

MANDANTEN | INFORMATION

„Corona-Pandemie“ - Das Konjunkturpaket

Praktische Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Senkung des Mehrwertsteuersatzes von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 %

Nach dem Bundestag hat auch der Bundesrat am 29.06.2020 dem „Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz“ zugestimmt. Danach wurde u.a. beschlossen, die **Mehrwertsteuersätze** auf Leistungen, die in der Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 erbracht werden, **von 19 % auf 16 % und von 7 % auf 5 % zu senken**.

Die Presse ist nun voll mit möglichen Fragestellungen. Es ist von Annahmeverzögerungen und Auftragsstopp die Rede. Mit diesem Schreiben wollen wir Sie über die **praktischen Anwendungsfragen** dieser Maßnahme informieren:

Anpassungen der Mehrwertsteuersätze hat es auch in früheren Jahren schon gegeben, zuletzt 2007 im Zuge der Erhöhung der Mehrwertsteuer von 16 % auf 19 %. Erstmalig müssen wir uns nun mit den Anwendungsfragen im Zusammenhang mit einer Senkung des Steuersatzes beschäftigen. Die praktischen Fragen dürften zwar die gleichen sein und stellen sich nach dem 31.12.2020 auch im Zuge der dann wieder anzuwendenden erhöhten Steuersätze. Besondere Schwierigkeiten bereitet jedoch die fehlende Vorlaufzeit und die daraus resultierende alles entscheidende Frage: Welcher Kaufpreis wurde denn mit dem Kunden vereinbart? Liegt eine Brutto- oder eine Nettokaufpreisvereinbarung vor? Doch nicht zu schnell, denn im Einzelnen gilt Folgendes:

Bei einer Änderung der Steuersätze sind die neuen Steuersätze auf Umsätze anzuwenden, die nach dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift erbracht werden. Dagegen ist unbeachtlich der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts wie auch der Zeitpunkt der Rechnungserteilung. Auch für Anzahlungen kommt es auf den Zeitpunkt der Erbringung der Leistung an. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer aus Sicht des leistenden Unternehmers nach § 13 UStG hat für die Frage des Steuersatzes keine Bedeutung.

Für den Zeitpunkt der Leistungserbringung gilt dabei grundsätzlich Folgendes:

- Lieferung/Werklieferung: bei Verschaffung der Verfügungsmacht (Zeitpunkt, in dem Risiken und Chancen aus dem Gegenstand übergehen)
- Sonstige Leistung/Werkleistung: mit Vollendung (bei Bauleistungen z.B. i.d.R.: mit der Abnahme).

Relativ einfach ist die Frage des Steuersatzes damit bei zeitpunktbezogenen Lieferungen und sonstige Leistungen zu beantworten. Schwieriger ist die Frage bei über einen Zeitraum zu erbringenden Leistungen. Hier kommt es auf den Zeitpunkt des Gefahrenübergangs bzw. der Abnahme der Leistung an.

Besonderheiten gelten nur für Leistungen, die in wirtschaftlich abgrenzbaren Teilleistungen geschuldet werden. Voraussetzung für das Vorliegen einer Teilleistung ist, dass es sich um eine wirtschaftlich abgrenzbare Leistung handelt und eine Vereinbarung über die Ausführung als Teilleistung vorliegt. In diesem Fall kommen unterschiedliche Steuersätze in Betracht. Vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung bewirkte Teilleistungen sind nach dem bisherigen Steuersatz zu versteuern. Auf die danach bewirkten Teilleistungen ist der neue Steuersatz anzuwenden.

Praxistipp: Zumindest in der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung auch nachträgliche Vertragsanpassungen akzeptiert. Wenn das schlüsselfertig zu liefernde Einfamilienhaus in der Zeit nach dem 30.6.2020 aber vor dem 01.01.2021 fertiggestellt wird, unterliegt die gesamte Leistung der Umsatzsteuer von 16 %. Erfolgt die Fertigstellung nach dem 31.12.2020 unterliegt die gesamte Leistung dem Steuersatz von 19 %. In diesem Fall wäre es u.U. sinnvoll, vor dem 31.12.2020 eine Vereinbarung von Teilleistungen abzuschließen und diese aufgrund gesonderter Abnahme entsprechend abzurechnen.

