

## UMSATZSTEUERSENKUNG ZUM 1. JULI 2020 – PRAKTISCHE ASPEKTE

Die Bundesregierung hat am 3. Juni 2020 ein Konjunkturpaket zur Verringerung der wirtschaftlichen Folgen der Covid-19-Krise verabschiedet. Dieses Paket enthält – neben einer Vielzahl weiterer Maßnahmen – auch die Absenkung des regulären Umsatzsteuersatzes von derzeit 19 % auf 16 % sowie des ermäßigten Steuersatzes von aktuell 7 % auf 5 %.

Mit der (geplanten) Steuersatzänderung müssen die Steuerpflichtigen im Tagesgeschäft umgehen. Nicht zuletzt auch unter dem Aspekt der Tax Compliance ist es erforderlich, sich mit den daraus ergebenden Fragestellungen auseinanderzusetzen, um eine zutreffende Umsatzbesteuerung sicherzustellen.

Einige dieser Fragen möchten wir nachfolgend – vorbehaltlich noch zur Umsatzsteuersenkung ergehender Verlautbarungen der Finanzverwaltung – beantworten:

### ANWENDUNG DES RICHTIGEN STEUERSATZES

Grundsätzlich ist ein vom Unternehmer bewirkter Umsatz in dem Zeitpunkt zu besteuern, in dem der Umsatz ausgeführt wird. Auf die Bezahlung der Leistung sowie den Zeitpunkt der Rechnungsstellung kommt es hingegen nicht an.

Dies bedeutet, dass auf alle Leistungen, die nach dem geplanten In-Kraft-Treten der Umsatzsteuersenkung zum 1. Juli 2020 erbracht werden, der verringerte Steuersatz von 16 % bzw. – bei ermäßigten Leistungen – von 5 % angewendet werden muss. Werden die Leistungen hingegen noch bis zum 30. Juni 2020 bewirkt, so finden auf diese Leistungen die derzeit noch geltenden Steuersätze von 19 % bzw. 7 % nach wie vor Anwendung. Daher ist es wichtig, den Leistungszeitpunkt eindeutig zu bestimmen. Wird in einer Rechnung auch für Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 erbracht wurden, der alte Steuersatz zugrunde gelegt, so muss der Unternehmer auch den überhöhten Umsatzsteuerteil an das Finanzamt abführen. Abhilfe kann in diesen Fällen nur eine Rechnungskorrektur schaffen. Auf der Vorsteuerseite kann – ungeachtet des höheren Steuerausweises – nur die Umsatzsteuer in Höhe von 16% bzw. 5% geltend gemacht werden.

#### Key issues

- Umsatzsteuersenkung zum 1. Juli 2020 beschlossen
- Bestimmung des richtigen Steuersatzes bei Anzahlungen, Teilleistungen und Dauerschuldverhältnissen
- Handlungsbedarf im Unternehmen

## **UMSATZBESTEUERUNG BEI ANZAHLUNGEN UND BERECHNUNG NACH VEREINNAHMEN ENTGELTEN (IST-BESTEUERUNG)**

Umsatzsteuerlich komplexer stellen sich jedoch solche Leistungsbeziehungen dar, in denen ein Unternehmer bis zum 30. Juni 2020 eine Anzahlung oder ein sonstiges Entgelt für Leistungen vereinnahmt, die er erst nach dem 30. Juni 2020 erbringt, oder wenn ein Unternehmer seine Umsätze nach dem Prinzip der Ist-Besteuerung, d. h. nach Maßgabe der von ihm vereinnahmten Entgelte versteuert.

Soweit der Unternehmer bisher Anzahlungsrechnungen für nach dem 30. Juni 2020 zu erbringende Leistungen gestellt hat, so dürften diese den derzeit noch gültigen Steuersatz in Höhe von 19 % bzw. 7 % ausweisen. Entsprechend wird der Kunde den in der Rechnung ausgewiesenen Betrag (einschließlich Umsatzsteuer) zahlen. Der Unternehmer muss dann die in der Zahlung enthaltene Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt abführen.

Da die Leistung des Unternehmers jedoch erst nach dem 30. Juni 2020 erbracht wird, also bereits nach der geplanten Umsatzsteuersenkung, unterliegen diese Leistungen nur noch dem reduzierten Steuersatz von 16 % bzw. 5 %. Dies hat zur Folge, dass die bis zum 30. Juni 2020 erhaltene Anzahlung einen zu hohen Umsatzsteueranteil enthält und damit der Unternehmer bisher im Ergebnis zu viel Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat.

