

# Vorübergehende Absenkung der Umsatzsteuersätze

24. Juni 2020

Die Bundesregierung hat als Teil des Konjunkturpakets die zeitlich befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze beschlossen. Die Umsatzsteuersätze werden vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 von 19 % auf 16 % und von 7 % auf 5 % gesenkt. Diese sehr kurzfristig angekündigte Maßnahme hat erhebliche Auswirkungen auf viele Bereiche der Buchhaltung und stellt für die meisten Unternehmen in der praktischen Umsetzung eine große Herausforderung dar. Wir möchten Sie über die grundsätzlichen Aspekte informieren und einen Überblick über zentrale Sonderfälle geben.

## Allgemeines

Der für eine Leistung anzuwendende Umsatzsteuersatz ist grundsätzlich vom Zeitpunkt der Ausführung einer Leistung bzw. Teilleistung (Leistungsdatum) abhängig. Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung, des Zahlungseingangs oder der Rechnungsstellung sind dagegen nicht maßgeblich. Auch eine Anzahlung sichert keinen Steuersatz! Dies gilt auch bei IST-Versteuerung und Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Der maßgebliche Leistungszeitpunkt ist abhängig von der Art der Leistung. Hier ist zwischen Lieferung und sonstiger Leistung zu unterscheiden.

Für den Zeitpunkt der Lieferung ist entscheidend, ob die Ware bewegt wurde oder eine sogenannte ruhende Lieferung (z. B. Verkauf einer Immobilie) vorliegt:

- Die ruhende Lieferung wird ausgeführt mit Übergang der Verfügungsmacht am Gegenstand auf den Erwerber.
- Die bewegte Lieferung ist mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt – unabhängig davon, ob der Lieferant oder der Kunde den Gegenstand befördert bzw. versendet.

Die sonstige Leistung ist mit Erfüllung der Leistung umsatzsteuerlich erbracht.

## Verpflichtung zur Weitergabe des Steuervorteils an den Kunden?

Vorteile aus der Umsatzsteuersatzsenkung ergeben sich nur bei Leistungsbeziehungen mit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten (End-)Kunden. In allen anderen Fällen ist die Maßnahme bestenfalls ohne Wirkung oder führt schlimmstenfalls sogar zu ganz erheblichem administrativen Mehraufwand. Unternehmer sind selbstverständlich auch nach der Steuersatzsenkung in ihrer Preissetzung völlig frei, wenn Verträge im 2. Halbjahr 2020 geschlossen und ausgeführt werden. Eine Weitergabe des Vorteils ist möglich, nicht aber rechtlich zwingend. Allerdings ist im Einzelfall ein nicht unerheblicher Druck seitens der Kunden zu erwarten.

Fraglich ist jedoch, wem die Steuersatzsenkung letztlich zugutekommt, wenn ein Preis im Vorfeld der Leistung vereinbart wurde: Das ist maßgeblich davon abhängig, ob eine Brutto- oder Nettovereinbarung geschlossen wurde. Bei einer Bruttovereinbarung wird mit dem Kunden ein fixer Endpreis vereinbart (z. B. beim Kauf einer Küche). Eine Nettovereinbarung liegt dagegen vor, wenn der Nettopreis ausdrücklich offengelegt ist und Umsatzsteuer zusätzlich zum vereinbarten Preis anfällt. Bei Nettovereinbarungen ist die Rechtslage eindeutig: Der Unternehmer darf nur die zum Leistungszeitpunkt gültige Umsatzsteuer aufschlagen. Der Vorteil geht zu Gunsten des Leistungsbeziehers. Für Bruttovereinbarungen gilt, dass grundsätzlich kein gesetzlicher Anspruch des Kunden auf einen Nachlass besteht. Die Unternehmen können entscheiden, ob sie die Senkung an Ihre Kunden weitergeben möchten.

**ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: atg@atg.de  
Hirschzeller Straße 4 | 87600 Kaufbeuren | Telefon: +49 8341 90170 | E-Mail: atg@kf.atg.de

**Augsburger Treuhand**

Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 4 | 86150 Augsburg | Telefon: +49 821 343680 | E-Mail: atg@a.atg.de

**ATG Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH**

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: atg@atg.de

Etwas anderes gilt nur für Verträge, die mehr als vier Monate vor dem Inkrafttreten einer Gesetzesänderung abgeschlossen wurden. In diesen Fällen sieht das Umsatzsteuergesetz einen Anspruch auf einen Nachlass in Höhe des Steuersatzunterschieds von 3 % bzw. 2 %, falls der Leistungszeitpunkt im 2. Halbjahr 2020 liegt, vor.

