


URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/befristete-senkung-der-umsatzsteuer-und-verrechnungspreise-wie-passt-das-zusammen.html>

 21.10.2020

*Indirekte Steuern/Zoll*

## **Befristete Senkung der Umsatzsteuer und Verrechnungspreise – wie passt das zusammen?**

Seit dem 01.07.2020 gelten in Deutschland befristet bis zum 31.12.2020 die reduzierten Umsatzsteuersätze. Konzerninterne Leistungsbeziehungen können Besonderheiten aufweisen, die im Zusammenhang mit der temporären Senkung der Umsatzsteuersätze spezifische Fragen aufwerfen. Diese möchten wir im Folgenden adressieren.

### **Hintergrund**

Seit dem 01.07.2020 gelten in Deutschland befristet bis zum 31.12.2020 die reduzierten Umsatzsteuersätze von 16% (statt 19%) und 5% (statt 7%) (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Dies betrifft alle Unternehmen aller Branchen, unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz, solange sie in Deutschland Umsätze ausführen oder empfangen und hierfür die Umsatzsteuer anmelden und abführen müssen. Es gehen hiermit umfangreiche Anpassungen in Kassen-, Buchhaltungs- und ERP-Systemen einher, und die Auswirkungen werden auch nach dem 31.12.2020 mindestens im 1. Quartal 2021 noch spürbar sein und erhöhte Aufmerksamkeit bei der Umsetzung der steuerlichen Verpflichtungen erfordern.

Konzerninterne Leistungsbeziehungen können Besonderheiten aufweisen, die im Zusammenhang mit der temporären Senkung der Umsatzsteuersätze spezifische Fragen aufwerfen. Viele Konzerne nutzen insbesondere die folgenden Instrumente, um die Fremdüblichkeit ihrer gruppeninternen Transaktionen nachprüfbar zu wahren:

- 1) Konzernumlagen
- 2) Nachträgliche Anpassungen für Verrechnungspreise

Im Folgenden gehen wir auf die häufigsten Fragen hinsichtlich dieser beiden Bereiche konzerninterner Verrechnungen ein, die bei der korrekten Umsetzung der befristeten Umsatzsteuersenkung aufkommen können.

### **Befristete Umsatzsteuersenkung und Konzernumlagen**

Konzernumlagen dienen der Verrechnung von Kosten und der angemessenen Vergütung einer Gruppengesellschaft (häufig die operative Gruppenzentrale) für Dienstleistungen, die zentral für die Unternehmensgruppe bzw. Teilen davon erbracht werden. In der häufigsten Ausgestaltungsform wird für grenzüberschreitende Konzernumlagen die Kostenaufschlagsmethode verwendet, um eine fremdübliche Vergütung zu erreichen. Die Kostenbasis, auf die ein prozentualer, angemessener Gewinnaufschlag berechnet wird, ermittelt sich aus allen Kosten, die für die Leistungen beim Leistungserbringer angefallen sind.

Konzernumlagen umfassen typischerweise ein Leistungsbündel aus verschiedenen Dienstleistungen in den Bereichen Management und Administration, nicht selten verknüpft mit der Überlassung von Rechten u.ä. Je nach Größe, Organisation und Markt des Konzerns können zentral erbrachte Leistungen aber auch komplexerer Natur sein (Marketing, Forschung und Entwicklung, technische Unterstützungsleistungen etc.).

Häufig sind konzerninterne Umlagen für Leistungsbündel oder für verschiedene Einzelleistungen als Entgelte für Leistungen anzusehen, die der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Die Gruppierung von Einzeltransaktionen für Verrechnungspreiszwecke folgt bestimmten Grundsätzen und führt zu fremdüblichen Verrechnungen, die umsatzsteuerlich ganz äquivalent zu Verrechnungen mit fremden Dritten behandelt werden.

Die Bündelung von Transaktionsarten nach Verrechnungspreisregeln kann jedoch bei der Bestimmung des richtigen Umsatzsteuersatzes Fragen aufwerfen, wenn unterjährig unterschiedliche Steuersätze angewandt werden müssen und es daher auf den umsatzsteuerlichen Zeitpunkt der Leistungserbringung ankommt.

