

Marburg, Juni 2020

Mandanteninformation **Steuerliche Auswirkungen des** **Konjunkturpaketes der Bundesregierung**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Regierungskoalition hat ein umfassendes Konjunkturpaket geschnürt. Am 12.06.2020 wurde vom Bundeskabinett ein Regierungsentwurf für ein zweites Corona-Steuerhilfegesetz verabschiedet, mit dem steuerliche Teile des Konjunkturpaketes umgesetzt werden sollen. Die wesentlichen Änderungen sind nachstehend dargestellt. Dabei wird ein Schwerpunkt auf die Auswirkungen der temporären Absenkung des Umsatzsteuersatzes für die Zeit vom 01.07. bis zum 31.12.2020 gesetzt.

1) Hinweise zur temporären Absenkung des Umsatzsteuersatzes 2020

Kernpunkt ist die befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für die Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020. Der Regelsteuersatz von 19 % soll auf 16 % herabgesetzt werden. Beim ermäßigten Steuersatz ist eine Absenkung auf 5 % beabsichtigt. Mit einem Inkrafttreten der Neuregelungen fristgemäß zum 01.07.2020 kann gerechnet werden.

Bedeutung der geplanten Senkung der Umsatzsteuer

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, wann die Leistung ausgeführt worden ist. Der Zeitpunkt der Leistungserbringung ist also für die Entstehung der Umsatzsteuer maßgeblich, und zwar unabhängig davon, wann die Rechnung gestellt oder das Entgelt vereinnahmt wurde. Die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes ist dabei unabhängig davon, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (sogenannte Ist-Besteuerung) oder nach vereinbarten Entgelten, d. h. der sogenannten Soll-Besteuerung besteuert. Auch bezüglich von Anzahlungen oder Vorauszahlungen gilt, dass deren Vereinnahmung für die endgültige Entstehung der Umsatzsteuer der Höhe nach ohne Bedeutung ist (§ 27

Abs. 1 UStG). Wenn für eine inländische Leistung eine falsche Steuer ausgewiesen wird, schuldet der leistende Unternehmer die in der Rechnung falsch ausgewiesene Steuer, auch wenn eigentlich der niedrigere Steuersatz anwendbar wäre. Der Leistungsempfänger ist aus dieser Rechnung nur in Höhe der gesetzlich geschuldeten (niedrigeren) Steuer zum Vorsteuerabzug berechtigt. Daher ist es für die Unternehmen jetzt wichtig, sich auf die geplante Steuersatzänderung richtig vorzubereiten und auch vorzubeugen, dass die gewünschte Entlastung nicht durch Fehler im Buchhaltungssystem neutralisiert wird, die dann zu Rechnungskorrekturen und erhöhtem administrativen Aufwand führen können.

Für die richtige Rechnungsstellung kommt es daher maßgeblich auf den Stichtag 01.07.2020 an. Ist der Leistungszeitpunkt vorher, fallen 19 % (bzw. 7 %) Umsatzsteuer an, danach gelten die neuen Steuersätze. Besonderes Augenmerk ist dabei auch auf alle Vorgänge zu richten, die sich über einen Zeitraum vor und nach diesem Stichtag erstrecken.

Besonders die nachfolgend aufgeführten Fälle sind bedeutsam:

Anzahlungen

- Wenn die Leistung oder eine abgrenzbare Teilleistung bis zum 30.06.2020 erbracht wurde, unterliegt diese dem bis zum 30.06.2020 gültigen Umsatzsteuersatz. Ob vorher Anzahlungen geleistet wurden, ist mithin unerheblich.
- Die Leistungserbringung oder Erbringung einer abgrenzbaren Teilleistung erfolgt in der Zeit vom 01.07. bis zum 31.12.2020: Die Leistung unterliegt insgesamt dem in diesem Zeitraum geltenden Umsatzsteuersatz; auch etwaig vor dem 01.07.2020 höhere besteuerte Anzahlungen unterliegen nachträglich dem im Zeitraum vom 01.07. bis 31.12.2020 geltenden Umsatzsteuersatz, sind also de facto zu entlasten.
- Die Leistungserbringung oder die Erbringung einer abrechenbaren abgrenzbaren Teilleistung erfolgt nach dem 31.12.2020: Die Leistung unterliegt wieder dem höheren Umsatzsteuersatz von 19 %. Etwaig in den Zeitraum vom 01.07. bis 31.12.2020 mit 16 % bzw. 5 % besteuerte Anzahlungen sind nachträglich bei Ausführung der Leistung in 2021 nachzuversteuern.

