

Zusammenfassung der wesentlichen Folgen der Steuersatzsenkung ab dem 01.07.2020

Stand: Ende Juni 2020

1. Einleitende allgemeine Ausführungen

Die Bundesregierung hat im Rahmen des Konjunkturpakets vom 03.06.2020 die temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze von 19% auf 16% und von 7% auf 5% beschlossen. Diese doch recht kurzfristige Änderung des Gesetzes bringt die Unternehmer in die Situation, in kurzer Zeit Rechnungen, Softwaresysteme und Vertragsvereinbarungen anzupassen.

2. Grundsätzliche Darstellung möglicher Vertrags- oder Leistungsinhalte

Gegenstand der zu beurteilenden Leistung können sein:

- **Dauerleistungen** wie z.B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen oder bei Finanz- oder Lohnbuchführung, Telekommunikationsleistungen, Lizenzüberlassungen oder Dienstleistungsverträge
- **Werkverträge:** Werklieferungen und Werkleistungen
- **Lieferungen von Waren**
- **Sonstige Dienstleistungen**

Wartungs- oder Mietverträge werden typischer Weise über einen Leistungszeitraum von mehreren Jahren oder unbefristet abgeschlossen, wobei ein Abrechnungszeitraum von einem Monat oder einem Jahr vereinbart wird. Wartungsrechnungen werden z.B. häufig im Rahmen Jahresrechnungen abgerechnet, die z.B. im Januar 2020 die Wartungsleistung für das ganze Jahr 2020 abrechnen.



Gegenstand eines **Telekommunikationsvertrages** könnte z.B. ein Gesamtpaket über einen Internet-Anschluss sowie einen Telefonanschluss sein. Die Vertragslaufzeit beträgt hier in der Regel 24 Monate und verlängert sich automatisch, wenn nicht innerhalb einer bestimmten Frist gekündigt wird. Die Abrechnung von Telekommunikationsleistungen erfolgt normalerweise in monatlichem Rhythmus.

Dienstleistungsverträge enthalten im Allgemeinen sonstige Leistungen wie z.B. Software- oder auch Steuerberatung, die in bestimmten Abrechnungszeiträumen in Rechnung gestellt wird.

Aus einem **Werkvertrag** folgt in der Regel eine **Werkleistung** oder **-lieferung**. Werkverträge können in der Baubranche oder auch im Dienstleistungsbereich vorkommen. Dabei ist die vertragliche Verpflichtung des leistenden Unternehmers erst dann erfüllt, wenn dieser sein Werk vollendet hat. Bei Werkverträgen wird dies in den meisten Fällen im Rahmen von Abnahmen des Auftraggebers bestätigt.

Die **Lieferung von Waren** beinhaltet grundsätzlich einen Wechsel der Verfügungsmacht an Gegenständen mit und ohne Warenbewegung. Dabei ist der Wechsel der Verfügungsmacht normalerweise mit dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang gleich zu setzen und kann bei Lieferungen mit Warenbewegung in Abhängigkeit der vereinbarten Incoterms auch einmal davon abweichen. Für Zwecke der Steuersatzänderung ist aber auf den Beginn des Transports (Beförderung oder Versendung) abzustellen.

Zu allen Leistungsarten gibt es folgende Abrechnungsarten:

1. Einmalige Abrechnung der Dienstleistung oder Lieferung
2. Vertrag über eine Dauerleistung selbst gilt als Rechnung und enthält alle Rechnungsangaben
3. Zum Vertrag gibt es eine Dauerrechnung, die alle Rechnungsangaben enthält und für einen bestimmten/unbestimmten Zeitraum fortwährend gilt (z.B. bei Mietverträgen)
4. Zum Vertrag gibt es aufgrund bestimmter vereinbarter Abrechnungszeiträume separate Abrechnungen (z.B. bei Wartungs- oder Telekommunikationsverträgen).

Bei **privaten Leistungsempfängern** liegt dem Vertrag in der Regel eine **Bruttopreisvereinbarung** zugrunde. Sofern der Leistungsempfänger **umsatzsteuerlicher Unternehmer** ist, liegen **Nettopreisvereinbarungen** zugrunde.

In den folgenden Ausführungen wird unterstellt, dass sämtliche Leistungen im Inland erbracht werden und daher steuerbar sind.