- Der anwendbare Umsatzsteuersatz richtet sich grundsätzlich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der Leistung. Bei Lieferungen ist dies die Verschaffung der Verfügungsmacht, bei Dienstleistungen die Vollendung der Leistung. Bei dauerhaft erbrachten Dienstleistungen wäre dies mit Vertragsbeendigung, sofern keine Teilleistungen (s.u.) vorliegen. Um bestimmen zu können, wann eine Leistung ausgeführt wurde, müssen zuerst ihr Gegenstand und Inhalt definiert werden. Gerade im Fall von konzerninternen Umlagen, die nach Verrechnungspreisprinzipien gruppiert werden, kann dies in der Praxis eine Herausforderung darstellen.
- Wenn Leistungen erbracht werden, kommt es zusätzlich darauf an, ob die gestellten Rechnungen Voraus- oder Anzahlungsrechnungen sind, weil für diese ein anderes Regime gilt. Hier ist der Umsatzsteuersatz anzugeben, der im Zeitpunkt der voraussichtlichen Leistungserbringung gilt. Der Vorsteuerabzug ist erst nach Bezahlung der Rechnung möglich. Es ist jedoch spätestens bei tatsächlicher Ausführung der Leistung sicherzustellen, dass auf das Entgelt für die gesamte Leistung nur der dann anwendbare Umsatzsteuersatz angewandt wird. Die Korrektur erfolgt üblicherweise im Rahmen einer Schlussrechnung.
- Weiterhin ist zu prüfen, ob ggf. Teilleistungen vorliegen (z.B. monatlich, quartalsweise, jährlich). Im Gegensatz zu Anzahlungen richtet sich der anwendbare Steuersatz hier danach, wann die Teilleistung tatsächlich ausgeführt wurde. Es kann auch Anzahlungen auf Teilleistungen geben.
- Weiterhin ist zwischen Eingangs- und Ausgangsleistungen zu unterscheiden. Bei Ausgangsleistungen kommt es darauf an, ob die Rechnung korrekt ausgestellt ist, ansonsten wird die ggf. falsch ausgewiesene, höhere Umsatzsteuer geschuldet. Bei Eingangsleistungen ist sicherzustellen, dass der korrekte Vorsteuerbetrag in Abzug gebracht wird.
- Bei Eingangsleistungen (Dienstleistungen) aus dem Ausland findet das sog. Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG) Anwendung, d.h. der Leistungsempfänger schuldet die hierauf anfallende Umsatzsteuer und kann gleichzeitig, soweit er dazu nach allgemeinen Grundsätzen berechtigt ist, den Vorsteuerabzug geltend machen. Da auf den entsprechenden Rechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist, muss der Leistungsempfänger diese selbst berechnen. Auch wenn bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung gleichzeitig mit der Anmeldung der Umsatzsteuer der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist darauf zu achten, dass der korrekte Umsatzsteuersatz angewandt wird, denn selbst wenn die Leistung im 2. Halbjahr 2020 mit 19% versteuert würde, dürfte nur 16% Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Als Beispiel, in welcher Weise dies Komplexität für Konzernumlagen mit sich bringen kann, sei an einen zeitlich befristeten Support im Bereich Accounting gedacht, der von der europäischen Konzernzentrale an eine deutsche Tochtergesellschaft erbracht wird, um einen Jahresabschluss zu erstellen. Die Kosten für diese Leistung bestünden aus den Kosten eines Mitarbeiters einschließlich entsprechenden Overhead-Kosten. Die Kosten fließen in die Kostenbasis der bereits bestehenden Konzernumlage an die betroffene Tochtergesellschaft ein und werden mit einem angemessenen Gewinnaufschlag versehen. Die Verrechnung erfolgt monatlich zu laufenden Kosten. Zu dem Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss abgeschlossen ist, widmet sich der/die Angestellte anderen Aufgaben, und die entsprechenden Kosten werden nicht mehr in die Kostenbasis aufgenommen.

*Verrechnungspreistechnisch* sind die Leistungserbringung und die Verrechnung damit abgeschlossen. *Aus umsatzsteuerlicher Sicht* muss für die Anwendung des richtigen Umsatzsteuersatzes jedoch entschieden werden, ob es sich um eine Teilleistung handelt, wann die (Teil)Leistung erbracht wurde und ob es sich bei der kontinuierlichen Verrechnung ggf. um Anzahlungen handelt. Dies gilt auch, wenn die Gesellschaft zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und die bezogenen Leistungen „nur“ über das Reverse-Charge-Verfahren im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldung berücksichtigt, d.h. die Umsatzsteuer anmeldet und gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend macht. Es darf nämlich nur der korrekte Umsatzsteuerbetrag auch als Vorsteuer geltend gemacht werden, unabhängig davon, in welcher Höhe die Umsatzsteuer angemeldet wurde (s.o.).