Solange jedoch die dem Kunden gestellte (Anzahlungs-)Rechnung den aktuell noch gültigen Steuersatz von 19 % bzw. 7 % ausweist, kommt eine Umsatzsteuerrückforderung des Unternehmers vom Fiskus nicht in Betracht. Daher bedarf es zunächst einer Korrektur der (Anzahlungs-)Rechnung, bevor die Umsatzsteuer erstattet werden kann. Dies bedeutet für den Unternehmer jedoch zugleich, dass – soweit ein Nettoentgelt für die Leistung vereinbart wurde – der Unternehmer dem Kunden die von diesem zu viel gezahlte Umsatzsteuer erstatten muss. Bei der Vereinbarung eines Bruttoentgelts ist hingegen die Umsatzsteuer im Entgelt inkludiert. Daher ändert sich an der Höhe des Gesamtentgelts zunächst nichts. Lediglich die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer verringert sich. Die Differenz geht dann grundsätzlich zunächst zugunsten des Unternehmers. Allerdings kann der Kunde unter bestimmten Voraussetzungen einen (zivilrechtlichen) Ausgleichsanspruch in Höhe der Differenz geltend machen, soweit ein solcher in dem der Leistung zugrundeliegenden Vertrag, z. B. über die Vereinbarung eines "Festpreises" nicht ausgeschlossen wurde. Besteht ein solcher Ausgleichsanspruch des Kunden, so führt dies zu einer Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage, die beim Unternehmer entsprechend umsatzsteuerlich abzubilden ist.

Auf Seiten des Kunden führt eine Korrektur der (Anzahlungs-)Rechnung dazu, dass dieser – soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – die bereits aus der Rechnung geltend gemachte Vorsteuer entsprechend kürzen muss.

Es ist damit zu rechnen, dass es die Finanzverwaltung – wie bei der Erhöhung des Steuersatzes von 16 % auf 19 % zum 1. Januar 2007 – zur Vereinfachung auch für zulässig erachten wird, wenn eine Rechnungskorrektur nicht erfolgt, sondern in der Schlussrechnung für die Gesamtleistung der reduzierte Steuersatz insgesamt ausgewiesen und berechnet wird, sodass die Leistung mit Erstellung der Schlussrechnung umsatzsteuerlich korrekt abgebildet wird.

## **UMSATZBESTEUERUNG BEI TEILLEISTUNGEN**

Im Gegensatz zu Anzahlungsrechnungen, bei denen bis zu ihrer Erteilung noch keine Leistung erbracht wurde, wurde bei Teilleistungen im Zeitpunkt der Rechnungsstellung bereits ein Teil der vereinbarten Leistungen bewirkt. Mit Blick auf die anstehende Umsatzsteuerreduktion bedeutet dies, dass Teilleistungen, die bis zum 30. Juni 2020 erbracht wurden, noch dem derzeit geltenden Steuersatz unterliegen, auch wenn diese Leistungen erst im Juli 2020 abgerechnet werden. Werden Leistungen nach dem 30. Juni 2020 erbracht, so unterliegen diese dem reduzierten Steuersatz.

Teilleistungen liegen vor, wenn

- es sich bei den Leistungen um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handelt,
- das Entgelt für diese Leistungen gesondert vereinbart und abgerechnet wird und
- die Leistungen statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden.

Die Abgrenzung zwischen Anzahlungen und Zahlungen für Teilleistungen ist in der Praxis nicht immer einfach vorzunehmen, sondern bedarf neben der Feststellung, ob die maßgebliche Leistung überhaupt wirtschaftlich teilbar ist, insbesondere der Ermittlung des sich aus dem Vertrag ergebenden Parteiwillens.

## **UMSATZBESTEUERUNG BEI DAUERSCHULD- VERHÄLTNISSEN**

Besonders betroffen von der Änderung des Umsatzsteuersatzes sind Leistungen im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen, wie z. B. die turnusmäßige Lieferung von Waren oder Leistungen, die im Rahmen von dauerhaften Leistungsvereinbarungen erbracht werden.

Dauerleistungen in Form einer sonstigen Leistung werden, soweit sie dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden, spätestens mit dem Ablauf eines jeden Kalenderjahres, in dem sie tatsächlich erbracht werden, besteuert. Soweit eine Rechnungsstellung nach einem festen Turnus, z. B. monatsweise vereinbart ist, entsteht die Steuer mit Ablauf dieses Zeitraums. Dies ist u.a. bei im Voraus zu zahlenden Mieten zu beachten. Bei Mieten für den Monat Juli 2020, die bereits Ende Juni z.B. per Dauerauftrag überwiesen werden, ist bereits der verringerte Umsatzsteuersatz anzuwenden, da die (Vermietungs-)Leistung erst erbracht wird, wenn die Änderung des Umsatzsteuersatzes bereits in Kraft getreten ist.

Leistungen in Form von wiederkehrenden Lieferungen – sogenannte Sukzessivlieferungen – gelten (mit Ausnahme der Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme und Wasser) als am Tag der einzelnen Lieferung erbracht.

Auch in diesen Fällen gilt, dass bei Leistungen, die noch bis Ende Juni 2020 erbracht werden, der derzeitige Steuersatz Anwendung findet, bei Leistungen, die erst ab Juli 2020 (bis Ende Dezember 2020) ausgeführt werden, der verringerte Steuersatz von 16 % bzw. 5 %.

Dies gilt selbst dann, wenn die einzelnen Leistungen für bestimmte Zeitabschnitte z. B. viertel- oder halbjährlich, gemeinsam abgerechnet werden. Soweit die Gesamtabrechnung in diesen Fällen zeitraumübergreifend, d. h.

z. B. für die Monate Juni, Juli und August 2020 erfolgt, muss für die Leistungen, die in den Monat Juni 2020 fallen, der 19 % bzw. 7 %-Steuersatz und für Leistungen, die ab Juli 2020 erbracht werden, der 16 % bzw. 5 %-Steuersatz in der Rechnung ausgewiesen und der entsprechende Umsatzsteuerbetrag vom Unternehmer abgeführt werden. Ggf. wird die Finanzverwaltung für diese Fälle eine Vereinfachungsregelung vorsehen.

Ist für diesen monatsübergreifenden Zeitraum bereits eine Rechnung mit einheitlichem Steuersatz in Höhe von 19 % bzw. 7 % gestellt worden, so muss diese Rechnung im Juli 2020 mit den daraus resultierenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen durch den Unternehmer (siehe oben) entsprechend korrigiert werden.

Im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen ist darauf zu achten, dass, soweit in den diesbezüglichen Verträgen Bruttoentgelte vereinbart wurden, diese für Leistungszeiträume ab Juli 2020 entsprechend an die geänderte Rechtslage angepasst und die Preise für die Leistungen ggf. neu kalkuliert werden müssen, vorausgesetzt, dass das Unternehmen den Vorteil der Steuersatzsenkung an den Kunden weitergeben möchte. Insoweit ist zu beachten, dass bei Entgeltvereinbarungen ohne weitere Zusätze wie "Das vereinbarte Entgelt enthält *keine Umsatzsteuer*" von einer Bruttovereinbarung auszugehen ist.

## **HANDLUNGSBEDARF IM UNTERNEHMEN**

Mit Blick auf die geplante Steuersatzreduzierung muss der Steuerpflichtige den in seinem Unternehmen erforderlichen Umstellungsaufwand ermitteln. Dazu zählt u.a. die Überprüfung und ggf. erforderliche Anpassung

- des Buchhaltungs- und Warenwirtschaftssystems,
- des automatisierten Umsatzsteuerprozesses,
- von Dauerrechnungen und -aufträgen,
- von Lastschriftverfahren etc., aber auch

die Durchsicht von Verträgen auf einen möglichen Anpassungsbedarf.

Leistungen, die bis zum 30. Juni 2020 erbracht wurden, sollten getrennt von Leistungen, die nach diesem Tag bewirkt wurden, in Rechnung gestellt werden. Eine monatsübergreifende Rechnung sollte in dieser Übergangsphase vermieden werden, da das Risiko besteht, dass in diesen Rechnungen der alte (höhere) Steuersatz auszuweisen ist.

Zudem sollte z.B. über eine Schulung sichergestellt werden, dass die mit Umsatzsteuerthemen befassten Mitarbeiter des Unternehmens über die anstehende Änderung und die damit einhergehenden umsatzsteuerlichen Folgen informiert sind, um diese im Tagesgeschäft berücksichtigen zu können.

Es ist davon auszugehen, dass zumindest Großkunden die Weitergabe des durch die Absenkung des Umsatzsteuersatzes entstehenden Vorteils von dem Unternehmer einfordern werden. Insoweit ist eine Grundsatzentscheidung zu treffen, ob der Unternehmer die Umsatzsteuervergünstigung z.B. zur Kundenpflege an seine Kunden weitergeben möchte.

## **FAZIT**

Die von der Bundesregierung beabsichtigte Senkung des Umsatzsteuersatzes von 19 % bzw. 7 % auf 16 % bzw. 5 % zum 1. Juli 2010 weist einige Fall-

stricke für die Steuerpflichtigen auf. Der Umgang mit dieser Änderung sollte für das Geschäft des Unternehmens im Einzelnen geprüft und – in Abstimmung mit einem steuerlichen Berater – mögliche Optionen eruiert werden.

Dabei ist der Umstellungsaufwand innerhalb des Unternehmens nicht zu unterschätzen, vor allem wenn man den beschränkten Anwendungszeitraum der Steuersatzsenkung berücksichtigt. So zeigt sich neben der zusätzlichen Arbeitsbelastung für Mitarbeiter im Unternehmen in einer ohnehin aktuell schwierigen Phase auch, dass die technische Abbildung der Steuersatzänderung in den Unternehmen nicht unproblematisch ist. So konnte bereits festgestellt werden, dass z.B. in Buchhaltungssoftware kein zweiter (regulärer) Umsatzsteuersatz hinterlegt werden kann bzw. für die Übergangszeit zwei Steuersätze nicht parallel verwendet werden können. Auch ist fraglich, inwieweit die Finanzverwaltung selbst die geplante Änderung so kurzfristig technisch abbilden kann. Ferner wären – wie bei der Steuersatzerhöhung zum 1. Januar 2007 – Hinweise der Finanzverwaltung zur praktischen Handhabung der Steuersatzsenkung und praktikable Vereinfachungsregelungen wünschenswert, um sicherzustellen, dass der kurzfristige Nutzen des Steuervorteils nicht durch zusätzlichen administrativen Aufwand im Unternehmen vollständig aufgehoben wird.

## CONTACTS



**Stefan Menner**  
Partner

**T** +49 69 7199 1273  
**E** Stefan.Menner  
@cliffordchance.com



**Thorsten Sauerhering**  
Partner

**T** +49 69 7199 1709  
**E** Thorsten.Sauerhering  
@cliffordchance.com



**Jutta Aichele**  
Partnerin

**T** +49 69 7199 1651  
**E** Jutta.Aichele  
@cliffordchance.com



**Kristina Bexa**  
Counsel

**T** +49 211 4355 5676  
**E** Kristina.Bexa  
@cliffordchance.com

Diese Publikation dient der allgemeinen Information und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Wenn Sie Fragen haben oder weitere Informationen wünschen, wenden Sie sich bitte an die Autoren oder Ihren üblichen Ansprechpartner bei Clifford Chance.

[www.cliffordchance.com](http://www.cliffordchance.com)

Clifford Chance, Mainzer Landstraße 46,  
60325 Frankfurt am Main

© Clifford Chance 2020

Clifford Chance Deutschland LLP ist eine Limited Liability Partnership mit Sitz in 10 Upper Bank Street, London E14 5JJ, registriert in England und Wales unter OC393460. Die Gesellschaft ist mit einer Zweigniederlassung im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts Frankfurt am Main unter PR 2189 eingetragen.

Die nach § 5 TMG und §§ 2, 3 DL-InfoV vorgeschriebenen Informationen finden Sie unter: [www.cliffordchance.com/deuregulatory](http://www.cliffordchance.com/deuregulatory)

Abu Dhabi • Amsterdam • Barcelona • Beijing •  
Brussels • Bucharest • Casablanca • Dubai •  
Düsseldorf • Frankfurt • Hong Kong • Istanbul •  
London • Luxembourg • Madrid • Milan •  
Moscow • Munich • Newcastle • New York •  
Paris • Perth • Prague • Rome • São Paulo •  
Seoul • Shanghai • Singapore • Sydney •  
Tokyo • Warsaw • Washington, D.C.

Clifford Chance has a co-operation agreement with Abuhimed Alsheikh Alhagbani Law Firm in Riyadh.

Clifford Chance has a best friends relationship with Redcliffe Partners in Ukraine.