3. Umsatzsteuerliche Beurteilung / grundsätzliche Definitionen

a. Dauerleistung – Definition

Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, sind umsatzsteuerrechtlich als **Dauerleistung** anzusehen. Ein längerer Zeitraum kann bei Dauerleistungen beispielsweise ein vereinbarter Leistungszeitraum von mehreren Monaten, Jahren oder auch ohne genaue Bestimmung des Leistungszeitraums sein. Grundsätzlich gelten Dauerleistungen immer dann als erbracht bzw. ausgeführt, wenn der vereinbarte **Leistungszeitraum endet**. Bei einem über 24 Monate abgeschlossenen Vertrag würde damit diese Dauerleistung also (zunächst) mit Ablauf des 24. Monats als ausgeführt gelten.

Ausnahme: Teilleistungen, s.u.

b. Werklieferungen/Werkleistungen – Definition

Bei einer **Werklieferung** hat der leistende Unternehmer einen Werkvertrag zu erfüllen, bei der er neben der Bearbeitung Hauptstoffe des Werkes liefert. Die Werklieferung wird zwar typischer Weise auch im Rahmen einer Abnahme vollendet, allerdings liegt aus umsatzsteuerlicher Sicht eine **Lieferung** vor.

Eine **Werkleistung** liegt dagegen vor, wenn der Werkunternehmer keine Haupt-, sondern nur Nebenstoffe der Bearbeitung beifügt, so dass die Bearbeitungsleistung überwiegt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt hierbei eine sog. sonstige Leistung vor. Auch eine Beratungsleistung kann im Rahmen eines Werkvertrags vereinbart sein; hier entfällt dann die Zugabe von „Nebenstoffen“.

Die Einordnung dieser Leistung als Werklieferung oder -leistung kann für Zwecke der Beurteilung des Steuersatzes dahingestellt bleiben, da beide Leistungsarten im Inland erbracht werden und deshalb umsatzsteuerbar sind. **Maßgebend** für die aktuelle Betrachtung ist stets der **Zeitpunkt der Ausführung dieser Leistung**, die in beiden Fällen durch die Abnahme oder der Vollendung des jeweiligen Werkes erfolgt.

Zuvor abgerechnete Entgelte sind in der Regel Abschlagsrechnungen ohne separate (Teil-) Leistungsausführung. Die Versteuerung von Abschlagsrechnung erfolgt im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Teil-Entgelts.

Ausnahme: Teilleistungen, s.u.



c. Ausnahmen: Teilleistungen

Gemäß Abschnitt 13.4 des Umsatzsteueranwendungserlasses setzen **Teilleistungen** voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Eine Leistung ist in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG). Vereinbarungen dieser Art werden im Allgemeinen anzunehmen sein, wenn für einzelne Leistungsteile gesonderte Entgeltabrechnungen und Abnahmen durchgeführt werden.

Sofern eine **Dauerleistung** nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum (hier z.B. 24 Monate), sondern für kürzere Zeitabschnitte abgerechnet wird, liegen insofern Teilleistungen vor, die am Tag, an dem der jeweilige Abrechnungszeitraum endet, als ausgeführt gelten. Somit wären Dauerleistungen, die in einem Vertrag für einen Zeitraum von insgesamt 24 Monaten abgeschlossen werden und monatlich abgerechnet werden, als monatliche Teilleistungen anzusehen.

Bei einem **Werkvertrag** liegen immer dann umsatzsteuerliche Teilleistungen vor, wenn wie oben genannt eine Gesamtleistung lt. Werkvertrag im Rahmen von wirtschaftlich teilbaren Leistungen abgenommen und abgerechnet wird. Sofern bei einem Werkvertrag also eine Abrechnung in Abhängigkeit der Erreichung eines bestimmten Leistungsstandes erfolgt und hierfür auch separate Abnahmen durchgeführt werden, ist davon auszugehen, dass insoweit Teilleistungen vorliegen, die an dem Tag als ausgeführt gelten, an dem die Abnahme durchgeführt wurde. Zu beachten bei Werkverträgen: Die Abrechnung von „Teilentgelten“ ohne Abnahme stellen normaler Weise sogenannte Abschlagsrechnungen dar, die im Rahmen einer Schlussrechnung nach Vollendung des Werkes angerechnet werden. Abschlagsrechnungen sind keine Teilleistungen!

	Dauerleistungen	Werkverträge
Ausführung der Leistung	Ende <u>Leistungszeitraum</u> (Vertragslaufzeit)	Werk insgesamt beendet + vollendet (Werkleistung) oder abgenommen (Werklieferung)
Ausnahme bei Teilleistungen	Ende <u>Abrechnungszeitraum</u>	Teilabnahmen mit separater Abrechnung

d. Lieferungen und sonstige Dienstleistungen

Lieferungen sind lt. Finanzverwaltung dann als ausgeführt anzusehen, wenn die Beförderung oder Versendung beginnt. Für Zwecke der Steuersatzänderung kann man auf den Beginn der Lieferung abstellen. Die Incoterms sind insofern nicht das maßgebende Merkmal. Im Übrigen sind alle **Dienstleistungen** immer dann als ausgeführt zu behandeln, wenn diese vollendet sind.