### **Befristete Umsatzsteuersenkung und nachträgliche Anpassungen von Verrechnungspreisen**

Ein typisches Instrument bei grenzüberschreitenden konzerninternen Verrechnungen sind nachträgliche Verrechnungspreiskorrekturen. Der Grundsatz dabei ist, dass Lieferungen oder Leistungen im Laufe des Jahres auf Basis von bestimmten Preisbestimmungsmethoden verrechnet werden. Zum Ende des Jahres (häufig auch monats- oder quartalsweise) wird

rückblickend geprüft, ob die Verrechnungen auch im Ergebnis dem Fremdvergleich standhalten. Dies kann auch bedeuten, dass unterjährig auf Plankostenbasis abgerechnet wird und, nachdem die tatsächlichen Kosten bekannt sind, Verrechnungen entsprechend korrigiert werden. In diesen Fällen ist häufig eine klare Zugehörigkeit der Korrekturverrechnung zur ursprünglichen Leistung erkennbar.

Eine andere Art der nachträglichen Korrektur von Verrechnungspreisen stellt auf Ergebnismargen ab. Eine Korrektur hängt dann davon ab, ob die unterjährige Verrechnung zu einem bestimmten Zielergebnis (bspw. operative Marge) beim Erbringer oder Empfänger der Leistung oder Lieferung geführt hat. Die Zielmarge dominiert in diesem Fall die Preisbestimmung, da Fremdvergleichswerte auf Einzeltransaktionsebene bei der Preissetzung oft nicht verfügbar sind und die auf Basis von marktbestimmten Unternehmensdaten ermittelte Zielmarge somit als verlässlicherer Vergleichswert betrachtet wird.

Eine Korrekturverrechnung kann positiv oder negativ sein und wird ermittelt durch die Differenz zwischen dem tatsächlichen Ergebnis und dem Zielergebnis. Die Natur dieser Korrekturverrechnung bestimmt ihre umsatzsteuerliche Handhabung und sollte für den Einzelfall geprüft werden. Bei Korrekturen unter den Stichworten Jahresboni, Rückvergütungen, Rabatte etc. handelt es sich umsatzsteuerlich typischerweise um eine Änderung der Bemessungsgrundlage, die grundsätzlich in dem Zeitpunkt zu versteuern ist, in dem sie eingetreten ist; dies gilt auch für steuerfreie Leistungen, z.B. innergemeinschaftliche Lieferungen oder Erwerbe. Es kann jedoch auch Korrekturverrechnungen geben, die umsatzsteuerlich nicht relevant sind, weil es sich z.B. gar nicht um steuerbare Umsätze handelt. Dies liegt möglicherweise vor bei Gewinnkorrekturen, die keinen oder keinen ausreichenden Bezug zum ursprünglichen (umsatzsteuerlich) steuerbaren Leistungsaustausch haben.

### **Was kann ich für mein Unternehmen tun, um die Umsatzsteuersenkung richtig abzubilden?**

Die temporäre Senkung der Umsatzsteuer erfordert es, die kosten- und gewinnorientierten Methoden der Verrechnungspreisbestimmung mit dem umsatzsteuerlichen Fokus auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung in Einklang zu bringen. Um dies anzugehen, können Unternehmen mit grenzüberschreitenden Konzernverrechnungen Folgendes tun:

- Ihre konzerninternen Vereinbarungen auf umsatzsteuerliche Relevanz überprüfen (liegt ein Geschäftsbesorgungsvertrag o.ä. vor? Was ist Inhalt des Vertrages? Wie erfolgt die Abrechnung?).
- Klauseln und Praxis der nachträglichen Verrechnungspreiskorrektur prüfen (handelt es sich um eine Korrektur von Preisen auf erbrachte Leistungen oder eine andere Form der Gewinnkorrektur?).
- Die bisherige intercompany Rechnungslegung im Kalenderjahr 2020 überprüfen und ggf. erforderliche Anpassungen im Hinblick auf das Jahresende vorbereiten.
- Ihre intercompany Eingangsrechnungen daraufhin überprüfen, ob sie umsatzsteuerlich korrekt erfasst und angemeldet wurden.

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general

information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.