## Vorsteuerabzug des Kunden

Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ist immer auf die Höhe des gültigen Steuersatzes begrenzt. Selbst wenn der höhere Satz auf der Rechnung ausgewiesen ist, die Steuer bezahlt und ans Finanzamt abgeführt wurde, bleibt der Leistungsempfänger auf der Differenz sitzen. Allerdings bleibt das Recht eines Unternehmers auf den Vorsteuerabzug in Höhe der gesetzlich geschuldeten Steuer auch bei zu hohem Steuerausweis erhalten, sofern alle übrigen Voraussetzungen erfüllt werden.

## Sonderfälle

### 1. Werklieferungen mit Abschlagszahlungen

Eine Werklieferung liegt vor, wenn dem Kunden die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird, welcher durch den Lieferanten in fremdes Eigentum eingebaut oder fest mit dem Gebäude oder Grundstück verbunden wird. Die Werklieferung ist ausgeführt, sobald dem Kunden die Verfügungsmacht am erstellten Werk verschafft worden ist, da es sich um eine ruhende Lieferung handelt. Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt grundsätzlich die Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks voraus. Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an. Abschlags- oder Anzahlungsrechnungen mit dem regulären Steuersatz aus dem 1. Halbjahr 2020 oder früher für im 2. Halbjahr 2020 erbrachte Werklieferungen sind bei der Schlussrechnung steuerlich zu entlasten.

Beispiel: Küchenlieferung inkl. Einbau vor Ort  
Bestellung der Küche inkl. Montage für netto 10.000 EUR zzgl. 19 % USt (1.900 EUR) am 15.05.2020. Die Anzahlung bei Bestellung beläuft sich auf 50 % des Bruttobetrag = 5.950 EUR (inkl. 19 % USt = 950 EUR). Lieferung und Montage erfolgen am 31.08.2020.

#### Schlussrechnung

Küche inkl. Montage (netto)	10.000 EUR
zzgl. USt 16 %	1.600 EUR
	<hr/>
	11.600 EUR
Anzahlung (netto)	5.000 EUR
zzgl. USt 19 %	950 EUR
Zahlung vom 15.05.2020	5.950 EUR
offener Restbetrag (netto)	5.000 EUR
zzgl. offene USt	650 EUR
	<hr/>
	5.650 EUR

Die 19 % USt der Abschlagszahlung ist zum Zeitpunkt der Zahlung korrekt. Der vorsteuerabzugsberechtigte Kunde kann sich im Veranlagungszeitraum Mai die Vorsteuer voll erstatten lassen. Es besteht kein Bedarf die Abschlagsrechnung zu korrigieren. Mit der Schlussrechnung wird die USt entlastet.

In der Umsatzsteuervoranmeldung ist dies wie folgt umzusetzen: Im Veranlagungszeitraum August wird auf den gesamten Umsatz 1.600 EUR Umsatzsteuer angemeldet (Zeile 28), 950 EUR Umsatzsteuer werden mit negativer Bemessungsgrundlage erfasst (Zeile 26).

Abschlagsrechnungen im 2. Halbjahr 2020 für Aufträge, die erst nach dem 01.01.2021 fertig gestellt werden, sind trotzdem mit dem reduzierten Steuersatz auszustellen. Die ‚zu wenig‘ abgeführte Steuer auf die Abschlagszahlung ist im Rahmen der Schlussrechnung abzurechnen und abzuführen. Diese Regelung betrifft nicht Vorausrechnungen über die gesamte Leistung. Bei Rechnungen, die im 2. Halbjahr 2020 für eine noch zu erbringende Leistung im Jahr 2021 gestellt werden, können wieder die ‚alten‘ Sätze zur Anwendung kommen.

### 2. Teilleistungen

Lieferungen und sonstige Leistungen können auch in mehrere Teilleistungen aufgeteilt werden, für welche abhängig vom Leistungszeitpunkt der Teilleistung unterschiedliche Steuersätze gelten können.

Voraussetzungen für eine Teilleistung sind:

- wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbar,
- schriftliche Vereinbarung über die Ausführung der Leistung als Teilleistungen liegt vor,
- gesonderte Abrechnung und
- gesonderte Abnahme.

Für bereits abgeschlossene Verträge sind auch – in Hinblick auf die Steuersatzsenkungen – nachträglich getroffene Teilleistungsvereinbarungen steuerlich anzuerkennen.

### 3. Dauerleistungen

Bei sogenannten Dauerleistungen, also Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (z. B. Vermietungen, Leasing, Wartungen) gelten die Umsätze an dem Tag als „ausgeführt“, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet.

Ist eine monatliche oder quartalsweise Zahlung vereinbart, liegen steuerliche Teilleistungen vor. Hier richtet sich der Steuersatz nach dem jeweils gültigen Steuersatz zum Ende des Zeitraums, für den bezahlt wird.

Beispiel: Zahlung fällig zu Beginn eines 3-Monatszeitraums

Leistungszeitraum: 01.05.2020–31.07.2020

Fälligkeit der Zahlung: 01.05.2020

Steuersatz: 16 % bzw. 5 %

Sowohl Rechnungen als auch Verträge (Miete, Leasing, etc.) über Dauerleistungen mit einem Ausweis des Steuersatzes und Steuerbetrages, welche vor dem 01.07.2020 erteilt wurden und über Teilleistungen zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 abrechnen, sind zu korrigieren bzw. zu ergänzen.

#### 4. Strom, Gas, Wasser und Wärme

Die Lieferung von Strom, Gas, Wasser, Wärme und Kälte gelten als Dauerleistungen. Trotz der üblichen Abschlagszahlungen gelten diese nicht als Teilleistungen im obigen Sinne. Maßgeblich für die Lieferung von Strom, Gas, Wasser, Wärme und Kälte ist der Ablesezeitraum. Für den gesamten Ablesezeitraum gilt der Steuersatz, welcher zum Ende des Ablesezeitraums gültig ist. Liegt der Ablesezeitraum außerhalb des 2. Halbjahres 2020 kann eine Vereinbarung über einen gesonderten Abrechnungszeitraum getroffen werden, welcher dann für die Steuersatzermittlung zu Grunde zu legen ist. Die gesenkten Steuersätze können so genutzt werden.

#### 5. Gutscheine

Die Steuersatzänderung hat auch Auswirkung auf die Ausgabe so genannter Einzweck-Gutscheine: Ein Einzweck-Gutschein ist ein Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen. Die Umsatzsteuer entsteht mit Verkauf des Gutscheins, das tatsächliche Einlösen des Gutscheins ist unerheblich. Werden solche Einzweck-Gutscheine also im 2. Halbjahr 2020 erworben, kann vom niedrigeren Steuersatz profitiert werden – auch wenn der Gutschein erst später eingelöst wird.

Als Mehrzweck-Gutschein gilt demgegenüber jeder Gutschein, der die Voraussetzungen für einen Einzweck-Gutschein nicht erfüllt. Die Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins stellt lediglich einen Tausch von Zahlungsmitteln dar. Erst das Einlösen des Mehrzweck-Gutscheins löst Umsatzsteuer aus, der Steuersatz richtet sich nach dem Datum der Einlösung.

#### 6. Entgeltminderungen / Jahresboni

Nachträgliche Entgeltminderungen reduzieren die abzuführende Umsatzsteuer für diesen Umsatz. Die Korrektur der Umsatzsteuer wird in dem Veranlagungszeitraum durchgeführt, in dem das auslösende Ereignis für die Entgeltminderung eintritt. Dem Leistungsempfänger ist ein Beleg über die Minderung auszustellen.

Der anzuwendende Steuersatz für die Korrektur der Umsatzsteuer bezieht sich immer auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung. Wird der Umsatz für eine Dauerleistung mit mehreren Teilleistungen korrigiert, ist der Steuersatz je korrigierter Teilleistung zu berücksichtigen. Jahresboni für das gesamte Kalenderjahr können vereinfachend pauschal mit 19 % bzw. 7 % oder zeitanteilig 19 % / 16 % bzw. 7 % / 5 % korrigiert werden – vorausgesetzt der Kunde korrigiert den Vorsteuerabzug entsprechend.

#### 7. Umtausch / Rücknahme

Der Umtausch bzw. Rücknahme einer Ware führt im Regelfall zur Rückabwicklung der ursprünglichen Lieferung. Bei einem Umtausch tritt an dessen Stelle eine neue Lieferung. Die Rückabwicklung erfolgt mit dem damals gültigen Steuersatz, der anschließende Verkauf der neuen Ware zum aktuell gültigen Satz.

#### Technische Umsetzung

Die umsatzsteuerliche Verbuchung wird vermehrt mithilfe von Buchungsautomatiken bestimmt. Um die zusätzlichen Umsatzsteuersätze verbuchen zu können, sind oft neue Steuerschlüssel und Sachkonten unerlässlich. Gegebenenfalls können ‚alte‘ Steuerlogiken mit Steuerkonten und -schlüssel mit 16 % reaktiviert werden.

In Hinblick auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung ist eine Verprobungsmöglichkeit der Zahlen in den Umsatzsteuervoranmeldungen mit den Umsatzsteuerkonten notwendig. Es wird wegen der Steuersatzänderung keine Veränderungen an den Formularen für die Umsatzsteuervoranmeldung geben. Die Umsätze mit befristeten Steuersätzen sind, unabhängig ob 5 % bzw. 16 %, in Zeile 28 für ‚andere‘ Steuersätze einzutragen.

#### Weitere Besonderheiten

Die Problematik der vorübergehend abgesenkten Steuersatzes ist naturgemäß vielschichtig. Dieses Merkblatt kann nicht alle denkbaren Sachverhaltskonstellationen ansprechen. Insbesondere bestehen verschiedene Sonderregelungen (z. B. Pfandrückgabe, Erstattung von Gutscheinen, u. v. a.).

Bitte sprechen Sie uns gerne an.