

Hinweise zu Werkverträgen, Abrechnung mit Anzahlungs- und Schlussrechnungen nach der Steuersatzsenkung ab dem 01.07.2020

Stand: Juli 2020

1. Einleitende allgemeine Ausführungen

Die Bundesregierung hat im Rahmen des Konjunkturpakets vom 03.06.2020 die temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze von 19% auf 16% und von 7% auf 5% beschlossen. Diese doch recht kurzfristige Änderung des Gesetzes bringt die Unternehmer in die Situation, in kurzer Zeit Rechnungen, Softwaresysteme und Vertragsvereinbarungen anzupassen.

Im Folgenden geben wir Ihnen Hinweise zur Abwicklung von Anzahlungs- und Schlussrechnungen bei Werkverträgen vor und nach der Steuersatzänderung ab 01.07.2020.

2. Grundsätzliche Darstellung von Werkverträgen

Aus einem **Werkvertrag** folgt in der Regel eine **Werkleistung** oder **-lieferung**. Werkverträge können in der Baubranche oder auch im Dienstleistungsbereich vorkommen. Dabei ist die vertragliche Verpflichtung des leistenden Unternehmers erst dann erfüllt, wenn dieser sein Werk vollendet hat. Bei Werkverträgen wird dies in den meisten Fällen im Rahmen von Abnahmen des Auftraggebers bestätigt.

Die Unterscheidung zwischen Werkleistung und Werklieferung ist dabei nur in Bezug auf den Ort der umsatzsteuerlichen Leistung relevant, da das Umsatzsteuergesetz für eine Werkleistung andere Ortbestimmungen enthält, als eine Werklieferung. Für Zwecke der folgenden Erläuterungen kann es dahingestellt bleiben, ob eine Werkleistung oder -lieferung vorliegt.

Typischerweise werden Werkverträge über Abschlagsrechnungen und einer Schlussrechnung abgewickelt. Diese sollen im Folgenden unter Berücksichtigung der Steuersatzänderung dargestellt werden.



3. Umsatzsteuerliche Beurteilung / grundsätzliche Definitionen

a. **Werklieferungen/Werkleistungen – Grundsätzliches zur Leistungsart**

In der Regel kann bei Werkverträgen der Zeitraum zwischen Beginn der Arbeiten bis zur Vollendung des Werkes einige Zeit in Anspruch nehmen, weshalb oft Abschlags-/Anzahlungsrechnungen gestellt werden. Umsatzsteuerlich wird dies als „Abrechnung von Teilentgelten“ bezeichnet. Zuvor abgerechnete Entgelte sind in der Regel Abschlagsrechnungen ohne separate (Teil-) Leistungsausführung. Die Versteuerung einer Abschlagsrechnung erfolgt im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Teilentgelts. **Eine Ausnahme bilden Teilleistungen**, s.u.

b. **Ausnahmen: Teilleistungen**

Gemäß Abschnitt 13.4 des Umsatzsteueranwendungserlasses setzen **Teilleistungen** voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Dies wird als gegeben angesehen, wenn – im zugehörigen Vertrag – für bestimmte abgrenzbare Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG).

c. **Davon abzugrenzen: Abschlagsrechnungen/Anzahlungsrechnungen**

Von den o.g. Teilleistungen abzugrenzen ist die Abrechnung von „Teilentgelten“ ohne eine separate Abnahme einer Teilleistung. Diese sogenannten Abschlags-/Anzahlungsrechnungen ermöglichen dem leistenden Unternehmer, vor der Fertigstellung des Werkes Zwischenabrechnungen zu stellen, um seine Liquidität zu entlasten, weil er nicht für das gesamte Werk in Vorleistung gehen will. Für diese Abschlagsrechnungen entsteht die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung, d.h. wenn die Zahlung beim leistenden Unternehmer eingeht. Dieser Zeitpunkt ist bei Anzahlungsrechnungen für die Bestimmung des Steuersatzes relevant. Genau dies kann bei Abschlagszahlungen um den Zeitpunkt des Wechsels des Umsatzsteuersatzes ab dem 01.07.2020 zu Schwierigkeiten führen.



Denn: Eine vor dem 01.07.2020 gestellte Abschlagsrechnung kann:

- Bereits mit **16%** Umsatzsteuer ausgestellt sein, weil sicher ist, dass das Entgelt nach dem 01.07.2020 zufließen wird.
- Bereits mit **16%** Umsatzsteuer ausgestellt sein, weil sicher ist, dass die Gesamtleistung sicher zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 fertiggestellt sein wird (Leistungszeitpunkt also in der Niedrigsteuerphase).
- Mit **19%** Umsatzsteuer ausgestellt sein, und der Zahlungszufluss noch vor dem 01.07.2020 erfolgte.
- Mit **19%** Umsatzsteuer ausgestellt sein, wofür der Zahlungszufluss zwar noch vor dem 01.07.2020 erwartet wurde, aber tatsächlich nach dem 30.06.2020 erfolgte.
- Mit **19%** Umsatzsteuer ausgestellt sein, weil es betriebswirtschaftlich oder technisch schlicht nicht anders möglich war.