Empfehlung:

Soweit möglich, sollten erbrachte Leistungen oder abgrenzbare Teilleistungen bis zum 30.06.2020 abgerechnet werden, um der Anzahlungsproblematik zu entgehen.

Teilleistungen

Auch eine abgeschlossene Teilleistung führt neben einer tatsächlich erbrachten endgültig ausgeführten Leistung zur endgültigen Entstehung der Umsatzsteuer bereits bei Ausführung der Teilleistung. Hierzu ist es jedoch erforderlich, dass tatsächlich eine wirtschaftlich abgrenzbare Teilleistung vorliegt und das Entgelt hierfür gesondert vereinbart wird. Dies ist der Fall, wenn es sich um eine wirtschaftlich sinnvolle abgrenzbare Leistung handelt und zudem eine Vereinbarung über die Ausführung der Leistung als Teilleistung vorliegt.

Für die Vereinbarung kommt es auf die individuelle Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien an, wobei auch eine unbeanstandete Abrechnung als nachträgliche Vertragsanpassung hier genügen kann. Besser ist es jedoch, konkrete Vereinbarungen für Teilleistungen zu treffen.

Für die Annahme einer Teilleistung bei einer Werklieferung vor dem 1. Juli 2020 fordert die Finanzverwaltung, dass die Abnahme der Teilleistung vor dem 1. Juli 2020 erfolgt ist und dass vor dem 1. Juli 2020 vereinbart worden sein muss, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.

Dauerleistungen

Auch für Dauerleistungen und wiederkehrende Leistungen (z. B. Vermietungen, Wartungsverträge, etc.) ist genau zu prüfen, wann diese erbracht werden. Beziehen sie sich z. B. auf das gesamte Jahr, gilt der Steuersatz zum vereinbarten Stichtag. Hier macht es für den anwendbaren Steuersatz einen wichtigen Unterschied, ob dies der 31.12.2020 oder der 01.01.2021 ist. Beziehen sie sich auf die einzelnen Monate oder Quartale und werden nur jährlich abgerechnet, ist das Entgelt entsprechend aufzuteilen.

So ist beispielsweise bei der Vermietung, bei der regelmäßig monatlich die Miete geschuldet ist, die Miete aufzuteilen. Die Miete für die Zeit vom 01.01. bis 30.06.2020 unterliegt dann – bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung – dem Regelsteuersatz von 19 % und die Mieteinnahmen für die Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020 unterliegen dem ermäßigten Regelsteuersatz von 16 %. Gleiches gilt für die abgerechneten Nebenleistungen.

Daher sollten bei Dauerleistungen die entsprechenden Verträge bzw. Dauerrechnungen korrigiert werden. Wird hier keine Korrektur vorgenommen, wird die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14 c UStG geschuldet. Daher ist es empfehlenswert, geänderte Mietdauerrechnungen für den Zeitraum der abgesenkten Umsatzsteuer zu erstellen.

Ein Sonderproblem in diesem Zusammenhang, gerade bei Vermietungsleistungen, ist die Abrechnung der Nebenkosten. In den meisten Mietverträgen ist geregelt, dass der Vermieter dem Abrechnungszeitraum selbst bestimmen kann. Hier empfiehlt es sich, für die Zeitabschnitte bis zum 30.06.2020 und danach getrennte Nebenkostenabrechnungen zu erstellen.

Behandlung bei der Ist-Versteuerung

Ist-Versteuerung bedeutet die Umsatzbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten. Für Steuerpflichtige, bei denen die Ist-Versteuerung anwendbar ist, gelten folgende Besonderheiten:

Hat der Unternehmer bereits vor dem 1. Juli 2020 Entgelte oder Teilentgelte (insbesondere Anzahlungen) für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die erst nach dem 30.06.2020 ausgeführt werden, so ist auf diese umsatzsteuerpflichtigen Beträge nachträglich der ab dem 01.07.2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 % bzw. 5 % anzuwenden.

Werden ab dem 01.07.2020 Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer bereits vor dem 1. Juli 2020 ausgeführt hat, ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden (erhöhten) Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. 7 % zu berechnen.

Sonderregelungen

Umsatzsteuerrechtliche Besonderheiten sind auch in diversen Sonderfällen zu beachten:

Jahreskarten z. B. stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung dar. Bei Zahlung zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung; wobei die Leistung erst am Ende der Laufzeit ausgeführt wird. Für die zutreffende Umsatzsteuer kommt es also auf die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums bestehenden gesetzlichen Grundlagen an.

