

Sondernewsletter - Umsatzsteuer

Zur Stärkung der Binnennachfrage wurde von der Bundesregierung mit Koalitionsbeschluss „Corona-Folgen bekämpfen, Wohlstand sichern, Zukunftsfähigkeit stärken“ vom 03.06.2020 die temporäre Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf den Weg gebracht. So vermindert sich vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 der reguläre Steuersatz von 19 % auf 16 %, und der ermäßigte von bisher 7 % auf 5 %. Der nachfolgende Beitrag gibt einen ersten Überblick über die daraus resultierenden praktischen Folgen.

1. Welcher Steuersatz ist wann anzuwenden?

Die Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist, ist davon abhängig, wann die Leistung ausgeführt wird. Auf den Zahlungszeitpunkt kommt es - auch bei Anzahlungen oder Ist-Versteuerer - nicht an (vgl. § 27 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG). Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung oder der Rechnungserteilung.

Um prüfen zu können, welcher Steuersatz anzuwenden ist, muss also untersucht werden, wann umsatzsteuerlich Leistungen ausgeführt werden.

1.1 Wann werden Lieferungen ausgeführt?

Lieferungen sind dann ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erworben hat.

1.2 Wann werden sonstige Leistungen ausgeführt?

Sonstige Leistungen werden zu dem Zeitpunkt ausgeführt, an dem sie vollendet sind.

1.3 Wann werden Werklieferungen und Werkleistungen ausgeführt?

Bei Werkleistungen gelten die Grundsätze der sonstigen Leistung (Ausführung mit Vollendung), bei Werklieferungen die Grundsätze der Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht).

1.4 Was gilt bei Teilleistungen?

Eine Besonderheit zu den o. g. allgemeinen Grundsätzen bilden sog. Teilleistungen. Diese liegen vor, wenn

- für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung
- das Entgelt gesondert vereinbart wird.

Für Teilleistungen entsteht die Steuer, wenn die Teilleistung ausgeführt worden ist. Die Teilleistung „schützt“ daher den Steuersatz, da sie als eigene Leistung gilt.

1.5 Sonstige Abweichungen

Von den unter Tz. 1.1 bis 1.4 dargestellten Grundsätzen gibt es noch einzelne Ausnahmen. So entsteht beispielsweise bei innergemeinschaftlichen Erwerben die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG).

2. Praktische Anwendungsfälle

Die für aus unserer Sicht bedeutendsten Anwendungsfälle der Steuersatzänderung haben wir im Nachfolgenden für Sie dargestellt. Wir gehen dabei davon aus, dass der Steuersatz zum 01.01.2021 wieder auf 19 % (bzw. 7 %) steigen wird.

2.1 Lieferungen und Leistungen

Lieferungen und Leistungen im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 unterliegen einem Umsatzsteuersatz von 16 % (bzw. ermäßigt 5 %).

Lieferungen und Leistungen vor dem 01.07.2020 und nach dem 31.12.2020 unterliegen einem Umsatzsteuersatz von 19 % (bzw. ermäßigt 7 %).

2.1 Anzahlungen

2.1.1 Anzahlung und Lieferung/Leistung beides vor 01.07.2020 oder beides nach 31.12.2020

Die Anzahlung und die Lieferung/Leistung sind mit 19 % (bzw. 7 %) zu besteuern. Es ergeben sich keine Besonderheiten.

2.1.2 Anzahlungen vor 01.07.2020, Lieferung/Leistung im zweiten Halbjahr 2020

In dieser Fallkonstellation gilt:

Beispiel

Kunde K kauft sich beim Möbelhändler M im Mai 2020 Möbel für 10.000 € netto zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer. Es wird eine Anzahlung von 7.140 € brutto (6.000 € netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer) am 01.06.2020 geleistet und die Schlusszahlung bei Möbellieferung im August 2020 vereinbart.

Lösung

Für die Anzahlung im Mai 2020 entsteht die Umsatzsteuer bereits im Mai 2020 (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG), somit mit 19 %. Für die Schlusszahlung entsteht die Steuer mit 16 % im Lieferzeitpunkt (August 2020).

Aufgrund des Leistungszeitpunkts im zweiten Halbjahr 2020 ist für die gesamte Leistung einheitlich ein Steuersatz von 16 % anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG), sodass eine Schlussrechnung - inkl. damit verbundener Korrektur der ursprünglichen Anzahlungsrechnung - in sinngemäß folgender oder ähnlicher Form zu erstellen ist:

	Netto	Steuersatz	USt	Brutto
Möbel	10.000 €	16 %	1.600 €	11.600 €
./. Abschlagszahlungen v. 01.05.2020	6.000 €	19 %	1.140 €	7.140 €
verbleibende Restzahlung	<u>4.000 €</u>		<u>460 €</u>	<u>4.460 €</u>

Die Entlastung der 3 % Steuersatzdifferenz aus der Anzahlung erfolgt in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraums in dem die Leistung ausgeführt worden ist, hier also im August 2020.

Einer Berichtigung der Anzahlungsrechnung bedarf es nicht, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer zutreffend mit insgesamt 16 % ausgewiesen wird.

Bei einem Ist-Versteuerer erfolgt die Entlastung im Zeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

2.1.3 Anzahlungen und Lieferung/Leistung im zweiten Halbjahr 2020

Die Anzahlung und die Leistung sind mit 16 % (bzw. 5 %) zu besteuern. Es ergeben sich keine Besonderheiten.

