

WOLFGANG SIEVERT LÜNEBURGER STR. 17 38518 GIFHORN

WOLFGANG SIEVERT
CHRISTINE SIEVERT (Gf)
FRANK NIEBUHR (Gf)*
DIPL.-KFFR. DANIELA SIEVERT-MEISTER (Gf)
THOMAS MEISTER*
STEUERBERATER
(*nach § 58 StBerG)

TELEFON: 05371 97780
FAX: 05371 9778-50
E-MAIL: gifhorn@stb-sievert.de
INTERNET: www.stb-sievert.de

15. Juni 2020

Unser Zeichen 90000 / 99
Bearbeiter/in: Frank Niebuhr

Änderung der Umsatzsteuersätze

Zusätzliche Informationen für Handwerks- und Baubetriebe

Die Anpassungsfragen bei der Änderung des Steuersatzes sind von einer Vielzahl von Einzelfällen geprägt. In unserer Info-Mail vom 15.06.2020 konnten wir nur allgemein darauf eingehen. Deshalb wollen wir hier auf einige Besonderheiten für Handwerks- und Baubetriebe detaillierter eingehen.

Teilleistungen

Ein besonderes Problem ergibt sich bei Bauleistungen aufgrund der in der Praxis erfahrungsgemäß vorliegenden langen Ausführungszeiten. Bei Bauleistungen liegen in der Praxis regelmäßig nicht die Voraussetzungen für Teilleistungen vor. Es werden zwar häufig wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen ausgeführt, überwiegend fehlt es hier aber an einer Vereinbarung von Teilleistungen und der entsprechenden steuerwirksamen Abnahme von solchen Teilleistungen.

Dies kann jetzt - je nach Situation - zum Vor- oder Nachteil für die Leistungsempfänger führen. Teilleistungen setzen grundsätzlich wirtschaftlich teilbare Leistungen voraus. Gerade im Baubereich ist dies jeweils in Abhängigkeit des jeweiligen Gewerks von bautechnischen Besonderheiten geprägt. In der Praxis wird hier zur Abgrenzung immer noch auf eine alte Veröffentlichung von 1970 zurückgegriffen (auf Wunsch lassen wir Ihnen das Schreiben mit Beispielen gern zukommen). So ist z. B. bei der Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses die Errichtung des Rohbaus wirtschaftlich sinnvoll teilbar; die einzelnen Etagen eines Rohbaus sind aber KEINE wirtschaftlich teilbaren Leistungen. Dies kann auch nicht durch individuelle Vertragsvereinbarung abbedungen werden.

Es muss auch eine vertragliche Vereinbarung vorliegen, dass die Gesamtleistung in Teilleistungen ausgeführt wird. Für diese Teilleistungen müssen dann eine entsprechende Teilabnahme und eine Teilabrechnung erfolgen.

HINWEIS

Telefongespräche sind nur nach schriftlicher Bestätigung verbindlich.

Wurden in einem Vertrag keine Vereinbarungen über Teilleistungen getroffen, beanstandete es die Finanzverwaltung bei früheren Steuersatzänderungen nicht, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuersatzänderung eine entsprechende Vereinbarung nachgeholt wurde. Zumindest wenn es dann wieder zur Anhebung des Steuersatzes auf 19 % zum 01.01.2021 kommt, sollten bei noch nicht vollständig ausgeführten Leistungen für die bis dahin ausgeführten wirtschaftlich abgrenzbaren Leistungen Vereinbarungen für Teilleistungen getroffen werden. Werden einheitliche Bauleistungen in der Zeit ab dem 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt (i. d. R. ist hier die Abnahme durch den Auftraggeber maßgeblich), unterliegt die gesamte Leistung dem Regelsteuersatz von dann 16 %, unabhängig davon, in welchem Umfang schon (mit 19 %) besteuerte Anzahlungen geleistet worden waren. Entsprechend ist die Leistung dann wieder dem Regelsteuersatz von 19 % zu unterwerfen, wenn die Leistung nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird.

HINWEIS

Soweit Leistungen gegenüber einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger ausgeführt werden, sollte der Abschluss ggf. - ohne hier eine missbräuchliche Gestaltung vorzunehmen - in die Zeit zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 gelegt werden. Dazu ist aber notwendig, dass hier tatsächlich nach dem 30.06.2020 noch Arbeiten ausgeführt werden. Eine lediglich verschobene Abnahme einer schon vorher abgeschlossenen Arbeit wird hier nicht anzuerkennen sein - hier muss auf eine ordnungsgemäße Dokumentation geachtet werden.