Jahresrückvergütungen, Jahresboni, etc. sind als Entgeltminderungen jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrunde liegenden Umsatz maßgeblich war. In der Vergangenheit wurde es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, dass die Entgeltminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wurde. Der aktuelle Entwurf eines BMF-Schreibens zu der temporären Umsatzsteuerreduzierung sieht bei Jahresrückvergütungen für das gesamte Kalenderjahr 2020 darüber hinaus vor, dass diese zu 50 % den Monaten Januar bis Juni 2020 und zu 50 % den Monaten Juli bis Dezember 2020 zugeordnet werden kann, unabhängig davon, wann die zugrundeliegenden Umsätze ausgeführt wurden. Außerdem sei es nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer von der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen absieht und bei einer Steuerberichtigung infolge einer gemeinsamen Entgeltminderung ausnahmslos den allgemeinen Steuersatz von 19 % zugrunde legt. Allerdings muss der Leistungsempfänger dann bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs entsprechend verfahren.

Auch Telekommunikationsleistungen sind Dauerleistungen. Wenn der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (01.07./31.12.2020) hinausgeht, dürfte es nicht zu beanstanden sein, wenn ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.

Für Gutscheine gelten ab dem 01.01.2019 neue Regelungen. Sofern es sich um einen sogenannten „Einzweckgutschein“ im Sinne des § 13 Abs. 14 UStG handelt, entsteht die Umsatzsteuer bereits bei Ausgabe des Gutscheins. Ein Einzweckgutschein liegt jedoch nur dann vor, wenn der Ort der Leistung schon bei Ausgabe des Gutscheins feststeht und sich aufgrund der Leistung die Höhe der Umsatzsteuer eindeutig errechnen lässt. Dies ist jedoch in aller Regel nicht der Fall. In der Regel liegt ein sogenannter „Mehrzweckgutschein“ vor, bei dem insbesondere die sich aus der Leistung ergebene Umsatzsteuer nicht feststeht. In diesem Fall ist der Verkauf des Gutscheins noch kein Umsatz und die Umsatzsteuer erfolgt erst bei tatsächlich ausgeführter Leistung, wenn der Gutschein eingelöst wird. Daher kommt es für die Bestimmung des Umsatzsteuersatzes auf diesen Zeitpunkt an.

Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 1. Juli 2020 ausgeführte Leistungen

Werden über steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen, die nach dem 30.06.2020 ausgeführt werden, vor dem 01.07.2020 Vorausrechnungen erteilt, ist darauf der ab dem 01.07.2020 geltende Umsatzsteuersatz maßgebend und auf den Vorausrechnungen anzugeben. Bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entsteht in diesen Fällen die ausgewiesene Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in denen die Leistung oder die Teilleistung erbracht wird. Zum selben Zeitpunkt kann der Leistungsempfänger die Vorsteuer geltend machen. Sofern jedoch bereits vor dem 1. Juli 2020 das gesamte Entgelt oder ein Teilentgelt gezahlt wird, entsteht die Umsatzsteuer für diese gezahlte Entgelte bereits vorher in der ausgewiesenen Höhe und der Leistungsempfänger kann die zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 unter Beachtung des befristet geltenden Umsatzsteuersatzes berechnete Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum der Zahlung als Vorsteuer abziehen. Eine Berichtigung der Steuerberechnung muss in diesem Fall nicht erfolgen.

2) Weitere Änderungen des Umsatzsteuergesetzes

Abweichend von den zollrechtlichen Vorschriften soll die Fälligkeit der Einfuhr-Umsatzsteuer auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben werden, § 21 Abs. 3 a Neu UStG.

3) Änderungen des Einkommensteuergesetzes

❖ Änderungen beim steuerlichen Verlustrücktrag

Für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 wird der steuerliche Verlustrücktrag von bisher maximal € 1 Mio. (bei Zusammenveranlagung € 2 Mio.) auf maximal € 5 Mio. (bei Zusammenveranlagung € 10 Mio.) angehoben. Auf Antrag sollen die Vorauszahlungen für 2019 in Höhe des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 nachträglich herabgesetzt werden können. Dabei soll der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 pauschal 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte, der der Festsetzung der Vorauszahlungen 2019 zugrunde gelegt wurde, betragen. Wenn der Steuerpflichtige einen voraussichtlichen Verlustrücktrag für 2020 nachweist, kann dieser abgezogen werden, auch wenn er die 30 % übersteigt. Die Erhöhung der Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag soll bereits bei der Veranlagung 2019 berücksichtigt werden, sodass auf Antrag ein vorläufiger Verlustrücktrag für 2020 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbar sein soll.