2.1.4 Anzahlungen im zweiten Halbjahr 2020, Lieferung/Leistung in 2021

In dieser Fallkonstellation gilt:

Beispiel

Kunde K kauft sich beim Autohändler A im November 2020 ein neues Fahrzeug für 50.000 € netto. Das Fahrzeug kann aufgrund der Lieferzeit erst im Februar 2021 ausgeliefert werden.

Lösung

Die Lieferung erfolgt erst in 2021, somit entsteht die Umsatzsteuer grundsätzlich auch erst in 2021, damit mit 19 %, somit i. H. von 9.500 €. Ob eine Anzahlung in 2020 geleistet wird, ist insoweit unbedeutend. Sie wird zwar nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG bei Vereinnahmung im zweiten Halbjahr 2020 mit 16 % besteuert, muss jedoch letztlich bei der Auslieferung im Februar 2021 nach § 17 UStG korrigiert werden, sprich es werden auch für die Anzahlung 3 % nachversteuert.

2.2 Ist-Versteuerer

Auch bei sog. Ist-Versteuerern (Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten, § 20 UStG) ist der Leistungszeitpunkt maßgebend.

Beispiel

Malermeister M ist Ist-Versteuerer. Er streicht im Zeitraum 01.12.2020 bis 15.12.2020 eine Hausaußenfassade. Die Rechnungsstellung erfolgt am 15.01.2021. Das Entgelt vereinnahmt er am 20.01.2021.

Lösung

Im Zeitpunkt der Leistungsausführung Dezember ist der Umsatz mit 16 % zu besteuern. Bei Rechnungsstellung in 2021 ist die Umsatzsteuer daher noch mit 16 % zu berechnen.

2.3 Dauerleistungen

Die Steuersatzsenkung hat auch Auswirkungen auf Dauerleistungen, wie nachfolgendes Beispiel verdeutlicht.

Beispiel

Unternehmer V vermietet an M eine unternehmerisch genutzte Immobilie. Im Mietvertrag ist Folgendes geregelt: Die Monatsmiete beträgt 10.000 € zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer von 1.900 €.

Lösung

Es handelt sich unstrittig um Teilleistungen. Der offene Steuerausweis von 1.900 € führt nach gegenwärtiger Rechtslage im zweiten Halbjahr 2020 zu einem unrichtigen Steuerausweis nach § 14c UStG mit Abführungspflicht von 19 % bei V und Vorsteuerrecht i. H. von nur 16 % (somit 1.600 €) bei M.

Um den Sachverhalt richtig zu lösen, ist nunmehr folgende Ergänzung zum Mietvertrag notwendig: „Für den Zeitraum Juli 2020 bis Dezember 2020 ändert sich die Miete im Mietvertrag vom xx.xx.xxxx auf 10.000 € zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer von 1.600 €.“

Bitte prüfen Sie daher sämtliche Dauerverträge bzw. Dauerrechnungen. Gerne unterstützen wir Sie dabei.

3. Besonderheiten zur Rechnungsstellung im zweiten Halbjahr 2020

3.1 Falscher Ausweis führt zu § 14c UStG

Wer ab 01.07.2020 die Steuersätze weiterhin mit 19 % bzw. 7 % auf einem Rechnungsdokument ausweist, schuldet die falsche Mehrwertsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Die zu viel ausgewiesene Steuer von 3 % muss an das Finanzamt abgeführt werden. Auf Seiten des Rechnungsempfängers besteht hierbei nur ein Vorsteuerabzug in Höhe der regulären Umsatzsteuer, d. h. mit 16 % bzw. 5 %.

3.2 Korrektur falscher Rechnungen

Aufgrund der kurzen Umstellungsphase ist zu erwarten, dass es in der Praxis in einer Vielzahl von Fällen zu falschen Steuerausweisen kommen wird, da teilweise die erforderlichen Softwareupdates noch nicht vorliegen. Es wird sich daher die Frage stellen, wann und wie die falschen Steuerausweise nach § 14c UStG korrigierbar sind. Hierzu beraten wir Sie im Einzelfall gerne persönlich.

3.3 Abrechnung von Anzahlungen

Bei einer Anzahlung kann über diese eine separate Rechnung gestellt werden. Für die Schlussrechnung gilt sodann: In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind (§ 14 Abs. 5 Satz 2 UStG).

Beispiel

Eine Halle wird im August 2020 fertiggestellt. Es wurden diverse Vorauszahlungen geleistet.

Lösung

Die Endabrechnung kann beispielsweise folgende Form aufweisen:

	Netto	Steuersatz	USt	Brutto
Halle (03.08.2020)	6.000.000 €	16 %	960.000 €	6.960.000 €
./. Abschlagszahlungen v.				
01.07.2019	1.000.000 €	19 %	190.000 €	1.190.000 €
01.01.2020	1.000.000 €	19 %	190.000 €	1.190.000 €
01.07.2020	1.000.000 €	16 %	160.000 €	1.160.000 €
verbleibende Restzahlung	<u>3.000.000 €</u>		<u>420.000 €</u>	<u>3.420.000 €</u>

Zu weiteren Details beraten wir Sie gerne persönlich.