



Senkung des Umsatzsteuersatzes vom 01.07.2020 bis 31.12.2020

Das von der Bundesregierung am 3. Juni 2020 auf den Weg gebrachte weitreichende Paket von Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Coronavirus-Krise enthält u.a. eine zeitlich befristete Absenkung des Umsatzsteuer-Regelsatzes von 19 % auf 16 % und des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % auf 5 %. Damit soll der Binnenkonsum gestärkt und die Wirtschaft wieder ins Laufen gebracht werden.

Für Dachdeckerbetriebe ist mit der zeitweisen Umstellung der Umsatzsteuersätze nicht nur Mehraufwand verbunden. Es stellen sich gleichzeitig wichtige Fragen zur Abgrenzung, auf die wir nachfolgend eingehen.

Fragen-Antworten-Katalog

Welche Umsätze sind von der Umsatzsteuersatz-Senkung betroffen?

Die o.g. neuen Steuersätze gelten für alle Umsätze, die im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 ausgeführt werden. Dabei kommt es ausschließlich darauf an, wann die **Leistung erbracht** wird (§ 27 Abs. 1 UStG).

Wann gilt eine Leistung als erbracht und was ist das entscheidende Kriterium für den Ausweis des richtigen Umsatzsteuer-Satzes in der Rechnung?

Eine vertraglich geschuldete Leistung gilt im Umsatzsteuerrecht als erbracht oder ausgeführt, wenn sie beendet oder vollständig ausgeführt ist (**Leistungszeitpunkt**). Es gelten folgende Leistungszeitpunkte:

- Werklieferungen/Werkleistungen: Tag der Verschaffung der Verfügungsmacht an dem fertigen Werk
- (Waren-)Lieferungen: Lieferzeitpunkt
- Sonstige Leistungen: Tag der Beendigung oder der vollständigen Leistungserbringung

Zur Bestimmung des Leistungszeitpunkts kommt es **nicht** darauf an, in welchem Zeitraum die Arbeiten durchgeführt wurden, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Fertigstellung oder Beendigung der Leistung.

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und den Ausweis des richtigen Umsatzsteuer-Satzes bedeutet dies: Das für die Rechnungsstellung relevante Datum ist der Endzeitpunkt der Leistungserbringung, sprich: die **Abnahme**. Eine schriftliche Dokumentation wird hierbei empfohlen. Die Rechnungsstellung muss innerhalb von 6 Monaten ab Leistungserbringung erfolgen (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Beispiel:

Ausführung der Leistung: 8.6.-29.6.2020

Abnahme: 3.7.2020

Rechnungsstellung: 4.8.2020

Anzusetzender Umsatzsteuer-Satz: 16 %

Hinweis: Die Frage, welchem Steuersatz ein Umsatz unterliegt, ist immer nach den vorgenannten Grundsätzen zu klären. **Nicht** ausschlaggebend ist,

- ob der überwiegende Teil der Leistung bereits erbracht ist,
- wann die Rechnung gestellt wird,
- ob ein Unternehmer die Soll- oder die Ist-Versteuerung anwendet,

- ob der Leistende oder der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet,
- ob ein Unternehmer seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich oder vierteljährlich beim Finanzamt einreicht,
- wann der Kunde die Rechnung bezahlt oder der Unternehmer das Entgelt vereinnahmt.

Welche Kriterien gelten für die Abnahme einer Werklieferung?

Eine Werklieferung ist ausgeführt, sobald dem Auftraggeber die Verfügungsmacht am erstellten Werk verschafft worden ist. Verschaffung der Verfügungsmacht bedeutet, den Auftraggeber zu befähigen, im eigenen Namen über das auftragsgemäß fertig gestellte Werk zu verfügen. In der Regel setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht die Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werks voraus. **Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an.**

Hinweis: Nähere Erläuterungen zum Begriff der Abnahme finden sich im ZVDH-Merkblatt

„Die Abnahme im Dachdeckerhandwerk nach VOB und BGB – mit neuer Rechtslage ab 2018“, das im internen Mitgliederbereich abgerufen werden kann.

Wie verhält es sich mit der Rechnungsstellung von vereinbarten Teilleistungen?

Maßgeblich ist auch hier der Zeitpunkt der Leistungserbringung (hier: Teilabnahme). Teilrechnungen sind nur bei in sich abgeschlossenen Teilleistungen zu stellen. Dafür gilt der Bauvertrag. Teilleistungen werden gesondert abgenommen.

