

ABSENKUNG DER UMSATZSTEUER –

ZUR TEMPORÄREN STEUERSATZSENKUNG 2020

MERKBLATT NR. 1960.3 | 07 | 2020

HINWEIS VON DWS Dieses Produkt gibt den Stand vom **30.06.2020 wieder**. Es berücksichtigt die vom Bundestag und Bundesrat am 29.06.2020 verabschiedete Fassung des 2. Corona-Steuerhilfegesetzes vom 29.06.2020 (BGBl I 2020, 1512) sowie das vom BMF unter dem Datum vom 30.06.2020 veröffentlichte endgültige Schreiben zur befristeten Absenkung des Umsatzsteuersatzes zum 01.07.2020.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die sich aus der temporären Steuersatzabsenkung ergebenden Konsequenzen. Dabei werden auch die daraus resultierenden Handlungsnotwendigkeiten aufgezeigt.

2. TEMPORÄRE ABSENKUNG DES STEUERSATZES

In zweitägigen Verhandlungen hat die Regierungskoalition ein umfassendes Paket zur Bewältigung der sich aus der Corona-Krise ergebenden wirtschaftlichen Auswirkungen geschnürt. Für die Praxis überraschend ist eine allgemeine **Absenkung des Umsatzsteuersatzes** beschlossen worden, die, nach der Zustimmung durch Bundestag und Bundesrat, zum 01.07.2020 in Kraft getreten ist und dann bis 31.12.2020 – also auf sechs Monate – befristet ist. Unabhängig von der Frage, ob die Umsatzsteuer ein geeignetes Instrument für kurzfristige Nachfragebelebungen sein kann, stellt eine auf einen kurzen Zeitraum beschränkte Absenkung des Steuersatzes die Unternehmen und die Beratungspraxis vor erhebliche Herausforderungen, sodass sich nach ersten überwiegend positiven Reaktionen auch Stimmen aus der Praxis mehrten, die an der Sinnhaftigkeit dieser Maßnahme Zweifel hatten. Die Regelungen sind unabhängig davon aber so beschlossen worden. Die Unternehmen müssen sich auf diese Veränderungen einstellen, um in den folgenden sechs Monaten die Rechtsvorschriften korrekt umzusetzen.

Die Änderung bei den Umsatzsteuersätzen ist in mehrfacher Hinsicht einmalig: Zum ersten Mal seit Einführung des heute gültigen Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzugsberechtigung zum 01.01.1968² 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 findet.

Die letzte grundsätzliche Änderung des Steuersatzes – von Ausnahmen der Anpassung in Einzelfällen in den vergangenen Jahren einmal abgesehen – erfolgte zum 01.01.2007 – damals mit einer Anhebung des Regelsteuersatzes von 16 % auf 19 %. Allein die Umsetzung dieser Änderung führte in der Praxis zu vielen Abgrenzungsfragen, Anpassungsschwierigkeiten und Auslegungsproblemen. Nun wird die temporäre Absenkung des Umsatzsteuersatzes sowohl bei der Absenkung zum 01.07.2020

INHALT

1. Einleitung
2. Temporäre Absenkung des Steuersatzes
3. Leistungserbringung für Steuersatz maßgeblich
4. Einzelfälle zur Steuersatzänderung
 - 4.1 Anzahlungen
 - 4.2 Dauerleistungen, Jahreskarten, Mitgliedsbeiträge, Abonnements
 - 4.3 Bauleistungen
 - 4.4 Weitere Sonderregelungen
5. Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug
6. Auswirkungen auf Gutscheine
7. Anpassung langfristiger Verträge
8. Fazit

1. EINLEITUNG

Überraschend hat die Regierungskoalition im Rahmen ihres Konjunktur- und Krisenbewältigungspakets am 03.06.2020 verkündet, den Umsatzsteuersatz temporär (vom 01.07.2020 bis 31.12.2020) von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % abzusenkten. Diese auf den ersten Blick für die Wirtschaft erfreuliche Maßnahme wirft indes in vielen Bereichen Fragen auf und wurde auch aus der Praxis kritisiert. In jedem Fall macht die Änderung umfassende und rechtzeitige Beratung notwendig, damit die Unternehmer ab dem 01.07.2020 die zutreffenden steuerrechtlichen Konsequenzen ziehen können. Nach Verabschiedung durch Bundestag und Bundesrat ist das 2. Corona-Steuerhilfegesetz am 30.06.2020 veröffentlicht¹ worden, sodass es zum 01.07.2020 in Kraft getreten ist.

¹ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfemaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29. Juni 2020 – Zweites Corona-Steuerhilfegesetz, BGBl I 2020, 1512.

² In den alten Bundesländern.

als auch bei der (Wieder-)Anhebung zum 01.01.2021 zu Übergangsschwierigkeiten führen.

HINWEIS In der Praxis muss für die wirtschaftliche Beratung grundsätzlich unterschieden werden, an wen eine Leistung ausgeführt wird. Ist der Leistungsempfänger ein (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, ergeben sich außer einem bürokratischen Mehraufwand für die Beteiligten keine wirtschaftlichen Auswirkungen. Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer oder ein nicht (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, ergeben sich durch die Absenkung des Steuersatzes Vorteile. Ob diese an den Leistungsempfänger weitergegeben werden, ist aber umsatzsteuerrechtlich nicht vorgeschrieben. Gerade bei größeren Investitionen durch nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger sollte versucht werden, die Leistungserbringung in die Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020 zu legen.

Grundsätzlich gilt:

1. **Regelsteuersatz:** Für alle bis zum 30.06.2020 ausgeführten Umsätze gilt der Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG von 19 %; für alle in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein Regelsteuersatz von 16 %³ und ab dem 01.01.2021 wird – vorbehaltlich einer Verlängerung der Regelungen – dann wieder der (alte) Regelsteuersatz von 19 % gelten.
2. **Ermäßigter Steuersatz:** Für alle bis zum 30.06.2020 ausgeführten Umsätze gilt in den in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Sonderfällen der ermäßigte Steuersatz von 7 %; für alle in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein ermäßigter Steuersatz von 5 %⁴ und ab dem 01.01.2021 wird dann wieder der (alte) ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

HINWEIS Besondere Herausforderungen ergeben sich dabei für Unternehmer, die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen⁵ ausführen: Bis 30.06.2020 unterliegen ihre Leistungen dem Umsatzsteuersatz von 19 %, ab 01.07.2020 dann einer ermäßigten Umsatzsteuer von 5 % (soweit Speisen abgegeben werden; dies gilt nicht für die Abgabe von Getränken), vom 01.01.2021 bis 30.06.2021 kommt ein ermäßigter Steuersatz von 7 % zur Anwendung und dann (aus heutiger Sicht) ab dem 01.07.2021 wieder der allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 %.

