

Merkblatt Umsatzsteuersenkung

- Neuregelungen durch Corona-Steuerhilfegesetze -

Petersen + Partner mbB
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Erlengrund 6 · 82431 Kochel am See
www.petersen-partner.com

Stand: 17. Juli 2020

Senkung der Umsatzsteuersätze für alle Unternehmen

Die Bundesregierung hat als Teil ihres Konjunkturpakets zur Stützung der Wirtschaft aufgrund der Corona-Krise das sogenannte „[Zweite Corona-Steuerhilfegesetz](#)“ auf den Weg gebracht. Nach diesem Gesetz werden die Umsatzsteuersätze befristet vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 von 19 auf 16 Prozent bzw. von 7 auf 5 Prozent gesenkt. Die Regelung erfolgt aufgrund der Befristung etwas im Gesetz versteckt in den Anwendungsvorschriften (§ 28 Abs. 1 bzw. 2 UStG) und nicht in der eigentlich die Höhe des Steuersatzes festlegenden Vorschrift des § 12 UStG.

Senkung der Umsatzsteuersätze für die Gastronomie

Zusätzlich zur allgemeinen Absenkung der Steuersätze wurde speziell für die Gastronomie bereits mit dem ersten „[Corona-Steuerhilfegesetz](#)“ eine Gesetzesänderung zur Absenkung des Umsatzsteuersatzes für nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Juli 2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsleistungen mit Ausnahme der Ausgabe von Getränken vom regulären auf den ermäßigten Steuersatz umgesetzt. Daher sind derartige Leistungen in diesem Zeitraum nicht mehr mit dem Regelsteuersatz (d.h. grundsätzlich 19%), sondern mit dem ermäßigten Steuersatz (d.h. grundsätzlich 7%; für den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020 aber nur 5%) der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Für Gastronomen bedeutet dies im Ergebnis, dass sie die bisher im „to go“ Geschäft anzuwendenden Umsatzsteuersätze vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021 auch für im Restaurant verzehrte Speisen anwenden dürfen und für den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020 zusätzlich Umsatzsteuer mit nur 5% (Speisen) bzw. nur 16% (Getränke) berechnen dürfen; nach Wegfall der allgemeinen Steuersatzreduktion zum Jahresende 2020 sind dann vom 1. Januar bis 30. Juni 2021 entsprechend 7% auf Speisen bzw. 19% auf Getränke anzuwenden.

Anwendungsschreiben zu Fragen der Umstellung

Die Finanzverwaltung hat mittlerweile auch ein Anwendungsschreiben ([BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020](#)) zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020 veröffentlicht, in dem wie teilweise auch zeitlich beschränkte Erleichterungen hinsichtlich der Umstellung für die Steuerpflichtigen enthalten sind (siehe unten).

Weitergabe der Steuersatzsenkungen an Endkunden

Unternehmer sollten prüfen, in wie weit sie die Umsatzsteuersenkung an ihre Kunden weitergeben müssen. Dies ist von der getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarung abhängig, d.h. wenn vertraglich eine Nettovergütung zuzüglich der jeweils einschlägigen gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart wurde, muss die Auswirkung aus dem reduzierten Umsatzsteuersatz an den Kunden weitergegeben werden. Ist hingegen eine Bruttovergütung vereinbart, verbleibt es grundsätzlich beim bisherigen Bruttobetrag.

Fehlt es an einer expliziten vertraglichen Nettopreisvereinbarung, sollte regelmäßig – auch im Verhältnis zwischen Unternehmen – von einer Bruttopreisvereinbarung auszugehen sein, d.h. der Vorteil der Steuersatzsenkung müsste grundsätzlich nicht an den Kunden weitergegeben werden. Ausnahmsweise kann sich eine Nettopreisvereinbarung aber auch aus einem Handelsbrauch (§ 346 HGB) oder einer Verkehrssitte (§ 157 BGB) ergeben (vgl. hierzu Urteil BGH vom 11. 5. 2001 - V ZR 492/99, KG), sodass im Zweifel eine rechtliche Analyse der getroffenen vertraglichen Vereinbarung vorzunehmen ist.

Im Ergebnis ist der Unternehmer damit zum Beispiel im Verhältnis zur Laufkundschaft typischerweise nicht verpflichtet, die Steuersatzreduktion an den Kunden weiter zu geben; wenn gewünscht kann er dies aber durch eine entsprechende Preisminderung seiner Produkte erwirken.

Liegt der Abschluss des dem Umsatz zugrundeliegenden Vertrags jedoch um mehr als vier Monate vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung, kann der Kunde zivilrechtlich nach der Sonderregelung des § 29 Abs. 2 UStG einen Ausgleich für die umsatzsteuerliche Minderbelastung verlangen, soweit dies vertraglich nicht ausgeschlossen wurde. Insoweit sollte der Zeitpunkt der Verkündung der Gesetzesänderung maßgeblich sein (29. Juni 2020), d.h. es sollten alle vor dem 29. Februar 2020 abgeschlossenen Verträge betroffen sein.

Darüber hinaus wird von der Rechtsprechung des Landgerichts Wuppertal die Auffassung vertreten, dass auch in Fällen des Vertragsabschluss vor Verkündung der Gesetzesänderung, bei denen der Vertragsabschluss aber innerhalb eines Zeitraums von weniger als vier Monate vor Verkündung der Gesetzesänderung erfolgte, sich ein Ausgleichsanspruch auch bei einer Bruttovereinbarung im Wege einer ergänzenden Vertragsauslegung nach den §§ 133, 157 BGB ergeben kann (vgl. Urteil LG Wuppertal v. 11.01.2012, 8 S 54/11). Dabei sei zu fragen, was redliche und verständliche Parteien nach dem Vertragszweck und bei sachgemäßer Abwägung ihrer beidseitigen Interessen nach Treu und Glauben vereinbart hätten, wenn Sie die Gesetzesänderung bereits gekannt hätten.

Rechtsfolgen eines falschen Steuersatzausweises in Rechnungen

Unternehmern ist anzuraten, den Ausweis des zutreffenden Steuersatzes unter Berücksichtigung der Neuregelungen in den ausgestellten Rechnungen sicherzustellen:

- Wird zu viel Umsatzsteuer ausgewiesen (z.B., weil die Steuersatzreduktion nicht rechtzeitig bei der Rechnungsschreibung umgesetzt wurde), schuldet das Unternehmen diese in der ausgewiesenen Höhe gegenüber dem Finanzamt (§ 14c Abs. 1 UStG). Dies ist auch bei Geschäften mit vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen nachteilig, da diese die Vorsteuer

trotz des höheren Ausweises in der Rechnung dann nur in der gesetzlich geschuldeten Höhe gegenüber dem Finanzamt geltend machen dürfen.

- Insoweit hat die Finanzverwaltung allerdings mit oben genanntem BMF-Schreiben zur Vereinfachung des Umstellungsprozesses eine Nichtbeanstandungsregelung eingeführt (Tz. 46 im BMF-Schreiben). Nach dieser Regelung ist in derartigen Fällen in einer Unternehmerkette dem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer dennoch der Abzug der gesamten, auf der Rechnung eigentlich zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer möglich. Die Regelung kommt allerdings nur für aus umsatzsteuerlicher Sicht im Juli 2020 ausgeführte Leistungen zur Anwendung und führt nur dann zur Verhinderung eines Nachteils, wenn der Leistungsempfänger (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- Wird zu wenig Umsatzsteuer ausgewiesen (z.B. durch Anwendung der neuen Steuersätze auf vor dem 1. Juli 2020 erbrachte (Teil-)Leistungen), wird dennoch der zutreffende Steuerbetrag an das Finanzamt geschuldet, wobei vorsteuerabzugsberechtigte Kunden aber nur den auf der Rechnung ausgewiesenen Betrag als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen können. Zudem liegt bei zu niedrigem Steuerausweis eine strafbewährte Steuerhinterziehung durch den leistenden Unternehmer nahe.

Insbesondere bei Unternehmen mit Laufkundschaft scheidet in solchen Fällen in der Regel auch eine nachträgliche Berichtigungsmöglichkeit von Rechnungen aus, da die berichtigten Rechnungen den Kunden mangels Kenntnis der Identität der Kunden faktisch nicht zugestellt werden können.

Unternehmer sollten daher die Umsetzung der gesetzlichen Neuregelungen im Rechnungsausweis rechtzeitig sicherstellen, was gerade bei größeren Unternehmen und IT-gestützten Abrechnungs- und Kassensystemen eine Herausforderung sein kann. Soweit dies aufgrund des kurzen Zeitraums zwischen Ankündigung und Umsetzung der Neuregelungen nicht möglich ist und die Rechnungsstellung aufgrund des Geschäftsmodells des Unternehmens ausgesetzt werden kann, ist zumindest aus steuerlicher Sicht eine temporäre Aussetzung der Rechnungserstellung bis zur Umsetzung des korrekten Rechnungsausweises empfehlenswert.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Anwendung der Steuersatzsenkung

Die Sonderregelung des § 27 Abs. 1 UStG führt dazu, dass die Steuersatzermäßigung unabhängig von der Besteuerung nach dem Soll- oder dem Ist-Prinzip sowie vom Zeitpunkt von vor der Leistungserbringung geleisteten Anzahlungen einheitlich für ab dem 1. Juli 2020 ausgeführte Leistungen anzuwenden ist. D.h. es ist für die Anwendung der reduzierten Steuersätze nicht auf den Zeitpunkt von Vertragsabschluss, Rechnungsstellung oder Zahlung, sondern ausschließlich **auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung** abzustellen.

Maßgeblich ist damit bei Lieferungen in der Regel der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht bzw. der Beginn der Versendung. Bei sonstigen Leistungen (z.B. Dienstleistungen) ist dies hingegen in der Regel erst der Zeitpunkt der Vollendung der Leistungserbringung, d.h. es kommt z.B. bei Vollendung der Leistungserbringung nach dem 1. Juli 2020 ggf. nicht darauf an, ob Leistungsteile hierfür auch schon vor dem 1. Juli 2020 erbracht wurden.

Im Falle von Teilleistungen entsteht die Steuer allerdings bereits mit Erbringung der Teilleistung. Teilleistungen liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Gesonderte Entgeltabrechnungen für einzelne Leistungsbestandteile können ein starkes Indiz für das Vorliegen von Teilleistungen darstellen. Im Falle einer Werklieferung unterliegt eine Teilleistung daher auch dann nach wie vor der Besteuerung mit den regulären ungeminderten Steuersätzen, wenn andere Teilleistungen nach dem 30. Juni 2020 erbracht werden, die in Frage stehende Teilleistung aber vor dem 1. Juli 2020 abgenommen wurde und vereinbart wurde, dass für die Teilleistung ein gesondertes Entgelt fällig wird. Bei Werkleistungen, bei denen es für den Gefahrenübergang nicht auf eine Abnahme ankommt, kommt entsprechend noch der reguläre Steuersatz zur Anwendung, wenn die Teilleistung vor dem 1. Juli 2020 vollendet oder beendet war.

Bei bis zum 30. Juni 2020 vereinnahmten Anzahlungen auf danach erbrachte Leistungen führt dies dazu, dass eine nachträgliche Rechnungsberichtigung im Voranmeldezeitraum der Leistungserbringung erforderlich wird (z.B. im Rahmen der Endabrechnung).

Dauerleistungen

Soweit sich Leistungen über einen längeren Zeitraum erstrecken und der Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Steuersatzänderung in den Leistungszeitraum fällt, ist zu unterscheiden, ob es sich um wiederkehrende Lieferungen oder sonstige Leistungen handelt. Bei wiederkehrenden Lieferungen ist auf die Ausführung der einzelnen Lieferung abzustellen; bei sonstigen Leistungen hingegen grundsätzlich auf den Tag, an dem der Leistungszeitraum endet. Wird über eine solche Dauerleistung allerdings über kürzere Zeitabschnitte abgerechnet (z.B. monatlich bei Mieten, Zinsen, etc.), liegen umsatzsteuerliche insoweit regelmäßig Teilleistungen vor, sodass es für den anzuwendenden Steuersatz wiederum auf die Erbringung der einzelnen Teilleistung ankommt.

Verträge über Dauerleistungen, die umsatzsteuerlich als Rechnung anzusehen sind, sind an den ab 1. Juli 2020 geltenden Steuersatz und anschließend ab 1. Januar 2021 wieder an den ursprünglichen Steuersatz anzupassen (je nach zivilrechtlicher Ausgestaltung als Netto- oder Bruttopreisvereinbarung und unter Berücksichtigung von § 29 UStG sowie der ergänzenden Vertragsauslegung zu Lasten des Leistenden oder des Leistungsempfängers, siehe dazu bereits oben); der Ausweis des neuen Steuersatzes ist erforderlich, um eine zusätzliche Steuerschuld der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuer zu vermeiden und den zum ausgewiesenen Umsatzsteuersatz korrespondierenden Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Bei längerfristigen umsatzsteuerpflichtigen Dauermietverhältnissen, Darlehenszinsen oder Lizenzvereinbarungen mit monatlichen Zahlungen wird der Vorteil der Steuersatzänderung meist dem Leistungsempfänger zustehen. **Dem Leistungsempfänger ist in diesem Fall anzuraten, bei Zahlungen für die Leistungszeiträume Juli 2020 bis Dezember 2020 vorerst nur das sich bei Anwendung des reduzierten Steuersatzes ergebende Entgelt (z.B. 16% statt 19%) zu überweisen und vom Leistenden eine angepasste Dauerrechnung einzufordern.**

Leistende sollten die entsprechend angepasste Dauerrechnung ggf. von sich aus dem Leistungsempfänger zukommen zu lassen, um Mehraufwand durch nachträgliche Anpassungen von Anfang an zu vermeiden. Bei der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung könnte dies aus steuerlicher Sicht beispielsweise wie folgt erfolgen (das Vorliegen einer alle umsatzsteuerlichen Anforderungen erfüllenden Dauerrechnung unterstellt):