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a Sätze 2 und 3 UStG und Abschnitt 180 UStR). Sowohl der Auftraggeber als auch der Auftragnehmer müssen sich darüber einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespalten werden soll und kann; danach muss dann auch verfahren werden.

Der Begriff der **Teilleistung ist an folgende vier Voraussetzungen geknüpft:**

1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln (wirtschaftliche Teilbarkeit),
2. der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, abgenommen worden sein (gesonderte Abnahme); ist er Teil einer Werkleistung, muss er vollendet oder beendet worden sein,
3. es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind (gesonderte Vereinbarung) und
4. das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden (gesonderte Abrechnung).

Zu 1. Wirtschaftliche Teilbarkeit

Die Anforderungen an die wirtschaftliche Teilbarkeit sind hoch. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kann eine Werkleistung nicht in Lieferelemente oder in sonstige Leistungen aufgeteilt werden. Für Dachdeckerarbeiten ist laut Finanzverwaltung eine haus- oder blockweise Aufteilung zulässig. Bei Klempnerarbeiten ist eine Aufteilung je nach Art der Arbeit haus- oder stückweise zulässig, z.B. Regenrinne mit Fallrohr hausweise, Fensterabdeckungen außen stückweise.

Zu 2. Gesonderte Abnahme

Um Teilleistungen anzunehmen, müssen die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden, d.h. die Abnahme muss, wenn sie schriftlich vereinbart war, auch gesondert schriftlich vorgenommen werden (vgl. z.B. § 12 VOB/B). Darüber hinaus sind die Rechtsfolgen der Abnahme zu beachten (vgl. z.B. Beginn der Gewährleistungsfrist). Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme des Teils eines Gesamtbauwerks ist nicht als Teilleistung im Sinne des § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a Satz 2 UStG anzuerkennen. Davon ist auszugehen, wenn die Folgen der Abnahme (Fälligkeit der

Vergütung, Umkehr der Beweislast des Auftragnehmers für die Mängelfreiheit des Werks in die Beweislast des Auftraggebers für die Mangelhaftigkeit des Werks, Übergang der Gefahr des Untergangs der Teilleistung auf den Auftraggeber/Besteller des Werks) ganz oder teilweise tatsächlich ausgeschlossen werden. Das bloße Hinausschieben des Beginns der Verjährungsfrist für Mängelansprüche auf die Abnahme des Gesamtwerks zählt dagegen nicht dazu.

Zu 3. Gesonderte Vereinbarung

Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Das gilt sowohl für VOB-Verträge (z.B. Einheitspreisvertrag nach § 5 Nr. 1 a VOB/A) als auch für BGB-Werkverträge (§ 641 Abs. 1 Satz 2 BGB). Vereinbarungen über zu zahlende Abschlagszahlungen (vgl. § 16 VOB/B) sind keine gesonderten Entgeltvereinbarungen. Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart (z.B. Pauschalvertrag nach § 5 Nr. 1 b VOB/A), scheiden Teilleistungen aus. Teilleistungen scheiden ebenfalls aus, wenn (faktisch) Teilabnahmen erfolgen, ohne dass die zugrunde liegende Vereinbarung geändert wird.

Zu 4. Gesonderte Abrechnung

Die Teilleistung muss durch eine entsprechende Rechnungslegung gesondert abgerechnet werden. Die Abrechnung (vgl. § 14 VOB/B) muss dem entsprechen, was vorher vereinbart worden ist.

Was ist bei Abschlagsrechnungen für Bauleistungen ohne Teilabnahme zu beachten?

Für die Anwendung des Steuersatzes ist nicht erheblich, wann die Steuer entstanden ist, sondern, wann die Leistung erbracht wurde (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). Gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG ist auch in Fällen, in denen die Steuer bereits vor Leistungserbringung entstanden ist, z.B. weil eine Abschlagszahlung geleistet wurde, der Zeitpunkt der Leistungserbringung für den Steuersatz entscheidend. Die Berechnung dieser Steuer ist für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Beispiel:

Anzahlung von 50 % der Rechnungssumme in Höhe von 10.000 € netto + 19 % USt = 11.900 € brutto am 25.5.2020. Leistungsbeendigung ist am 1.7.2020.

Schlussrechnung:

20.000 € netto + 16 % USt (3.200 €) =	23.200 Euro brutto
abzgl. Abschlagszahlung	11.900 Euro brutto
Restzahlung	11.300 Euro brutto

Der mit der vereinnahmten Abschlagszahlung entstandene Umsatzsteuer-Differenzbetrag von 300 € (1.900 € USt auf die Anzahlung + 1.600 € USt auf die Restzahlung = 3.500 € USt) steht gegen die in der Schlussrechnung ausgewiesenen 3.200 € USt) ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum, in dem die Leistung erbracht wird, zu korrigieren.

