

ZURÜCK IN DIE ZUKUNFT?

GW-TRENDS VOM 22.02.2021



Zurück in die Zukunft?

In der Film-Trilogie „Zurück in die Zukunft“ reisen die beiden Haupt-Protagonisten mit einer Zeitmaschine in die Vergangenheit, um dort dafür zu sorgen, dass Fehler in der Vergangenheit korrigiert werden und damit alles wieder in seine wohlbekanntere Ordnung kommt.

Aktuell stellt sich für den einen oder anderen Händler möglicherweise die Frage, ob er nicht vielleicht auch eine „Reise in die Vergangenheit“ unternehmen muss, um Sachverhalte richtig zu stellen.

Befristete Umsatzsteuersatzsenkung

Hintergrund hierfür ist die befristete Umsatzsteuersenkung, welche zur Dämpfung der Folgen der Corona-Pandemie beschlossen wurde. In diesem Zusammenhang wurden für das 2. Halbjahr 2020 der Regelsteuersatz von 19% auf 16% und der ermäßigte Steuersatz von 7% auf 5% herabgesetzt. Nicht zuletzt, weil diese Gesetzesänderung sehr kurzfristig eingeführt wurde, hat dies sämtliche Unternehmen vor große Herausforderungen gestellt. Insbesondere in der zeitlichen Abgrenzung der Ausgangs- und Eingangsumsätze haben sich dabei in der Praxis typische Problemfelder herauskristallisiert.

Grundregel

Die Grundregel für die Bestimmung der Umsatzsteuersätze lautet zunächst einmal relativ einfach. Dabei wird zwischen Lieferung und sonstigen Leistungen unterschieden. Bei Lieferungen [von Waren] ist der Umsatzsteuersatz anzuwenden, der dann gilt, wenn die Lieferung ausgeführt wurde. Dies ist der Fall, wenn der Käufer Verfügungsmacht über die Ware erlangt hat, also wie ein Eigentümer über die Ware verfügen kann. Üblicherweise geschieht dies mit Einigung und Übergabe der Ware.

Bei sonstigen Leistungen ist der Umsatzsteuersatz anzuwenden, der dann gilt, wenn die Leistung insgesamt oder in abgrenzbaren Teilen erbracht ist. Von abgrenzbaren Teilleistungen ist dann auszugehen, wenn

- ein wirtschaftlich abgrenzbarer Teil einer Werklieferung bzw. (Werk-)Leistung vorliegt
- die Teilleistung bei einer Werklieferung separat abgenommen wird und bei einer Werkleistung vollendet bzw. beendet ist.

- vor dem Stichtag der Steuersatzänderung für die Teilleistung auch ein separates Teilentgelt vereinbart bzw. die vertragliche Vereinbarung diesbezüglich geändert wurde und
- das Teilentgelt separat abgerechnet wird.

Typische Teilleistungen sind zum Beispiel Mietleistungen mit einem monatlich vereinbarten Mietentgelt.

Unerheblich für die Bestimmung des Umsatzsteuersatzes sind grundsätzlich sowohl Bestell- als auch Rechnungsdatum, der Tag der Vereinnahmung oder bei Fahrzeuglieferungen das Datum der Zulassung. Entscheidend ist in letzterem Fall üblicherweise die Fahrzeugübergabe an den Kunden.

Häufige Fehler

Besondere Probleme bei der richtigen Umsatzsteuersatzbestimmung haben sich in den letzten Monaten häufig bei langfristigen Leistungen ergeben. Denn in diesen Fällen fallen der Zeitpunkt für die Bestimmung des Steuersatzes (Ende der Leistung) und der Zeitpunkt der Rechnungstellung (z.B. zu Beginn der Leistung) häufig auseinander. Dabei kann es leicht passieren, dass versehentlich das Rechnungsausstellungsdatum anstatt des späteren umsatzsteuerlichen Leistungsdatums für die Bestimmung des Steuersatzes herangezogen wird.

Im Kfz-Handel am häufigsten hiervon betroffen waren die Reifeneinlagerungen sowie die Gebrauchtwagen-garantien (sofern letztere, in die am weitesten verbreitete Kategorie des umsatzsteuerpflichtigen Kombinationsmodells gehören).

