuer aufgrund des zu hohen Steuerausweises kann er nicht als Vorsteuer abziehen.

Die Verpflichtung zur Angabe der Anzahlungsrechnungen und der darin enthaltenen Umsatzsteuer entfällt nur, wenn die Schlussrechnung in Form einer Restrechnung erteilt wird. Dabei ist die Angabe des Gesamtnettoentgelts und der anschließende Abzug der Nettoanzahlungen nicht zu beanstanden.

Hinweis: Alternativ besteht auch die Möglichkeit, in den Abschlagsrechnungen für Leistungen, die nach dem 1.7.2020 ausgeführt werden, bereits vor der Änderung der Umsatzsteuer den neuen Umsatzsteuersatz von 16 % auszuweisen.

5. Klarstellung bei der Ist-Versteuerung

Nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) gilt die Soll-Besteuerung als Regelfall. Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,

- dessen Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600 000 € betragen hat, oder
- der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, befreit ist, oder
- soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs ausführt,

die Steuer nicht nach den *vereinbarten* Entgelten, sondern nach den *vereinnahmten* Entgelten berechnet.

Anders als bei der Regelversteuerung nach vereinbarten Entgelten muss die Steuer bei Anwendung des Ist-Prinzips erst dann an das Finanzamt abgeführt werden, wenn der Kunde tatsächlich bezahlt hat. Die Vorsteuer kann sich der Unternehmer auch in Zukunft bei Leistungsbezug und Vorliegen einer Rechnung unabhängig von der Bezahlung sofort vom Finanzamt erstatten lassen.

Werden Lieferungen oder sonstige Leistungen vor dem 1.7.2020 ausgeführt, das Entgelt jedoch nach diesem Datum vereinnahmt, schuldet der Unternehmer die Umsatzsteuer darauf zum jeweils alten Steuersatz in Höhe von 19 % bzw. 7 %.

6. Abrechnung über Teilleistungen

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Werklieferungen oder -leistungen, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die statt der Gesamtleistung geschuldet werden.

Sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger müssen sich darüber einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespaltet werden soll. Danach muss auch verfahren werden.

Liegt bei einer einheitlichen Gesamtleistung (z. B. einer Werklieferung, Werkleistung oder Dauerleistung) der Leistungsbeginn vor dem 1.7.2020 und das Leistungsende nach diesem Stichtag, kann sie unter weiteren Voraussetzungen in Teilleistungen aufgeteilt werden.

Die Aufteilung bringt für **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger** dann einen finanziellen Vorteil, wenn Teilleistungen, deren Vollendung i. d. R. für 2021 geplant sind, vor dem 1.1.2021 vollendet und abgenommen werden. Dann kann noch der nach derzeitigem Regelungsansatz bis dahin geltende verminderte Steuersatz von 16 % verwendet werden. Erfolgt die Abnahme nach dem 31.12.2020, kommt der dann wieder gültige Steuersatz von 19 % zum Tragen.

Beispiel: Eine Malerfirma wird beauftragt, in einem Haus mit neun Wohnungen den Innenanstrich durchzuführen. Die Arbeiten in drei Wohnungen werden im Juni 2020 vollendet und vom Auftraggeber abgenommen und abgerechnet. Die Arbeiten von weiteren drei Wohnungen werden im September 2020 abgenommen und abgerechnet. Die Arbeiten für die letzten drei Wohnungen können erst nach dem 1.1.2021 abgeschlossen und abgenommen werden.

Die im Juni 2020 ausgeführten Teilleistungen sind mit einem Steuersatz von 19 % und die nach dem 1.7.2020 ausgeführten Teilleistungen mit einem Steuersatz von 16 % zu besteuern. Für die letzten 3 Wohnungen gilt dann wieder der (alte) Steuersatz von 19 %.

Bei Werklieferungen und -leistungen müssen Teilleistungen folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil der Werklieferung bzw. Werkleistung handeln.
- Die Teilleistung muss vollendet sein bzw. gesondert abgenommen werden.
- Es muss eine gesonderte Vereinbarung über die Entrichtung eines Teilentgelts für die Teilleistung getroffen sein.
- Die Teilleistung muss gesondert abgerechnet werden.

Wirtschaftliche Teilbarkeit: Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kann eine Werklieferung bzw. -leistung nicht in Lieferelemente und in sonstige Leistungen aufgeteilt werden. Die wirtschaftliche Teilbarkeit einer Werklieferung bzw. -leistung setzt somit voraus, dass die Teilleistung selbst eine Werklieferung bzw. -leistung ist.

