

Auswirkungen der Senkung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes

1. Grundsätzliches

Nach § 27 Abs. 1 UStG sind Änderungen des Gesetzes, soweit nichts anderes bestimmt ist, auf Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 u. 5 UStG anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden.

Maßgebend für die Anwendung des jeweils gültigen Steuersatzes gem. § 12 UStG ist somit der Zeitpunkt, in dem der Umsatz als ausgeführt gilt. Abzustellen ist bei der Bestimmung der Höhe des Steuersatzes somit auf den Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt wurde und damit wann die Umsatzsteuer entsteht. Der Steuersatz i. H. v. 16% bzw. 5% ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 bewirkt werden bzw. nach diesem Zeitpunkt als bewirkt gelten. Bei Lieferungen ist dies grundsätzlich der Tag der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und bei sonstigen Leistungen der Tag der vollständigen Zuwendung des wirtschaftlichen Vorteils. Für den zeitlichen Anwendungsbereich kommt es somit auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung und nicht auf die Entstehung der Steuer an. Der Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung des Entgelts, der Entgeltvereinnahmung, der Rechnungserteilung oder der Tag des Vertragsabschlusses bzw. des Bestellungseingangs sind insofern unerheblich (Ausnahme: beim innergemeinschaftlichen Erwerb: hier mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG)).

Die Minderung des Steuersatzes ist ebenso auch bei der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar auf Einfuhren, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 vorgenommen werden.

Gleiches gilt gem. § 27 Abs. 1 S. 2 UStG auch für die Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 4 UStG bzw. § 13b Abs. 4 S. 2. UStG.

Übersicht zum Zeitpunkt der Leistungserbringung:

Bewegte Lieferung	Beginn der Beförderung oder Versendung
Montage/Werklieferung	Übergabe und Abnahme des Werks (§ 640 BGB)
Werkleistungen	Zuwendung der vollendeten Werkleistungen (Beendigung)
Sonstige Leistungen	Zuwendung der vollendeten Leistung (Beendigung). Bei zeitlich nicht begrenzter Leistung = mit Vereinbarung
Dauer-/Teilleistung (Miete, Wartung, Leasing)	Mit Ende des vereinbarten Teilleistungszeitraums
Architekten- /Ingenieurleistung nach HOAI	Einheitliche Beauftragung aller Leistungsphasen der HOAI = mit Abschluss der Leistungsphase 9 Einzel beauftragte Leistungsphasen der HOAI = Bei Beendigung der echten abgrenzbaren (Teil-)Leistung

2. Werklieferungen und Werkleistungen

Werklieferungen oder Werkleistungen, unterliegen insgesamt der Besteuerung nach den Umsatzsteuersätzen von 16% bzw. 5%, wenn sie nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführt werden. Zivilrechtlich werden Bauleistungen regelmäßig als Werkvertrag (§631 Abs. 2 BGB) erbracht. Danach verpflichtet sich der Werkunternehmer gegenüber seinem Auftraggeber, die Herstellung, Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands zu übernehmen. Umsatzsteuerlich ist gemäß § 3 Abs. 4 S. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 UStG regelmäßig eine Werklieferung gegeben, wenn der Bauunternehmer Stoffe verwendet, die er selbst beschafft hat und es sich bei diesen Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Zwar geht nach den §§ 946, 93 und 94 BGB das zivilrechtliche Eigentum an den verwendeten Baustoffen bereits im Zeitpunkt der Verbindung mit dem Grundstück des Auftraggebers auf diesen über, aber da Gegenstand der Werklieferung nicht die einzelnen Gegenstände sind, sondern das fertige Werk selbst, ist dies für die umsatzsteuerliche Behandlung des Werklieferungsvertrags unbeachtlich. Nach Verwaltungsmeinung erhält der Auftraggeber die Verfügungsmacht erst mit der Abnahme (Übergabe) des fertiggestellten Werks (vgl. 13.2 Abs. 1 UstAE). Maßgeblich für die Abnahme sind die vertraglich getroffenen Vereinbarungen bzw. die in den Rechtsordnungen der EU-Staaten einschlägigen Vorschriften. Erfolgt die Abnahme einer Bauleistung kurz nach dem 1. Juli 2020 empfiehlt sich diesbezüglich eine einschlägige Dokumentation des Zeitpunkts der Abnahme (bspw. durch die Anfertigung eines von beiden Vertragspartnern unterschriebenen förmlichen Abnahmeprotokolls).

3. Vereinbarung von Teilleistungen

Eine andere umsatzsteuerrechtliche Würdigung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht werden.