Umsatzsteuerliche Folgen anhand eines Beispiels:

Der Kfz-Händler K verkauft einem Kunden im Oktober 2020 eine Garantieverlängerung von 2 Jahren (vom Typ des sogenannten Kombinationsmodells). Hierfür stellt er einen Nettoerlös von EUR 300,00 zuzüglich 16% Umsatzsteuer in Höhe von EUR 48,00, also insgesamt EUR 348,00, in Rechnung.

Da die Garantieverlängerung jedoch erst mit Ablauf des vereinbarten Zeitraums erbracht ist, gilt als umsatzsteuerliches Leistungsdatum der September 2022 (Ende des 2-Jahres-Zeitraums). Zu jenem Zeitpunkt wird jedoch – aller Voraussicht nach – nicht mehr der Umsatzsteuersatz von 16%, sondern nach heutigem Wissensstand der Umsatzsteuersatz von 19% gelten.

Daraus folgt, dass der Kfz-Händler K – obwohl er nur 16% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat – 19% Umsatzsteuer aus dem vereinnahmten Gesamtbetrag herausrechnen und an den Fiskus abführen muss. Im Beispiel sind dies EUR 55,56 (= EUR 348,00 / 1,19 x 19%). Im Vergleich zu seiner Kalkulation macht der Händler somit einen um EUR 7,56 niedrigeren Gewinn (= EUR 300,00 ./. neuer verbleibender Nettoerlös von EUR 292,44).

Der Kunde, soweit es sich um einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer handelt, darf jedoch weiterhin nur die (niedrigeren) in der Rechnung ausgewiesenen 16% Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen. Dies gilt zumindest solange, bis der Kfz-Händler seine Rechnung korrigieren würde. Bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern wäre eine Rechnungskorrektur sicherlich auch dahingehend möglich, dass dann die neue Rechnung auf netto EUR 300,00 zuzüglich 19% Umsatzsteuer in Höhe von EUR 57,00, al-

so insgesamt EUR 357,00, lautet. Dadurch käme es zwar zu einer Nachbelastung (im Beispiel von EUR 9,00), die der Kunde jedoch problemlos bezahlen sollte, da er diesen Betrag als zusätzliche Vorsteuer geltend machen kann. Anders sieht dies jedoch bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Kunden aus. Hier dürfte in der Regel keine Nachberechnung mehr möglich sein, sodass es zu einem Verlust in Höhe der Steuersatzdifferenz kommt. Dies lässt sich ohne Nachberechnung gegenüber dem Kunden auch nicht mehr beheben – es sei denn, man hätte wie Marty McFly und Dr. Emmett Brown einen DeLorean mit Zeitmaschine zur Verfügung.

Stan Guthmann

Steuerberater

Kommentar:

Die befristete Umsatzsteuersatzsenkung und ihre anschließende Wiederanhebung waren vom Gesetzgeber mit heißer Nadel gestrickt. So wurde das Gesetz mit dieser Regelung am 29. Juni 2020 vom Bundestag beschlossen und ein erläuterndes Schreiben des Bundesfinanzministeriums am 30. Juni 2020 veröffentlicht. Dies hat in nahezu allen Betrieben einen erheblichen Umstellungsaufwand zur Folge gehabt. Wie die letzten Monate gezeigt haben, ist dabei leider nicht immer alles glattgegangen. Vieles konnte zeitnah entdeckt und behoben werden. Verbleibende Fehler werden jedoch sicherlich in den Betriebsprüfungen aufgegriffen werden. Es würde zumindest überraschen, wenn die befristete Steuersatzsenkung kein Prüfungsschwerpunkt der Betriebsprüfungen in den kommenden Jahren werden würde. Nicht zuletzt, um den daraus drohenden Zinsschaden zu vermeiden, sollte die Überprüfung der richtigen Umsatzbesteuerung sowohl auf der Rechnungsausgangs- als auch auf der Rechnungseingangsseite einen Schwerpunkt bei der Erstellung des Jahresabschlusses sowie der Umsatzsteuererklärung 2020 darstellen. Auch, wenn die Umsatzsteuerverprobung für 2020 mit all den langfristigen Leistungen, Boni und anderen Rückvergütungen, Mietnebenkosten, Besonderheiten bei Leasingsonderzahlungen sowie diversen weiteren zeitlichen Abgrenzungen diesmal sicherlich eine besondere Herausforderung darstellt.

Maximilian Appelt

Rechtsanwalt | Steuerberater