Gesonderte Abnahme: Die Annahme von Teilleistungen erfordert die tatsächliche Durchführung der vertraglichen Vereinbarungen, d. h. wenn für die Abnahme Schriftform vereinbart worden ist, so ist auch die Abnahme der Teilleistung gesondert schriftlich festzuhalten. Darüber hinaus sind die Rechtsfolgen der Abnahme zu beachten (Beginn der Gewährleistungsfrist).

Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme wird nicht anerkannt (z. B. die Gewährleistungsfrist beginnt erst mit Abnahme des Gesamtwerks).

Bei einer Steuersatzänderung muss die Teilleistung vor dem In-Kraft-Treten der Änderung abgenommen werden bzw. bei einer Werkleistung muss diese vorher beendet sein.

Gesonderte Vereinbarung: Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Regelmäßig enthält der Werkvertrag ein Leistungsverzeichnis, in dem eine Leistungsbeschreibung, Mengen und Preise aufgeführt sind.

Nur wenn im Leistungsverzeichnis derartige Einzelpositionen enthalten sind, können Teilleistungen angenommen werden. Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart, scheiden Teilleistungen aus. Bei einer Umsatzsteuersatzänderung muss die Vereinbarung vor dem In-Kraft-Treten der Änderung erfolgen.

Gesonderte Abrechnung: Die Teilleistung muss durch eine entsprechende Rechnungslegung gesondert abgerechnet werden. Die Abrechnung hat dabei den vertraglichen Vereinbarungen zu entsprechen.

Nachprüfbare Unterlagen: Bei der Beurteilung der Frage, ob Teilleistungen vorliegen, kann es sein, dass die Finanzverwaltung folgende Unterlagen einsehen will: Werkvertrag und Leistungsverzeichnis, Bauakte, Stundenlohnzettel der Arbeitnehmer, Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer.

Anmerkung: Im Hinblick auf die ab 1.7.2020 anstehenden Umsatzsteueränderungen sollten gerade in der Bauwirtschaft Vorkehrungen getroffen werden, um die Übergänge zu dem neuen - erst reduzierten, dann wieder höheren Steuersatz – zu berücksichtigen.

7. Abrechnung von Dauerleistungen

Dauerleistungen, wie z. B. Vermietungen, Wartungen, Leasing, werden an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Dieser kann unterschiedlich lang sein (z. B. Kalendermonat, Vierteljahr); es ist auch möglich, dass keine zeitliche Begrenzung vereinbart ist.

Die Abrechnung und Ausführung von Teilleistungen ist möglich. Teilleistungen gelten mit dem Ende des Abrechnungszeitraums als erbracht. Bei Dauerleistungen, bei denen die Abrechnungszeiträume bis zum 30.6.2020 enden, gilt noch der Steuersatz von 19 %. Ab dem 1.7.2020 kommt der neue Steuersatz von 16 % zum Tragen.

Bitte beachten Sie: Im Vertrag über Dauerleistungen fehlende Angaben müssen in anderen Unterlagen enthalten sein,

auf die im Vertrag hinzuweisen ist. Bei einem Vertrag ohne Angabe des Zeitraums der jeweiligen Leistung reicht es aus, wenn sich dieser aus den einzelnen Zahlungsbelegen (Überweisungsträgern) ergibt.

8. Sonderregelung für bestimmte Unternehmer

Für bestimmte Unternehmer hatte das Bundesfinanzministerium (BMF) bei Umsatzsteueränderungen – i. d. R. Erhöhungen – Sonderregelungen zugelassen, die aller Voraussicht nach auch bei der anstehenden Änderung zum Tragen kommen werden.

Nachfolgend sollen einige davon aufgezeigt werden:

» **Taxi- und Mietwagenunternehmer** können demnach die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 31.12.2020 zum 1.1.2021 für Beförderungen, die der Umsatzsteuer nach dem Regelsteuersatz unterliegen, dem bis zum 31.12.2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 % bzw.5 % unterwerfen.

  Dies gilt jedoch dann nicht, für Rechnungen, in denen die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2021 geltenden Steuersatz von 19 % bzw. 7 % ausgewiesen wird.