Auch auf Anzahlungen kommt der zum Zeitpunkt der Erbringung des Umsatzes (Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung, nicht Zahlungszeitpunkt) geltende Steuersatz zur Anwendung. Anzahlungen sichern keinen Steuersatz.

Praxistipp: Sofern Sie eine Anzahlungsrechnung mit gesondertem Steuersatz ausgestellt haben, muss diese Rechnung im Rahmen der Schlussrechnung berichtigt werden, da ansonsten vom abrechnenden Unternehmer die gesondert ausgewiesene höhere Steuer dennoch geschuldet wird.

In die Schluss-Rechnung ist daher das Datum der Erbringung der Lieferung oder sonstigen Leistung als Leistungsdatum aufzunehmen und damit maßgebend für die Höhe der Umsatzsteuer.

Spannend ist nun die Frage: Wem kommt die Umsatzsteuersenkung denn zu Gute, dem leistenden Unternehmer oder dem Kunden? Antwort: Es kommt darauf an, was vereinbart ist. Mit Endverbrauchern kommt, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes vereinbart wird, i.d.R. eine Bruttopreisvereinbarung zustande. In diesem Falle kommt eine USt-Senkung dem Unternehmer zu Gute bzw. eine spätere USt-Erhöhung geht zu Lasten des Unternehmers.

Beispiel:

Der Kaufpreis für eine Lieferung beträgt laut Kaufvertrag 11.900,00 €. Die Höhe der Umsatzsteuer war nicht Gegenstand der Preisverhandlung. Wird die Lieferung vor dem 01.07.2020 bewirkt, schuldet der Kunde einen Kaufpreis von 11.900,00 €. Hierauf fallen 1.900,00 € USt an, die vom leistenden Unternehmer abgeführt werden müssen. Erfolgt die Lieferung nach dem 30.6.2020, schuldet der Kunde dennoch 11.900,00 €, obwohl hierin nur 1.641,38 € Umsatzsteuer enthalten sind, die der Unternehmer abführt. Die Differenz von 258,62 € verbleibt in diesem Fall als Vorteil beim Unternehmer.

Zu einer anderen Lösung kommt man nur, wenn man von einer Nettokaufpreisvereinbarung von 10.000,00 € ausgehen muss und die Lieferung nach dem 30.06.2020, aber vor dem 01.01.2021 erfolgt. Dann wäre die Rechnung wie folgt: 10.000,00 € zuzüglich 1.600,00 € (16 %). In diesem Fall verbleiben beim Unternehmer aber auch nur 10.000,00 € netto, und die Steuersenkung wird vollständig an den Kunden weitergegeben.

Wie man sieht, kommt es vorrangig darauf an, was mit dem Kunden vereinbart wurde oder wird. Die Klärung dieser alles entscheidenden Frage ist nicht immer einfach, denn es kommt auf den konkreten Einzelfall an. Für die Kalkulation muss sich der Unternehmer hinsichtlich der Umsatzsteuererhöhung zum 01.01.2021 auf den richtigen Leistungszeitpunkt einstellen.

Eine weitere Besonderheit ergibt sich bei Verträgen, die vor dem 01.03.2020 abgeschlossen wurden und keine Umsatzsteuerklausel enthalten. In diesen Fällen kann ein angemessener Ausgleich beansprucht werden, wenn die Parteien nichts anderes vereinbart haben (§ 29 UStG).

Für bewusst gesteuerte Verzögerungen gilt demnach Folgendes:

Verweigert der Kunde die Abnahme vor dem 01.07.2020, bleibt es bei dem vereinbarten Bruttokaufpreis. Zögert der Unternehmer die Auslieferung heraus, kann sich daraus für den Unternehmer ein Vorteil ergeben, es kommt aber möglicherweise zu einem Schaden wegen verspäteter Auslieferung, wenn ein fester Lieferzeitpunkt vereinbart ist. Sie müssen darüber dann mit Ihrem Kunden eine Einigung erzielen.