Für die **Voranmeldungszeiträume** Juli bis Dezember 2020 wird es keine geänderten Voranmeldungsdrucke bzw. Dateien geben. Die zu 16 % bzw. 5 % Umsatzsteuer ausgeführten Umsätze sind in diesen Voranmeldungszeiträumen einheitlich in der Zeile 28 der Voranmeldung zu „andere Steuersätze“ anzugeben. Unabhängig davon sind in der Finanzbuchhaltung neue Konten bzw. Steuerkennzeichen einzurichten.

HINWEIS Die Unternehmer sind nicht gesetzlich verpflichtet, die Umsatzsteuerabsenkung an die Kunden weiterzugeben. Ob sich zivilrechtlich eine Verpflichtung zur Anpassung von Preisen ergibt, ist immer aus den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vereinbarungen abzuleiten.

3. LEISTUNGSERBRINGUNG FÜR STEUERSATZ 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 (**Istbesteuerung**) oder nach vereinbarten Entgelten (**Sollbesteuerung**) 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.

BEISPIEL Unternehmer U hat am 26.06.2020 eine Lieferung zum Regelsteuersatz ausgeführt und dem Kunden eine ordnungsgemäße Rechnung erteilt. Die Zahlung geht bei U erst am 07.07.2020 ein. Unabhängig davon, ob U seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten⁶ besteuert oder nach vereinnahmten Entgelten,⁷ ist der Steuersatz nach den gesetzlichen Vorschriften zu berechnen, die zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung galten. Damit entsteht eine Umsatzsteuer von 19 %.

Zur korrekten Ermittlung der Umsatzsteuer muss damit immer festgestellt werden, wann die Leistung ausgeführt ist. Besondere Probleme ergeben sich bei **langfristigen Verträgen**, die über den Zeitpunkt des Steuersatzwechsels hinaus ausgeführt werden.

BEISPIEL Auftraggeber A erteilt dem Fensterbauer F am 10.07.2020 den Auftrag, in sein privat genutztes Wohnhaus neue Fenster einzubauen. Vereinbart wird für diese Leistung ein Betrag von 25.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Als Ausführungstermin wird Dezember 2020 vereinbart. A leistet schon im Juli 2020 eine Anzahlung von (20.000 € zzgl. 16 % USt =) 23.200 €. Aufgrund eines hohen Krankheitsstands im Dezember 2020 kann der Einbau der Fenster erst im Januar 2021 erfolgen. 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 insg. (wieder) dem Regelsteuersatz von 19 %. Die von F mit 16 % besteuerte Anzahlung aus dem Juli 2020 muss mit 3 % nachversteuert werden.

Grundsätzlich gilt für die Ausführung einer Leistung Folgendes:

- **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.⁸
- **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.⁹
- **Innergemeinschaftliche Erwerbe:** Die Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden

3 § 28 Abs. 1 UStG.

4 § 28 Abs. 2 UStG.

5 Neu eingeführte temporäre Regelung durch § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG. Ausgenommen von der Steuerermäßigung ist ausdrücklich die Abgabe von Getränken.

6 § 16 Abs. 1 i. V. m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG.

7 § 20 i. V. m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG.

8 Abschn. 13.1 Abs. 2 UStAE.

9 Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE.

Monats.¹⁰ In der Literatur zur Steuersatzänderung 2007¹¹ wird zutreffend festgestellt, dass auf den „Umsatz“ abzustellen ist. Innergemeinschaftlicher Erwerb ist der „Umsatz“ nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. In der Praxis sollte man sich für die Festlegung des Steuersatzes an § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG orientieren.

- **Unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch):** Die Umsatzsteuer für unentgeltliche Wertabgaben entsteht wie bei entgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen dann, wenn der Leistungstatbestand verwirklicht wird.¹²

HINWEIS Soweit die unentgeltliche Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs für private Fahrten des Unternehmers nach der sog. 1%-Regelung ermittelt wird, ändert sich an der Ausgangsgröße des Bruttolistenpreises durch die Absenkung des Steuersatzes nichts; lediglich die sich auf der Basis dieser Rechengröße ergebende Umsatzsteuer ist in der Zeit von Juli bis Dezember 2020 geringer. Dies gilt entsprechend auch bei der Berechnung der entgeltlichen Leistung der Überlassung eines Fahrzeugs an das Personal („Dienstwagen“); der Bruttolistenpreis bleibt unverändert bei den historisch ermittelten Werten, es kommt lediglich von Juli bis Dezember 2020 der geringere Steuersatz zur Anwendung.

- Sachverhalte, die dem **Reverse-Charge-Verfahren** unterliegen: In § 13b Abs. 1 und Abs. 2 UStG sind Sachverhalte normiert, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Dort sind auch – abweichend von § 13 UStG – besondere Steuerentstehungszeitpunkte geregelt. § 13b UStG definiert aber keine „Umsätze“, sodass dem § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG folgend für die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes auf die Ausführung des Umsatzes – Lieferung oder sonstige Leistung – unabhängig von den besonderen Steuerentstehungszeitpunkten abgestellt werden muss. Dies scheint auch dem Plan des Gesetzgebers zu entsprechen, der in § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG 2006 „klarstellend“¹³ für Anzahlungen im Reverse-Charge-Verfahren geregelt hat, dass es nicht auf den Zahlungszufluss ankommt. Auch aus systematischen Gründen wäre es nicht einsichtig, wenn die Festlegung, wer die Umsatzsteuer für einen Umsatz schuldet, einen Einfluss auf die Höhe der Umsatzsteuer hätte.

HINWEIS Grundsätzlich gilt: Die Umsatzsteuer entsteht endgültig erst mit Ausführung einer Leistung oder Teilleistung – Anzahlungen konservieren nicht den Steuersatz, der zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung gilt.

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 Teilleistung vorliegen; die Teilleistung muss gesondert abgenommen und abgerechnet werden.

¹⁰ § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG.

¹¹ Vgl. UStB 2007, 23 mit weiteren Hinweisen.

¹² Vgl. auch FG München, Urteile v. 27.09.2017, 3 K 1399/15, EFG 2017, 1986.

¹³ Vgl. *Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses zum Haushaltsbegleitgesetz 2006 v. 17.05.2006, BT-Drs. 16/1525.*

HINWEIS Die erste Voraussetzung ist ein objektives Kriterium, das sich an der Art der Leistung orientiert und jeweils auch von branchentypischen Kriterien abhängig ist; dies ist insb. im Baubereich zu beachten. Die zweite Voraussetzung ist ein individuelles Kriterium, hier kommt es auf die vorliegende individuelle Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien an. Bei den jetzt anstehenden Steueranpassungen akzeptiert die Finanzverwaltung auch nachträgliche Vertragsanpassungen, wenn die Anpassung bis zum jeweiligen Steuersatzwechsel vorgenommen wird.¹⁴

Aber auch bei einer **Änderung der Bemessungsgrundlage**¹⁵ ist für die zutreffende Beurteilung wichtig, welchem Umsatz diese Änderung der Bemessungsgrundlage zuzurechnen ist und wann dieser Umsatz ausgeführt war.

4. EINZELFÄLLE ZUR STEUERSATZÄNDERUNG

Die Anpassungsfragen bei der Änderung des Steuersatzes sind von einer Vielzahl von Einzelfällen geprägt. Dabei sind neben der Berücksichtigung von systematischen Grundsätzen auch Vereinfachungsregelungen zu beachten, die die Finanzverwaltung¹⁶ regelmäßig i. Z. m. Steuersatzänderungen in der Vergangenheit angewendet hat. Die meisten dieser Vereinfachungsregelungen wendet die Finanzverwaltung auch bei den Steuersatzanpassungen zum 01.07.2020 bzw. zum 01.01.2021 an.

4.1 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. Die Besonderheiten gelten dabei nach § 27 Abs. 1 UStG unabhängig davon, ob es sich um Anzahlungen bei Sollbesteuerung, Istbesteuerung oder bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens¹⁷ handelt. Dabei sind grundsätzlich die folgenden Möglichkeiten denkbar (vgl. Tabelle 1).¹⁸

HINWEIS Grundsätzlich entsteht eine Umsatzsteuer bei einer Anzahlung nach den gesetzlichen Regelungen, die zum Zeitpunkt des Zahlungszuflusses gelten. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn in Anzahlungsrechnungen auch schon vor Inkrafttreten der Änderung mit dem zukünftigen Steuersatz abgerechnet wird, wenn die Leistung erst nach Steuersatzänderung ausgeführt wird. Dies gilt nach der endgültigen Fassung des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 sowohl bei dem Übergang zum 01.07.2020 als auch zum 01.01.2021. In der zweiten Jahreshälfte 2020 sollten Anzahlungsrechnungen für in 2021 auszuführende Leistungen nur mit 19% oder 7% Umsatzsteuerausweis erstellt werden, wenn die Ausführung der Leistung sicher erst nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird und sicher davon auszugehen ist, dass eine Verlängerung der Steuersatzabsenkung nicht vorgenommen wird.

¹⁴ Vgl. dazu auch 4.3. Einzelhinweise.

¹⁵ § 17 UStG.

¹⁶ Zuletzt zum 01.01.2007 mit BMF-Schreiben v. 11.08.2006, BStBl. I 2006, 477.

¹⁷ Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG.

¹⁸ Die Zusammenstellung erfolgt ausgehend von der Annahme, dass die Absenkung des Steuersatzes nicht über den 31.12.2020 hinaus verlängert wird.

Leistungserbringung	Anzahlungen ¹⁹	Steuerliche Behandlung
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.06.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind, ist unerheblich	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19% bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7%
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind vor dem 01.07.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16% bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 5%
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 01.07.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 01.07.2020 waren mit 19% bzw. 7% besteuert worden, ²⁰ bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 01.07. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3% bzw. 2% zu entlasten
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 01.01.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 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 01.07. und dem 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16% bzw. 5% besteuert werden, ²¹ bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3% bzw. 2% nachzuersteuern

Tabelle 1

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, § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG. Besteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, erfolgt die Entlastung bzw. Nachversteuerung in dem Voranmeldungszeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

BEISPIEL Bauunternehmer B hat im März 2020 den Auftrag übernommen, für seinen Auftraggeber A (kein bauleistender Unternehmer) einen Rohbau zu errichten. Es war ein Nettobetrag i.H.v. 200.000 € vereinbart worden. Im Mai 2020 hat B seinem Auftraggeber 80.000 € zzgl. 19% Umsatzsteuer von 15.200 € als Abschlagszahlung berechnet, die Zahlung wurde im Juni 2020 geleistet. Die Bauabnahme erfolgt im August 2020.

Im Monat der Vereinnahmung der Anzahlung hat B aus der erhaltenen Anzahlung 15.200 € bei seinem Finanzamt anzu-melden.²² Die steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung des B unterliegt dem im August 2020 geltenden Regelsteuersatz von 16%. B hat seinem Auftraggeber 200.000 € zzgl. 16% Umsatzsteuer von 32.000 € zu berechnen, die Anzahlung ist mit 80.000 € und 15.200 € Umsatzsteuer von diesem Betrag abzusetzen, sodass sich noch ein Zahlungsbetrag von (232.000 € ./ 95.200 € =) 136.800 € ergibt. B schuldet im August 2020 noch eine Umsatzsteuer von (32.000 € ./ 15.200 € =) 16.800 €. Die erhaltene Anzahlung aus dem Juni 2020 ist in der Voranmeldung August 2020 in der Zeile der Umsätze zu 19% mit ./ 80.000 € rückgängig zu machen und der gesamte Umsatz von 200.000 € in der Zeile 28 („andere Steuersätze“) mit 16% zu erklären.

¹⁹ Dies gilt entsprechend für Vorauszahlungen.

²⁰ Der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 01.07. 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.

²¹ Der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung 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%.

²² § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.

HINWEIS Damit es nicht zu einem unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG kommt, muss die in den Anzahlungsrechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung offen abgesetzt werden.

Gibt der Unternehmer für zwischen dem 01.07. und 31.12.2020 vereinnahmte **Anzahlungen** die Umsatzsteuer mit 16% bzw. 5% in der Rechnung an, ist bei Leistungserbringung ab dem 01.01.2021 die Anzahlungsrechnung 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 Anzahlungsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen 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 Steuerausweis berichtigt.

HINWEIS Die Regelungen gelten nicht nur für den leistenden Unternehmer, sondern gleichfalls für die Vorsteuerabzugsbeträge des Leistungsempfängers.

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.

4.2 Dauerleistungen, Jahreskarten, Mitgliedsbeiträge, Abonnements

Bei **Dauerleistungen** (z.B. Mietverträge, Leasingverträge, Mitgliedsbeiträge), die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, bei Abschluss des Vertrags aber im Regelfall noch kein Ende des Leistungszeitraums vorsehen bzw. wie bei Leasingverträgen weit in der Zukunft liegen, muss geprüft werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Soweit Teilleistungen vorliegen, entsteht die Umsatzsteuer für alle Teilleistungen, die bis zum 30.06.2020 ausgeführt worden sind, noch mit dem alten Regelsteuersatz von 19% bzw. 7%. Für alle Teilleistungen, die in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden, gilt der Steuersatz von 16% bzw. 5% und danach gilt dann wieder ein Steuersatz von 19% bzw. 7%.²³ Typischerweise liegen solche Teilleistungen bei Mietverträgen oder Leasingverträgen vor.²⁴

²³ Dies gilt insoweit, wie die Steuersatzabsenkung nicht entgegen den bisherigen Verlautbarungen noch verlängert werden sollte.

²⁴ Grundsätzlich ist die langfristige Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Der Vermieter kann aber unter den Bedingungen des § 9 Abs. 1 und Abs. 2 UStG auf die Steuerfreiheit des Umsatzes verzichten.

BEISPIEL Vermieter V hat in einem Mietvertrag gegenüber Unternehmer U zulässigerweise auf die Steuerbefreiung der Vermietungsleistung verzichtet. Der Mietzins ist (netto) mit 10.000 € vereinbart. In dem im Januar 2020 abgeschlossenen Mietvertrag ist neben dem Steuersatz von 19 % auch die Umsatzsteuer von 1.900 € gesondert ausgewiesen. Mietleistungen werden regelmäßig als Teilleistungen ausgeführt, sodass für jeden Teilleistungszeitraum (der jeweilige Mietmonat) die Umsatzsteuer abschließend entsteht. Für die Mietmonate Juli bis Dezember 2020 entsteht nur eine Umsatzsteuer von 16 % (= 1.600 €). V muss für diese Mietmonate den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag anpassen. Die Nebenkosten teilen als Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung, sodass trotz einer regelmäßig jährlich erstellten Nebenkostenabrechnung für den Steuersatz in die beiden Jahreshälften aufzuteilen ist.

HINWEIS Gerade bei Dauerleistungen, 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. Dabei muss nicht der gesamte Vertrag berichtigt werden, es ist ausreichend, eine hinreichend genau bezeichnete Ergänzung/Anpassung vorzunehmen, in der die (alte) Nettobemessungsgrundlage, die neue Umsatzsteuer und der neue Steuersatz angegeben sind.

Jahreskarten (Saisonkarten, Abonnements o.ä.) stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung dar. Im Gegensatz zu den Dauerleistungen (z.B. Mitgliedsbeiträgen) werden solche Leistungen regelmäßig für einen genau definierten Zeitraum abgeschlossen, es ist somit schon bei Abschluss des Vertrags ein Ende des Leistungszeitraums vereinbart. Bei Zahlung zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung (Vorauszahlung);²⁵ die Leistung ist aber erst am Ende der Laufzeit ausgeführt. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Vorschriften, die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums vorliegen.

BEISPIEL Schwimmbadbetreiber B bietet seinen Kunden Jahreskarten an. Die Jahreskarten gelten jeweils vom Beginn eines Kalendermonats an für zwölf Monate. Die Jahreskarte wird für 500 € (inkl. Umsatzsteuer) angeboten, die Zahlung erfolgt jeweils bei Kauf. Kunde K1 kaufte seine Jahreskarte zum 01.01.2020, Kunde K2 kaufte seine Jahreskarte zum 01.07.2020. Die Leistung ist jeweils am Ende der vertraglichen Laufzeit ausgeführt. Die Leistung gegenüber Kunde K1 ist damit mit Ablauf des 31.12.2020 ausgeführt und unterliegt so noch dem verringerten ermäßigten Steuersatz²⁶ von 5 %. Es entsteht damit eine Umsatzsteuer i.H.v. 23,81 € (Bemessungsgrundlage 476,19 €). Die Leistung gegenüber Kunde K2 ist mit Ablauf des 30.06.2021 ausgeführt und unterliegt damit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Es entsteht damit eine Umsatzsteuer i.H.v. 32,71 € (Bemessungsgrundlage 467,29 €).

HINWEIS Gleiches gilt 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 im Moment des Endes des vereinbarten Leistungszeitraums gültig ist. Die Finanzverwaltung wendet aber bei diesen Beförderungsleistungen dieselben Nichtbeanstandungsregelungen an, die auch bei dem Übergang zum ermäßigten Steuersatz für den Schienenbahnverkehr zum 01.01.2020 angewendet wurden.²⁷

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;²⁸ wird eine Leistung nach dem jeweiligen Steuersatzwechsel in Anspruch genommen, erfolgt eine anteilige Entlastung bzw. Nachversteuerung.

HINWEIS Eine Entlastung (bei Vorauszahlung vor dem 01.07.2020 und Inanspruchnahme in der Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020) kann aber nur dann erfolgen, wenn in einem Abrechnungspapier entweder keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde oder eine Abrechnung berichtigt wurde.

4.3 Bauleistungen

Ein besonderes Problem ergibt sich bei **Bauleistungen** aufgrund der in der Praxis erfahrungsgemäß vorliegenden langen Ausführungszeiten. Bei Bauleistungen liegen in der Praxis regelmäßig nicht die Voraussetzungen für Teilleistungen vor. Es werden zwar häufig wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen ausgeführt, überwiegend fehlt es hier aber an einer Vereinbarung von Teilleistungen und der entsprechenden steuerwirksamen Abnahme von solchen Teilleistungen. Dies kann jetzt – je nach Situation – zum Vor- oder Nachteil für die Leistungsempfänger führen.

Teilleistungen setzen grundsätzlich wirtschaftlich teilbare Leistungen voraus. Gerade im Baubereich ist dies jeweils in Abhängigkeit des jeweiligen Gewerks von bautechnischen Besonderheiten geprägt. In der Praxis wird hier zur Abgrenzung immer noch auf eine alte Veröffentlichung von 1970²⁹ zurückgegriffen. So ist z.B. bei der Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses die Errichtung des Rohbaus wirtschaftlich sinnvoll teilbar; die einzelnen Etagen eines Rohbaus sind aber keine wirtschaftlich teilbaren Leistungen.³⁰

Es muss auch eine vertragliche Vereinbarung vorliegen, dass die Gesamtleistung in Teilleistungen ausgeführt wird. Für diese Teilleistungen müssen dann entsprechende Teilabnahmen und Teilabrechnungen erfolgen.

27 Vgl. BMF, Schreiben v. 21.01.2020, BStBl I 2020, 197.

28 § 13 Abs. Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bei der Sollbesteuerung; § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei der Istbesteuerung.

29 BdF, Erlass v. 28.12.1970 über Teilleistungen in der Bauwirtschaft. So auch OFD Karlsruhe, Verfügung v. 19.09.2005, DStR 2005, 1736.

30 Dies kann auch nicht durch individuelle Vertragsvereinbarung abgedungen werden.

25 § 13 Abs. Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bei der Sollbesteuerung; § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei der Istbesteuerung.

26 § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG.

HINWEIS Wurden in einem Vertrag keine Vereinbarungen über Teilleistungen getroffen, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuersatzänderung eine entsprechende Vereinbarung nachgeholt wird. Zumindest wenn es dann wieder zur Anhebung des Steuersatzes auf 19% zum 01.01.2021 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 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt (i. d. R. ist hier die Abnahme durch den Auftraggeber 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 nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird.

HINWEIS Soweit Leistungen gegenüber einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger ausgeführt werden, sollte der Abschluss ggf. – ohne hier eine missbräuchliche Gestaltung vorzunehmen – in die Zeit zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 gelegt werden. Dazu ist aber notwendig, dass hier tatsächlich nach dem 30.06.2020 noch Arbeiten ausgeführt werden. Eine lediglich verschobene Abnahme einer schon vorher abgeschlossenen Arbeit wird hier nicht anzuerkennen sein – hier muss auf eine ordnungsgemäße Dokumentation geachtet werden. Für Teilleistungen, die mit steuerlicher Anerkennung vor dem 01.01.2021 ausgeführt werden, muss tatsächlich eine Abnahme bis 31.12.2020 erfolgen.

BEISPIEL Bauherr B hatte 2019 dem Generalunternehmer G den Auftrag erteilt, 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 Ausföhrung (Abnahme) der Leistung. Wenn das schlüsselfertige Einfamilienhaus in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 fertiggestellt wird, unterliegt die gesamte Leistung der Umsatzsteuer von 16 %. Wird die Leistung erst ab dem 01.01.2021 ausgeführt, unterliegt die Leistung dem Regelsteuersatz von 19 %. In diesem Fall wäre es sinnvoll, vor dem 31.12.2020 eine Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen abzuschließen und die bis 31.12.2020 abgeschlossenen Teilleistungen abzunehmen. Insoweit würden dann diese Teilleistungen endgültig nur dem Steuersatz von 16 % unterliegen.

4.4 Weitere Sonderregelungen

Auch in weiteren Sonderfällen müssen umsatzsteuerrechtliche Besonderheiten beachtet werden, zu denen die Finanzverwaltung in ihrem Anwendungsschreiben zur temporären Steuersatzabsenkung Stellung genommen hat:

- **Erstattung von Pfandbeträgen:** Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden (praktisch unmöglich). Aus Vereinfachungsgründen lässt es die Finanzverwaltung zu, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem „alten“ Steuersatz zu korrigieren. Damit könnten Pfandrückerstattungen (bei Annahme des Regelsteuersatzes)

in der Zeit vom 01.07. bis 30.09.2020 noch den 19%igen Umsätzen zugerechnet werden und dann in der Zeit vom 01.01. bis 31.03.2021 den 16%igen Umsätzen. Entsprechend gilt dies bei Pfandbeträgen die als Nebenleistungen dem ermäßigten Steuersatz (z. B. Verkauf von Milch oder Joghurt in Pfandflaschen) unterliegen. Dabei wird von der Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass der Bestand an Warenumschließungen sich viermal jährlich umschlägt. Soweit in Einzelfällen andere Umschlagzeiträume vorhanden sein sollten, ist der Zeitraum von drei Monaten entsprechend zu kürzen oder zu verlängern.

- **Entgeltsänderungen durch Jahresboni** o. ä.: Jahresrückvergütungen, Jahresboni etc. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrunde liegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, dass die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird. Darüber hinaus werden weitere Vereinfachungsregelungen vorgegeben; so kann z. B. auch einheitlich für 2020 mit 19% Umsatzsteuer ein Jahresbonus abgerechnet werden. Dies gilt aber einheitlich für den Unternehmer, der seine Umsatzsteuer reduziert und den Leistungsempfänger, der seinen Vorsteuerabzug reduzieren muss. Der den Bonus gewährende Unternehmer muss in einem Beleg die von ihm zugrunde gelegte Zuordnung seinem Vertragspartner mitteilen.³¹
- **Telekommunikationsleistungen:** Es handelt sich um Dauerleistungen. Geht der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (01.07.2020/31.12.2020) hinaus, wird es nicht beanstandet, wenn zum Steuersatzänderungszeitraum ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.
- **Strom-, Gas-, Wasser- und Wärmelieferungen:** Soweit der Ableszeitraum nach dem jeweiligen Stichtag endet, wird es 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 entgegen stehen. Die Aufteilung hat danach zeitanteilig zu erfolgen. Gegebenenfalls muss eine Gewichtung erfolgen (z. B. bei Wärmelieferung eine thermische Gewichtung, da der Wärmeverbrauch sich nicht linear über den Abrechnungszeitraum verteilt). Abschlagspläne müssen auch nicht angepasst werden, es können auch in der zweiten Jahreshälfte weiterhin die alten Steuersätze und Beträge beibehalten werden – und dann vom leistenden Unternehmer als Umsatzsteuer abgeführt und vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden –, eine Anpassung kann dann in der folgenden Jahresabrechnung vorgenommen werden.
- **Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr:** Taxi- und Mietwagenunternehmen, die Umsätze aus der Nachtschicht zu den Änderungstichtagen realisieren, konnten nach der früher von der Finanzverwaltung vertretenen Vereinfachungsregelung die Umsatzsteuer mit dem Steuersatz des Vortags berechnen, soweit keine Rechnungen zu einem anderen Steuersatz ausgestellt werden. Bei dem Übergang zum abgesenkten Steuersatz zum 01.07.2020 kann in der Nacht schon der geringere Steuersatz angewendet werden, soweit keine höhere Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen wird. Zu beachten ist hier, dass die Steuersatzangabe in einer Kleinbetragsrechnung als „Steuer ausweis“ gilt.
- **Besteuerung von Leistungen in Gaststätten:** Aus Vereinfachungsgründen konnten bei früheren Steuersatzänderungen alle Umsätze aus Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht der

31 § 17 Abs. 4 UStG.

Steuersatzänderung mit dem jeweils „alten“ Steuersatz besteuert werden, unabhängig davon, wann die Leistung abgerechnet wird. Zugunsten des Unternehmers akzeptiert die Finanzverwaltung bei dem Übergang zum abgesenkten Steuersatz zum 01.07.2020 in der Nacht schon den geringeren Steuersatz. Dies gilt aber nicht für Beherbergungsumsätze; hier ist die Leistung erst nach der Übernachtung abgeschlossen – somit unterliegen Übernachtungen in der Nacht vom 30.06. zum 01.07.2020 dem am 01.07.2020 geltenden ermäßigten Steuersatz von 5% soweit es sich um eine Einzelleistung handelt. Soweit z. B. eine Ferienwohnung für eine Woche gemietet wird, ist diese einheitliche Leistung am Ende des Leistungszeitraums ausgeführt. Bei Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ist darüber hinaus zu beachten, dass die Absenkung auf den ermäßigten Steuersatz für die Abgabe der Speisen (nicht von Getränken) dann zum 01.07.2021 wieder auslaufen soll.

- **Umtausch (Rückgabe):** Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem Änderungsstichtag gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der zu diesem Zeitpunkt maßgebliche Steuersatz anzuwenden.

BEISPIEL Elektrohändler E hat am 25.06.2020 an den Kunden K einen Fernseher für 1.190 € verkauft. Da K den Fernseher seinem Kind zum Geburtstag schenken möchte, er aber unsicher ist, ob diesem der Fernseher auch gefällt, vereinbart er mit E ein 14-tägiges Umtauschrecht. Am 05.07.2020 erscheint K mit seinem Kind und tauscht den Fernseher gegen eine mit 1.200 € ausgepreiste Spielekonsole um. Aus Kulanzgründen verzichtet E auf die Zuzahlung der 10 €. Der steuerbare und steuerpflichtige Verkauf des Fernsehers unterliegt im Juni 2020 dem Regelsteuersatz von 19%. Es entsteht somit eine Umsatzsteuer i. H. v. 190 €. Der Umtausch stellt umsatzsteuerrechtlich eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung im Juli 2020³² dar (Minderung der Umsatzsteuer von 190 €). Die Abgabe der Spielekonsole unterliegt als eigenständiger entgeltlicher Umsatz im Juli 2020 der Umsatzsteuer zu dem dann gültigen Regelsteuersatz von 16%. Ausgangsgröße für die Berechnung der Umsatzsteuer ist der Zahlungsbetrag (= Guthaben aus der Rückgängigmachung) von 1.190 €. In den 1.190 € sind 16% Umsatzsteuer i. H. v. 164,14 € (auf einer Bemessungsgrundlage von 1.025,86 €) enthalten. E hat damit im Juli 2020 eine Minderung der Umsatzsteuer von 190 € und eine Zahlung von 164,14 € anzumelden, in der Summe ergibt sich eine Erstattung von 25,86 €.

5. UNRICHTIG AUSGEWIESENE UMSATZSTEUER UND VORSTEUERABZUG

Ein Unternehmer darf immer nur den zutreffenden Steuerbetrag in einer Rechnung gesondert ausweisen. Wird eine höhere Umsatzsteuer ausgewiesen, als der leistende Unternehmer für den von ihm ausgeführten Umsatz nach den gesetzlichen Vorschriften schuldet, schuldet er auch den überhöht ausgewiesenen Steuerbetrag (**unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer**).³³

Ein besonderes Problem ergibt sich insb. bei der **Absenkung der Steuersätze zum 01.07.2020**. Stellt ein Unternehmer eine Rechnung noch mit dem (alten) Steuersatz von 19% (oder 7%) aus, erbringt die Leistung aber zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020, hat er zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Dieser zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag wird von dem leistenden Unternehmer geschuldet. Der zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag kann aber von einem vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

BEISPIEL Unternehmer U hat am 27.06.2020 eine Rechnung an einen anderen Unternehmer mit 5.000 € zzgl. 950 € Umsatzsteuer erteilt; der Leistungsempfänger – ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer – zahlt die 5.950 €. Die Leistung wird aber erst am 03.08.2020 ausgeführt. Da die Leistung des U nach dem 30.06.2020 ausgeführt wird, schuldet U 16% aus 5.950 € (= 820,69 €), die Differenz von 129,31 € schuldet U nach § 14c Abs. 1 UStG. Grundsätzlich kann die falsche Abrechnung berichtigt werden. Der Leistungsempfänger kann – soweit er dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – aber nur die Umsatzsteuer abziehen, die der leistende Unternehmer gesetzlich für den ausgeführten Umsatz schuldet. Dies sind hier die 820,69 €.

HINWEIS 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 Bahnfernverkehr³⁴ – so lässt es die Finanzverwaltung zu, dass ein Unternehmer aus einer im Dezember 2019 mit 19% ausgewiesener Umsatzsteuer erworbenen Fahrkarte den vollen Vorsteuerabzug vornimmt, selbst wenn die Bahnfahrleistung erst 2020 in Anspruch genommen wird³⁵ und der Bahnbetreiber die Abrechnung nicht berichtigt. 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. Im Rahmen der Absenkung des Steuersatzes zum 01.07.2020 wird es von der Finanzverwaltung in einer allgemeinen Regelung für den vollen Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nicht beanstandet, wenn für Leistungen, die im Juli 2020 ausgeführt werden in den Rechnungen noch der alte Steuersatz ausgewiesen wird. Voraussetzung ist, dass der leistende Unternehmer die volle gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer auch tatsächlich bei seinem Finanzamt anmeldet. § 14c Abs. 1 UStG soll dann insoweit nicht zur Anwendung kommen.

32 Die Rückgängigmachung ist in § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG geregelt und wird damit nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG im Monat der Änderung erfasst.

33 § 14c Abs. 1 UStG.

34 BMF, Schreiben v. 21.01.2020, BStBl. I 2020, 197.

35 In diesem Fall führt die in Anspruch genommene Bahnfahrleistung zum ermäßigten Steuersatz, § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG.

Grundsätzlich ist der Unternehmer berechtigt, die **Rechnung zu berichtigen**. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Vertragsparteien eine Netto³⁶ oder Bruttopreisvereinbarung³⁷ abgeschlossen haben. Der BFH³⁸ hat – ohne allerdings zu der Abgrenzung zwischen den Abrechnungsmodalitäten detailliert Stellung zu nehmen – festgestellt, dass eine wirksame Rechnungsberichtigung auch voraussetzt, dass der Zahlungsempfänger einen überhöhten Betrag an den Vertragspartner zurückzahlt. Die Finanzverwaltung³⁹ geht zumindest in den Fällen von einer Rückzahlung als Berichtigungsvoraussetzung aus, wenn dem Leistungsempfänger ein Rückforderungsanspruch zusteht.

HINWEIS Auch die Angabe des Steuersatzes in einer sog. Kleinbetragsrechnung⁴⁰ führt zu einem unrichtigen Steuer ausweis, wenn ein zu hoher Steuersatz angegeben wird. Weist der Unternehmer für einen nach dem 30.06.2020 ausgeführten Umsatz in einer Kleinbetragsrechnung „19 %“ Umsatzsteuer aus, liegt ein unrichtiger Steuer ausweis vor.

Bei der dann wieder **zum 01.01.2021 vorzunehmenden Steueranhebung** von 16 % auf 19 % bzw. von 5 % auf 7 % kann sich das Problem des unrichtigen zu hohen Steuer ausweises nicht ergeben. Allerdings kann sich in diesem Fall ein Problem ergeben, wenn über den 31.12.2020 hinaus in einer Rechnung die (alte) zu geringe Umsatzsteuer berechnet und ausgewiesen wird. In diesem Fall schuldet der leistende Unternehmer trotzdem die zutreffende Umsatzsteuer, der Leistungsempfänger kann aber max. die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

BEISPIEL Unternehmer U hat am 28.12.2020 eine Rechnung an einen anderen Unternehmer mit 5.000 € zzgl. 800 € Umsatzsteuer erteilt; der Leistungsempfänger – ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer – zahlt die 5.800 €. Die Leistung wird aber erst am 03.01.2021 ausgeführt. Da die Leistung des U nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird, schuldet U 19 % aus 5.800 € (= 926,05 €). Der Leistungsempfänger kann – soweit er dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – die Umsatzsteuer abziehen, die der leistende Unternehmer gesetzlich für den ausgeführten Umsatz schuldet (hier 926,05 €); allerdings kann höchstens der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag von 800 € abgezogen werden.

6. AUSWIRKUNGEN AUF GUTSCHEINE

Seit dem **01.01.2019** gelten in Deutschland – unionsrechtlich vereinheitlicht – neue Regelungen für Gutscheine. Soweit aus einem Gutschein eine Leistung unmittelbar zu fordern ist, es sich also nicht nur um sog. Preisermäßigungs- oder Rabattgutscheine handelt, muss zwischen dem sog. Einzweck-Gutschein und dem Mehrzweck-Gutschein unterschieden werden. Diese beiden Formen von Gutscheinen führen zu grundsätzlich unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Ergebnissen:

1. **Einzweck-Gutschein:**⁴¹ Ein Einzweck-Gutschein liegt dann vor, wenn der Ort der Leistung (hier also z. B. Deutschland) schon bei Ausgabe des Gutscheins feststeht und sich aufgrund der Leistung die Höhe der Umsatzsteuer eindeutig ermitteln lässt. Liegt ein solcher Einzweck-Gutschein vor, entsteht die Umsatzsteuer schon bei dem Verkauf des Gutscheins und jeder weiteren Weiterveräußerung – es liegt insoweit eine Fiktion der erbrachten Leistung durch den Verkauf oder die Übertragung des Gutscheins vor. Die tatsächliche Ausführung der Leistung – wenn also der Gutschein eingelöst wird – ist dann keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne, sodass dies keiner Umsatzsteuer mehr zu unterwerfen ist.
2. **Mehrzweck-Gutschein:**⁴² Ein Mehrzweck-Gutschein liegt vor, wenn es sich um einen Gutschein handelt, der kein Einzweckgutschein ist, weil entweder der Ort der Leistung und/oder die sich aus der Leistung ergebende Umsatzsteuer bei Verkauf bzw. Ausgabe des Gutscheins nicht feststehen. 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 Mehrzweck-Gutscheins noch keine Umsatzsteuer in einer Abrechnung gesondert ausgewiesen werden.

Zumindest nach der Auffassung der Finanzverwaltung ergeben sich aufgrund des temporär abgesenkten Steuersatzes keine Änderungen bei der Einordnung der Gutscheine. Soweit ein Gutschein ausgegeben wird, bei dem sich im Moment der Ausgabe (Verkauf) die Umsatzsteuer anhand der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften eindeutig ermitteln lässt, handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein und die Umsatzsteuer ist zu diesem Zeitpunkt endgültig entstanden. Dass dieser Gutschein dann evtl. zu dem abgesenkten Steuersatz eingelöst wird, ist irrelevant. Eine analoge Anwendung der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG wird von der Finanzverwaltung offensichtlich ausgeschlossen. In diesem Zusammenhang zeigen sich die **Mängel** der systematisch unzureichend in das Gesamtgefüge des Umsatzsteuerrechts eingepassten Regelungen zu den Gutscheinen, die zu erheblichen wirtschaftlichen Konsequenzen für die betroffenen Unternehmer führen können. Sollten von den Kunden noch **Zuzahlungen** geleistet werden, unterliegen diese dann aber in jedem Fall dem Steuersatz, der zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der tatsächlichen Leistung gelten.

HINWEIS Zumindest in der Übergangsphase zu den abgesenkten Steuersätzen (zum 01.07.2020) sollten die Bedingungen für Gutscheine so gefasst werden, dass es sich eindeutig um Mehrzweck-Gutscheine handelt. Dies führt erstens nicht zu einer Vorfinanzierung der Umsatzsteuer und zweitens auch dann nur bei Ausführung einer Leistung zur Anwendung des dann für diese Leistung maßgeblichen Steuersatzes. Ein Mehrzweck-Gutschein liegt in jedem Fall vor, wenn er sowohl für regelbesteuerte als auch für ermäßigt besteuerte Leistungen eingesetzt werden kann.

36 Preisvereinbarung zzgl. Umsatzsteuer.

37 Preisvereinbarung inkl. Umsatzsteuer.

38 BFH, Urteil v. 16.05.2018, XI R 28/16, DStR 2018, 1663.

39 Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 5 UStAE.

40 Eine Kleinbetragsrechnung liegt bis zu einem Gesamtbetrag von 250 € vor, § 33 UStDV.

41 § 3 Abs. 14 UStG.

42 § 3 Abs. 15 UStG.

BEISPIEL Insb. ergeben sich hier erhebliche Nachteile für den Gastronomiebereich. Wenn Gastronomen z. B. im Mai 2020 Gutscheine ausschließlich für Inhouse-Leistungen verkauft haben (dies wird dann wegen des zu diesem Zeitpunkt einheitlich anzuwendenden Regelsteuersatzes von 19 % von der Finanzverwaltung als Einzweckgutschein angesehen), musste zu diesem Zeitpunkt die Umsatzsteuer mit 19 % abgeführt werden (z. B. bei Verkauf eines solchen Gutscheins von 100 € eine Umsatzsteuer von 16 € – dem Gastronomen verbleiben 84 €). Wenn dann der Gastronom dem Willen der Politik folgend, zum 01.07.2020 seine Angebotspreise reduziert (z. B. für Speisen dann auf enthaltene 5 % Umsatzsteuer) und der Gast in dieser Zeit den Gutschein für Speisen einsetzt, muss der Gastronom für kalkulierte ca. 95 € Nettowert Leistung aufwenden, obwohl er ursprünglich nur 84 € erhalten hatte. Bei verkauften Inhouse-Gutscheinen ab dem 01.07.2020 (bis 30.06.2021) liegen Mehrzweck-Gutscheine vor, da sowohl regelbesteuerter Getränke als auch ermäßigt besteuerte Speisen abgegeben werden können. Dies gilt entsprechend bei Gutscheinen, die sowohl für Inhouse-Leistungen als auch für Leistungen „to go“ eingesetzt werden können (unabhängig des Zeitpunkts der Ausgabe).

Für **Preiserstattungsgutscheine**, die lediglich die (nachträgliche) Ermäßigung eines gezahlten Kaufpreises ermöglichen, lässt es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zu, dass bis zum 31.08.2020 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, welche 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 vier Monaten vor Eintritt der Rechtsänderung). In diesem Fall 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 insb. 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. In der Praxis werden aber mittlerweile regelmäßig in Verträgen individuelle Vereinbarungen für eine Steuersatzänderung aufgenommen, sodass sich die praktische Anwendung in Grenzen hält.

Voraussetzung für eine Anwendung des § 29 Abs. 1 UStG ist darüber hinaus, dass der Vertrag **nicht später als vier Monate** vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist.

HINWEIS Der Zeitraum von vier Monaten war ursprünglich gewählt worden, da (früher) davon ausgegangen wurde, dass eine Steuersatzänderung mind. vier Monate vor Inkrafttreten zumindest diskutiert wird, um sowohl der Praxis als auch der Verwaltung die notwendige Zeit zur Anpassung zu geben. Eine Situation, wie sie jetzt vorliegt, dass eine Änderung der Öffentlichkeit vorgestellt wird und binnen vier Wochen in Kraft tritt, lag bei Schaffung des § 29 UStG außerhalb der Vorstellungskraft.

BEISPIEL Tischlermeister T hatte am 15.02.2020 (alternativ: 15.03.2020) einen Vertrag über den Einbau von Fenstern zu einem Preis von 50.000 € abgeschlossen (keine Festpreisvereinbarung). Eine vertragliche Vereinbarung über die Umsatzsteuer wurde nicht getroffen. Der Einbau der Fenster ist am 19.07.2020 abgeschlossen.

Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 16 %, da die zum Regelsteuersatz zu steuernde Leistung in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 ausgeführt wurde. Der Leistungsempfänger kann im Grundfall (Vertragsabschluss am 15.02.2020) einen Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung verlangen, da der Vertrag mehr als vier Monate vor Eintritt der Änderung abgeschlossen wurde. In der Alternative (Vertragsabschluss am 15.03.2020) 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 abweichende 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 insb. 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 (hier zum 01.01.2021) 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 jedoch den Verzugschaden ausgleichen bzw. sich anrechnen lassen.

8. FAZIT

Die Absenkung der Umsatzsteuer kommt überraschend und musste von allen Beteiligten binnen vier Wochen umgesetzt werden. Dies erfordert sowohl die umfangreiche technische Anpassung von Registrierkassen, neue Kalkulationen für Angebotspreise, die Neuauszeichnung von Waren, die Umstellung der Warenwirtschaftssysteme wie auch systematische Abgrenzungen und die Lösung der Übergangsprobleme. Insb. für die elektronischen Kassensysteme ergeben sich Probleme, wenn eine Umstellung zum 01.07.2020 nicht rechtzeitig vorgenommen werden konnte und dann ab dem 01.07.2020 noch die alten Steuersätze von 7 % oder 19 % in Kassenbons ausgedruckt werden. Die Umsatzsteuer wird dann nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet. Eine notwendige Nichtbeanstandungsregelung hat die Finanzverwaltung nicht getroffen. Ob sich der Aufwand für die derzeit angestrebte Zeit der Absenkung lohnt, wird – wenn überhaupt – erst später festzustellen sein. In der Praxis wird es sicher zu Fehlern oder nicht zeitnah vorgenommenen Anpassungen kommen. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung hier mit Augenmaß in der Zukunft Prüfungen vornehmen wird. Auf die Unternehmen sind neben den coronabedingten Schwierigkeiten nun auch noch erhebliche zusätzliche Arbeitsbelastungen zugekommen. Es müssen alle unternehmensinternen Strukturen, die mit Eingangs- und Ausgangsleistungen zu tun haben, geprüft und hinterfragt werden.