Die **ersten drei Fälle richtig ausgestellter Anzahlungsrechnungen** bereiten in der Praxis typischerweise keine Probleme.

Vielmehr wird es bei **den letzten beiden Fällen** (Rechnung mit 19% Umsatzsteuer) dazu kommen können, dass diese Rechnungen ggf. **nicht richtig** ausgestellt wurden. → **Warum:** Bei einem Zahlungszufluss nach 30.06.2020 entsteht die Umsatzsteuer umsatzsteuerrechtlich nur noch mit 16%, da die Umsatzsteuer bei Anzahlungen „im Zeitpunkt der Vereinnahmung“ entsteht (s.o.).

4. Abrechnung von Anzahlungs- und Schlussrechnungen bei Werkverträgen

a. Abrechnung von richtig ausgestellten Anzahlungsrechnungen im Rahmen der Schlussrechnung

In den meisten Fällen unproblematisch: Abschlagsrechnungen, die vor dem 30.06.2020 und richtigerweise unter Ausweis von 16% oder 19 % Umsatzsteuer ausgestellt wurden.

Bei Abschlagsrechnungen, die vor dem 30.06.2020 ausgestellt wurden, ist es lt. Finanzverwaltung nicht zu beanstanden, wenn diese bereits mit 16% Umsatzsteuer erstellt sind, weil z.B. sicher ist, dass die Leistung zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 erbracht wird oder sicher ist, dass die Anzahlung nach dem 30.06.2020 zufließen wird.

Sollte die spätere Abrechnung wider Erwarten nun doch mit 19% abzurechnen sein, müssen diese Abschlagsrechnungen nicht korrigiert werden, wenn im Rahmen der Schlussrechnung die Abschlagsrechnungen auf die richtige Steuerhöhe „gerechnet“ werden.



Die Schlussrechnung hierzu könnte wie folgt aussehen:

					Fertigstellung	
					01.07.- 31.12.2020	Nach dem 31.12.2020
Baupreis netto					400.000	400.000
Umsatzsteuer 16%					64.000	
Umsatzsteuer 19%						76.000
Gesamtpreis					464.000	476.000
	Datum	Nr.	Netto	Umsatzsteuer		
Abschläge mit 19%	30.04.20	20	100.000	19.000	-119.000	-119.000
mit 19% (Zufluss 30.06.2020)	15.06.20	55	50.000	9.500	-59.500	-59.500
mit 16%	31.07.20	62	100.000	16.000	-116.000	-116.000
mit 16%	30.11.20	95	95.000	15.200	-110.200	-110.200
Schlusszahlung					59.300	71.300

b. Abrechnung von falsch ausgestellten Anzahlungsrechnungen im Rahmen der Schlussrechnung

Im Zusammenhang mit der Steuersatzänderung **führen dagegen nachfolgend dargestellte Abschlagsrechnungen zu Schwierigkeiten. (→ Umsatzsteuer ist zu hoch ausgewiesen.)**

Vor dem 01.07.2020 ausgestellte Abschlagsrechnungen, die mit 19% ausgestellt wurden, für die allerdings der Zufluss des Entgelts nach dem 30.06.2020 stattfindet. Diese Anzahlungsrechnungen sind umsatzsteuerrechtlich mit einem zu hohen Steuersatz ausgestellt, woraus der Rechnungsempfänger dagegen nur in Höhe der gesetzlich geschuldeten Steuer, also 16%, den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Der leistende Unternehmer schuldet aufgrund des Ausweises in der Rechnung dagegen 19% Umsatzsteuer (§ 14c Abs. 1 UStG).

Diese ab dem 01.07.2020 nicht richtig ausgestellten Abschlagsrechnungen können grundsätzlich im Rahmen eines Ergänzungsschreibens korrigiert werden, in welchem die Höhe des Entgelts, des Steuersatzes, des Steuerbetrages sowie des geänderten Bruttobetragtes nachgetragen wird. Dabei sollte in dem Ergänzungsschreiben ein Bezug zur Abschlagsrechnung hergestellt werden, was beispielsweise im Betreff des Schreibens enthalten sein kann.



Zum Beispiel könnte ein Ergänzungsschreiben Folgendes enthalten:

Anschrift an den Kunden / Steuernummer / Kundennummer etc.

Betreff: Bezug auf Anzahlungsrechnung Nr. vom über Leistungen XY bis zum 30.12.2020 (Leistungszeitraum zw. Juli und Dezember 2020)

Sehr geehrte/r Herr/Frau,

hiermit teilen wir Ihnen mit, dass in der im Betreff genannten Rechnung die Angaben zum Entgelt, zur Umsatzsteuer und zum Umsatzsteuersatz nicht richtig enthalten und aufgrund der ab 01.07.2020 geltenden Umsatzsteuersatzänderung für diese Rechnung wie folgt zu ändern sind:

Entgelt netto	100 EUR
<u>Umsatzsteuer 16%</u>	<u>16 EUR</u>
Entgelt brutto	116 EUR

Zur Vereinfachung und zur Sicherstellung der richtigen umsatzsteuerlichen Behandlung empfehlen wir, die Abschlagsrechnungen bei Erstellung der Schlussrechnung nochmals zu überprüfen und für die Abschlagsrechnungen ein Ergänzungsschreiben aufzusetzen, die wie oben beschrieben aus technischen oder anderen Gründen einen zu hohen Steuersatz enthalten, der für den Rechnungsempfänger in Höhe von 3% eine nicht abziehbare Vorsteuer bedeuten.

