

Sonderthema Umsatzsteuersenkung 01.07.2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Ankündigung der Bundesregierung Anfang Juni, mit einem 57 Eckpunkte umfassenden Konjunkturpaket Wirtschaft und Konsum wieder anzukurbeln und einen entscheidenden Impuls zu geben, um mit einem „Wumms“ aus der Krise zu kommen, hat zunächst viele Fragen offen gelassen. Nach wie vor sind nicht alle für die Planung und Aufwandsschätzung relevanten Informationen aus dem Gesetzgebungsverfahren oder den außergesetzlichen Verfahren verfügbar, eine Konkretisierung gegenüber dem bisherigen Stand ist in Teilen aber möglich.

Das Gesetzgebungsverfahren ist zum jetzigen Zeitpunkt gestartet jedoch noch immer nicht abgeschlossen. Voraussichtlich erst am 29. Juni - und damit nur zwei Tage vor Inkrafttreten der Regelungen - werden sie und wir abschließende Planungssicherheit durch den Gesetzgeber erhalten.

Mittlerweile ist das Bild aber bereits klarer, Gesetzesentwürfe konkretisieren die Umsetzungsvorhaben und es wird täglich deutlicher wie die nächsten Schritte und Umsetzungsvorhaben aussehen.

Treffen Sie insbesondere jetzt die notwendigen Vorkehrungen.

Mit diesem Beitrag wollen wir Ihnen zu geplanten Änderungen der Umsatzsteuer sowohl einen Überblick über die Regelungen als auch eine praxisnahe Checkliste mitgeben.

Mit freundlichen Grüßen



Dipl. Oec. Volker Rohm
Steuerberater



Pascal Rohm (M.A.)
Steuerberater

Die temporäre Veränderung des Umsatzsteuersatzes

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 – vorbehaltlich der Zustimmung durch Bundestag und Bundesrat zum 1.7.2020 in Kraft treten soll und dann bis 31.12.2020 – also auf 6 Monate – befristet ist. Die Absenkung soll über § 28 Abs. 1 und Abs. 2 UStG umgesetzt werden.

Grundsätzlich wird gelten:

- **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.
- **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.

Ausführung des Umsatzes 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. Besondere Probleme ergeben sich bei langfristigen Verträgen, die über den Zeitpunkt des Steuersatzwechsels hinaus ausgeführt werden.

Beispiel: Ausführung der Leistung

Kunde K bestellt am 20.7.2020 ein neues Elektrofahrzeug für 30.000 EUR zuzgl. Umsatzsteuer. Als Liefertermin wird Dezember 2020 vereinbart. K leistet schon im Juli 2020 eine Vorauszahlung von (30.000 EUR zuzgl. 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 %.

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 (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).
- **Innergemeinschaftliche 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).

Neben der tatsächlich (endgültig) ausgeführten Leistung führt auch eine abgeschlossene Teilleistung zur endgültigen Entstehung einer Umsatzsteuer.

Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen 2 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.

3.

Einzelfragen

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 Finanzverwaltung regelmäßig im Zusammenhang mit Steuersatzänderungen angewendet hat. Obwohl sich die Finanzverwaltung zu der kurzfristig anstehenden Steuersatzänderung noch nicht geäußert hat, ist davon auszugehen, dass die meisten Abgrenzungsfragen entsprechend der früheren Umsetzung beantwortet werden können:

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. Dabei sind grundsätzlich die folgenden Möglichkeiten denkbar (die Zusammenstellung erfolgt anhand der Annahme, dass die Absenkung des Steuersatzes 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 mit 19 % bzw. mit 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 mit 16 % bzw. mit 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 (der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlungsrechnung 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), bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % zu entlasten. |
| Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020 | Anzahlungen sind vor dem 1.1.2021 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 1.7. und dem 31.12.2020 geflossen | Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden (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 %), bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern. |

Beispiel: Anzahlungen

Lieferung eines Gegenstands

Lieferung und Abnahme: 30.09.2020

Erhalt einer Anzahlung vor dem 1.7.2020 und Schlussrechnung nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021

| | Summe | Netto | Umsatzsteuer | Brutto |
|---------------------------------|-------|-----------|----------------|-----------|
| | | 2.000.000 | 320.000 (16 %) | 2.320.000 |
| ./. Abschlagszahlungen | | | | |
| 04.03.2020 | | 1.000.000 | 190.000 (19 %) | 1.190.000 |
| Verbleibende Restzahlung | | | | 1.130.000 |

Beispiel: Anzahlungen

Lieferung eines Gegenstands

Lieferung und Abnahme: 10.01.2021

Erhalt einer Anzahlung nach dem 30.06.2020 und vor dem 1.1.2021 und Schlussrechnung nach dem 1.1.2021

| | Summe | Netto | Umsatzsteuer | Brutto |
|---------------------------------|-------|-----------|----------------|-----------|
| | | 2.000.000 | 380.000 (19 %) | 2.380.000 |
| ./. Abschlagszahlungen | | | | |
| 01.08.2020 | | 1.000.000 | 160.000 (16 %) | 1.160.000 |
| Verbleibende Restzahlung | | | | 1.220.000 |

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. Besteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, 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 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.

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

Dauerleistungen, Jahreskarten, Abonnements

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Soweit 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 wird es von der Finanzverwaltung voraussichtlich nicht beanstandet werden, wenn vor dem jeweiligen Steuersatzwechsel noch ein kürzerer Teilleistungszeitraum vereinbart wird. Ob dies – zumindest bei der Absenkung zum 1.7.2020 – Sinn macht, muss individuell geprüft werden. Dies kann auch in einer bis 30.6.2020 erteilten Rechnung umgesetzt werden.

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.

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.

Bauleistungen

Ein besonderes Problem ergibt sich bei Bauleistungen. Bei Bauleistungen liegen regelmäßig in der Praxis 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 kommen.

Wichtig: Keine Vereinbarungen über Teilleistungen

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 (in der Regel 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.

Soweit bei Leistungen gegenüber einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger ausgeführt werden, sollte der Abschluss gegebenenfalls – ohne hier eine missbräuchliche Gestaltung vorzunehmen – in die Zeit zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 gelegt werden.

Beispiel: Vereinbarung über die Ausführung Teilleistungen abschließen

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 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, 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 die Teilleistungen endgültig nur dem Steuersatz von 16 % unterliegen.

Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer

Ein besonderes Problem 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: Zu hoch ausgewiesener Steuerbetrag

Unternehmer U hat am 28.6.2020 eine Rechnung an einen anderen Unternehmer mit 1.000 EUR zuzgl. 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 (BMF, Schreiben v. 21.1.2020, BStBl 2020 I S. 197). 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 ist der Unternehmer berechtigt, 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.

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: Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung

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 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 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 aber den Verzugsschaden ausgleichen.

Checkliste für Unternehmer zur Herabsetzung des Umsatzsteuersatzes

1. Gastronomiebetriebe

| | |
|--------------------------------|---------------------------|
| Speisen vor Ort | 5 % USt |
| Getränke vor Ort/außer Haus | 16 % USt |
| Speisen zum Verzehr außer Haus | 5 % USt |
| Dauer der Regelung | 01.07.2020 bis 30.06.2021 |

2. Wann gilt welcher Umsatzsteuersatz?

| Zeitpunkt der Lieferung/sonstigen Leistung an den Kunden | regulärer Steuersatz | ermäßigter Steuersatz |
|---|-------------------------|--------------------------|
| vor dem 01.07.2020 | 19 % USt | 7 % USt |
| 01.07.2020 – 31.12.2020 | 16 % USt | 5 % USt |
| ab dem 01.01.2021 | 19 % USt | 7 % USt |

3. Behandlung von Vorschüssen/Akonto-Rechnungen in der Endabrechnung

| Zeitpunkt der Lieferung/sonstigen Leistung an den Kunden | regulärer Steuersatz | ermäßigter Steuersatz |
|---|-------------------------|--------------------------|
| vor dem 01.07.2020 | 19 % USt | 7 % USt |
| 01.07.2020 – 31.12.2020 | 16 % USt | 5 % USt |
| ab dem 01.01.2021 | 19 % USt | 7 % USt |

Korrekturen der Umsatzsteuerbeträge in der Endabrechnung müssen sich nach dem tatsächlichen Zeitpunkt der Lieferung beziehungsweise der Ausführung der sonstigen Leistung richten!

4. Teilleistung und Dauerleistung

Teilleistung (z.B. regelmäßige Mieten)

| Zeitpunkt der Lieferung/sonstigen Leistung an den Kunden | regulärer Steuersatz | ermäßigter Steuersatz |
|---|-------------------------|--------------------------|
| vor dem 01.07.2020 | 19 % USt | 7 % USt |
| 01.07.2020 – 31.12.2020 | 16 % USt | 5 % USt |
| ab dem 01.01.2021 | 19 % USt | 7 % USt |

Dauerleistung (Leistungsgewährung über einen bestimmten Zeitraum)

| Zeitpunkt, an dem die sonstige Leistung an den Kunden endet | regulärer Steuersatz | ermäßigter Steuersatz |
|--|----------------------|-----------------------|
| vor dem 01.07.2020 | 19 % USt | 7 % USt |
| 01.07.2020 – 31.12.2020 | 16 % USt | 5 % USt |
| ab dem 01.01.2021 | 19 % USt | 7 % USt |

5. Umsatzsteuer auf Rückvergütungen (Boni)

Berechnung der Umsatzsteuer für gewährte Boni richtet sich streng genommen nach dem tatsächlichen Zeitpunkt der einzelnen Lieferungen beziehungsweise der Ausführung der sonstigen Leistung.

Aber: Es ist anzunehmen, dass die Finanzverwaltung eine zeitanteilige Berechnung zur Vereinfachung ebenfalls gestatten wird.

6. Berichtigung der Umsatzsteuer (Soll-Besteuerung)

Bei Teilwertabschreibungen aufgrund ausbleibender Zahlung der Ausgangsrechnung durch den Kunden, erfolgt die Erstattung der bereits gezahlten Umsatzsteuer in selber Höhe (zum selben Umsatzsteuersatz, der auf der Rechnung angegeben wird).

7. Besteuerung nach vereinnahmten Umsätzen (Ist-Besteuerung)

| Zeitpunkt der Lieferung/sonstigen Leistung an den Kunden | regulärer Steuersatz | ermäßigter Steuersatz |
|--|----------------------|-----------------------|
| vor dem 01.07.2020 | 19 % USt | 7 % USt |
| 01.07.2020 – 31.12.2020 | 16 % USt | 5 % USt |
| ab dem 01.01.2021 | 19 % USt | 7 % USt |

8. Fehler bei der Berechnung der Umsatzsteuer in Ausgangsrechnungen

Konsequenzen für Unternehmer bei fehlerhaften **Ausgangsrechnungen**

| Zeitpunkt der Lieferung/sonstigen Leistung an den Kunden | korrekter Steuersatz | falsch berechneter Steuersatz | Folge |
|--|-------------------------|-------------------------------------|--|
| vor dem 01.07.2020 | 19 % USt | 16 % USt | fehlende 3 % USt trägt der Unternehmer |
| 01.07.2020 – 31.12.2020 | 16 % USt | 19 % USt | Zu viel berechnete USt wird an Finanzamt abgeführt |
| ab dem 01.01.2021 | 19 % USt | 16 % USt | fehlende 3 % USt trägt der Unternehmer |

9. Fehler bei der Berechnung der Umsatzsteuer bei Eingangsrechnungen

Konsequenzen für Unternehmer bei fehlerhaften **Eingangsrechnungen**

| Zeitpunkt der Lieferung/sonstigen Leistung an den Kunden | korrekter Steuersatz | falsch berechneter Steuersatz | Folge |
|--|-------------------------|-------------------------------------|---|
| vor dem 01.07.2020 | 19 % USt | 16 % USt | fehlende 3 % USt bleiben bei der VSt unberücksichtigt |
| 01.07.2020 – 31.12.2020 | 16 % USt | 19 % USt | zu viel berechnete 3 % USt bleiben bei der VSt unberücksichtigt |
| ab dem 01.01.2021 | 19 % USt | 16 % USt | fehlende 3 % USt bleiben bei der VSt unberücksichtigt |

10. Berechnung der Umsatzsteuer in Verträgen

Bei der Berechnung der Umsatzsteuer auf Grundlage bereits vor dem 01.07.2020 geschlossener Verträge kommt es auf den genauen Wortlaut der Formulierung an:

| | |
|--|--|
| Formulierung | Konsequenz bei Rechnungen im Zeitraum 01.07.2020- 31.12.2020 |
| ...zuzüglich 19 % USt | der Rechnungsbetrag ist vertragsgemäß mit 19 % brutto zu berechnen, aber mit 16 % auszuweisen |
| ...zuzüglich der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer | der zum jeweiligen Zeitpunkt der Lieferung/sonstigen Leistung geltende Umsatzsteuersatz ist anzuwenden |

11. Praktische Umsetzung zu den Änderungen der Umsatzsteuersätze

- Beachtung der Punkte 1. bis 10.
- Anpassung der Rechnungsschreibung (z.B. EDV-Programme) auf die neuen Umsatzsteuersätze
- Berücksichtigung der neuen Regelungen bei der Anmeldung der Umsatzsteuer (Umsatzsteuervoranmeldung/Umsatzsteuererklärung) in Bezug auf Umsatzsteuer und Vorsteuer
- Änderung der vorhandenen Kassensysteme

Standort Ostfildern

Talwiesenweg 6, 73760 Ostfildern

Telefon: 0711/449870

info@rohm-stb.de

www.rohm-stb.de

Standort Winnenden

Ringstraße 52, 71364 Winnenden

Telefon: 07195/92590

info@rohm-stb.de

www.rohm-stb.de