Wird ein Liefertermin vor dem 01.01.2021 vereinbart und verweigert der Kunde die Abnahme bis zum 31.12.2020, ist zwar die höhere Umsatzsteuer verwirkt, aber es bleibt bei dem vereinbarten Bruttokaufpreis. Hier kommt es voraussichtlich zu einem Schadenersatzanspruch gegenüber dem Kunden wegen Abnahmeverzugs.

Ist kein fester Abnahmezeitpunkt vereinbart, können Kunde und Unternehmer natürlich im gegenseitigen Einvernehmen eine Lösung finden, indem man sich den Vorteil, in welchem Verhältnis auch immer, aufteilt. Frei nach dem Motto: Wo ein Wille, da auch ein Weg!

Im Leistungsaustausch zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern stellen sich diese Fragestellungen natürlich kaum, da der Leistungsempfänger hier zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und – anders als mit Verbrauchern, i.d.R. Nettokaufpreisvereinbarungen getroffen werden.

Darüber hinaus sind Besonderheiten u. a. bei folgenden Einzelfragen zu beachten:

- **Bauleistungen:**

Ein besonderes Problem kann sich bei der Anhebung des Steuersatzes auf 19 % nach dem 31.12.2020 ergeben, wenn die Leistung an einen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger erbracht wird. Sollte die Leistung nicht bis zum 31.12.2020 abgeschlossen sein, ist die gesamte Leistung grundsätzlich dem Steuersatz von 19 % zu unterwerfen. Abhilfe kann eine Vereinbarung über bis zum 31.12.2020 erbrachte Teilleistungen verschaffen. Bis zum 31.12.2020 erbrachte Teilleistungen unterliegen in dem Fall endgültig dem geringeren USt-Satz. (Weitere Hinweise kommen in einer gesonderten Mandanten-Info).

- **Dauerleistungen (z.B. Miet- und Leasingverträge):**

Bei Dauermietrechnungen und Verträgen mit gesondert ausgewiesener USt ist auf eine Anpassung der Verträge und Rechnungen zu achten. Ohne Anpassung des Vertrages schuldet der Leistende weiterhin die (überhöht) ausgewiesene USt. Der Leistungsempfänger kann die erhöhte USt demgegenüber nicht als Vorsteuer geltend machen.

- **Restaurant- und Verpflegungsleistungen:**

Hier sind insbesondere die unterschiedlichen Leistungszeiträume zu beachten:

- bis 30.06.2020	19 %
- 01.07.2020 – 31.12.2020	5 %
- 01.01.2021 – 30.06.2021	7 %
- ab 01.07.2021	19 %.

Auf Getränkelieferungen ist der Regelsteuersatz von 19 % bzw. 16 % anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen kann bei Bewirtungsleistungen in der Nacht zum 01.07.2020 mit dem jeweils geringeren Steuersatz berechnet werden.

Man sieht, die Tücke steckt im Detail. Es kommt eben auf den Sachverhalt an. Bei Fragen sind wir Ihnen selbstverständlich gerne behilflich.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre Kanzlei für Steuern und Recht



Dülmener Straße 92
48653 Coesfeld
02541 / 91 50 1

Königswall 6
Dülmen
02594 / 78 30 20

Strackestraße 2a
59929 Brilon
02961 / 96 62 50

Wolfsberger Straße 7
59349 Lüdinghausen
02591 / 79 95 90

Hinweise und Haftungsausschluss:

Wir übernehmen keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit dieser Informationen und weisen ausdrücklich darauf hin, dass die vorstehenden Informationen eine Rechtsberatung im Einzelfall nicht ersetzen können. Bei Fragen und Beratungsbedarf können Sie sich gerne jederzeit an uns wenden.