

25. Juni 2020



Mitglieder-Information

Zweites Corona-Steuerhilfegesetz: Gewerbemietrecht und Umsatzsteuer

Am 29. Juni 2020 soll das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz durch Bundestag und Bundesrat verabschiedet werden. Im Folgenden geben wir Ihnen einen Überblick über die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen für das Gewerbemietrecht.

Regelungsinhalt

- Senkung des Regelsteuersatzes von 19 % auf **16 %**
- Senkung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf **5 %**
- Zeitraum der Änderung: 1. Juli bis 31. Dezember 2020

Anmerkung: Zur Umsetzung der neuen gesetzlichen Regelung stimmt das Bundesministerium der Finanzen derzeit einen Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens mit den obersten Finanzbehörden der Länder ab. Das endgültige Ergebnis der Erörterungen bleibt abzuwarten. Grundlage der Mitgliederinfo ist daher lediglich das [BMF-Begleitschreiben in der Entwurfsfassung vom 23. Juni 2020](#)

Zeitlicher Anwendungsbereich

Gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) sind Änderungen des Umsatzsteuersatzes auf Leistungen anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Der vertragliche Leistungszeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 ist also maßgeblich.

Vertragsabschluss, Zahlungseingang der Miete oder Rechnungsstellung sind also nicht relevant.

Der Regelfall für viele Gewerbemietverträge sieht so aus, dass monatliche Mieten für die Gebrauchsüberlassung vereinbart sind. Es handelt sich also um monatliche Leistungszeiträume, bei denen sich der Mieter in der Regel verpflichtet, die monatliche Miete im Voraus, spätestens jedoch bis zum dritten Werktag eines Monats zu zahlen.

Beispiel 1:

Der Mieter zahlt die Miete im Voraus. Zahlungseingang der Juli-Miete 2020 ist der 30.06.2020. Welche Umsatzsteuer ist maßgeblich?

Antwort: Der ermäßigte Steuersatz ist maßgeblich. Denn Leistungszeitraum ist der Monat Juli 2020. Der Zeitpunkt des Zahlungseingangs am 30.06.2020 ist irrelevant.

Beispiel 2:

Der Mieter hat die Miete für Juni 2020 nicht bezahlt. Er begleicht den Rückstand mit Zahlungseingang am 01.07.2020. Welche Umsatzsteuer ist maßgeblich?

Antwort: Der bisherige Steuersatz von 19 % ist maßgeblich. Denn Leistungszeitraum ist Juni 2020 (=Miete für Juni 2020), der nicht vom Zeitfenster der gesetzlichen Änderung erfasst ist. Der Zeitpunkt des Zahlungseingangs am 01.07.2020 ist steuerrechtlich irrelevant.

Beispiel 3:

Der Mieter zahlt die Miete im Voraus. Zahlungseingang der Januar-Miete 2021 ist der 30.12.2020. Welche Umsatzsteuer ist maßgeblich?

Antwort: Der reguläre Steuersatz von 19 % ist maßgeblich. Denn Leistungszeitraum ist Januar 2021, der nicht mehr vom Zeitfenster der gesetzlichen Änderung erfasst ist. Der Zeitpunkt des Zahlungseingangs am 30.12.2020 ist steuerrechtlich irrelevant.

Fallgruppen**Fallgruppe 1**

Der Mietvertrag verweist auf die jeweils gesetzliche Umsatzsteuer und ist nicht als Rechnung ausgestaltet.

Bei umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gewerberäumen wird vielfach vertraglich geregelt, dass der Mieter die Miete zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu zahlen hat.

Beispiel:

Die monatliche Miete setzt sich wie folgt zusammen:

- Grundmiete ... EUR
- Betriebskostenvorauszahlungen ... EUR
- zzgl. gesetzliche Umsatzsteuer von zzt. 19 % ... EUR
monatlicher Gesamtbetrag ... EUR

Wenn der Mietvertrag nicht als Rechnung ausgestaltet ist und der Steuersatz und die Umsatzsteuer nicht als absoluter Betrag angegeben sind, sondern der Mieter eine separate Rechnung erhält, gilt folgendes:

Ist die Rechnung für die Monate Juli bis Dezember 2020 noch nicht ergangen, muss der Vermieter für die Monate Juli bis Dezember 2020 eine korrekte Rechnung mit 16 Prozent Umsatzsteuer erstellen.

Sofern der Mieter für die Monate Juli bis Dezember 2020 bereits eine Rechnung mit 19 Prozent Umsatzsteuer erhalten hat, z. B. weil der Vermieter im Voraus eine Jahresrechnung oder eine Dauerrechnung erteilt hat, genügt zur Berichtigung der Rechnung eine

entsprechende Erklärung gegenüber dem Mieter und die Übersendung einer korrigierten Rechnung.

Fallgruppe 2

Der Mietvertrag verweist auf die jeweils gesetzliche Umsatzsteuer und ist als Rechnung ausgestaltet.

Häufig wird der Mietvertrag so formuliert, dass er zugleich die Voraussetzungen einer Rechnung erfüllt, um dem Mieter den Vorsteuerabzug aufgrund des Mietvertrags zu ermöglichen. Eine gesonderte Rechnung wird in diesen Fällen nicht benötigt.

Hierzu müssen in dem Mietvertrag die nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Angaben gemacht werden und insbesondere der Steuersatz und die Umsatzsteuer mit einem absoluten Betrag ausgewiesen werden.

Hinweis: Gemäß Abschnitt 14.1 Absatz 2 des Umsatzsteueranwendungserlasses genügt es für die Angabe des Leistungszeitraums, wenn sich dieser aus den Angaben in der Überweisung ergibt.

Pflichtangaben gem. § 14 Abs. 4 UStG, wenn der Mietvertrag als Rechnung gilt:

- Vollständiger Name und die Anschrift des Vermieters;
- Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Vermieters;
- Vollständiger Name und Anschrift des Mieters;
- Ausstellungsdatum = Datum des Vertragsabschlusses (Vertragsdatum).
- Vertragsnummer: Jeder Ihrer Verträge muss einmalig sein.
- Zeitpunkt der Mietzahlung: Es muss der Fälligkeitszeitpunkt für die Mietzahlung angegeben werden. Beispiel: „Die Miete ist monatlich im Voraus, spätestens jedoch bis zum dritten Werktag des laufenden Monats zu zahlen.“ Steht eine derartige Klausel wider Erwarten nicht im Vertrag, dann muss der Leistungszeitraum auf den Zahlungsbelegen erkennbar sein, beispielsweise ein Kontoauszug mit dem Vermerk „Miete für Juni 2020“ (siehe o.g. Hinweis).
- Art und Umfang der Leistung: Angaben zur Beschreibung des Mietobjektes einschl. vermietete Fläche;
- (Netto-)Entgelt für die Leistung: Grundmiete zzgl. Nebenkosten;
- gesetzlicher Umsatzsteuersatz;
- der auf das Netto-Entgelt entfallende Umsatzsteuer-Betrag (für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen)

Ist der Mietvertrag als Rechnung ausgestaltet ist, muss die Berichtigung der Rechnung für die Zeit ab 1. Juli 2020 dadurch erfolgen, dass der Mietvertrag an den neuen Steuersatz angepasst wird.

Aber was heißt Vertragsanpassung? Einseitige Willenserklärung des Vermieters oder Vertragsnachtrag?

Ob diese eigentlich schlichte Anpassung an den neuen Steuersatz eine mietvertragliche Vertragsänderung erfordert, lässt sich leider nicht allein mit Logik beantworten. Denn logisch wäre hier eigentlich ein möglichst geringer Aufwand für den Vermieter, der mit einer

einseitigen Erklärung den Mieter über den neuen Steuersatz informiert. Andererseits ist die Rechnung ja Vertragsbestandteil, so dass auch einiges dafür spricht, dass die Änderung der Umsatzsteuer in diesen Fällen eine formale Vertragsänderung erfordert.

Voraussetzung wäre dann ein Vertragsnachtrag, der von beiden Parteien unterzeichnet wird und das Schriftformerfordernis gem. §§ 550, 578 BGB einhält.

Zur Beantwortung dieser essentiellen Frage helfen auch die offiziellen Unterlagen nur bedingt weiter.

In dem Entwurf des o.g. BMF-Schreibens (Stand 23.06.2020) wird hierzu unter RN 24 (letzter Absatz) ausgeführt: *„...Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind (Abschnitt 14.1 Abs. 2 UStAE), sind an die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden Umsatzsteuersätze anzupassen. Auf die Regelung des § 31 Abs. 1 UStDV wird hingewiesen. Daher reicht es aus, einen Vertrag durch ergänzende Unterlagen anzupassen, die unter Bezug auf den Vertrag alle erforderlichen Informationen zum Entgelt und Steuersatz für den Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 enthalten. Ein in Folge der Absenkung des Umsatzsteuersatzes angepasster Vertrag muss für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten...“*

Das o. g. BMF-Schreiben (Entwurf) verweist auf § 31 Abs. 1 Umsatzsteuerdurchführungsverordnung UStGDV). § 31 Abs. 1 UStGDV wiederum beschreibt die steuerrechtlich erforderlichen Angaben die bei der Vertragsanpassung zu berücksichtigen sind.

In § 31 Abs. 1 UStGDV heißt es: *„... Eine Rechnung kann aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 des Gesetzes geforderten Angaben insgesamt ergeben. In einem dieser Dokumente sind das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag jeweils zusammengefasst anzugeben und alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 des Gesetzes ergeben. Die Angaben müssen leicht und eindeutig nachprüfbar sein...“*

Zwischenfazit

Nach Lektüre des BMF-Schreibens und der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung ist immer noch nicht klar, ob die genannte „Vertragsanpassung“ eine mietvertragliche Vertragsänderung durch einen schriftlichen, beiderseitig unterzeichneten Vertragsnachtrag erfordert oder ob diese formale Vertragsänderung entbehrlich ist. Klar ist nur, dass das BMF die Anforderungen nicht zu hoch ansetzen möchte, sich jedoch bislang noch nicht klar genug hierzu positioniert. Es bleibt daher abzuwarten, ob das BMF die bislang ausstehende Klarstellung in der finalen Fassung des Anwendungsschreibens nachholt.

Empfehlung

Diese rechtliche Unsicherheit kann erhebliche negative wirtschaftliche Auswirkungen für Vermieter haben. Denn es besteht das Risiko, dass bei einer unkorrekten Vertragsanpassung aus einem befristeten Vertrag bei Verstoß gegen das Schriftformerfordernis ein unbefristeter Vertrag mit gesetzlichen Kündigungsrecht des Mieters wird. Daneben könnten Zurückbehaltungsrechte des Mieters in Bezug auf Mietzahlungen begründet werden, weil der Mieter der Auffassung sein könnte, dass er ohne ordnungsgemäße Rechnung nicht bezahlen müsse. Ein unendliches Feld für Rechtsstreitigkeiten, das gerade in Corona-Zeiten existenzielle Auswirkungen für Vermieter haben kann.

Um diesen Risiken aus dem Weg zu gehen, empfehlen wir Ihnen, die Vertragsanpassung derzeit als Vertragsänderung per Vertragsnachtrag zu verstehen.

Dieser von beiden Vertragsparteien zu unterschreibende Vertragsnachtrag sollte hierbei alle Angaben von § 14 Abs. 4 UStG (siehe oben) enthalten und im Übrigen mindestens den Vorgaben des oben zitierten BMF-Schreibens (RN 24) i. V. m. § 31 UStGDV (s.o.) entsprechen.

Wir halten Sie auf dem Laufenden.

Franco Höfling

Justiziar/Referent Recht, Energie, Bautechnik

Tel: 030 32781-115

franco.hoeffling@bfw-bund.de
