

Mandanten-Information:

Temporäre Senkung der Umsatzsteuer Hinweise und Praxistipps

Der Bundesrat hat am 05.06.2020 dem „Corona-Steuerhilfegesetz“ zugestimmt. Die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt steht noch aus. Mit dem Corona-Steuerhilfegesetz wurde u.a. eine befristete Umsatzsteuerabsenkung von 19 auf 7 % für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen für den Zeitraum vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 eingeführt. Getränke sind von der Steuersenkung ausgenommen.

Die Bundesregierung hat sich am 03.06.2020 auf ein Konjunkturprogramm geeinigt, das u.a. eine befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze beinhaltet. Die Umsatzsteuersätze sollen vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % abgesenkt werden.

Ein Gesetzesentwurf für das Konjunkturprogramm liegt noch nicht vor. Das Gesetzgebungsverfahren wird ggf. zu Modifikationen führen, die in dieser Mandanteninformation noch nicht berücksichtigt sind.

Die sich abzeichnende temporäre Umsatzsteuerreduzierung wird in der Praxis bei der Absenkung zum 1.7.2020 und bei der (Wieder)Anhebung zum 01.01.2021 (30.06.2021 bei Restaurationsumsätzen) zu Übergangsschwierigkeiten führen.

Nachfolgend haben wir einige zu beachtende Punkte für Sie zusammengestellt:

1. Maßgeblicher Zeitpunkt des Umsatzes:

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, wann die Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) ausgeführt worden ist.

Die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes ist dabei unabhängig davon, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung = bei Zufluss des Entgelts) oder nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung = bei Leistungserbringung) besteuert. Von Bedeutung ist nur, wann die entsprechende Leistung nach umsatzsteuerrechtlichen Regelungen ausgeführt ist. Auch die Vereinnahmung von Anzahlungen oder Vorauszahlungen ist für die endgültige Entstehung der Umsatzsteuer der Höhe nach ohne Bedeutung.

- **Lieferungen** gelten dann als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügbarmacht an dem Gegenstand erworben hat. Wird der Gegenstand befördert oder versendet, ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt.
- **Sonstige Leistungen** sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnitts ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen.

- Die Umsatzsteuer für einen **innergemeinschaftlichen Erwerb** entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats.

2. Übersicht Anzahlungen:

Anzahlungen haben keine Auswirkung auf den anzuwendenden (finalen) Steuersatz.

Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind vor dem 01.07.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16 % bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 5 %
Leistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 01.07.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 01.07.2020 waren mit 19 % bzw. 7 % besteuert worden (der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 01.07. bis 31.12.2020 ausgeführt werden - soweit dieser Ausführungszeitraum sicher ist -, den Regelsteuersatz mit 16 % bzw. 5 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss mit dem entsprechenden Steuersatz). Bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 01.07. bis 31.12.2020 sind die Leistungen im Rahmen der Schlussrechnung mit 3 % zu entlasten.
Leistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 01.01.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
Leistung 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 (der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 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 %), bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern.

3. Dauerleistungen, Jahreskarten, Abonnements:

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Teilleistungen setzen voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet wird. Eine Leistung ist in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird (z.B.: In einem Mietvertrag über 2 Jahre wird eine monatliche Mietzahlung vereinbart). Soweit Teilleistungen vorliegen, entsteht die Umsatzsteuer für alle Teilleistungen, die bis zum 30.06.2020 ausgeführt worden sind, noch mit dem alten Regelsteuersatz von 19 % bzw. 7 %.

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

4. Entgeltänderungen durch Jahresboni o. ä.:

Jahresrückvergütungen, Jahresboni etc. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrundeliegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wurde es von der Finanzverwaltung in der Vergangenheit nicht beanstandet, dass die Entgeltminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird.

5. Strom-, Gas- und Wärmelieferungen:

Soweit der Ablesezeitraum nach dem jeweiligen Stichtag endet, wurde es bisher von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Leistung in eine vor und eine nach dem jeweiligen Stichtag ausgeführte Leistung aufgeteilt wird, soweit die Liefer- und Vertragsbedingungen dem nicht entgegenstehen. Die Aufteilung hat danach zeitanteilig zu erfolgen. Gegebenenfalls muss eine Gewichtung erfolgen (z. B. bei Wärmelieferung eine thermische Gewichtung).

6. Besteuerung von Leistungen in Gaststätten:

Aus Vereinfachungsgründen konnten bei früheren Steuersatzänderungen alle Umsätze aus Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht der Steuersatzänderung mit dem jeweils „alten“ Steuersatz besteuert werden. Dies galt aber nicht für Beherbergungsumsätze; hier ist die Leistung erst nach der Übernachtung abgeschlossen. Bei Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen ist darüber hinaus zu beachten, dass die Absenkung auf den ermäßigten Steuersatz dann zum 01.07.2021 auslaufen soll.

7. Umtausch:

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem Änderungsstichtag gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der zu diesem Zeitpunkt maßgebliche Steuersatz anzuwenden.

8. Gutscheine:

Unklar ist, ob wegen des temporär abgesenkten Steuersatzes derzeit überhaupt ein Einzweck-Gutschein (sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen sind schon bei Ausgabe des Gutscheins bekannt) vorliegen kann, der in Abhängigkeit vom Ablösungszeitpunkt eine Umsatzsteuer von 19 % oder 16 % (respektive 7 % oder 5 %) ergeben kann. Ebenso unklar ist, ob ein in der Vergangenheit als Einzweck-Gutschein, der zu einem Steuersatz von 19 % (7 %) geführt hatte, bei Einlösung unter den Bedingungen des abgesenkten Steuersatzes zu einer analogen Anwendung der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG führen kann. In diesem Zusammenhang zeigen sich die Mängel der systematisch unzureichend in das Gesamtgefüge des Umsatzsteuerrechts eingepassten Regelungen zu den Gutscheinen.

WICHTIG: Derzeit sollte in jedem Fall versucht werden, Gutscheine als Mehrzweck-Gutscheine auszugestalten.

9. Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer:

Stellt ein Unternehmer eine Rechnung noch mit dem alten Steuersatz von 19 % (oder 7 %) aus, erbringt die Leistung aber zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020, hat er zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen (unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer, § 14c Abs. 1 UStG.). Diese zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer wird von dem Unternehmer geschuldet. Die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer (= der „Mehrbetrag“) kann aber von einem grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

10. Abschließende Hinweise

Soweit Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausgeführt werden, ist es wirtschaftlich betrachtet egal, ob die Leistungen vor oder nach den jeweiligen Steuersatzänderungen ausgeführt werden. Es ist in diesen Fällen nur auf die richtige Ausstellung der Rechnungen zu achten. Werden Leistungen aber an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger ausgeführt, sollte die Leistung möglichst in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden.

Achten Sie darüber hinaus darauf, ob Allgemeine Auftragsbedingungen oder Rahmenverträge zur Anwendung gelangen, die bei der Steuersatzermittlung zu berücksichtigen sind (z.B. Definition des Leistungszeitpunkts, Brutto- oder Netto-Preise vereinbart, Teilleistungen definiert etc.).

Beginnen Sie kurzfristig mit der Vorbereitung der EDV-Systemänderungen!

Gerne können wir Ihren konkreten Fall anhand der oben dargestellten Grundsätze durchsprechen!

Bei Rückfragen und zur weiteren Abstimmung stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Wir unterstützen Sie gerne bei allen Fragen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie.