

**Absenkung der Umsatzsteuersätze
1.7.2020 bis 31.12.2020
von 19 % auf 16 %
bzw.
von 7 % auf 5 %**

Referent: Nico Duwe
(Steuerberater)

Verfahrensstand

- 29.6.2020
- Bundestag und Bundesrat
- Verabschiedung
„Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen“
- dritter Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens vom
26.06.2020 (III C 2 - S 7030/20/10009 :004)

Bedeutung

Auswirkungen ergeben sich regelmäßig nur bei Leistungen an Leistungsempfänger, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, also vor allem bei privaten Endverbrauchern!

Bei Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger führt ein unzutreffender Steuerausweis jedoch, durch die spätere Berichtigung, zumindest zu zusätzlichem administrativen Aufwand.

maßgeblich für den Steuersatz

- Zeitpunkt der Ausführung der Leistung

unerheblich für den Steuersatz

- Versteuerung nach vereinnahmten (Ist-Besteuerung) oder nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung)
- Vereinnahmung von Anzahlungen oder Vorauszahlungen

Problem

- langfristige Verträgen, die über die Zeitpunkte des Steuersatzwechsels hinaus ausgeführt werden

Beispiel

Kunde bestellt am 20.6.2020 einen Pkw für 30.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Als Liefertermin wird Dezember 2020 vereinbart. Kunde leistet im Juli 2020 eine Anzahlung von 34.800 € (30.000 EUR zzgl. 16 % USt) 34.800 EUR.

Aufgrund von Lieferengpässen kann das Fahrzeug erst am 12.1.2021 ausgeliefert werden. Da die Leistung erst im Januar 2021 ausgeführt wird, unterliegt sie dem Regelsteuersatz von 19 %. Auch die Umsatzsteuer auf die Anzahlung ist zu berichtigen.

Ausführungszeitpunkte der verschiedenen Leistungsarten

Das Umsatzsteuerrecht orientiert sich bei der Bestimmung des Leistungszeitpunktes nur teilweise am Zivilrecht.

Lieferungen (einschließlich Werklieferungen)

- grundsätzlich Erwerb der Verfügungsmacht an dem Gegenstand durch Leistungsempfänger
- aber, wird der Gegenstand befördert oder versendet, gilt, unabhängig von dem, was die Parteien vereinbart haben, die gesetzliche Fiktion
→ mit **Beginn** der Beförderung oder Versendung
- gegebenenfalls Zeitpunkt der Vollendung einer Teilleistung (vgl. unten)

sonstige Leistungen (einschließlich Werkleistungen)

- Zeitpunkt ihrer Vollendung (soweit erforderlich, mit Abnahme)
- gegebenenfalls Zeitpunkt der Vollendung einer Teilleistung (vgl. unten)

inneregemeinschaftliche Erwerbe

- mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats

Voraussetzungen für Teilleistungen

- Leistung muss wirtschaftlich sinnvoll teilbar sein, z. B.
 - Aufteilung einer langfristigen Vermietung in monatliche Abschnitte
 - Aufteilung der Errichtung eines Gebäudes in mehrere Bauabschnitte
- Vereinbarung über die Ausführung der Leistung als Teilleistungen
- soweit eine Abnahme erforderlich ist, muss Abnahme der Teilleistung erfolgt sein

Rechnungen

Eine wirksame Minderung des Steuersatzes setzt immer auch die Berichtigung eines hierzu an den Leistungsempfänger heraus gegebenen Abrechnungspapiers voraus!

Bei einer Erhöhung des Steuersatzes ist eine Rechnungsberichtigung zumindest dann erforderlich, wenn der Leistungsempfänger die volle Vorsteuer geltend machen will.

Einzelfragen

Anzahlungen

→ spätere Korrektur der Steuer auf Anzahlungen

- Sollbesteuerung (nach vereinbarten Entgelten)
Entlastung bzw. Nachbesteuerung von Anzahlungen erfolgt in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder Teilleistung auf die sich die Anzahlung bezieht, ausgeführt wird
- Istbesteuerung (nach vereinnahmten Entgelten)
Entlastung bzw. Nachbesteuerung erfolgt in dem Voranmeldungszeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird

- Vereinfachung bei Leistungserbringung ab dem 1.1.2021
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 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.

→ Vorsteuerabzug

Die Regelungen gelten analog für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers.

Dauerleistungen, Jahreskarten, Abonnements, Mehrfachkarten

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen (vgl. oben) ausführt.

Verträge, welche die Steuersätze 7 % bzw. 19 % explizit ausweisen, sind für das zweite Halbjahr 2020 anzupassen, da die zu viel ausgewiesene Steuer anderenfalls gemäß § 14c Abs. 1 UStG geschuldet wird.

Für Jahreskarten (Saisonkarten, Abonnements o. ä.), z. B. auch für den ÖPNV, entsteht die Umsatzsteuer nach den am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums geltenden Regeln. Endet der Leistungszeitraum für bereits vor dem 01.07.2020 bezahlte und noch mit 7 bzw. 19 % besteuerte Karten im zweiten Halbjahr 2020, muss die Umsatzsteuer berichtigt werden.

10er-Karten u. ä. (z. B. bei Schwimmbädern, Saunabädern etc.) stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für Teilleistungen dar. Wird eine der Teilleistungen aus bereits vor dem 01.07.2020 bezahlten und noch mit 7 bzw. 19 % besteuerten Karten im zweiten Halbjahr 2020 in Anspruch genommen, muss die Umsatzsteuer berichtigt werden.

Bauleistungen

Unter Berücksichtigung der oben genannten Grundsätze sind zwei Fallgestaltungen denkbar.

Ohne Vereinbarung von, dem Baufortschritt folgenden, Teilleistungen, richtet sich der Steuersatz für die gesamte Bauleistung allein nach dem Zeitpunkt der Endabnahme. Liegt dieser im zweiten Halbjahr 2020 ist der Steuersatz von 16 % anzuwenden.

Wurden Teilleistungen vereinbart und wurde die Teilschritte auch durch entsprechende Teilabnahmen dokumentiert, richtet sich der für die Teilleistung anzuwendende Steuersatz nach dem Zeitpunkt der Teilabnahme.

Angestrebt werden sollte demnach, um den niedrigen Steuersatz anwenden zu dürfen, bei Bauleistungen, die im zweiten Halbjahr 2020 fertig gestellt und abgenommen werden, keine Teilabnahmen vor dem 01.07.2020 vorzunehmen.

Bei geplanter Fertigstellung nach dem 31.12.2020 sollte eine Teilleistung vereinbart und diese noch vor dem 01.01.2021 abgenommen werden.

Eine nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen wurde durch die Finanzverwaltung in der Vergangenheit zumindest dann nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen, wenn sie vor Inkrafttreten der Steuersatzänderung erfolgte.

Erstattung von Pfandbeträgen

Die Erstattung von Pfandbeträgen bei Rückgabe der Pfandartikel stellt eine Minderung des ursprünglichen Umsatzes dar. Die Minderung der Bemessungsgrundlage hat regelmäßig zu dem Steuersatz zu erfolgen, dem die ursprüngliche Lieferung unterlag.

Vereinfachungsregel

Aus Vereinfachungsgründen können Pfandbeträge in den ersten drei Monaten nach Steuersatzwechsel zum bisherigen Steuersatz und danach zum neuen Steuersatz zurück gerechnet werden.

Boni und ähnliche Vergütungen

Rückvergütungen 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

Geht ein Abrechnungszeitraum über einen Steuersatzwechsel 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 Lieferzeitraum den Zeitpunkt eines Steuersatzwechsels überschreitet, 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 Änderungsstichtagen 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.

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.

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.

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.

unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer

Ein zu hoch ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag wird von dem leistenden Unternehmer geschuldet, kann aber vom Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

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.

Gutscheine

Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet Einzweck- und Mehrzweckgutscheine.

Einzweckgutschein

- Ort der Leistung (Deutschland) und Höhe der Umsatzsteuer stehen bei Ausgabe des Gutscheins fest
- Umsatzsteuer entsteht schon bei Verkauf des
- die tatsächliche Ausführung der Leistung (Einlösung des Gutscheins) ist nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen

Mehrzweckgutschein

- Ort der Leistung oder Höhe der Umsatzsteuer stehen bei Ausgabe des Gutscheins nicht fest, z. B. weil dieser zur Inanspruchnahme sowohl von Leistungen die dem Regelsteuersatz, als auch von Leistungen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, berechtigt
- erst mit Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer

Faktisch setzt seit Bekanntwerden der geplanten temporären Steuersatzänderung ein Einzweckgutschein, entgegen des Gesetzeswortlautes, zusätzlich voraus, dass feststeht, wann dieser eingelöst wird.

Sollte dieser Zeitpunkt, was regelmäßig der Fall sein, nicht eindeutig auf einen Zeitraum innerhalb oder außerhalb des zweiten Halbjahres 2020 festgelegt sein, ist regelmäßig von einem Mehrzweckgutschein auszugehen.

Die Einlösung eines mit 7 oder 19 % besteuerten Einzweckgutscheins, der im zweiten Halbjahr 2020 eingelöst wird, dürfte, zumindest nach dem Gesetzeswortlaut, keine umsatzsteuerrechtliche Folge nach sich ziehen.

Umstellung langfristiger Verträge

In diesem Zusammenhang wird auf § 29 UStG verwiesen, der regelt, wie eine Mehr- oder Minderbelastung, die sich infolge einer Steuersatzänderung ergibt, zwischen den Vertragsparteien aufzuteilen ist.

Besonderheit: Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen

Die umfassende Absenkung der Mehrwertsteuersätze trifft hier auf die für diese Leistungen bereits beschlossene Besonderheit, dass die Umsätze vom 01.07.2020 bis 30.06.2021 statt dem Regelsteuersatz nur noch dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Konkret gilt jeweils folgender Steuersatz:

- | | |
|-----------------------------|------|
| ■ bis 30.06.2020 | 19 % |
| ■ ab 01.07.2020 | 5 % |
| ■ 01.01.2021 bis 30.06.2021 | 7 % |
| ■ ab 01.07.2021 | 19 % |