- Die Anwendung des jeweiligen Steuersatzes richtet sich stets nach dem Zeitpunkt, an dem die Leistung oder Teilleistung als ausgeführt gilt. Der Tag der Zahlung und das Rechnungsdatum sind hierbei nicht relevant.

4. Abrechnung dieser Leistungen

a. Verträge, die als umsatzsteuerliche Rechnung anzusehen sind und Dauerrechnungen

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind und für die nach Abschluss des Vertrages keine separate Abrechnung erfolgt oder sog. Dauerrechnungen, sind auf den neuen Steuersatz anzupassen. Auf die Regelung des § 31 Abs. 5 UStDV wird im aktuellen BMF-Schreiben zur Steuersatzänderung hingewiesen, d. h. diese Verträge oder Dauerrechnungen könnten im Rahmen von sog. Ergänzungsschreiben als Vertrags- oder Rechnungsergänzung angepasst werden. Denkbar wäre in diesem Zusammenhang eine Vertrags- oder Rechnungsergänzung, die nur temporär die Inhalte zum Entgelt, Steuersatz und Bruttoentgelt anpasst.

Vertragspartner /	
Rechnungsempfänger	
- Vollständiger Name und Anschrift -	
Steuernummer: /	
In Änderung des Vertrages vom / der Dauerrechnung vom zum Vertrag vom Wird das bereits vereinbarte monatliche Entgelt für die Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 auf	
Netto	100,00 €
USt 16%	16,00 €
Brutto	116,00 €
Geändert. Ab dem 01.01.2021 gilt wieder das bis zum 30.06.2020 vereinbarte Entgelt.	
Netto	100,00 €
USt 19%	19,00 €
Brutto	119,00 €
Ort, Datum, Unterschrift (bei Vertrag: beide Parteien)	



b. Vorausrechnungen bei Dauerleistungen

Für den Fall, dass z.B. bei einem (Wartungs-) Vertrag über eine Mindestlaufzeit von 5 Jahren (oder unbefristet) ein Abrechnungszeitraum von einem Jahr vereinbart wäre, würde die dadurch entstehende Teilleistung mit Ablauf dieses Jahres erbracht. Wenn diese Abrechnung der noch nicht erbrachten Leistung im Voraus vorgenommen wird, liegen **Vorausrechnungen** vor, wobei z.B. folgende Ausführungen zu beachten sind:

1. (Voraus) Rechnung für den Zeitraum 01.09.2019 bis 31.08.2020:

Diese Teilleistung gilt als am 31.08.2020 erbracht und wäre insgesamt dem Steuersatz von **16%** zu unterwerfen.

→ **Dies gilt analog bei jeder Abrechnung, deren Endzeitpunkt zwischen Juli und Dezember 2020 liegt.**

2. (Voraus) Rechnung für den Zeitraum 01.03.2020 bis 28.02.2021:

Diese Teilleistung gilt als am 28.02.2021 erbracht und wäre insgesamt dem Steuersatz von **19%** zu unterwerfen.

Eine bereits erstellte Vorausrechnung, die – aufgrund der veränderten Steuerrechtslage bzgl. des Steuersatzes – den „falschen Steuersatz“ enthält, wäre zu berichtigen, wobei dies gemäß § 31 Abs. 5 UStDV im Rahmen eines Ergänzungsschreibens zur jeweiligen Rechnung erfolgen könnte (s.o.).

In Bezug auf Vorausrechnungen innerhalb der Unternehmerkette (an Geschäftskunden mit Vorsteuerabzug) hat die Bundessteuerberaterkammer im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens angeregt, diese Regelung zur notwendigen Berichtigung von Vorausrechnungen insoweit anzupassen, dass eine Rechnungsberichtigung unterbleiben kann, weil auf Empfängerseite der Vorsteuerabzug in voller Höhe zugelassen wird. Diese Vereinfachungsregelung ist zwar im neuen Entwurf des BMF-Schreibens vom 23.06.2020 zur Steuersatzänderung nun aufgenommen, allerdings wurde diese auf die im Juli 2020 ausgeführten Leistungen beschränkt (aktuell leider nur). Somit vereinfacht diese Regelung nun doch (noch) nicht die vielen Fälle der Vorausrechnungen für Wartungen für das Jahr 2020, die im Januar 2020 erstellt wurden. Es ist deshalb u.U. möglich, dass dieser Teil im Entwurf des BMF-Schreibens evtl. noch einmal nachgebessert wird. **Eile ist aber hier keine geboten!** Eine Berichtigung einer Rechnung kann prinzipiell auch noch im Juli oder August 2020 vorgenommen werden, so dass die Entwicklung dieser Vereinfachungsregel noch abgewartet werden kann.