❖ Temporäre Wiedereinführung der degressiven AfA

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die ab dem 01.01.2020 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder hergestellt werden, soll es die Möglichkeit der degressiven Abschreibung geben. Dabei soll der anzuwendende Prozentsatz höchstens das 2 ½-fache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und maximal 25 % betragen

Da die degressive AfA als Jahres-AfA ausgestaltet ist, gilt die volle Jahres-AfA auch bei Anschaffung im laufenden Jahr.

❖ Erhöhung der Anrechnung der Gewerbesteuer

Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer in § 35 EStG wird vom 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags auf das 4-fache angehoben, sodass dadurch auch bei Gewerbesteuerhebesätzen von bis zu 420 % in der Regel eine volle Erstattung der Gewerbesteuer auf die persönliche Einkommensteuer (incl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) stattfinden kann.

❖ Verlängerung der Re-Investitionsfristen des § 6 b EStG

Hier ist geplant, die Re-Investitionsfristen um 1 Jahr zu verlängern, sofern die Rücklage am Schluss des nach dem 28.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist.

❖ Änderungen beim Investitionsabzugsbetrag nach § 7 g EStG

Es soll eine Verlängerung der Investitionsfrist von bisher 3 Jahren auf 4 Jahre erfolgen.

❖ Anhebung der Kaufpreisgrenze bei der pauschalierten Besteuerung der Privatnutzung von elektrischen Dienstwagen

Für den Ansatz des reduzierten Faktors von 0,25 % des Bruttolistenpreises (im Normalfall 1 %) wird die Kaufpreisgrenze von € 40.000,00 auf € 60.000,00 angehoben, wobei die Änderung bereits ab dem 01.01.2020 anwendbar sein soll.

❖ Einmaliger Kinderbonus von € 300,00

Für das Kalenderjahr 2020 soll für jedes Kind, für das im Monat September 2020 ein Anspruch auf Kindergeld besteht, ein Einmalbetrag (Kinderbonus) in Höhe von insgesamt € 300,00 gezahlt werden. Allerdings wird der Kinderbonus auf den steuerlichen Kinderfreibetrag angerechnet, sodass Steuerpflichtige, bei denen der steuerliche Kinderfreibetrag günstiger als das gewährte Kindergeld ist, den Kinderbonus im Ergebnis über die Steuer zurückzahlen müssen.

❖ Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird in den Kalenderjahren 2020 und 2021 um einen Betrag von € 2.100,00 angehoben.

4) Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Der Freibetrag der Hinzurechnungstatbestände bei der Gewerbesteuer in § 8 GewStG soll von € 100.000,00 auf € 200.000,00 ab dem Erhebungszeitraum 2020 angehoben werden.

5) Änderung der Abgabenordnung

In Fällen der Steuerhinterziehung sollen die steuerlichen Verjährungsfristen massiv verlängert werden. Hintergrund sind die Cum-Ex-Fälle. Bei der Verjährungsfrist soll die Grenze der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung auf das 2 ½-fache der gesetzlichen Verjährungsfrist (10 Jahre) verlängert werden, sodass in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung eine 25-jährige Verfolgungsverjährung gilt. Außerdem soll durch einen neuen § 375 a AO geregelt werden, dass Steueransprüche, die noch nicht erfüllt, jedoch schon verjährt, sind, noch der Einziehung nach § 73 StGB unterliegen können. Dies soll für alle bei Verkündung des Änderungsgesetzes noch nicht verjährten Steueransprüchen gelten. Damit soll künftig auch dann noch die Einziehung von Vermögenswerten infolge Steuerhinterziehung ermöglicht werden, wenn die zugrunde liegenden Steueransprüche bereits durch Verjährung erloschen sind.

6) Noch zu erwartende Änderungen

❖ Optionsmodell zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

Nach dem Ergebnis der Beratungen des Koalitionsausschusses vom 03.06.2020 soll auch das Körperschaftsteuerrecht modernisiert werden, um die Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen zu verbessern. Hier ist ein Optionsmodell zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften vorgesehen. Dies würde bedeuten, dass auch Personengesellschaften die Möglichkeit hätten, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Leider gibt es hierzu noch keine Gesetzesvorlage. Daher bleibt es abzuwarten, wie diese – sicherlich sehr komplexe – Regelung umgesetzt werden wird.

Die Informationen stellen keine rechtliche oder steuerliche Beratung dar und können eine individuelle Beratung nicht ersetzen. Sollten Sie zu einzelnen Änderungen noch Rückfragen haben, stehen wir Ihnen selbstverständlich gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Erwin Löber
Rechtsanwalt
Dipl.-Finanzwirt
Fachanwalt für Steuerrecht

Oliver Stumm
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht