

Bitte beachten:

Alle folgenden Informationen basieren auf dem Stand des Eckpunkteapiers der Bundesregierung vom 03.06.2020, des am 12.06.2020 vorgelegten Kabinettsbeschlusses und der Maßgabe, dass die geplante Verabschiedung im Bundesrat am 29.06.2020, wie im Kabinettsbeschluss vorgesehen, erfolgt.

Die Informationen dazu können sich ändern. Beachten Sie dies bei Ihren Planungen – und prüfen Sie die hier vorliegenden Informationen auf Änderungen.



Für unsere Mandanten

## Absenkung des Umsatzsteuersatzes 2020

Im Rahmen ihres Konjunktur- und Krisenbewältigungspakets zur Bewältigung der sich aus der **Corona-Krise** ergebenden wirtschaftlichen Auswirkungen hat die Regierungskoalition am 3. Juni 2020 eine allgemeine **Absenkung des Umsatzsteuersatzes** von **19 % auf 16 %** bzw. von **7 % auf 5 %** beschlossen. Diese soll - vorbehaltlich der Zustimmung durch Bundestag und Bundesrat - zum 1.7.2020 in Kraft treten und dann bis 31.12.2020 - also auf 6 Monate - befristet sein. Die Absenkung soll über **§ 28 Abs. 1 und Abs. 2 UStG** umgesetzt werden. Ziel dieser Maßnahme ist eine kurzfristige Nachfragebelebung, was auf den ersten Blick als für die Wirtschaft erfreulich erscheint. Gleichzeitig wirft diese temporäre Änderung allerdings auch viele Fragen auf, weshalb wir Sie in diesem Rundschreiben ausführlich hierzu informieren möchten.

Zum ersten Mal seit Einführung des heute gültigen Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzugsberechtigung zum 1.1.1968 (in den alten Bundesländern) kommt es zu einer Absenkung des Umsatzsteuersatzes. Einmalig ist auch, dass eine flächendeckende Änderung des

Steuersatzes bei der Umsatzsteuer **nur für eine kurze Zeit** Anwendung finden soll.

Damit wird es sowohl bei der Absenkung zum 1.7.2020, als auch dann bei (Wieder)Anhebung zum 1.1.2021 zu gewissen Übergangsschwierigkeiten kommen.

### **ACHTUNG:**

Soweit Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausgeführt werden, kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen vor oder nach den jeweiligen Steuersatzänderungen ausgeführt werden. Es ist in diesen Fällen nur auf die **richtige Ausstellung der Rechnungen** zu achten. Werden Leistungen aber an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger ausgeführt, stellt dies einen wirtschaftlichen Vorteil von 2 % bzw. 3 % für den Kunden dar, wenn die **Leistung** in der Zeit zwischen dem **1.7. und dem 31.12.2020** erfolgt.

Grundsätzlich wird gelten:

1. **Regelsteuersatz** (§ 12 Abs. 1 UStG): Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt der Regelsteuersatz von **19 %**; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein Regelsteuersatz von **16 %** (§ 28 Abs. 1 UStG) und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) Regelsteuersatz von **19 %** gelten.
2. **Ermäßigter Steuersatz**: Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt in den in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Sonderfällen der ermäßigte Steuersatz von **7 %**; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein ermäßigter Steuersatz von **5 %** (§ 28 Abs. 2 UStG) und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) ermäßigte Steuersatz von **7 %** gelten.

Die Steuersatzänderung gilt auch für die **Einfuhrumsatzsteuer**. Eine Anpassung der Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG) oder für die Vorsteuerpauschalierung (§ 23 und § 23a UStG) ist nicht geplant.



Besondere Herausforderungen ergeben sich aufgrund des Corona-Steuerhilfegesetzes für Unternehmer, die **Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen** ausführen:

	bis 30.06. 2020	01.07. bis 31.12. 2020	01.01. bis 30.06. 2021	ab 01.07. 2021
Übernachtung / Hotellerie	7 %	5 %	7 %	7 %
Restauration / Verpflegung	19 %	5 %	7 %	19 %
Getränke	19 %	16 %	19 %	19 %

### 1. Die Ausführung des Umsatzes ist maßgeblich

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, **wann die Leistung ausgeführt worden ist**. Die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes ist dabei **unabhängig** davon, ob der Unternehmer seine Umsätze nach **vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung)** oder nach **vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung)** besteuert.

### Von Bedeutung ist nur, wann die entsprechende Leistung nach umsatzsteuerrechtlichen Regelungen ausgeführt ist.



Auch die Vereinnahmung von Anzahlungen oder Vorauszahlungen ist für die endgültige Entstehung der Umsatzsteuer der Höhe nach ohne Bedeutung (§ 27 Abs. 1 UStG).

Zur korrekten Ermittlung der Umsatzsteuer muss damit immer festgestellt werden, wann die Leistung ausgeführt ist. Herausforderungen entstehen bei langfristigen Verträgen, die über den Zeitpunkt des Steuersatzwechsels hinaus ausgeführt werden.

Folgendes gilt grundsätzlich für die Ausführung einer Leistung:

#### BEISPIEL:

Kunde K bestellt am 20.7.2020 ein neues Elektrofahrzeug für 30.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Als Liefertermin wird Dezember 2020 vereinbart. K leistet schon im Juli 2020 eine Vorauszahlung von (30.000 EUR zzgl. 16 % USt =) 34.800 EUR. Aufgrund von Lieferengpässen bei den Batteriesystemen kann das Fahrzeug erst am 12.1.2021 ausgeliefert werden. Soweit die Absenkung des Regelsteuersatzes nicht über den 31.12.2020 hinaus verlängert werden sollte, ist die Leistung erst im Januar 2021 ausgeführt und unterliegt dann (wieder) dem Regelsteuersatz von 19 %.

- **Lieferungen**: Lieferungen (auch Werklieferungen) gelten dann als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die **Verfügungsmacht an dem Gegenstand** erworben hat; wird der Gegenstand befördert oder versendet, ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt (Abschn. 13.1 Abs. 2 UStAE).
- **Sonstige Leistungen**: Sonstige Leistungen (auch Werkleistungen) sind im Zeitpunkt ihrer **Vollendung** ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit **Ende des Leistungsabschnitts** ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen (Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE).

- **Inneregemeinschaftliche Erwerbe:** Die Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb entsteht mit **Ausstellung der Rechnung**, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG).

**WICHTIG:**

Die Umsatzsteuer entsteht endgültig erst mit **Ausführung** einer Leistung oder Teilleistung – Anzahlungen sichern keinen Steuersatz.

Neben der tatsächlich (endgültig) ausgeführten Leistung führt auch eine abgeschlossene **Teilleistung** zur endgültigen Entstehung einer Umsatzsteuer. Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen zwei notwendige Bedingungen nach nationalem Recht vorliegen:

1. Es muss sich um eine **wirtschaftlich** sinnvoll **abgrenzbare** Leistung handeln und
2. es muss eine **Vereinbarung** über die Ausführung der Leistung als Teilleistungen vorliegen; die Teilleistung muss gesondert abgenommen und abgerechnet werden.

**ACHTUNG:**

Die erste Voraussetzung ist ein **objektives Kriterium**, das sich an der Art der Leistung orientiert und jeweils auch von branchentypischen Kriterien abhängig ist. Die zweite Voraussetzung ist ein **individuelles Kriterium**, hier kommt es auf die vorliegende individuelle Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien an. Zumindest in der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung hier auch nachträgliche Vertragsanpassungen akzeptiert. Dies wird bei der jetzt anstehenden Steuersatzabsenkung voraussichtlich entsprechend erfolgen. **Die Vertragsanpassung muss aber bis zum Stichtag der Steuersatzanpassung erfolgt sein.**

Aber auch bei einer **Änderung der Bemessungsgrundlage** ist für die zutreffende Beurteilung wichtig, welchem Umsatz diese Änderung zuzurechnen ist und wann dieser Umsatz ausgeführt war.

## 2. Ist-Versteuerung

Grundsätzlich gilt für die Anmeldung der Umsatzsteuer das Prinzip der Sollbesteuerung = Leistungsausführung.

Bei vielen kleinen und mittleren Unternehmen kann die Besteuerung aber nach vereinnahmten Entgelten erfolgen.

Dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer erst für den **Voranmeldungszeitraum** anzumelden ist, **in dem das Entgelt vereinnahmt** wurde.

In diesen Fällen ist zu beachten:

- Forderungen entstanden bis 30.6.2020
- Zahlungseingang in der Zeit ab 1.7.2020
- es gelten hierfür die alten Steuersätze von 19 % bzw. 7 %.

Dies bedeutet, dass bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten die neuen Steuersätze auch erst für Umsätze zur Anwendung kommen, deren Leistungsausführung in der Zeit vom 1.7. – 31.12.2020 liegt.

## 3. Einzelfragen zur Steuersatzänderung

Die Anpassungsfragen bei der Änderung des Steuersatzes sind von einer Vielzahl von Einzelfällen geprägt. Neben der Berücksichtigung von systematischen Grundsätzen sind auch Vereinfachungsregelungen zu beachten, die die Finanzverwaltung regelmäßig im Zusammenhang mit Steuersatzänderungen angewendet hat. Obwohl es noch keine Aussage der Finanzverwaltung zu der kurzfristig anstehenden Steuersatzänderung gibt, kann man davon ausgehen, dass die meisten Abgrenzungsfragen entsprechend der früheren Umsetzung beantwortet werden können:

### 3.1 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. Grundsätzlich sind hier folgende Möglichkeiten denkbar (bei der nachfolgenden Zusammenstellung gilt die Annahme, dass die Steuersatzabsenkung nicht über den 31.12.2020 hinaus verlängert wird):

Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.6.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist unerheblich	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind vor dem 1.7.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 16 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 5 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 1.7.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 1.7.2020 waren mit 19 % bzw. 7 % besteuert worden, bei Ausführung der Leistung und Stellung der Schlussrechnung in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 sind die Anzahlungen mit 3 % bzw. 2 % zu entlasten (der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 ausgeführt werden - soweit dies sicher ist -, den Regelsteuersatz mit 16 % bzw. 5 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss mit dem entsprechenden Steuersatz)
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 1.1.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden, bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Anzahlungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuersteuern (der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlsrechnung für Leistungen, die in 2021 ausgeführt werden, den Regelsteuersatz mit 19 % bzw. 7 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss in 2020 mit 19 % bzw. 7 %)

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. Falls der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten besteuert, erfolgt die Entlastung bzw. Nachversteuerung in dem Voranmeldungszeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

Hat der Unternehmer für zwischen dem 1.7. und 31.12.2020 vereinnahmte Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 5 % in der Rechnung angegeben, ist bei Leistungserbringung ab dem 1.1.2021 die **Anzahlsrechnung 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 Anzahlsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder

offen mit 16 % bzw. 5 % 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 Steueranweis berichtigt.

Die Regelungen gelten neben dem leistenden Unternehmer gleichfalls für die Vorsteuerabzugsbeträge des Leistungsempfängers.

**ACHTUNG:**

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.

### 3.2 Dauerleistungen, Jahreskarten, Abonnements



Bei **Dauerleistungen** über einen längeren Zeitraum muss **geprüft** werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Für den Fall, dass Teilleistungen vorliegen, entsteht die Umsatzsteuer für alle Teilleistungen, die bis zum 30.6.2020 ausgeführt worden sind, noch mit dem alten Regelsteuersatz von 19 % bzw. 7 %. Für alle Teilleistungen, die in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden, gilt der Steuersatz von 16 % bzw. 5 % und danach dann wieder mit 19 % bzw. 7 %.

Bei befristeten Dauerleistungen gibt es von der Finanzverwaltung voraussichtlich keine Beanstandung, wenn vor dem jeweiligen Steuersatzwechsel noch ein kürzerer Teilleistungszeitraum vereinbart wird. Ob dies im Rahmen dieser Absenkungsmaßnahme Sinn macht, muss individuell geprüft werden. Dies kann auch in einer bis 30.6.2020 erteilten Rechnung umgesetzt werden.



#### **WICHTIG:**

Gerade bei **Dauerleistung**, die im Rahmen von **Teilleistungen** (z. B. Mietverträge, Leasingverträge) ausgeführt werden, muss auf eine **Anpassung und Korrektur der Abrechnungen (Verträge, Dauerrechnungen etc.)** geachtet werden. Wird hier keine Korrektur vorgenommen, wird die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet!

**Jahreskarten** (Saisonkarten, Abonnements o. ä.) stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung dar. Bei Zahlung zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung; die Leistung ist erst am Ende der Laufzeit ausgeführt. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Grundlagen, die **am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums** entstehen.

#### **WICHTIG:**

Das gilt auch für Jahreskarten im öffentlichen Nahverkehr (soweit hier keine monatsweise Abrechnung als Teilleistung vorliegt) oder auch bei anderen Verkehrsanbietern (z. B. BahnCard 100 der DB AG). Auch solche Leistungen unterliegen endgültig dem Steuersatz, der **am Ende des Leistungszeitraums** gültig ist. Die zur Steuersatzabsenkung beim Bahnfernverkehr zum 1.1.2020 getroffenen Vereinfachungsregelungen sollen entsprechend gelten.

**10er-Karten** u.ä. (z. B. bei Schwimmbädern, Saunabädern etc.) stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für Teilleistungen dar. Bei Zahlung der 10er-Karte entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung; wird eine Leistung nach dem jeweiligen Steuersatzwechsel in Anspruch genommen, erfolgt eine **anteilige Entlastung bzw. Nachversteuerung**.

Eine Entlastung kann aber - vorbehaltlich einer wohl nicht wahrscheinlichen Nichtbeanstandungsregelung durch die Finanzverwaltung – nur dann erfolgen, wenn in einem Abrechnungspapier entweder keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde oder eine Abrechnung berichtigt wurde.



### 3.3 Bauleistungen

Eine besondere Herausforderung ergibt sich bei Bauleistungen. Bei Bauleistungen liegen in der Praxis regelmäßig nicht die Voraussetzungen für Teilleistungen vor. Es werden zwar häufig wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen ausgeführt, überwiegend mangelt es hier aber an einer Vereinbarung von Teilleistungen und der entsprechenden steuerwirksamen Abnahme von solchen Teilleistungen. Dies kann jetzt - abhängig von der jeweiligen Situation - zum Vor- oder Nachteil für die Leistungsempfänger werden.

**WICHTIG:**

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 1.1.2021 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 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt (die Abnahme durch den Auftraggeber ist hier grundsätzlich 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 (Abnahme) nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird.

Soweit Leistungen gegenüber einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger ausgeführt werden, stellt der Abschluss der Leistung in der Zeit zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 einen wirtschaftlichen Vorteil von 2 % bzw. 3 % für den Leistungsempfänger dar.

**BEISPIEL:**

Bauherr B hatte 2019 den Generalunternehmer G beauftragt, 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 1.7.2020 bis 31.12.2020 fertiggestellt wird, unterliegt die **gesamte** Leistung der Umsatzsteuer von 16 %. Wird die Leistung erst ab dem 1.1.2021 ausgeführt, unterliegt die Leistung dem Regelsteuersatz von 19 %.

In diesem Fall wäre es sinnvoll, dass versucht wird, die **Bauabnahme noch im alten Jahr** (vor 31.12.2020) durchzuführen.

**ACHTUNG:** Ab dem Zeitpunkt der Abnahme beginnt die Gewährleistungspflicht!

Die Abrechnung von **Teilleistungen** ist nur dann möglich, wenn diese bereits **vor Baubeginn** schriftlich vereinbart worden sind und dann auch einzeln abgerechnet werden.

Wichtig ist zudem, dass jede für sich einzeln abzurechnende Teilleistung **fertig und abgenommen** worden sein muss (z.B. vor dem 30.6.2020 = 19 % bzw. vor dem 31.12.2020 = 16 %).

#### 4. Weitere Sonderregelungen

Auch bei weiteren Sonderfällen müssen umsatzsteuerrechtliche Besonderheiten beachtet werden, zu denen die Finanzverwaltung bei früheren Steuersatzänderungen Stellung genommen hatte:

▪ **Erstattung von Pfandbeträgen:**

Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden (praktisch unmöglich). Aus Vereinfachungsgründen hatte die Finanzverwaltung es früher zugelassen, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von 3 Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem "alten" Steuersatz zu korrigieren. Dies wird voraussichtlich auch jetzt so umgesetzt werden.

▪ **Entgeltänderungen durch Jahresboni o.ä.:**

Jahresrückvergütungen, Jahresboni etc. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrundeliegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wurde es von der Finanzverwaltung in der Vergangenheit nicht beanstandet, dass die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird.

▪ **Telekommunikationsleistungen:**

Es handelt sich um Dauerleistungen. Geht der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (1.7.2020 / 31.12.2020) hinaus, wird es nicht zu beanstanden sein, wenn ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.

▪ **Strom-, Gas- und Wärmelieferungen:**

Soweit der Ablesezeitraum nach dem jeweiligen Stichtag endet, wurde es bisher von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Leistung in eine vor und eine nach dem jeweiligen Stichtag ausgeführte Leistung aufgeteilt wird, soweit die Liefer- und Vertragsbedingungen dem nicht entgegenstehen. Die Aufteilung hat danach zeitanteilig zu erfolgen. Gegebenenfalls muss eine Gewichtung erfolgen (z. B. bei Wärmelieferung eine thermische Gewichtung).

▪ **Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr:**

Taxi- und Mietwagenunternehmen, die Umsätze aus der Nachtschicht zu den Änderungstichtagen realisieren, konnten nach der bisher von der Finanzverwaltung vertretenen Vereinfachungsregelung die Umsatzsteuer mit dem Steuersatz des Vortags berechnen soweit keine Rechnungen zu einem anderen Steuersatz ausgestellt werden. Da - zumindest bei der zum 1.7.2020 vorgenommenen Absenkung des Steuersatzes - diese Regelung für den Unternehmer ungünstig ist, wird voraussichtlich zugelassen, dass in der Nacht des Steuersatzwechsels schon der neue (geringere) Steuersatz angewendet wird.

▪ **Besteuerung von Leistungen in Gaststätten:**

Aus Vereinfachungsgründen konnten bei früheren Steuersatzänderungen alle Umsätze aus Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht der Steuersatzänderung mit dem jeweils "alten" Steuersatz besteuert werden. Da - zumindest bei der zum 1.7.2020 vorgenommenen Absenkung des Steuersatzes - diese Regelung für den Unternehmer ungünstig ist, wird voraussichtlich zugelassen, dass in der Nacht des Steuersatzwechsels schon der neue (geringere) Steuersatz angewendet wird. Dies galt aber nicht für Beherbergungsumsätze; hier ist die Leistung erst nach der Übernachtung abgeschlossen. Bei Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen ist darüber hinaus zu beachten, dass die Absenkung auf den ermäßigten Steuersatz dann zum 1.7.2021 auslaufen soll.

**ACHTUNG:** Diese Regel gilt nur für Speisen, nicht für Getränke!

▪ **Umtausch:**

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem Änderungstichtag gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, der zu diesem Zeitpunkt maßgeblich Steuersatz anzuwenden.

## 5. Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer

Eine besondere Herausforderung ergibt sich insbesondere bei der Absenkung der Steuersätze zum 1.7.2020. Stellt ein Unternehmer eine Rechnung noch mit dem alten Steuersatz von 19 % (oder 7 %) aus, erbringt die Leistung aber zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 hat er zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen (unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer, § 14c Abs. 1 UStG.). Dieser zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag wird von dem Unternehmer geschuldet. Dieser zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag kann aber von einem grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger **nicht als Vorsteuer** abgezogen werden.

**BEISPIEL:**

Unternehmer U hat am 28.6.2020 eine Rechnung an einen anderen Unternehmer mit 1.000 EUR zzgl. 190 EUR Umsatzsteuer erteilt; der Leistungsempfänger zahlt die 1.190 EUR. Die Leistung wird aber erst am 2.7.2020 ausgeführt. U schuldet 16 % aus 1.190 EUR (= 164,14 EUR), die Differenz von 25,86 EUR schuldet U nach § 14c Abs. 1 UStG. Der Leistungsempfänger kann aber nur die Umsatzsteuer von 164,14 EUR als Vorsteuer abziehen.

Teilweise wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger den vollen (alten) gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer abzieht, wenn der leistende Unternehmer die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer abführt. Dies erfolgte zuletzt bei dem Übergang zum ermäßigten Steuersatz beim Bahnfernverkehr. In anderen Fällen - so z. B. bei der Umstellung des Steuersatzes zum 18.12.2019 bei E-Books und E-Papers - wird noch immer auf eine entsprechende Vereinfachungsregelung gewartet.

Grundsätzlich hat der Unternehmer das Recht, die Rechnung zu berichtigen. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Vertragsparteien eine **Netto- oder Bruttopreisvereinbarung** abgeschlossen haben. Der BFH hat darüber hinaus festgestellt, dass eine wirksame Rechnungsberichtigung auch voraussetzt, dass der Zahlungsempfänger einen überhöhten Betrag an den Vertragspartner zurückzahlt.

**ACHTUNG:**

Auch die Angabe des Steuersatzes in einer sog. Kleinbetragsrechnung (bis zu einem Gesamtbetrag von 250 EUR) führt zu einem unrichtigen Steuerausweis, wenn ein zu hoher Steuersatz ausgewiesen wird.

**6. Gutscheine im Umsatzsteuerrecht**

Seit dem 1.1.2019 gelten in Deutschland neue Regelungen für Gutscheine. Soweit aus einem Gutschein eine Leistung unmittelbar zu fordern ist, es sich also nicht nur um sog. Preisermäßigungs- oder Rabattgutscheine han-



delt, muss zwischen dem sog. **Einzweckgutschein und dem Mehrzweckgutschein** unterschieden werden. Diese beiden Formen von Gutscheinen führen zu grundsätzlich unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Ergebnissen:

1. **Einzweckgutschein** (§ 3 Abs. 14 UStG): Ein Einzweckgutschein liegt dann vor, wenn der **Ort der Leistung** schon bei Ausgabe des Gutscheins feststeht **und sich aufgrund der Leistung** die Höhe der Umsatzsteuer eindeutig ermitteln lässt. Liegt ein solcher Einzweckgutschein vor, entsteht die Umsatzsteuer schon bei Verkauf des Gutscheins und jeder weiteren Weiterveräußerung. Die tatsächliche Ausführung der Leistung – wenn also der Gutschein eingelöst wird – ist dann keiner Umsatzsteuer mehr zu unterwerfen.
2. **Mehrzweckgutschein** (§ 3 Abs. 15 UStG): Ein Mehrzweckgutschein liegt vor, wenn es sich um einen Gutschein handelt, der kein Einzweckgutschein ist, weil entweder der Ort der Leistung oder die sich aus der Leistung ergebende Umsatzsteuer bei Verkauf bzw. Ausgabe des Gutscheins nicht feststeht. In diesem Fall ist der Verkauf dieses Gutscheins nur ein Tausch von Geld in eine andere Form eines Zahlungsmittels und unterliegt keiner Umsatzsteuer. Erst wenn der Gutschein eingelöst wird, unterliegt die tatsächlich ausgeführte Leistung der Umsatzsteuer. Deshalb darf bei einem Verkauf eines Mehrzweckgutscheins noch keine Umsatzsteuer in einer Abrechnung gesondert ausgewiesen werden.

Unklar ist, ob wegen des temporär abgesenkten Steuersatzes derzeit überhaupt ein Einzweckgutschein vorliegen kann, da in Abhängigkeit der Einlösung eine Umsatzsteuer von 19 % oder 16 % (respektive 7 % oder 5 %) ergeben kann. Ebenso unklar ist, ob ein in der Vergangenheit als Einzweck-Gutschein, der zu einem Steuersatz von 19 % (7 %) geführt hatte, bei Einlösung unter den Bedingungen des abgesenkten Steuersatzes zu einer analogen Anwendung der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG führen kann. In diesem Zusammenhang zeigen sich die Mängel der systematisch unzureichend in das Gesamtgefüge des Umsatzsteuerrechts eingepassten Regelungen zu den Gutscheinen.



**ACHTUNG:**

Derzeit sollte in jedem Fall versucht werden, Gutscheine als Mehrzweck-Gutscheine ohne Ausweis einer Umsatzsteuer auszugestalten.

Für **Preiserstattungsgutscheine**, die lediglich die (nachträgliche) Ermäßigung eines gezahlten Kaufpreises ermöglichen, wird die Finanzverwaltung voraussichtlich aus Vereinfachungsgründen zulassen, dass bis zum 31.8.2020 eingereichte Gutscheine noch dem alten Steuersatz zugerechnet werden.

### 7. Anpassung langfristiger Verträge

Bei einer Änderung des Steuersatzes ist für die Prüfung der wirtschaftlichen Auswirkungen immer festzustellen, wer von den Vertragsparteien die Auswirkungen zu tragen hat. Darüber hinaus ist die Vorsteuerabzugsberechtigung von entscheidender Bedeutung, da bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers eine Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger keine Probleme bereiten sollte.

Ist der **Leistungsempfänger aber nicht zum Vorsteuerabzug** berechtigt, muss geprüft werden, welcher der Vertragspartner die Umsatzsteuer zu tragen hat. Besonderheiten ergeben sich bei langfristigen Verträgen (Abschluss vor mehr als 4 Monaten vor Eintritt der Rechtsänderung). Hier kann es zu einem Ausgleich einer Mehr- oder Minderbelastung durch die Vertragsparteien kommen.

Der maßgebliche Vertrag muss zwischen den Vertragsparteien vor dem jeweiligen Stichtag der Gesetzesänderung rechtskräftig abgeschlossen worden sein, § 29 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 UStG. Die Frage, ob ein Vertrag vor dem Stichtag abgeschlossen worden ist, oder ob er nach dem Stichtag abgeschlossen wurde und damit nicht unter die Regelung des § 29 UStG fällt, bestimmt sich nach zivilrechtlichen Vorschriften. Dazu ist insbesondere erforderlich, dass nicht nur ein verbindliches Vertragsangebot vorliegt, der Leistungsempfänger muss das Vertragsangebot auch angenommen haben. Für Verträge, bei denen zwar ein verbindliches Angebot vor dem Stichtag abgegeben worden ist, der Leistungsempfänger das Vertragsangebot aber erst nach dem Stichtag annimmt, kann

ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nicht nach § 29 UStG erfolgen.

Ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nach § 29 UStG kann nur erfolgen, wenn dem Vertrag **keine anderen Regelungen** zugrunde liegen, § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG. Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien können sowohl ausdrücklich in individuellen vertraglichen Regelungen bestehen, sie können sich aber auch schlüssig aus dem Verhalten der beteiligten Vertragsparteien ergeben.

Voraussetzung für eine Anwendung des § 29 Abs. 1 UStG ist darüber hinaus, dass der Vertrag **nicht später als 4 Monate** vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist. Der Zeitraum von 4 Monaten war ursprünglich gewählt worden, da (früher) davon ausgegangen wurde, dass eine Steuersatzänderung mindestens 4 Monate vor Inkrafttreten zumindest diskutiert wird. Eine Situation, wie sie jetzt vorliegt, dass eine Änderung der Öffentlichkeit vorgestellt wird und binnen 4 Wochen in Kraft treten soll, lag bei Schaffung des § 29 UStG außerhalb der Vorstellungskraft.

**BEISPIEL:**

Tischlermeister T hatte am 15.2.2020 (alternativ: 15.3.2020) einen Vertrag über den Einbau von Fenstern zu einem Preis von 100.000 € abgeschlossen (keine Festpreisvereinbarung). Eine vertragliche Vereinbarung über die Umsatzsteuer wurde nicht getroffen. Der Einbau der Fenster ist am 19.7.2020 abgeschlossen. Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 16 %. Der Leistungsempfänger kann im Grundfall einen Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung verlangen, da der Vertrag mehr als 4 Monate vor Eintritt der Änderung abgeschlossen wurde. In der Alternative kann kein Ausgleich verlangt werden.

Wenn die Tatbestandsvoraussetzungen für einen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung vorliegen, muss die Höhe des **angemessenen Ausgleichs** ermittelt werden. Eine Ausgleichspflicht kann sich nur dann ergeben, wenn es – unter Berücksichtigung aller Aspekte – tatsächlich zu einer Mehr- oder Minderbelastung kommt. So ergibt sich z. B. trotz Änderung der Steuersätze dann keine ab-

weichende Belastung, wenn der leistende Unternehmer unter die Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 UStG fällt.

Eine umsatzsteuerliche Mehr- oder Minderbelastung kann sich auch aus dem **Verschulden** eines der Vertragspartner ergeben. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn einer der Vertragspartner in Verzug gerät. Durch den Verzug kann die Leistung erst zu einem späteren Zeitpunkt erbracht werden. Dadurch kann sich eine abweichende Umsatzsteuerbelastung ergeben, wenn zwischen dem vereinbarten Ausführungstermin und dem tatsächlichen Ausführungstermin die Steuersatzänderung in Kraft tritt; dies wird aber nur ein Problem beim Übergang zu einem höheren Steuersatz darstellen. Auch in diesen Fällen ist – wenn die weiteren Voraussetzungen des § 29 UStG vorliegen – ein Ausgleichsanspruch gegeben, da die Gründe für eine Ausführung der Leistung nach der Gesetzesänderung für die Anwendung des § 29 UStG keine Rolle spielen. Da der Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG aber eine zivilrechtliche Forderung darstellt, muss der in Verzug geratene Vertragspartner den Verzugsschaden ausgleichen.

## 8. Organisatorischer Handlungsbedarf

Vor dem 1. Juli 2020 ist sicherzustellen, dass sämtliche **Programme, Stammdaten, Verträge usw.** den neuen Umsatzsteuersätzen von **16 % bzw. 5 %** entsprechen.



### **ACHTUNG:**

Anpassungen bzw. Updates werden unter anderem hier fällig:

- Preislisten, Kataloge, Flyer
- Bestell-Software
- Online-Vertrieb-Preisangaben
- Fakturierungsprogramme
- Elektronische Kassensysteme
- Rechnungswesen-Software (DATEV-Update kommt!)

## 9. Exkurs: Hinweise zum DATEV-Update (Std. 16.06.2020)

Voraussichtlich Ende Juni wird (nach Verabschiedung des Gesetzesentwurfs) ein Programm-Update zur Verfügung gestellt.

Mit diesem Update sind **Buchungen mit den verminderten Steuersätzen 16% und 5%** möglich.

Die meisten Standard-Konten und Standard-Steuerschlüssel können weiter wie gewohnt verwendet werden. Diese ermitteln **anhand des Buchungsfeldes „Leistungsdatum“** den **korrekten Steuersatz**.

### **HINWEIS:**

Damit eine richtige Umsatzsteuerermittlung gewährleistet ist, müssen umsatzsteuerrelevante Buchungen mit Belegdatum / Leistungsdatum größer 30.06.2020 erst **nach Installation des Programm-Updates** erfasst werden.



Auf Anpassungsbedarf zu prüfen sind auch wiederkehrende Buchungen bezüglich Betrag, Steuerschlüssel und Konten.

**In dieser herausfordernden Zeit stehen wir Ihnen jederzeit für Fragen zur Verfügung!**

**Kommen Sie gerne auf uns zu.**

Mit freundlicher Empfehlung

Ihr Berater-Team

RINNINGER & PARTNER mbB

## Kontakt-Box:

**RINNINGER & PARTNER mbB**  
Steuerberater und Rechtsanwalt

Lindauer Straße 57  
88316 Isny im Allgäu

Telefon: +49 7562 9716 0  
Telefax: +49 7562 9716 97

[mail@rinninger-partner.de](mailto:mail@rinninger-partner.de)

