

Sonderthema Steuerrecht

Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020

Überraschend hat die Regierungskoalition am 03.06.2020 verkündet, den Umsatzsteuersatz vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 – **vorbehaltlich der Zustimmung durch Bundestag und Bundesrat** - von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % zu senken. Die Absenkung soll bis zum 31.12.2020 auf sechs Monate zeitlich befristet werden.

Der neue Umsatzsteuersatz ist auf alle Leistungen anzuwenden, die im Zeitraum zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 ausgeführt werden. Auf den Zeitpunkt des Geldeingangs kommt es dabei ebenso wenig an, wie darauf, wann die vertraglichen Vereinbarungen abgeschlossen oder die Rechnungen erteilt werden. Wird z. B. die Leistung vor dem 01.07.2020 ausgeführt, die Rechnung aber erst nach dem Stichtag erteilt, kommt deshalb noch der Steuersatz von 19 % zur Anwendung.

Das BMF hat am 12.06.2020 einen ersten Entwurf eines Anwendungserlasses veröffentlicht (**Anlage 1**).

Aus der befristeten Steuersatzminderung ergeben sich einige Abgrenzungsprobleme für die Übergangszeit, die man bei der Erbringung von Leistungen sowie der Legung bzw. Erfassung von Rechnungen unbedingt kennen sollte:

Ein besonderes Problem ergibt sich insbesondere bei der Absenkung der Steuersätze zum 01.07.2020. Stellt der Unternehmer eine Rechnung noch mit dem alten Steuersatz von 19 % (oder 7 %) aus, erbringt er die Leistung aber zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 hat er unrichtig zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Dieser zu hoch ausgewiesene Betrag wird von dem Unternehmer geschuldet (§ 14c Abs. 1 UStG), kann aber von einem grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Soweit Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausgeführt werden, ist es prinzipiell egal, ob die Leistungen vor, nach oder in dem begünstigten Zeitraum erbracht werden. Werden Leistungen aber an private oder nicht vorsteuerabzugsberechtigte Auftraggeber ausgeführt, sollte die Leistung möglichst in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden.

Grundsätzlich werden alle Leistungen, die nach dem 30.06.2020 und bis zum 31.12.2020 erbracht werden, mit dem geminderten Steuersatz von 16 % (bzw. 5 % auf Lieferungen) abgerechnet.

Wann eine Leistung erbracht ist, 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 (z. B. im Neuanlagebereich) wird der Ausführungszeitpunkt grundsätzlich anhand des Zeitpunkts der Abnahme durch den Erwerber bestimmt bzw. dadurch, dass einer der Tatbestände des § 12 VOB/B verwirklicht ist, die eine förmliche Abnahme ersetzen.
- Bei Dienstleistungen (z. B. Durchführung von Pflegearbeiten) bestimmt in der Regel das Leistungsende über den Leistungszeitpunkt.
- Die unentgeltliche Verwendung für unternehmensfremde Zwecke wird zu dem Zeitpunkt ausgeführt, wann die fiktive Leistung erfolgt.

Wird eine nach dem Stichtag erbrachte Leistung schon vor dem 01.07.2020 oder nach dem 31.12.2020 berechnet, ist zu beachten, dass

1. diese Leistung in der Rechnung dem ermäßigten Steuersatz unterworfen wird und
2. aus der Angabe des Leistungszeitpunkts in der Rechnung klar hervorgeht, dass die Angabe eine nach dem 01.07.2020 und vor dem 31.12.2020 erbrachte Leistung betrifft.

Grundsätzlich gilt: die Umsatzsteuer entsteht endgültig erst mit Ausführung einer Leistung oder Teilleistung. Anzahlungen sichern keinen Steuersatz.

Kommt es nach dem 01.07.2020 zu einer Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch Skonto oder Preisnachlass bzw. durch eine Nachberechnung für einen vor dem 01.07.2020 ausgeführten Umsatz, muss die Berichtigung nach dem bis zum 30.06.2020 geltenden Steuersatz erfolgen. Bezieht sich z. B. die Minderung auf eine am 27.06.2020 ausgeführte Leistung, ist der alte Umsatzsteuersatz anzuwenden.