BEISPIEL

Bauherr B hatte 2019 dem Generalunternehmer G den Auftrag erteilt, auf einem ihm gehörenden Grundstück ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus für private Zwecke zu errichten. G führt eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung aus, die Umsatzsteuer entsteht mit Ausführung (Abnahme) der Leistung. Wenn das schlüsselfertige Einfamilienhaus in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 fertiggestellt wird, unterliegt die gesamte Leistung der Umsatzsteuer von 16 %. Wird die Leistung erst ab dem 01.01.2021 ausgeführt bzw. fertiggestellt, unterliegt die Leistung dem Regelsteuersatz von 19 %. In diesem Fall wäre es sinnvoll, vor dem 31.12.2020 eine Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen abzuschließen und die bis 31.12.2020 abgeschlossenen Teilleistungen abzunehmen. Insoweit würden dann die Teilleistungen endgültig nur dem Steuersatz von 16 % unterliegen.

Anzahlungen

Besonders zu beachten ist bei einer Steuersatzänderung die korrekte Ermittlung der geschuldeten Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer für seine Leistungen Anzahlungen oder Vorauszahlungen vereinnahmt hat. Die Besonderheiten gelten dabei unabhängig davon, ob es sich um Anzahlungen bei Sollbesteuerung, Istbesteuerung oder bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens (§ 13b UStG) handelt. Dabei sind grundsätzlich die folgenden Möglichkeiten denkbar:

Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.06.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist unerheblich	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind vor dem 01.07.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 01.07.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 01.07.2020 waren mit 19 % besteuert worden, bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 01.07. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % zu entlasten.
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 01.01.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16 % besteuert werden, bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % nachzuersteuern.

HINWEIS

Bei früheren Steuersatzänderungen ließ die Finanzverwaltung es zu, dass Anzahlungs- oder Vorauszahlungsrechnungen auch schon vor Inkrafttreten der Änderung mit dem zukünftigen Steuersatz erstellt werden konnten, wenn sicher war, dass die Leistung erst nach Steuersatzänderung ausgeführt wird. In der derzeitigen Situation ist dies - insb. bei der zum 01.01.2021 geplanten (Wieder)Anhebung des Steuersatzes - nicht zu raten, da derzeit nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann, dass die Absenkung nicht vielleicht doch noch über den 31.12.2020 hinaus verlängert wird.

Die Entlastung bzw. die Nachversteuerung von Anzahlungen erfolgt in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder Teilleistung auf die sich die Anzahlung bezieht, ausgeführt ist. Besteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, erfolgt die Entlastung bzw. Nachversteuerung in dem Voranmeldungszeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

BEISPIEL

Bauunternehmer B hat im März 2020 den Auftrag übernommen, für seinen Auftraggeber A (kein bauleistender Unternehmer) einen Rohbau zu errichten. Es war ein Nettobetrag i. H. v. 200.000 € vereinbart worden. Im Mai 2020 hat B seinem Auftraggeber 80.000 € zuzgl. 19 % Umsatzsteuer von 15.200 € als Abschlagszahlung berechnet, die Zahlung wurde im Juni 2020 geleistet. Die Bauabnahme erfolgt im August 2020. Im Monat der Vereinnahmung der Anzahlung hat B aus der erhaltenen Anzahlung 15.200 € (19% von 80.000,00 €) bei seinem Finanzamt anzumelden. Die steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung des B unterliegt dem im August 2020 geltenden Regelsteuersatz von 16 %. B hat seinem Auftraggeber 200.000 € zuzgl. 16 % Umsatzsteuer von 32.000 € zu berechnen, die Anzahlung ist mit 80.000 € und 15.200 € Umsatzsteuer von diesem Betrag abzusetzen, sodass sich noch ein Zahlungsbetrag von (232.00 € ./ 95.200 € =) 136.800 € ergibt. B schuldet im August 2020 noch eine Umsatzsteuer von (32.000 € ./ 15.200 € =) 16.800 €.

HINWEIS

Damit es nicht zu einem unrichtigen Steuerausweis kommt, muss die in den Anzahlungsrechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung offen abgesetzt werden. Falsch ausgewiesene Steuer muss zusätzlich abgeführt werden!

Gibt der Unternehmer für zwischen dem 01.07. und 31.12.2020 vereinnahmte Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16 % in der Rechnung an, ist bei Leistungserbringung ab dem 01.01.2021 die Anzahlungsrechnung nicht zu berichtigen, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer auf den Gesamtbetrag mit dem neuen Steuersatz angegeben wird. Allerdings ist darauf zu achten, dass die in der Anzahlungsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgesetzt wird. Der Unternehmer kann aber auch seine Rechnung über die zum anderen Steuersatz vereinnahmten Anzahlungen berichtigen. Die Berichtigung erfolgt in diesem Fall für den Voranmeldungszeitraum, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt.

HINWEIS

Die Regelungen gelten nicht nur für den leistenden Unternehmer, sondern gleichfalls für die Vorsteuerabzugsbeträge des Leistungsempfängers. Der Unternehmer kann für Leistungen auch schon vor Eintritt der jeweiligen Steuersatzänderung Rechnungen mit dem Steuersatz ausstellen, der zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung jeweils zutreffend ist.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der Wolfgang Sievert Steuerberatungsgesellschaft mbH