Werden Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 2, 3 UStG erbracht, kommt es für die Anwendung der Änderungsvorschrift nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern auf den Zeitpunkt, in dem die Teilleistung ausgeführt wurde, an. Für gewöhnlich stellen die Werklieferungen oder Werkleistungen – insbesondere in der Bauwirtschaft - keine Teilleistungen sondern vielmehr einheitliche Leistungen dar. Eine zutreffende Abgrenzung von Leistung und Teilleistung erscheint jedoch besonders im Hinblick auf die zum 1. Juli 2020 in Kraft tretende Steuersatzminderung unverzichtbar.

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z. B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die ein gesondertes Entgelt vereinbart wird und die demnach statt im Zeitpunkt der einheitlichen Gesamtleistung, bereits mit Erbringung der jeweiligen Teilleistung erbracht werden (vgl. Abschn. 13.4 UStAE). Teilleistungen setzen voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Deshalb gehören Vorauszahlungen auf spätere Teilleistungen zum Entgelt für diese Teilleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1988, V R 102/83, BStBl II S. 848), die jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums ihrer Vereinnahmung zur Entstehung der Steuer führen (vgl. Abschnitt 13.5 UStAE).

Teilleistungen werden in der Regel anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. BMF Schreiben vom 12.10.2009, BStBl 2009 I S. 1292 sowie vom 11.08.2006, BStBl. I 2006, S. 477):

teilbar / abgrenzbar:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Leistung (insbesondere) Werklieferung oder Werkleistung handeln. (vgl. Katalog der Teilungsmaßstäbe in OFD Frankfurt am Main v. 12.04.2010 – S 7270 A - 011 - St 113)
- Wirtschaftlich teilbar sind die Leistungen der Bauwirtschaft regelmäßig entsprechend der einzelnen Gewerke. Inwieweit die einzelnen Gewerke wirtschaftlich weiter unterteilt werden können, bedarf der Prüfung im Einzelfall. Die Finanzverwaltung hat im Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft (BMF vom 12.10.2009, BStBl 2009 I S. 1292) einen Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen veröffentlicht.

gesondert erbracht und abgenommen:

- Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, nach dem 30. Juni 2020 abgenommen worden sein.
- Das bedeutet, dass die Teilabnahme, sofern sie schriftlich vereinbart wurde, auch gesondert schriftlich vorgenommen werden muss.
- Ist die Leistung Teil einer Werkleistung, so muss sie vor dem 31. Dezember 2020 vollendet oder beendet worden sein.
- Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme ist nicht anzuerkennen.

gesondert vereinbart und geschuldet:

- Es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind (sogenannter Einheitspreisvertrag nach § 5 Nr. 12 Buchstabe a VOB/A). Enthält ein Werkvertrag ein Leistungsverzeichnis, das eine Leistungsbeschreibung, Mengen und Preise enthält (vgl. § 9 VOB/A), können entsprechend der aufgeführten Einzelpositionen Teilleistungen abgerechnet werden. Vereinbarungen über zu zahlende Abschlagszahlungen sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung keine anzuerkennenden gesonderten Entgeltvereinbarungen darstellen.
- Teilleistungen scheiden somit aus, wenn für das Gesamtwerk ein Festpreis vereinbart wurde oder wenn faktisch Teilabnahmen erfolgen, ohne dass diese im Werkvertrag vereinbart oder die Vereinbarung im Werkvertrag geändert wurde.

gesondert abgerechnet:

- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.
- Die Abrechnung muss den vertraglichen Vereinbarungen entsprechen.

Im Merkblatt weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass die Teilleistungen tatsächlich erbracht und auch abgenommen sein müssen. Sollte somit eine schriftliche Dokumentation vereinbart sein, so muss diese nach Auffassung der Finanzverwaltung zur steuerlichen Anerkennung auch unzweifelhaft schriftlich dokumentiert werden. Hierbei zu beachten ist, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung die Teilleistung nicht anerkannt wird, wenn durch Vereinbarung die zivilrechtlichen Folgen der Abnahme ausgeschlossen werden (bspw. Fälligkeit der Vergütung, Umkehr der Beweislast des Auftraggebers für die Mangelhaftigkeit

des Werks, Übergang der Gefahr des Untergangs der Teilleistung auf den Auftraggeber/Besteller des Werks). Ein bloßes Hinausschieben des Beginns der Verjährungsfrist für Mängelansprüche auf die Abnahme des Gesamtwerks soll hingegen nicht dazu führen, dass die Teilleistung steuerlich nicht anerkannt wird.

Es empfiehlt sich somit zu prüfen, ob nach den bisher getroffenen Vereinbarungen Teilleistungen abgerechnet werden können. Sollte bisher keine vertragliche Vereinbarung vorliegen, sollte man abschätzen, welche Teilleistungen im zweiten Halbjahr 2020 tatsächlich fertiggestellt und übergeben werden können und ob insofern eine Vertragsanpassung sinnvoll ist. Sollte eine geänderte Vereinbarung nicht vor dem 1. Juli 2020 abgeschlossen worden sein, sind zwingend nicht-steuerliche Gründe anzuführen, warum nunmehr Teilleistungen abgerechnet werden sollen. Ansonsten besteht ein substantielles Risiko, dass diese nachträgliche Vereinbarung von der Finanzverwaltung nicht anerkannt werden wird.

4. Dauerleistungen

Auswirkungen hat die Absenkung der Umsatzsteuersätze insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen), sofern der Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Umsatzsteuersatzänderung in den für die Leistung vereinbarten Zeitraum fällt. Bei Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen z.B. Vermietungen, Wartungs-, Serviceverträge, laufende Finanz- und Lohnbuchführung, etc.) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z.B. von Baumaterial) handeln.

Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, gelten umsatzsteuerlich an dem Tag als ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet oder bei wiederkehrenden Leistungen an dem Tag, an dem die letzte Leistung ausgeführt wird. Bei Dauerleistungen kann es sich auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen handeln (sog. Sukzessivlieferungsverträge, z.B. Baumaterial). In diesem Fall wird die Leistung grundsätzlich zum Zeitpunkt jeder Lieferung erbracht.

Dauerleistungen werden ausgeführt:

1. im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (Abschnitt 13.1 Abs. 3 UStAE),
2. im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wasser, Abwasser, Kälte und Wärme - am Tag jeder einzelnen Lieferung (Abschnitt 13.1 Abs. 2 UStAE).

Für Dauerleistungen, die ab dem 1. Juli 2020 und bis zum 31. Dezember 2020 erbracht werden (bzw. enden), ist daher der Steuersatz von 16% bzw. 5% maßgeblich. Nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführte Dauerleistungen sind dem Steuersatz von 19% bzw. 7% zu unterwerfen. Dauerleistungen sind stets als wirtschaftlich teilbare Leistungen anzusehen. Dabei stellt der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum eine Teilleistung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a S.3 UStG dar. Teilleistungen liegen auch vor, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt Teilbeträge für kürzere Leistungsabschnitte angegeben sind und es dem Leistungsempfänger überlassen bleibt, das Gesamtentgelt oder die Teilentgelte zu entrichten.

5. Anzahlungen

Ist die Steuer auf eine Leistung auf Grund einer Anzahlung bereits vor dem Zeitpunkt der Leistungserbringung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 4 UStG entstanden, ergibt sich daraus, dass die Steuer zu berichtigen ist. Sie ist in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 S. 3 UStG). Zu unterscheiden ist hier zwischen der reinen Anzahlung, die zu einer Berücksichtigung des niedrigeren Steuersatzes führt und der Teilleistung, bei der Steuersatz nicht mehr zu ändern ist, sofern die Teilleistung bereits vor der Absenkung des Steuersatzes erbracht wurde.

Für Fälle der Ist-Versteuerung nach § 20 UStG bedeuten dies, dass für eine Leistung, die vor der Absenkung des Steuersatzes erbracht wurde (somit bis zum 30. Juni 2020), das Entgelt jedoch erst nach dem 1. Juli 2020 vereinnahmt wird, die Versteuerung des Umsatzes mit dem bisherigen Steuersatz von 19 % bzw. 7% erfolgen muss. Insbesondere in den Fällen, in denen eine Anzahlung bereits vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmt und die Umsatzsteuer auf die Anzahlung somit bereits nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG entstanden ist, wird besondere Bedeutung zukommen. Im Regelfall wird hierbei im Rahmen der Vorausrechnung der zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung gültige Steuersatz von 19% bzw. 7% ausgewiesen worden sein. Im Rahmen der Endabrechnung ist nunmehr darauf zu achten, dass der zutreffende Steuersatz im Zeitpunkt der Leistungserbringung angewandt und ausgewiesen wird.

6. Umstellung langfristiger Verträge

Der Unternehmer ist nach § 14 Abs. 2 und § 14a UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, über Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden, Rechnungen zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer von 16 % bzw. 5 % ausgewiesen ist. Das gilt grds. auch dann, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1. Juli 2020 geschlossen worden sind und dabei die bis dahin geltenden Umsatzsteuersätzen (19 % bzw. 7 %) zu berücksichtigen sind. Aus der Regelung über den Steuerausweis folgt aber nicht, dass die Unternehmer verpflichtet sind, bei der Abrechnung von Leistungen, die vor dem 1. Juli 2020 vereinbart worden sind, die Preise für Leistungen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 erbracht werden, die Minderbelastung auf den Leistungsempfänger zu übertragen.

Für den Fall, dass der leistende Unternehmer die eingetretene umsatzsteuerliche Minderbelastung nicht auf den Leistungsempfänger überträgt, sollten alle bestehenden Verträge (bspw. Dauerleistungen) dahingehend überprüft werden, ob die Verträge wirksame Umsatzsteuerklauseln („Preise enthalten die derzeit gültige gesetzliche USt und unterliegen einer Anpassung bei Steuersatzänderungen“) enthalten. Gemäß § 29 UStG besteht zwar grundsätzlich ein gesetzlicher Preisausgleichsanspruch, dieser greift jedoch nur, wenn die Leistung auf einem Vertrag beruht, der nicht später als vier Kalendermonate vor einer Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist und darüber hinaus keine abweichenden Vereinbarung enthält. Das heißt:

Bei Verträgen vor dem 1. März 2020:

Festpreisklausel Zivilrechtlich besteht kein Preisanpassungsanspruch (Brutto-Preis-Vereinbarung)	Anpassungsklausel Zivilrechtlich besteht ein Preisanpassungsanspruch (Netto-Preis-Vereinbarung)	Keine Klausel Zivilrechtlicher besteht ein Ausgleichsanspruch gemäß § 29 UStG
---	--	--

Bei Verträgen nach dem 29. Februar 2020:

Besteht zivilrechtlich grundsätzlich keine Berechtigung für einen Ausgleichsanspruch (Ausgenommen hiervon sind individuelle Preisanpassungsklauseln).

Im Hinblick auf die Erfüllung aller an eine Rechnung zu stellenden Anforderungen nach § 14 UStG ist unbedingt darauf zu achten, dass sich aus den Dauerrechnungen ab dem 1. Juli 2020 der geltende Steuersatz in Höhe von 16% bzw. 5% entnehmen lässt. Konkret bedeutet dies, dass bereits bestehende Dauerrechnungen bezüglich der Steuersatzhöhe geändert oder Ergänzungen zum bestehenden Vertrag vorgenommen werden müssen.

Bei nach dem 1 Juli 2020 abzuschließenden Verträgen bzw. grundsätzlich ist darauf zu achten, dass diese von vornherein eine Klausel bezüglich der Umsatzsteuer enthalten, wie in etwa: „...Der Mietzins i. H. v. €XXX zzgl. Umsatzsteuer in jeweils gesetzlicher Höhe (aktuell i. H. v. XXX) ist bis zum XXX auf das Konto XXX ...“. Darüber hinausgehend sollte vertraglich mit aufgenommen werden, dass es sich bei dem jeweiligen Mietvertrag nicht um einer Rechnung handelt und entsprechende Dauermietrechnungen ausgestellt werden.

7. Leistungsbereiche mit Vergütungsverordnung

Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare usw.) vorgeschrieben, die entsprechend dem umsatzsteuerrechtlichen Entgeltsbegriff die Umsatzsteuer für die Leistungen nicht einschließen. Derartige Entgeltsregelungen enthalten insbesondere das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG), die Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV), das Gerichts- und Notarkostengesetz (GNotKG) und die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI). Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, haben sie für ihre nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 % dem Entgelt hinzurechnen.

8. Zusammenfassende Übersicht

Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung / Teilleistung bis 30.6.2020 erbracht	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist hierbei unerheblich	Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz 19% bzw. dem ermäßigten Steuersatz 7%
Leistung / Teilleistung nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 erbracht	Anzahlungen sind vor dem 1.7.2020 nicht geflossen	Leistung unterliegt dem neuen Regelsteuersatz 16% bzw. dem ermäßigten Steuersatz 5%
Leistung / Teilleistung nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 erbracht	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 1.7.2020 geflossen	Bei Anzahlungen vor dem 1.7.2020, deren Anzahlungsrechnung bereits zutreffend die neuen Umsatzsteuersätze von 16% bzw. 5% ausweisen, entsteht die Umsatzsteuer jedoch in Höhe der vor dem 30.6.2020 geltenden Umsatzsteuersätze (somit in Höhe von 19% bzw. 7%). Nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG ist die Steuer für den VAZ der Leistungsausführung zu berichtigen. Es wird jedoch von einer Nacherhebung der Steuer abgesehen, sodass keine Bedenken bestehen, wenn der Leistende im VAZ der Entgeltvereinnahmung bereits die geminderten Umsatzsteuersätze von 16% bzw. 5% zutreffend berechnet und entsprechend abführt.
Leistung / Teilleistung nach dem 31.12.2020 erbracht	Anzahlungen sind vor dem 1.1.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19% bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7%
Leistung / Teilleistung nach dem 31.12.2020 erbracht	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit ab dem 1.7.2020 bis 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16% bzw. 5% besteuert werden. Bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen jedoch entsprechend mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern. Der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 2021 ausgeführt werden, den dann geltenden Regelsteuersatz mit 19% bzw. 7% angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer jedoch schon bei Zahlungszufluss in 2020 mit 19% bzw. 7%.