Sondervereinbarung zum Mietvertrag

zwischen

(Vermieter)

und

(Mieter)

Die monatliche Miete für das Vermietungsobjekt _____ ändert sich wegen der Senkung des Umsatzsteuersatzes durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz für die Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 wie folgt:

Nettomiete monatlich EUR _____

+ 16% Umsatzsteuer EUR _____

Bruttomiete monatlich EUR _____

Verschiebung des Zeitpunkts des Leistungsaustauschs

Unternehmen werden derzeit teilweise mit dem Anliegen von (End-)Kunden konfrontiert, geplante Leistungsbeziehungen aufgrund der voraussichtlichen Umsatzsteuerreduktion auf einen Zeitpunkt nach dem 1. Juli 2020 aufzuschieben; beim Vorliegen von Bruttopreisvereinbarungen und fehlender Berechtigung des Leistungsempfängers auf den Vorteil aus der Steuersatzsenkung kann dies auch im Interesse des liefernden Unternehmens selbst sein.

Während die tatsächliche Verschiebung der Leistungsdurchführung, z.B. bei einer Warenlieferung, in der Regel unproblematisch sein sollte, kann bei tatsächlich vor dem 1. Juli 2020 bereits durchgeführten Lieferungen keine Verschiebung zum günstigeren Umsatzsteuersatz mehr erfolgen. Eine bloße Rechnungsstellung erst nach dem 1. Juli 2020 hat auf die Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuer keine Auswirkung; das in der Rechnung ausgewiesene Leistungsdatum darf keinesfalls manipuliert werden und die korrekte zeitliche Abgrenzung ist als ein Prüfungsschwerpunkt in künftiger Betriebsprüfungen zu erwarten.

Schwieriger kann sich die zutreffende Abgrenzung des Leistungszeitraums vor allem bei sonstigen Leistungen gestalten, wenn nacheinander oder parallel unterschiedliche sonstige Leistungen erbracht werden. Bei Werkverträgen empfiehlt sich aus steuerlicher Sicht eine ausdrückliche und klar dokumentierte Abnahme der Leistung bzw. ggf. von entsprechenden Teilleistungen. Sind bei einem Werkvertrag zunächst keine Teilleistungen vereinbart worden, muss zur umsatzsteuerlichen Anerkennung einer Teilleistung nach dem BMF-Schreiben eine vertragliche Änderung vor dem 1. Juli 2020 erfolgen (in der Praxis ist die nachträgliche Vereinbarung einer Teilleistung wohl eher zum 31. Dezember 2020 relevant, da eine solche Änderung zum 1. Juli 2020 regelmäßig zu einer Erhöhung statt zu einer Minderung der Umsatzsteuerbelastung führen würde; unklar bleibt, ob das BMF auch hierfür auf den 1. Juli 2020 abstellen will, wofür aus unserer Sicht die Rechtsgrundlage aber unklar wäre).

Bei anderen sonstigen Leistungen wie Werkleistungen und Dienstleistungen empfiehlt sich eine klare Dokumentation, wann eine bestimmte sonstige Leistung beendet bzw. vollständig erbracht wurde. Auch insoweit dürfen für Zwecke der umsatzsteuerlichen Leistungsabgrenzung keinesfalls Manipulationen der tatsächlichen Leistungsbeziehungen oder „Gefälligkeiten“ auf Wunsch des Rechnungsempfänger erfolgen.

Bei Unklarheiten über die zutreffende Leistungsabgrenzung oder sonstige Fragen im Zusammenhang mit der Ermäßigung der Umsatzsteuersätze empfehlen wir, uns bei Bedarf vorab einzubeziehen, um unnötige steuerliche Risiken aufgrund der Steuersatzreduktion zu vermeiden.

Die in diesem Merkblatt abstrakt zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß nicht allumfassend und nicht auf die speziellen Bedürfnisse eines spezifischen Falles zugeschnitten sein; sie begründet weder eine Beratung oder ein Angebot noch eine andere Form einer verbindlichen Auskunft und ersetzt keine Steuerberatung oder sonstige Beratung. Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte und übernehmen keine Haftung für Handlungen oder Unterlassen, das alleine auf Informationen aus diesem Merkblatt gestützt wird. Das Merkblatt gibt unsere Interpretation der relevanten steuerrechtlichen bzw. anderer gesetzlicher Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung bzw. anderer maßgeblicher Behörden wieder. Es beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums des Merkblatts. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Gesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung können die Gültigkeit der Aussagen dieses Merkblatt beeinflussen. Wir sind nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die wir in diesem Merkblatt behandelt haben.

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung oder Bearbeitung der Inhalte und Darstellungen des Merkblatts bzw. von Teilen davon sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Petersen + Partner mbB, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gestattet.

Copyright: Petersen + Partner mbB, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer - alle Rechte vorbehalten.