

Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze zum 1. Juli 2020

An dieser Stelle haben wir bereits mehrfach auf Maßnahmen gegen die Auswirkungen der Corona-Krise hingewiesen. Eine weitere Maßnahme stellt die Senkung der Umsatzsteuersätze durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz von 19 % auf 16 % und von 7 % auf 5 % in der Zeit vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2020 dar. Dabei ist, wie bereits bei der letzten Steuersatzänderung, mit Anwendungsproblemen zu rechnen. Nachfolgend erläutern wir diejenigen mit der größten Praxisrelevanz auf der Grundlage eines Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 30. Juni 2020, dessen Textziffern wir jeweils zitieren.

Die neuen Umsatzsteuersätze sind generell auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 ausgeführt werden (Tz. 2, 4). Das gilt unabhängig davon, ob die Leistungen nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten versteuert werden (Tz. 6 und 7). Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es dabei ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung oder den der Rechnungserteilung (Tz. 4). Außerdem gelten die neuen Steuersätze auch für Einfuhren, die in der Zeit vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2020 vorgenommen werden.

Da das Umsatzsteuergesetz hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abstellt, muss dieser im jeweiligen Einzelfall bestimmt werden. Dabei lässt die Finanzverwaltung Erleichterungen durch Übergangsregelungen zu.

Lieferungen werden in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die Verfügungsmacht über den gelieferten Gegenstand verschafft wird. Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen gilt die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung als ausgeführt. Eine sonstige Leistung wird grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Wird eine Lieferung rückgängig gemacht, beispielsweise durch Umtausch des Liefergegenstandes, tritt an die Stelle der ursprünglichen Lieferung eine neue mit neuem Lieferzeitpunkt. Diese Grundsätze gelten auch für Werklieferungen und Werkleistungen.

Teilleistungen verdienen im Zusammenhang mit der Senkung des Steuersatzes besondere Beachtung. Sie setzen voraus, dass es sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handelt, der separat abgenommen oder vollendet wird und für den Teilentgelte gesondert vereinbart und abgerechnet werden (Tz. 21). Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden, sind die bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätze anzuwenden (Tz. 20).

Auswirkungen hat die Absenkung der Umsatzsteuersätze insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen, Tz. 23). Dauerleistungen werden im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Wiederkehrende Lieferungen (ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme und Wasser) werden dagegen am Tag jeder einzelnen Lieferung ausgeführt. Auf Dauerleistungen, die nach dem 30. Juni 2020 erbracht werden, sind bereits die ermäßigten Umsatzsteuersätze anzuwenden (Tz. 24). Bei der Abrechnung von Nebenleistungen richtet sich die Anwendung des Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung (zum Beispiel bei Miete und Nebenkosten). Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind, müssen an die neuen Umsatzsteuersätze angepasst werden. Ein entsprechend geänderter Vertrag muss die erforderlichen Pflichtangaben einer Rechnung enthalten, um weiterhin den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu gewährleisten.

Wird eine Dauerleistung nicht für den gesamten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte abgerechnet, liegen wiederum Teilleistungen vor. Die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes richtet sich ebenfalls nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung (Tz. 25).

Auch die Änderung der Bemessungsgrundlage ist problematisch, wenn sich nach Ausführung des Ursprungsumsatzes der Steuersatz geändert hat. Hier kommt es darauf an, in welcher Form sich die Bemessungsgrundlage geändert hat. Tritt die Änderung durch Skonto, Rabatt oder Zahlungsausfall ein, richtet sich der anzuwendende Steuersatz danach, ob der ursprüngliche Umsatz vor oder nach dem 1. Juli 2020 ausgeführt wurde (Tz. 27).

Mindert sich die Bemessungsgrundlage durch die Ausgabe von Gutscheinen kann der Unternehmer die Steuerberichtigung mit 19 % vornehmen, wenn er die Gutscheine in der Zeit vom 1. Juli bis zum 31. August 2020 ausgegeben hat. Bei der Ausgabe von Gutscheinen nach dem 31. August 2020 ist die Umsatzsteuer mit 16 % zu berichtigen (Tz. 29).

Bei Änderungen der Bemessungsgrundlage durch die Gewährung von Jahresboni oder Jahresrückvergütungen ist ebenfalls der Steuersatz maßgeblich, mit dem die Ursprungsumsätze versteuert wurden. Zur Vereinfachung kann der jeweilige Jahresumsatz zeitanteilig aufgeteilt werden. Verständlicherweise beanstandet es die Finanzverwaltung aber nicht, wenn der Unternehmer die Steuerberichtigung ausnahmslos mit 19 % vornimmt (Tz. 32).

Eine weitere Vereinfachung lässt die Finanzverwaltung bei der Besteuerung des Gastgewerbes zu. Auf Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht vom 30. Juni zum 1. Juli 2020 kann bereits der ermäßigte Steuersatz angewandt werden (Tz. 44).

Ein wichtiger Bestandteil des nunmehr vorliegenden BMF-Schreibens ist die Nichtbeanstandungsregelung in der Unternehmerkette. Das BMF stellt zwar zunächst klar, dass ein zu hoher Steuer ausweis eine Steuerschuld nach § 14c UStG auslöst (Tz. 18). Es wird jedoch „aus Gründen der Praktikabilität“ nicht beanstandet, wenn der Unternehmer für im Juli 2020 erbrachte Leistungen in den Rechnungen den Umsatzsteuerausweis nicht berichtigt. Im Gegenzug wird dem zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger ein Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes gewährt. In den Fällen des § 13 b UStG gilt diese Regelung entsprechend. (Tz. 46).

An dieser Stelle konnten wir nur auf die wichtigsten Teile des neuen BMF-Schreibens eingehen. Wieviel Brisanz in dieser Materie steckt ist unschwer zu erkennen, wenn man bedenkt, dass das entsprechende BMF-Schreiben im Jahre 2006 noch mit 43 Textziffern auskam. Das aktuelle BMF-Schreiben benötigt dagegen schon 53 Textziffern auf 26 Seiten. Einfacher wird es sicherlich nicht.

(Werner Bünnagel)

Die vorstehenden Informationen stellen weder eine individuelle rechtliche noch eine sonstige fachliche Auskunft oder Empfehlung dar und sind nicht geeignet, eine individuelle Beratung durch fachkundige Personen unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles zu ersetzen.

Wir übernehmen keinerlei Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der übermittelten Informationen.

Wir behalten uns das Recht vor, die auf dieser Website angebotenen Informationen ohne gesonderte Ankündigung jederzeit zu verändern oder zu aktualisieren.