» **Bewirtungsleistungen im Gastgewerbe:** Besondere Regelungen gelten auch für die Gastronomie. Für sie wurde der Umsatzsteuersatz für Speisen ab dem 1.7.2020 von 19 % **auf 7 %** abgesenkt. Die Reduzierung legte der Gesetzgeber für ein Jahr – also bis zum 30.6.2021 – fest. Nachdem aber ab dem 1.7.2020 die allgemeine Absenkung des Umsatzsteuersatzes von 7 % auf 5 % erfolgt, wird der Prozentsatz von 5 % auch für Gastronomen bis 31.12.2020 gelten.

  Ab dem 1.1.2021 bis zum 30.6.2021 kommt dann für Speisen der (eigentlich für ein Jahr beschlossene) reduzierte Steuersatz von 7 % zum Tragen. Ab dem 1.7.2021 steigt der Umsatzsteuersatz dann wieder auf den Regelsatz von 19 %, wenn der Gesetzgeber keine andere Regelung trifft.

  Bewirtungsleistungen im Gastgewerbe (z. B. Abgabe von Speisen und Getränken usw.), die in der Silvesternacht vom 31.12.2020 zum 1.1.2021 in Gaststätten, Hotels und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, können voraussichtlich der Umsatzsteuer nach dem bis zum 31.12.2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 5 % für Speisen bzw. 16 % für Getränke unterworfen werden.

» **Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern:** Die Leistung des Handelsvertreters ist, sofern sich die Entgeltsvereinbarung nach den §§ 87 ff. HGB richtet, der Umsatzsteuer nach dem ab 1.7.2020 geltenden Steuersatz von 16 % bzw. ab 1.1.2021 dem alten Steuersatz von 19 % zu unterwerfen, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach diesen Terminen ausgeführt hat.

9. Änderung der Bemessungsgrundlagen nachdem 30.6.2020 bzw. 31.12.2020

Kommt es nach dem 30.6.2020 bzw. 31.12.2020 zu einer Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch Skonto oder Preisnachlass bzw. durch eine Nachberechnung für einen vor dem 1.7.2020 bzw. 1.1.2021 ausgeführten Umsatz, muss die Berichtigung nach dem bis zum 1.7.2020 bzw. 1.1.2021 geltenden Steuersatz erfolgen.

Die Beträge, die ein Unternehmer zum Einlösen von Gutscheinen für Barzahlungsnachlässe (Rabatt- oder Sparmarken usw.) aufwendet, mindern die Entgelte für die Leistungen, für die er diese Gutscheine ausgegeben hat. Sofern diese Leistungen steuerpflichtig sind, hat der Unternehmer die dafür geschuldete Umsatzsteuer zu berichtigen. Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1.7.2020 bzw. 1.1.2021 und die nach dem 30.6.2020 bzw. 31.12.2020 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb wurde es von der Finanzverwaltung zugelassen, die Steuerberichtigung nach einem vereinfachten Verfahren (Zwei-Monats-Regel) vorzunehmen.

10. Schlussempfehlungen

» Nicht oder nur zum Teil zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger sollten ggf. in der Zeit bis zum 30.6.2020 **geplante Anschaffungen** auf einen Termin nach diesem Datum verschieben und Anschaffungen, die nach dem 31.12.2020 vorgesehen sind, vorziehen. Hier sei erneut darauf hingewiesen, dass nicht das Rechnungsdatum, sondern das Leistungsdatum zählt.

» Vergessen Sie nicht bei Abgabe von **Angeboten, Kostenvoranschlägen und Preislisten,** beim Abschluss von langfristigen Verträgen auf die Umsatzsteueränderungen zum 1.7.2020 und 1.1.2021 hinzuweisen. Ohne Hinweis ist ein Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung nur unter bestimmten Voraussetzungen durchsetzbar.

» Treffen Sie frühzeitig Vorkehrungen, damit die technischen Voraussetzungen auch für die Fakturierung der Rechnungen mit den neuen Steuersätzen ab dem 1.7.2020 bzw. 1.1.2021 gegeben sind. Insbesondere Kunden mit **elektronischen Registrierkassen** müssen dafür Sorge tragen, dass diese ab dem 1.7.2020 und dann wieder ab dem 1.1.2021 die richtigen Steuersätze ausweisen und berechnen.

» Prüfen Sie, ob Teilleistungen erst **nach dem 30.6.2020** fertiggestellt und abgenommen werden können.

Bitte beachten Sie, dass dieses Informationsschreiben eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann! Trotz sorgfältiger und gewissenhafter Bearbeitung aller Beiträge übernehmen wir keine Haftung für den Inhalt. Rechtsstand 8.6.2020.