Hinsichtlich jener **Auftraggeber, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** sind, stellt sich natürlich die Frage, wie sich die Steuersatzänderung insbesondere bei langfristigen Verträgen auf die Höhe des Rechnungsbetrags auswirkt:

- Ist zwischen dem Auftraggeber und dem leistenden Unternehmer ein Nettobetrag zzgl. der bei Fertigstellung/Lieferung gültigen Umsatzsteuer vereinbart worden, erhält der Auftraggeber die volle Entlastung der Umsatzsteuerminderung.
- Handelt es sich um einen Vertrag, der vor dem 01.03.2020 geschlossen wurde, räumt § 29 UStG dem Leistungsempfänger einen zivilrechtlichen (!) Ausgleichsanspruch gegen den Auftraggeber ein, i. d. R. in Höhe des Differenzbetrags von 3 % auf das Entgelt, - allerdings nur dann, wenn nichts anderes vereinbart wurde. Im Zweifel sollte hier jedoch immer anwaltlicher Rat eingeholt werden, sofern ein derartiger Anspruch geltend gemacht wird.

Gleichwohl wird der leistende Unternehmer im eigenen Interesse versuchen, die Umsatzsteuerminderung im höchstmöglichen Umfang an den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Auftraggeber weiterzugeben.

Darüber hinaus bietet sich die Aufspaltung von Leistungen in ein Bündel von Teilleistungen an, die dann separat - und soweit wie gesetzlich zulässig - mit 16 % Umsatzsteuer abgerechnet werden. Der Aufteilung von Leistungen in Teilleistungen sind jedoch Grenzen gesetzt. Damit eine Leistung aufgeteilt werden kann, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Die geschuldete Werklieferung/ oder -leistung muss nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbar (abgrenzbar) sein;
2. die geschuldete Teilleistung muss vollendet bzw. im Zeitraum nach dem 01.07.2020 und vor dem 31.12.2020 abgenommen worden sein;

3. bei Teilentgelten muss vor dem Stichtag 01.07.2020 vereinbart worden sein, dass die Teilentgelte für abgrenzbare Teile der Werklieferung oder -leistung zu zahlen sind;
4. gesonderte Abrechnung des Teilentgelts.

Die Aufspaltung einer Leistung in Teilleistungen ist erfahrungsgemäß ein Kernbereich der Betriebsprüfung. Die Prüfer werden sich nicht mit der Angabe des Leistungszeitpunkts in der Rechnung begnügen, sondern vielmehr Einsicht in Abnahmeprotokolle, Stundenzettel, Lieferscheine, Schriftverkehr mit Auftraggebern u. ä. nehmen. Beweispflichtig ist dabei regelmäßig nicht das Finanzamt, sondern der leistende Unternehmer.

Nach dem Fertigstellungszeitpunkt erbrachte Gewährleistungsarbeiten sollten deshalb sorgfältig dokumentiert werden, um später den 'entlastenden' Nachweis führen zu können.

Die Frage der Aufteilung nach Teilleistungen stellt sich naturgemäß auch bei Winterdienst- oder Pflegeverträgen, wenn diese über den 31.12.2020 hinausgehen und nicht ohnehin schon monatlich abgerechnet werden. Wird beispielsweise im Juni ein Dauerpflegevertrag für einen Zeitraum abgeschlossen, der nach dem 31.12.2020 endet, beträgt die Umsatzsteuer für die Gesamtleistung 19 %, es sei denn, es liegen die bereits erläuterten Voraussetzungen einer Teilleistung vor.

In diesen Fällen empfiehlt sich eine entsprechende Aufteilung (und entsprechende Abrechnung) nach Teilleistungen. Bei der Vertragspflege beispielsweise ist – bei Anwendung der oben ausgeführten Grundsätze – eine Aufteilung nach Monaten vorstellbar.

Bei Rechnungen, in denen sowohl (Teil-)Leistungen aus der Zeit vor dem 01.01.2021 als auch aus der Zeit danach abgerechnet werden, ist darauf zu achten, dass die Leistungen – unter Angabe des jeweiligen Leistungszeitpunkts - getrennt aufgeführt und der jeweiligen Umsatzsteuer (16 % oder 19 %) unterworfen werden!

Bleibt noch die Frage, wie mit jenen Anzahlungen zu verfahren ist, die der Unternehmer vor dem 01.07.2020 erhalten und mit 19 % versteuert hat, wenn er die entsprechenden Arbeiten erst nach dem 01.07. und vor dem 31.12.2020 beendet. In Bezug auf die Leistung hat er den geminderten Umsatzsteuersatz (16 %) anzuwenden; in der Rechnung werden dann vom Schlussrechnungsbetrag netto zzgl. 16 % Umsatzsteuer die erhaltenen Anzahlungen netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer abgesetzt. Bei geleisteten Anzahlungen ist analog vorzugehen.