c. Abrechnungsvarianten bei Werkverträgen

Werkverträge können wie folgt abgerechnet werden:

1. Eine Gesamtrechnung nach Vollendung des Werkes
2. Teilabrechnungen von Teilleistungen
3. Abschlagsrechnungen („Teilentgelte“) und Schlussrechnung

Sofern lediglich eine (einzige) **Gesamtabrechnung** nach Fertigstellung des Werkes vorgenommen wird, kommt es für die Anwendung des Steuersatzes lediglich darauf an, wann der Werkvertrag als erfüllt anzusehen ist. Diese Gesamtabrechnung wäre somit unter Ausweis von 16% Umsatzsteuer vorzunehmen, wenn das Werk zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 vollendet bzw. abgenommen wurde.

Bei der **Abrechnung von Teilleistungen (Teilrechnungen)** kommt es bei Werkverträgen darauf an, wann diese Teilleistungen als erbracht gelten: bei Abnahmen ist diese am Tag der Abnahme als erbracht anzusehen. Fällt dieser Leistungszeitraum in die Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020, so wäre die zugehörige Abrechnung unter Ausweis von 16% Umsatzsteuer vorzunehmen.

Werden dagegen vor Fertigstellung **Abschlagsrechnungen/Anzahlungsrechnungen** erstellt, dann kommt es für die Anwendung des Steuersatzes darauf an, wann diese Abschlagsrechnungen vereinnahmt wurden. Bei Abschlagsrechnungen um den 30.06.2020 ist es nicht zu beanstanden, wenn diese bereits mit 16% Umsatzsteuer erstellt werden, weil z.B. sicher ist, dass die Leistung zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 erbracht ist. Eine Vereinbarung zur Zahlung des Entgelts – z.B. über %-Angaben des Festpreises bei Erreichung einer bestimmten Leistungsstufe – ohne Teilabnahme ist nicht als Teilleistung anzusehen.

Sofern Sie um den 30.06.2020 / 01.07.2020 Abschlagsrechnungen versandt haben, deren Steuersatz noch 19% enthält, diese Abschlagszahlungen aber im Juli 2020 erst bezahlt werden, empfehlen wir, diese in Bezug auf die zugrundeliegende Leistung, die Berücksichtigung der Abschlagsrechnung in einer Schlussrechnung und in Bezug auf die vorgenannte Vereinfachungsregelung im BMF-Schreiben prüfen zu lassen. Diese Rechnungen können im Moment noch nicht abschließend beurteilt werden.



Eine **Schlussrechnung** könnte wie folgt aussehen (vgl. auch Abschnitt 14.8 UStAE):

					Fertigstellung	
					01.07.- 31.12.2020	Nach dem 31.12.2020
Baupreis netto					300.000	300.000
Umsatzsteuer 16%					48.000	
Umsatzsteuer 19%						57.000
Gesamtpreis					348.000	357.000
	Datum	Nr.	Netto	Umsatzsteuer		
Abschläge mit 19%	31.05.20	20	100.000	19.000	-119.000	-119.000
mit 16%	31.07.20	62	100.000	16.000	-116.000	-116.000
mit 16%	30.11.20	95	95.000	15.200	-110.200	-110.200
Schlusszahlung					2.800	11.800

Die bislang mit 19% in Rechnung gestellten Abschlagszahlungen sollen im Voranmeldungszeitraum auf den richtigen Steuerbetrag korrigiert werden, so dass diese in der Umsatzsteuervoranmeldung in **Zeile 26 oder 27** – „zum Steuersatz 19%/7%“ mit einem Minusbetrag einfließen. Die Schlussrechnung mit 16% soll dabei in der **Zeile 28** unter „andere Steuersätze“ erscheinen.

5. Sonderthemen – Kurzüberblick

a. Gutscheine

Bei Gutscheinen ist zwischen Einzweck-Gutschein und Mehrzweck-Gutschein zu unterscheiden:

Ein Einzweck-Gutschein ist wie folgt definiert: der Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung sowie die Höhe der geschuldeten Steuer steht zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins fest. Sobald dagegen nicht klar ist, welchem Steuersatz die einlösbare Leistung zu unterwerfen ist, liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor.