Vereinfachungsregelung für Abschlagszahlungen

Das Bundesfinanzministerium hat am 15. Juni 2020 einen ersten Entwurf für eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben) zur Steuersatzsenkung veröffentlicht. Danach wird es nicht beanstandet, wenn vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte Anzahlungen für Leistungen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 erbracht werden, bereits mit dem dann geltenden Steuersatz von 16 % versteuert werden. Eine nachträgliche Korrektur der Anzahlungen ist in diesem Fall nicht erforderlich. Hinweis: Die Abstimmung des BMF-Schreibens mit den Finanzverwaltungen der Länder stand zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus.

Was gilt bei Entgeltminderungen und -erhöhungen wie Skonto, Preisnachlass oder bei Nachberechnung?

Bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage gilt ebenfalls der Steuersatz im Leistungszeitpunkt. Tritt nach dem 30. Juni 2020 eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz ein (z.B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung), ist der für den ausgeführten Umsatz geschuldete Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG). Dabei ist sowohl im Falle der Soll-Versteuerung als auch im Falle der Ist-Versteuerung der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

Welche Kriterien gelten für die Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt?

Entscheidend für die Fälligkeit der Umsatzsteuerzahlung an das Finanzamt ist nach wie vor die Art der Versteuerung: Bei Betrieben, die der Soll-Versteuerung unterliegen, ist die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums abzuführen, in dem die Werklieferung oder Werkleistung ausgeführt worden ist (Zeitpunkt der Leistungsbeendigung). Bei Betrieben, die die Möglichkeiten der Ist-Versteuerung nutzen, ist der Zeitpunkt des Geldeingangs relevant.

Welche Besonderheiten gelten bei der Ist-Versteuerung?

Hat der Unternehmer in den Fällen der Ist-Versteuerung vor dem 1. Juli 2020 Entgelte oder Teilentgelte (z.B. Abschlagszahlungen) für Teilleistungen vereinbart, die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden und der Besteuerung unterliegen, ist auf diese Beträge nachträglich der ab dem 1. Juli 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 % anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). Werden nach dem 30. Juni 2020 Entgelte oder Teilentgelte für Teilleistungen vereinbart, die der Unternehmer vor dem 1. Juli 2020 ausgeführt hat, ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 19 % zu berechnen.

Wann entsteht die Umsatzsteuer bei Voraus- und Abschlagszahlungen?

Die Umsatzsteuer entsteht in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts (Voraus- und Abschlagszahlungen) vor Ausführung der Leistung/Teilleistung gezahlt wird, bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt/Teilentgelt vereinbart worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 4 UStG).

Welche Fristen gelten für die Umsatzsteuer-Voranmeldung und Vorauszahlung der Umsatzsteuer?

Die Umsatzsteuer ist binnen 10 Tage nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums (Kalendervierteljahr oder Kalendermonat) anzumelden und zu entrichten, in dem die Leistungen/Teilleistungen ausgeführt oder die Voraus- oder Abschlagszahlungen vereinbart worden sind (§ 18 Abs. 1 UStG). Im Falle der Dauerfristverlängerung (§§ 46 bis 48 UStDV) verlängert sich diese Frist um einen Monat. Die Rechnungserstellung oder – im Fall der Sollversteuerung (siehe oben) – die vollständige Zahlung durch den Auftraggeber ist nicht maßgebend.

Was hat es mit der Berichtigungspflicht bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung auf sich?

Soweit Umsätze, für die die Umsatzsteuer nach der geltenden Rechtslage bereits entstanden ist, bisher nicht versteuert worden sind, sind die betreffenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen umgehend zu berichtigen und die sich ergebenden Mehrsteuern zu entrichten (§ 153 AO).

Was passiert, wenn der Unternehmer für Leistungen mit dem Leistungszeitpunkt zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020 in seinen Rechnungen einen Umsatzsteuersatz von 19 % statt 16 % Umsatzsteuer ausweist?

Ein fälschlicher Weise zu hoch ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag wird vom Unternehmer trotzdem geschuldet (§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG).

Für Beratungen in Einzelfällen empfehlen wir die Kontaktaufnahme mit einem Vertreter der steuerberatenden Berufe.

Für Beratungen in Einzelfällen empfehlen wir die Kontaktaufnahme mit einem Vertreter der steuerberatenden Berufe.