Eine Schlussrechnung vom 14. August 2020 könnte im Abrechnungsteil wie folgt aussehen:

Abrechnungsteil:

(Leistungsbeginn: 04.05.2020; Abnahme: 10.08.2020)

Entgelt	100.000,--
16 % Umsatzsteuer	<u>16.000,--</u>
Gesamt	116.000,--

Schlussrechnung	100.000,--	+ 16 % USt	16.000,--	= 116.000,--
./ 1. Anzahlung v. 04.05.2020	50.000,--	+ 19 % USt	9.500,--	= 59.500,--
./ 2. Anzahlung v. 06.07.2020	30.000,--	+ 16 % USt	4.800,--	= 34.800,--
noch offen	<u>20.000,--</u>		<u>1.700,--</u>	<u>= 21.700,--</u>

Bei durchgängiger Anwendung eines Umsatzsteuersatzes von 16 % hätte sich bei einem Nettoentgelt von 20.000,-- eine Umsatzsteuer von 3.200,-- ergeben; da aber die im Mai 2020 erhaltene Anzahlung bislang schon mit 19 % versteuert wurde, müssen hierfür nur noch 1.700,-- „nachentrichtet“ werden.

Allgemein sollten in der Buchhaltung folgende Vorkehrungen getroffen werden:

1. Anlegen neuer Erlös- und umsatzsteuerlich relevanter Erlösabgrenzungskonten für Lieferungen und Leistungen nach dem 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 mit Schlüsselung des neuen Umsatzsteuersatzes von 16 % (bzw. 5 % für Pflanzenlieferungen);
2. für Eingangsumsätze sollten ebenfalls entsprechend geschlüsselte Konten angelegt werden, wobei bei sog. „§ 13b-Umsätzen“ zu beachten ist, dass dort die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung entsteht, spätestens aber mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats;
3. Anlegen neuer Konten für Lieferantenskonti, Kundenskoti, Lieferanten- und Kundengutschriften, die Leistungen nach dem 01.07.2020 und 31.12.2020 betreffen;
4. Rechnungsvordrucke, Formulare und Stempel, die Hinweise auf den bisherigen Steuersatz von 19 % (oder 7 %) enthalten, sollten aktualisiert, im Zweifel ersetzt werden.

Die vorgenannten Regelungen gelten entsprechend für die Anhebung des Umsatzsteuersatzes ab dem 31.12.2020.

Dieser Beitrag bietet nur einen Abriss der wichtigsten Aspekte der Umstellung auf den verminderten Umsatzsteuersatz. Bei weitergehenden Fragen sollten Sie sich auf jeden Fall an Ihren Steuerberater wenden.

Sören Flohr

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Sauerland, Rybka und Partner mbB, Köln

ACHTUNG!!!

Wir möchten Sie dringend darauf aufmerksam machen, dass die Basis dieser Zusammenstellung unser heutiger Wissensstand ist. Die Bundesregierung hat einen Gesetzentwurf zur Umsetzung vorgelegt, der nun ins parlamentarische Gesetzgebungsverfahren geht. Im Gesetzgebungsverfahren sind Änderungen möglich.

In jedem Fall bitten wir Sie, sich bei **Bedarf individuelle Unterstützung von ihrem Steuerberater zu holen** und sich über die weiteren Schritte beraten zu lassen. Deshalb haben wir neben den Ausführungen des Steuerberaters unseres Bundesverbandes auch den Entwurf des BMF-Schreibens beigefügt.

Unsere Bundesregierung hat mit Senkung der Umsatzsteuer von 19 auf 16 % (normaler Steuersatz auf Lieferungen und Leistungen) versucht, den Unternehmen, wie auch den Verbrauchern aufgrund COVID-19 wirtschaftliche Unterstützung angedeihen zu lassen. Dies ist für unsere Branche mit erheblichen Herausforderungen verbunden.

Auftraggeber äußern den Wunsch (wie uns bereits von mehreren Mitgliedern berichtet wurde), dass Lieferungen und Leistungen, die bereits vor dem 01.07.2020 ausgeführt wurden, mit Rechnungsdatum nach dem 30.06.2020 und mit 16 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden sollen.

