



Steuerberatungsgesellschaft mbH

Sehr geehrte Mandanten,

mit dem sogenannten zweiten Konjunkturpaket kündigen sich, wenn auch noch nicht in Gesetzesform gegossen, ganz erhebliche und umfangreiche Änderungen speziell im Umsatzsteuerrecht an, über die wir heute informieren wollen.

## Die Maßnahmen

Beschlossen wurde erstmalig seit Einführung des Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzugsberechtigung eine – wenn auch nur zeitweise – **Absenkung** der geltenden Umsatzsteuersätze.

Diese sinken im Zeitraum vom 01.07.2020 bis (zunächst) 31.12.2020 von 19 % auf 16 % und von 7 % auf 5 %, je nach dem, welcher Umsatzsteuersatz ursprünglich angewendet wurde.

## Gesetzliche Grundlagen

Die Gesetzesänderung wird sich hauptsächlich auf § 12 des Umsatzsteuergesetzes auswirken, weil hier die Steuersätze geregelt sind.

Wesentlich ist zur Abschätzung, welcher Steuersatz angewendet wird, der Zeitpunkt der **Ausführung** der Lieferung oder sonstigen Leistung, die einer Rechnung zugrunde liegt.

Dies gilt unabhängig davon, ob nach vereinbarten Entgelten (sog. Soll-Besteuerung) oder nach vereinnahmten Entgelten (sog. Ist-Besteuerung) versteuert wird. Es kommt also darauf an, wann eine Lieferung oder Leistung umsatzsteuerrechtlich als ausgeführt gilt.

### 1. Lieferung

Für den Fall der Lieferung sind im Grundsatz zwei Fälle denkbar, nämlich der, dass der Lieferant die Ware an den Erwerber übergibt – egal ob beim Lieferanten oder beim Erwerber – oder der Fall, dass eine Versendung durch einen Spediteur stattfindet.

Umsatzsteuerrechtlich kommt es darauf an, wann der Erwerber die sogenannte Verfügungsmacht über den gelieferten Gegenstand erhält.

In dem ersten Fall der Übergabe geschieht dies mit derselben, also wenn der Erwerber die Ware in Händen hält.

Bei der Versendung **gilt** per gesetzlicher Fiktion die Lieferung als ausgeführt, wenn die Beförderung beginnt, also „wenn der Lieferant den LKW von hinten sieht“.



Steuerberatungsgesellschaft mbH

Sofern einer dieser Tatbestände im Zeitraum zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 zutrifft ist auf der Rechnung ein Steuersatz in Höhe von 16 % bzw. 5 % auszuweisen.

## 2. Sonstige Leistung

Sonstige Leistungen, insbes. auch Werkleistungen wie zum Beispiel Bauleistungen gelten mit ihrer Vollendung als ausgeführt.

Hierbei ist insbesondere zu beachten, ob eine länger andauernde Leistung (z.B. Hausbau) gegebenenfalls in einzelne wirtschaftlich trennbare Teilleistungen untergliedert werden kann, die jeweils für sich abgeschlossen werden oder nicht.

## 3. Innergemeinschaftliche Erwerbe

Bei innergemeinschaftlichen Erwerben entsteht die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung.

### **Beispiel:**

#### **Ausführung der Leistung**

Kunde K bestellt am 20.07.2020 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 12.01.2021 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 %.

### **Teilleistungen**

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:

- a. Es muss sich um eine wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbare Leistung handeln und



Steuerberatungsgesellschaft mbH

- b. Es muss eine Vereinbarung über die Ausführung der Leistung als Teilleistungen vorliegen, die Teilleistung muss gesondert abgenommen und abgerechnet werden.

Die **zweite Voraussetzung** ist ein **individuelles** Kriterium, hier kommt es auf die vorliegende individuelle Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien an. Zumindest in der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung hier auch nachträgliche Vertragsanpassungen akzeptiert.

Demnach sollte darauf geachtet werden, wenn möglich Teilleistungen zu vereinbaren, die dann im entsprechenden Zeitraum „günstiger“ besteuert werden.

### **Beispiel:**

Ein Bauunternehmer unterteilt seine Leistung in mehrere Bauabschnitte, die in einem Bauvertrag mit dem Kunden individuell geregelt sind. Die Bodenplatte wird bis 30.06.2020 fertiggestellt, der Rohbau im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020.

Bodenplatte -> 19 %

Rohbau 16 %

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 01.01.2021 kommt, sollten bei noch nicht vollständig ausgeführten Leistungen für die bis dahin ausgeführten wirtschaftlich abgrenzbaren Leistungen Vereinbarungen für Teilleistungen getroffen werden.

**Das heißt, hier ergibt sich insbesondere für Werk- und Bauleistungen Gestaltungspotential, weil auch jetzt noch eine Teilung der Gesamtleistung in bestimmte Abschnitte möglich ist, die dann dazu führt, dass vom 01.07. – 31.12.2020 16 % statt 19 % USt anfallen.**

### **Anzahlungen**

Im Unterschied zu Teilleistungen, die als abgeschlossener Teil einer Gesamtleistung beendet und abgerechnet werden können und damit Umsatzsteuer erzeugen sind Anzahlungen zu sehen.

- ▶ 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



Steuerberatungsgesellschaft mbH

		Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern.
--	--	---

**Beispiel:**

Ein Steuerbüro erbringt monatlich Leistungen in der Finanz- und Lohnbuchhaltung. Der Mandant zahlt in seiner Rechnung diese Leistungen sowie einen Vorschuss auf die Jahresabschlusserstellung.

**Fibu/Lohn** – teilbare Einzelleistung die monatlich vereinbarungsgemäß (weil gesetzlich geschuldet) erbracht wird -> bis 30.06.2020 19 %, bis 31.12.2020 16 %

**Jahresabschluss** – einmalige Erstellung pro Jahr, daher Anzahlung auf einheitliche Leistung. 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.

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 01.07. und 31.12.2020 vereinnahmte Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 5 % in der Rechnung angegeben, 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.

Gilt auch für den Vorsteuerabzug.



Steuerberatungsgesellschaft mbH

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.

#### **Einzelfälle/Sonderfälle:**

##### **1. Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen**

**Besondere Herausforderungen ergeben sich auf Grund des [Corona-Steuerhilfegesetzes](#) für Unternehmer, die Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen ausführen:**

**Bis 30.06.2020 unterliegen ihre Leistungen dem Umsatzsteuersatz von 19 %,**

**ab 01.07.2020 dann einer ermäßigten Umsatzsteuer von 5 %,**

**vom 01.01.2021 bis 30.06.2021 einem ermäßigten Steuersatz von 7 % und dann (aus heutiger Sicht)**

**ab dem 01.07.2021 wieder dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 %.**

##### **2. Dauerleistungen**

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 30.06.2020 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 dann wieder mit 19 % bzw. 7 %.

- 3. 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.



Steuerberatungsgesellschaft mbH

4. **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.
  
5. **Erstattung von Pfandbeträgen:** Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden (praktisch unmöglich). Aus Vereinfachungsgründen hatte die Finanzverwaltung es früher zugelassen, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von 3 Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem „alten“ Steuersatz zu korrigieren.
  
6. **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 wurde es von der Finanzverwaltung in der Vergangenheit nicht beanstandet, dass die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird.
  
7. **Telekommunikationsleistungen:** Es handelt sich um Dauerleistungen. Geht der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (01.7.2020 / 31.12.2020) hinaus, wird es nicht zu beanstanden sein, wenn ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.
  
8. **Strom-, Gas- und Wärmelieferungen:** Soweit der Ablesezeitraum nach dem jeweiligen Stichtag endet, wurde es bisher von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Leistung in eine vor und eine nach dem jeweiligen Stichtag ausgeführte Leistung aufgeteilt wird, soweit die Liefer- und Vertragsbedingungen dem nicht entgegen stehen. Die Aufteilung hat danach zeitanteilig zu erfolgen. Gegebenenfalls muss eine Gewichtung erfolgen (z. B. bei Wärmelieferung eine thermische Gewichtung).



Steuerberatungsgesellschaft mbH

- 9. 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.
- 10. 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 01.07.2021 auslaufen soll.
- 11. Umtausch:** 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 maßgeblich Steuersatz anzuwenden.

**Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer kann nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden!**

**Beispiel: Zu hoch ausgewiesener Steuerbetrag**

Unternehmer U hat am 28.06.2020 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 02.07.2020 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. 21.01.2020, BStBl. 2020 I S. 197). In anderen Fällen – so z. B. bei der Umstellung





*Steuerberatungsgesellschaft mbH*

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.

**Quellen:**

[https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/absenkung-des-mehrwertsteuersatzes-2020-probleme-in-der-praxis\\_168\\_517790.html](https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/absenkung-des-mehrwertsteuersatzes-2020-probleme-in-der-praxis_168_517790.html)

**Bunjes, UStG 18. Auflage 2019, § 27 ff.**