

SENKUNG DER MEHRWERTSTEUER SÄTZE ZUM 01.07.2020 - ZUM ZWEITEN

AUTOHAUS-ARTIKEL VOM 13.07.2020



Im Rahmen des sogenannten Konjunkturpakets hat die Bundesregierung diverse geplante Maßnahmen vorgestellt. Ein wesentlicher Punkt dieser Planungen ist die vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 befristete Senkung des Mehrwertsteuersatzes von 19% auf 16% und von 7% auf 5%.

Die Finanzverwaltung hat hierzu vorab einen (überarbeiteten) Entwurf hinsichtlich der Übergangsregelungen und Handhabung dieser Steuersatzänderungen veröffentlicht. Hieraus ergeben sich bei geplanter Umsetzung folgende Konsequenzen:

- Entscheidend für die Anwendung der jeweiligen Steuersätze ist final stets das Liefer- bzw. Leistungsdatum. Dies ist bei Lieferungen regelmäßig der Tag der Übergabe der Ware, bei Dienstleistungen der Tag der letzten Arbeiten, bei Werklieferungen der Tag der Abnahme und bei Werkleistungen der Tag der letzten Arbeiten. Auf das Bestell- oder Rechnungsdatum sowie den Tag der Vereinnahmung kommt es somit final nicht an.
- Von der Steuersatz-Änderung sind insbesondere auch Dauerleistungen betroffen. Hierbei kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z. B. Wartungs-, Miet- oder Leasingverträge) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z. B. von Baumaterial) handeln, die über einen längeren Zeitraum hin erbracht werden. In den vorgenannten Fällen dürfte regelmäßig eine Vertrags- und Rechnungsänderung notwendig werden. Soweit der Vertrag selbst als Dauerrechnung gelten soll, hat die Finanzverwaltung bezüglich der Vertragsänderung klargestellt, dass es ausreichend ist, einen Vertrag durch ergänzende Unterlagen anzupassen, die unter Bezug auf den Vertrag alle erforderlichen Informationen zum Entgelt und Steuersatz für den Zeitraum 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 enthalten. Der dann angepasste Vertrag muss somit in seiner Gesamtheit alle für den Vorsteuerabzug notwendigen Angaben enthalten.
- Hinsichtlich der Abrechnung von Nebenleistungen zu Dauerleistungen hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass sich der Steuersatz auf die Nebenleistungen nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung richtet.

Daher sind beispielsweise bei umsatzsteuerpflichtigen Vermietungen laufende Mietnebenkosten dem

gleichen Umsatzsteuersatz zu unterwerfen wie er für die Hauptleistung „Vermietung“ anfällt.

- Werden echte Teilleistungen erbracht, kommt es für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern vielmehr darauf an, wann die jeweilige Teilleistung ausgeführt wird. In diesen Fällen kann es bei mehreren Teilleistungen dazu kommen, dass Teilleistungen sowohl vor als auch nach dem Stichtag der Steuersatzänderung erbracht werden und insoweit unterschiedlich hoch besteuert werden.

Entscheidend sind stets die getroffenen Vereinbarungen. Wird beispielsweise einem Kunden ein Werkstattersatzwagen tageweise überlassen, da unklar ist, wie lange die Reparatur dauern wird, und hierfür ein Überlassungsentgelt in Form von Tagessätzen vereinbart, liegen Teilleistungen vor.

Wird dagegen mit dem Kunden vorab für die Überlassung des Werkstattersatzwagens ein fixes Entgelt für die gesamte Zeit der Überlassung vereinbart, ist von einer einheitlichen Gesamtleistung auszugehen, die im Ganzen dem Steuersatz zu unterwerfen ist, der am Tag der Fahrzeugrückgabe gilt.

Zu beachten ist in solchen Fällen weiterhin, dass die eigentliche Reparatur sowie die Fahrzeugvermietung umsatzsteuerlich zwei eigenständige Leistungen darstellen, die entsprechend steuerlich eigenständig beurteilt werden müssen – auch wenn es dann durchaus zu einer gleich laufenden Besteuerung kommen kann.

- Problematisch können längerfristige Verträge werden, sofern diese im Voraus bezahlt wurden. Typische Beispiele hierfür sind insbesondere im Voraus bezahlte Wartungsverträge, Gebrauchtwagengarantien, Reifeneinlagerungen. Diese Leistungen gelten regelmäßig mit Vollendung der Leistung erbracht. Fällt nun das Ende des Vertrages in das zweite Halbjahr 2020, gilt hierfür rückwirkend der niedrigere Regelsatz von 16% – auch, wenn der Vertrag möglicherweise bereits vor zwei Jahren abgeschlossen und abgerechnet wurde!
- Auch Leasingverträge sind von den gesetzlichen Änderungen betroffen. Hier sind die laufenden Mietleasingentgelte für die Teilperioden, welche im 2. Halbjahr 2020 enden, dem niedrigeren Regelsteuersatz von 16% zu unterwerfen.
- Besonderheiten können bei Leasingsonderzahlungen bestehen. In Abhängigkeit von der vertraglichen Vereinbarung kann hier unter Umständen eine Aufteilung der Leasingsonderzahlung notwendig werden. Dies ist insbesondere davon abhängig, ob die Sonderzahlung von vornherein den Kaufpreis des geleasten Fahrzeugs ablösen soll (dann ist keine Aufteilung vorzunehmen) oder ob sie als Mietvorauszahlung mit anteilmäßiger Verteilung auf die geschuldeten Leasingraten anzusehen ist. In letzterem Fall stellt die Leasingsonderzahlung anteilig ein zusätzliches Leasingentgelt für die einzelnen Perioden dar. Daher muss die Leasingsonderzahlung in diesen Fällen – sowie sie auf Besteuerungszeiträume im 2. Halbjahr 2020 entfällt – nachträglich aufgeteilt werden.

Welche der zwei Varianten vorliegt, kann nur an Hand des jeweiligen Vertrags im Einzelfall beurteilt werden.

- Auch für Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen gibt es aus Vereinfachungsgründen Sonderregelungen:

Für längerfristige Ableserzeiträume, welche von unterschiedlichen Steuersätzen betroffen sind, dürfen die Jahresentgelte ggfls. gewichtet zeitanteilig nach dem jeweiligen Steuersatz aufgeteilt werden.

Bereits erteilte Rechnungen für Abschlagszahlungen, die 7% bzw. 19% ausweisen, müssen ausnahmsweise nicht berichtigt werden. Dies kann über die Endabrechnung vorgenommen werden. Aus Vereinfachungsgründen dürfen die Leistungsempfänger aus den Abschlagszahlungen auch im zweiten Halbjahr 2020 7% bzw. 19% Vorsteuer geltend machen.

- Anzahlungen, welche vor dem 30. Juni 2020 verausgabt bzw. vereinnahmt und dabei dem alten Steuersatz unterworfen wurden, müssen nicht sofort am 1.7. umsatzsteuerlich korrigiert werden, wenn auf Grund der (voraussichtlichen) Leistungserbringung die Gesamtleistung mit dem neuen Steuersatz zu versteuern sein wird. Es ist zulässig, diese Korrektur der Besteuerung erst vorzunehmen, wenn die Leistung ausgeführt wird. Hierfür ist es gemäß Bundesfinanzministerium ausdrücklich nicht notwendig, den ursprünglichen Rechnungsbeleg mit dem Ausweis der höheren Steuersätze zu korrigieren. Es ist danach völlig ausreichend, wenn in der Schlussrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung mit dem dann richtigen Steuersatz ausgewiesen wird.
- Werden in 2021 rückwirkend Jahresboni etc. für das Jahr 2020 gewährt, sind diese Boni nach den zu Grunde liegenden Steuersätzen aufzuteilen. Diese Aufteilung kann auf Basis der anteiligen Umsätze oder aus Vereinfachungsgründen 50:50 (bei Boni etc. betreffend das gesamte Kalenderjahr) erfolgen. Der Leistungsempfänger ist insoweit an die Aufteilungsentscheidung des leistenden Unternehmers gebunden. Hilfsweise können Jahresboni etc. auch insgesamt dem Steuersatz von 19% (bzw. 7%) unterworfen werden. Dies sollte in der Regel kein Problem darstellen, sofern beide beteiligten Unternehmer – wie üblicherweise – vorsteuerabzugsberechtigt sind.
- Für Handelsvertreter stellt das Bundesfinanzministerium noch einmal klar, dass bei einer Entgeltvereinbarung nach §§ 87 ff. HGB die Vermittlungsprovision dem Steuersatz zu unterwerfen ist, der am Tag der Lieferung durch das vertretene Unternehmen gilt.

Sofern das vertretene Unternehmen „ab Werk“ liefert, kann es hier unter Umständen zu erhöhtem Kommunikationsbedarf mit dem Kunden kommen, wenn die Lieferung „ab Werk“ vor und die Warenübergabe an den Kunden ggfls. erst nach dem Stichtag stattfindet.

- Wurde bzw. wird für Leistungen, welche tatsächlich mit 5% bzw. 16% zu besteuern sind, versehentlich eine Rechnung mit einem höheren Steuersatz (insb. 7% oder 19%) ausgestellt, ergeben sich aus dem zu hohen Steuerausweis folgende Konsequenzen:

Der Rechnungsaussteller schuldet bis zu einer Rechnungskorrektur den höheren ausgewiesenen Steuerbetrag. Der Leistungsempfänger darf jedoch normalerweise nur den tatsächlichen Steuerbetrag (z. B. 5% statt 7% bzw. 16% statt 19%) als Vorsteuer geltend machen. Insofern ist bei Rechnungen eine sorgfältige Rechnungseingangsprüfung empfehlenswert.

Allerdings gibt es seitens der Finanzverwaltung für einen kurzen Zeitraum eine Nichtbeanstandungsregelung. Wenn im Juli 2020 erbrachte Leistungen versehentlich mit 7% bzw. 19% in Rechnung gestellt werden sollten, wird es von der Finanzverwaltung ausnahmsweise akzeptiert, dass einerseits der leistende Un-

ternehmer die Rechnung nicht korrigieren muss und andererseits der Leistungsempfänger die (eigentlich zu hoch ausgewiesene) Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen darf.

- Eine Anpassung der Umsatzsteuervoranmeldungs-Formulare wird nicht erfolgen. Die Bemessungsgrundlagen der Umsätze zu 16% bzw. 5% sowie die zugehörigen Steuerbeträge sind in der Umsatzsteuervoranmeldung gesammelt in den Kennzahlen für Umsätze zu anderen Umsatzsteuersätzen einzutragen (also in Zeile 28, Feld 35 und 36). Dies gilt analog für die innergemeinschaftlichen Erwerbe (Zeile 35, Feld 95 und Feld 98). Eine Differenzierung nach Steuersätzen ist dabei nicht vorzunehmen.

Sollten vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte und bereits mit 7% bzw. 19% versteuerte Anzahlungen im zweiten Halbjahr 2020 korrigiert werden müssen, sind in der Zeile 26 bzw. 27 der Umsatzsteuer-Voranmeldung entsprechende negative Bemessungsgrundlagen einzutragen. Eine Eintragung in Zeile 62 der Umsatzsteuer-Voranmeldung („Steuer infolge Wechsels der Besteuerungsform sowie Nachsteuer auf versteuerte Anzahlungen u. ä. wegen Steuersatzänderung“) als eine Art negative Nachsteuer ist insoweit nicht vorzunehmen. Dieses Feld muss dann lediglich ab 2021 beim Wechsel zurück von 16% auf 19% für die Nachsteuer auf dann bereits (niedriger) versteuerte Anzahlungen benutzt werden.

Bei den Umsätzen mit Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG (Reverse Charge) sind die bestehenden Kennziffern auch weiterhin zu verwenden (Zeilen 48-50 und Zeile 56).

Stan Guthmann
Steuerberater

Kurzfassung:

1. Für den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 werden die Mehrwertsteuersätze von 19 % auf 16 % und von 7 % auf 5 % gesenkt. Entscheidend ist hierbei das Liefer- bzw. Leistungsdatum.
2. Das Bundesfinanzministerium hat diverse Übergangsregelung getroffen, welche die Umstellung auf die neuen Steuersätze erleichtern sollen.
3. Nichtsdestotrotz verbleibt ein riesiger Umstellungsaufwand u.a. müssen die Kassensysteme umgestellt, in der Buchhaltung neue Konten eingerichtet und Dauerrechnungen angepasst werden.

Kommentar:

Erst langsam beginnt die Praxis zu verstehen, welche Auswirkungen sich aus der zeitlich befristeten Steuersatzsenkung ergeben. Augenfällig sind die Umstellungen der IT-Systeme – angefangen bei der Fakturierung über die Kassensoftware bis hin zur Buchhaltungssoftware mit den entsprechenden Buchhaltungskonten, Steuerschlüsseln und Dauerbuchungen. Naheliegend sind auch noch intensivere Rechnungseingangs- und Rechnungsausgangsprüfungen, um einerseits den richtigen Vorsteueranspruch zu erfassen und andererseits, um die korrekte Umsatzsteuerschuld zu ermitteln.

Nicht gerade intuitiv sind jedoch die Auswirkungen bei längerfristigen Verträgen. Je nach Fallkonstellation kann es hier beim alten Steuersatz bleiben, zu einer teilweisen Besteuerung mit altem/zukünftigem bzw. vorübergehend gültigen Steuersatz kommen – oder auch eine rückwirkende Korrektur der Versteuerung eines bereits ggfls. seit mehreren Jahren laufenden Vertrags stattfinden.

Die Umsatzsteuerverprobung zum Jahresende 2020 droht vor diesem Hintergrund zur Herkules-Aufgabe zu werden.

Maximilian Appelt

Rechtsanwalt | Steuerberater