Bei **Einzweckgutscheinen** sind für die Umsatzbesteuerung die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Gutscheinausgabe maßgebend. Sofern also ein Einzweckgutschein vor dem 01.07.2020 ausgegeben wurde, ist dieser bei Anwendung des Regelsteuersatzes mit 19% der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die spätere Gutscheineinlösung ändert daran nichts.

Ein **Mehrzweckgutschein** ist in Bezug auf die Steuersatzsenkung unproblematisch, da dieser seine umsatzsteuerliche Wirkung erst bei Einlösung des Gutscheins entfaltet.



b. Erstattung von Pfandbeträgen

Die Erstattung von Pfandbeträgen soll bei Erstattungen

bis zum 30.09.2020 mit 19% und

nach dem 30.09.2020 mit 16%

vorgenommen werden.

Beispiel:

Verkauf Pfandgegenstände <u>vor dem 01.07.2020</u> für	500,00 €
Darin USt 19%	80,00 €
Netto	420,00 €
Rückkauf Pfandgegenstände <u>nach dem 30.09.2020</u> für	500,00 €
Darin USt 16%	69,00 €
Netto	431,00 €

Der evtl. Verlust beim Händler beträgt bei Rücknahmen nach dem 30.09.2020 im vorliegenden Beispiel 11,00 €

c. Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen

Jahresrückvergütungen sind in Abhängigkeit des betreffenden Grundumsatzes der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Eine **Rückvergütung im Jahr 2021** für Umsätze des Jahres **2020** sind deshalb aufzuteilen. Zur Vereinfachung lässt die Finanzverwaltung zu, dass

- der Unternehmer das Verhältnis anhand den **steuerpflichtigen Umsätzen** der anteiligen Jahreszeiträume ermittelt:

	USt-Satz	Umsätze	Aufteilung Boni
01.01. – 30.06.2020	19%	100.000 €	50 %
01.07. – 31.12.2020	16%	100.000 €	50 %
Summe		200.000 €	100 %

- der Unternehmer das Verhältnis bei **Umsätzen zu verschiedenen Steuersätzen** zusätzlich im Verhältnis der jeweiligen Steuersätze ermittelt:

	USt-Satz	Umsätze	USt-Satz	Umsätze	Aufteilung Boni	
01.01. – 30.06.2020	19%	100.000 €	7%	120.000 €	25 %	30 %
01.07. – 31.12.2020	16%	100.000 €	5%	80.000 €	25 %	20 %
Summe		200.000 €		200.000 €	50 %	50 %



d. Besteuerung von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie Abwasserbeseitigung

Die Lieferung bzw. sonstigen Leistungen von **Strom, Gas, Wasser, Abwasserbeseitigung etc. durch Versorgungsunternehmen** werden nach Ablesezeiträumen abgerechnet. Sofern der Ablesezeitraum zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 liegt, sind diese Lieferungen und sonstige Leistungen dem reduzierten Steuersätzen 16% / 5% zu unterwerfen. Etwaige Abschlagszahlungen müssen nicht berichtigt werden, wenn in der zugehörigen Schlussrechnung der richtige Steuersatz angewendet wird. Der Vorsteuerabzug aus Abschlagsrechnungen mit zu hohem Steuersatz wird zugelassen. Versorgungsunternehmen werden nicht in jedem Fall gesonderte Ablesungen anfordern bzw. vornehmen, sondern – wie in der Vergangenheit auch – vereinfachend aufteilen. Es empfiehlt sich möglicherweise, die Zähler selbst abzulesen.

Ergänzend ist an dieser Stelle anzumerken, dass der Nebenkostenabschlag als Nebenleistung einer steuerpflichtigen Vermietung lt. dem BMF-Schreiben dem für die Hauptleistung anzuwendenden Steuersatz zu unterwerfen ist: Bei monatlichen Mietabrechnungen für Juli bis Dezember 2020 wäre der Nebenkostenabschlag ebenfalls einem Steuersatz von 16% zu unterwerfen.

Wenn Sie Fragen haben stehen Ihnen Ihre Steuerberaterin / Ihr Steuerberater oder Frau Schramm sehr gerne zur Verfügung.

Ihr Kontakt:



Katrin Schramm
Steuerberaterin

katrin.schramm@moore-tk.de

T +49 621 42508-61

F +49 621 42508-50