Grundsätzlich könnte zwar darüber nachgedacht werden, von einer Korrektur dieser Abschlagsrechnungen bei B2C-Leistungen abzusehen, weil die Korrektur der Umsatzsteuer auf die Gesamtleistung im Rahmen der Schlussrechnung auf die richtige Höhe gerechnet wird und der Leistungsempfänger ohnehin keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Da diese Vorgehensweise (Umsatzsteuer wird in der Schlussrechnung auf die richtige Höhe gerechnet) jedoch nur für die zuvor mit einer zu niedrigen Umsatzsteuer ausgestellten Anzahlungsrechnung seitens der Finanzverwaltung freigegeben ist, empfehlen wir im Hinblick auf die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Steuer die Korrektur dieser Anzahlungsrechnungen.



Für diese Fälle empfehlen wir, die Schlussrechnung inkl. Korrektur einer falsch ausgestellten Anzahlungsrechnung wie folgt vorzunehmen (das Ergänzungsschreiben wäre mit dieser Schlussrechnung zusammen an den Kunden zu übermitteln):

					Fertigstellung	
					01.07.- 31.12.2020	Nach dem 31.12.2020
Baupreis netto					400.000	400.000
Umsatzsteuer 16%					64.000	
Umsatzsteuer 19%						76.000
Gesamtpreis					464.000	476.000
	Datum	Nr.	Netto	Umsatzsteuer		
Abschläge mit 19%	31.05.20	20	100.000	19.000	-119.000	-119.000
mit 19% 16% (Korr. durch Erg.Schreiben)	30.06.20 (Zufluss nach dem 30.06.)	55	50.000	9.500 8.000	-59.500 -58.000	-59.500 -58.000
mit 16%	31.07.20	62	100.000	16.000	-116.000	-116.000
mit 16%	30.11.20	95	95.000	15.200	-110.200	-110.200
Schlusszahlung					60.800	72.800
Überzahlung AZ Nr. 55					-1.500	-1.500
Zu zahlen Schlussrechnung					59.300	71.300

Zusammenfassung Umsatzsteuerwirkung leistender Unternehmer:

Die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer aus der Anzahlungsrechnung Nr. 55 wird durch das Ergänzungsschreiben von EUR 9.500 auf EUR 8.000 reduziert. Gleichzeitig wird die Anrechnung dieser korrigierten Anzahlungsrechnung auf EUR 50.000 zzgl. EUR 8.000 Umsatzsteuer reduziert. Der leistende Unternehmer hat damit insgesamt die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer für die Leistung auf den richtigen Betrag korrigiert. Die korrespondierende Rückerstattung des Finanzamtes in Höhe von EUR 1.500 gleicht die Anrechnung beim Zahlbetrag in der Schlussrechnung liquiditätsmäßig wieder aus.



Zusammenfassung Vorsteuerwirkung Leistungsempfänger:

Der Leistungsempfänger hatte aus der falsch ausgestellten Anzahlungsrechnung nur in Höhe von 16% einen Vorsteuerabzug, welcher im Rahmen der Schlussrechnung über das Ergänzungsschreiben korrigiert wurde. Damit hatte der Leistungsempfänger aber auf diese Anzahlungsrechnung Nr. 55 eine um EUR 1.500 zu hohe Zahlung geleistet (EUR 59.500 statt EUR 58.000), die im Rahmen der Schlussrechnung vom verbleibenden Zahlbetrag angerechnet wird. Insgesamt kann der Leistungsempfänger dann in der richtigen Höhe die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn dieser dazu berechtigt ist (B2B).

Etwaige Anwendung der Vereinfachungsregelung auf diese Anzahlungsrechnungen

Nach unserem Verständnis kann die unter Textziffer 3.12 im BMF-Schreiben vom 30.06.2020 erläuterte Vereinfachungsregelung nicht rechtssicher auch auf die mit einem zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuersatz ausgestellten Anzahlungsrechnungen angewandt werden. Eine Anwendung dieser Vereinfachungsregelung auch auf die Istbesteuerung von Anzahlungen ist in diesem Zusammenhang nicht explizit erwähnt.

Wenn Sie Fragen haben stehen Ihnen Ihre Steuerberaterin / Ihr Steuerberater oder Frau Schramm sehr gerne zur Verfügung.

Ihr Kontakt:



Katrin Schramm
Steuerberaterin

katrin.schramm@moore-tk.de

T +49 621 42508-61

F +49 621 42508-50