Gerade, wenn es sich um einen langjährigen Kunden handelt, kommt der Unternehmer in Bedrängnis, da er diese Geschäftsbeziehung nicht verlieren möchte. Es könnte bei einer nachträglichen Umsatzsteuerprüfung zu Nachzahlungen kommen, wenn Sie dem Kundenwunsch entsprechen, wenn die gesamten Leistungen (Lieferantenrechnungen, Lieferscheine, Stundenaufzeichnungen, Bautagebuch, Schriftverkehr etc.) nachweislich vor dem 30.06.2020 erfolgt sind. Eine Option wäre unter Umständen, dem Kunden durch Einräumung von Skonto, innerhalb einer bestimmten Zahlungsfrist, entgegen zu kommen. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dies trifft überwiegend bei mittleren bzw. großen Baustellen zu, dass sogenannte Teilbereiche/Gewerke (z. B. Pflasterverlegung Hofeinfahrt) durch eine Teilschlussrechnung abgerechnet werden. Eine detaillierte Baustellenbeschreibung ist hier von großem Vorteil und es muss sich immer um einen in sich abgeschlossenen Teil einer Werkleistung handeln (Auftraggeber muss es für sich eigenständig nutzen können!!!)

Aufgrund der immer weiter voranschreitenden Digitalisierung ist es dem Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung ein Leichtes nachzuprüfen (sogenannte Plausibilitätsprüfung), welche Leistungen wann erfolgt sind. Besonders in umsatzsteuerlichen Belangen kann es durch eine Umsatzsteuer Sonderprüfung für den Steuerpflichtigen schnell die wirtschaftliche Schieflage bedeuten, wenn im direkten Anschluss eine große Betriebsprüfung angesetzt wird.

Der Unternehmer bzw. der Steuerpflichtige ist bei Beanstandungen durch einen Betriebsprüfer immer in der Beweispflicht. Sollte in diesem Fall die Entscheidung einem Finanzgericht vorgelegt werden, ist dies zusätzlich mit erheblichen Mehrkosten für eine anwaltschaftliche Vertretung verbunden. Sollte dem Finanzamt Recht gegeben werden, kann im Anschluss ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung angestoßen werden. Eine Verzinsung der geschuldeten Steuerlast kommt noch als Kostenfaktor hinzu.

Wie Sie aus unserem Rundschreiben ersehen können, verschärft der Gesetzgeber durch Ergänzungen in der Abgabenordnung §375a AO und §376 Abs. 1 AO den Tatbestand der Steuerhinterziehung. Dies erfolgt so nebenbei und wird nicht in den Fokus der Berichterstattung gestellt.

In einem Telefonat mit unserem Steuerberater/Wirtschaftsprüfer wurde uns mitgeteilt, dass Außenprüfungen im Zusammenhang mit der Corona-Krise und den Hilfsprogrammen in jedem Fall durchgeführt werden. Es sind diverse Missbrauchsfälle im Zusammenhang mit Corona-KUG, Soforthilfeprogramm etc. den Behörden bereits bekannt.

Sollten Sie Anträge gestellt haben, einen Zuschuss bekommen haben, sich die unternehmerische Situation jedoch zum Positiven verändert haben, dann nehmen Sie unverzüglich mit der zuständigen Behörde Kontakt auf und veranlassen Sie eine Rückerstattung des Zuschusses. Sie entziehen sich dadurch einem späteren Regressanspruch.

Gerne steht Ihnen Frau Claudia Marter in unserer Geschäftsstelle bei Rückfragen unter 089/829145-30 zur Verfügung.

AO: Einziehung bei Steuerhinterziehung

Ein neuer § 375a AO soll regeln, dass künftig in Fällen der Steuerhinterziehung rechtswidrig erlangte Taterträge – **trotz Erlöschens des Steueranspruchs** nach § 47 AO – nach § 73 StGB die **Einziehung** dieser Erträge angeordnet werden kann. Die Regelung umfasst nicht nur die hinterzogenen Steuern, sondern auch die Zinsen, soweit diese auf die hinterzogenen Steuern entfallen.

Gilt für alle am Tag nach der Verkündung noch nicht verjährten Steueransprüche.

AO: Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen

Mit einer Ergänzung in § 376 Abs. 1 AO wird gesetzlich klargestellt, dass auch bei der Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen und der dort vorgesehenen 10-jährigen Verjährungsfrist die **Ruhensregelung des § 78b Absatz 4 StGB** anwendbar ist.

Nach § 376 Abs. 3 AO soll die absolute **Verjährungsfrist** für Fälle des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO auf das **Zweieinhalbfache** (bisher: das Zweifache) der gesetzlichen Verjährungsfrist verlängert werden. Beide Neuregelungen (Absatz 1 und Absatz 3) sind auf alle Fälle anwendbar, in denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes eine Verjährung noch nicht eingetreten ist.