

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086 Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

GEPLANTE BEFRISTETE ABSENKUNG DES ALLGEMEINEN UND ERMÄBIGTEN UMSATZSTEUERSATZES AB 01.07.2020

Sehr geehrter Mandant,

die geplante Absenkung der Umsatzsteuer ist bereits in aller Mund und in den Medien. Es handelt sich bislang nur um einen Gesetzesentwurf. Nichtsdestotrotz gehen wir davon aus, dass das Gesetz wie vorgesehen beschlossen wird. Nachstehend eine Reihe von Kernpunkten. Über die weitere Gesetzgebung und Entwicklung halten wir Sie auf dem Laufenden. Gerne stehen wir für Fragen zur Verfügung. Bitte nutzen Sie auch jede Gelegenheit bei anderen Stellen wie Verbände, HWK, IHK, etc., um Informationen einzuholen. Die Änderung bedeutet für Unternehmen einen erheblichen bürokratischen Aufwand.

Ihre wichtigsten Aufgaben:

- Beauftragen Sie Ihren Betreuer oder Hersteller für Registriertkasse/Abrechnungssystem mit der Umstellung
- Passen Sie Dauerrechnungen und Verträge an und passen Sie ggf. die Daueraufträge an
- Prüfen Sie Angebote, Aufträge und Verträge und handeln Sie (ergänzen – ändern)
- Überlegen Sie vor jeder Rechnung, die Sie ausstellen, welcher Steuersatz Anwendung finden muss
- Prüfen Sie jede Rechnung, die Sie erhalten, bevor Sie diese begleichen, ob die Rechnung mit dem korrekten Steuersatz ausgestellt wurde
- Jede einzelne Minute, die Sie für o. a. Punkte aufwenden, spart Ihnen bares Geld

Kernpunkte des Gesetzesentwurfs:

Grundsätzlich wird gelten:

a) Regelsteuersatz:

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 %.

Und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) Regelsteuersatz von 19 % gelten.

b) Ermäßigter Steuersatz:

Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 %.

Für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein erm. Steuersatz von 5 %.

Und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

c) Umsatzsteuer für pauschalierende Land- und Forstwirte

Bisher 5,5 % bzw. 10,7 %. Ob auch Anpassung erfolgt bleibt abzuwarten. Darüber enthält Gesetzesentwurf nichts.

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086 Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen

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

- a. bis 30.6.2020 unterliegen ihre Leistungen dem USt-Satz von 19 % (Abholung und Lieferung 7 %)
- b. ab 1.7.2020 bis 30.6.2021 Unterscheidung zwischen Nahrungsmittel und Getränke:
 - ab 1.7.2020 bis 31.12.2020 Regelsteuersatz von 16 % auf Getränke
 - ermäßigter Steuersatz von 5 % auf Nahrungsmittel (unabhängig ob vor Ort verzehrt wird oder Abholung oder Lieferung)
 - ab 1.1.2021 bis 30.6.2021 Regelsteuersatz von 19% auf Getränke
 - ermäßigter Steuersatz von 7 % auf Nahrungsmittel (unabhängig ob vor Ort verzehrt wird oder Abholung oder Lieferung)
- c. ab dem 1.7.2021 wieder der Regelsteuersatz von 19 % auf Getränke und Nahrungsmittel (wenn vor Ort verzehrt). Abholung und Lieferung ist wieder mit 7 % zu versteuern.

Überlegen Sie sich, wie Sie diese Regelung im laufenden Betrieb umsetzen; vor allem wenn keine Registrierkasse existiert. Voraussichtlich unterliegt das Frühstück vollständig dem ermäßigten USt-Satz.

Die umsatzsteuerliche Neu-Regelung in Bezug auf Speisen betrifft nicht nur die „normale“ Gastronomie (Restaurants, Gaststätten, Hotels), sondern auch Konditoreien, Imbissstände, Partyservice, Catering.

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 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.

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.

Anders als bei der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten muss die Steuer bei Anwendung der Ist-Besteuerung erst dann an das Finanzamt abgeführt werden, wenn der Kunde tatsächlich bezahlt hat.

Die Vorsteuer kann sich der Unternehmer auch in Zukunft bei Leistungsbezug und Vorliegen einer Rechnung unabhängig von der Bezahlung sofort vom Finanzamt erstatten lassen.

Werden Lieferungen oder sonstige Leistungen vor dem 1.7.2020 ausgeführt, das Entgelt jedoch nach diesem Datum vereinnahmt, schuldet der Unternehmer die USt darauf zum alten Steuersatz in Höhe von 19 %.

Beispiel:

Kunde K bestellt am 20.7.2020 ein Elektrofahrzeug für 30.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Als Liefertermin wird Dezember 2020 vereinbart. K leistet im Juli 2020 eine Vorauszahlung von (30.000 EUR zuzgl. 16 % USt => 34.800 EUR. Aufgrund von Lieferengpässen 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 %.

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

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

Wichtig: Entstehung der Umsatzsteuer

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

Neben der tatsächlich (endgültig) ausgeführten Leistung führt auch eine abgeschlossene **Teilleistung** zur endgültigen Entstehung einer Umsatzsteuer. Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen 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.

Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien

Die erste Voraussetzung ist ein objektives Kriterium, das sich an der Art der Leistung orientiert und jeweils auch von branchentypischen Kriterien abhängig ist. Die zweite Voraussetzung ist ein individuelles Kriterium, hier kommt es auf die vorliegende individuelle Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien an. Zumindest in der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung hier auch nachträgliche Vertragsanpassungen akzeptiert.

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:

Gesetzlich vorgeschriebene Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare etc.) schließen die Umsatzsteuer nicht ein. Die Unternehmer (Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Ingenieure) sind in diesen Fällen verpflichtet, diese periodengerecht gutzuschreiben bzw. nach einer Erhöhung (ab 1.1.2021) nachzuberechnen.

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086 Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

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. (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. Bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % zu entlasten. (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)
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. Bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern. (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 %)

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.

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086 Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

Der Leistungsempfänger kann den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Anzahlung vor Ausführung der Leistung geltend machen, sobald er die Rechnung erhalten und die Anzahlung geleistet hat. Beispiel: Der Architekt erteilt einem Unternehmer im Juni 2020 folgende Rechnung über Planungsleistungen:

Vorschuss für Planungsleistungen im 1. Quartal 2020	5.000 €
19 % MwSt	<u>950 €</u>
Summe	5.950 €

Der Leistungsempfänger bezahlt die Rechnung noch im gleichen Monat. Er kann in der Voranmeldung für Juni 2020 den gezahlten Vorsteuerbetrag in Höhe von 950 € geltend machen.

Der Architekt schuldet die Umsatzsteuer in Höhe von 950 € bei Vereinnahmung im Monat Juni mit Ablauf des Monats.

Im August 2020 stellt der Architekt dem Unternehmer folgende Schlussrechnung:

Honorar für erbrachte Planungsleistungen	7.000 €
16 % MwSt	<u>1.120 €</u>
Summe	8.120 €
abzüglich Vorschuss netto	5.000 €
abzüglich 19 % MwSt	950 €
Restzahlung	<u>2.170 €</u>

Der Architekt schuldet mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums 7/2020 die USt in Höhe von 170 € (Differenz zwischen 1.120,00 € und 950,00 €).

Der Leistungsempfänger kann in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Juli 2020 den Vorsteuerrestbetrag in Höhe von 170 € geltend machen. In der Schlussrechnung sind die bei Ausführung der Leistung vereinnahmten Anzahlungen und die darauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn für die Anzahlungen Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilt worden sind.

Hat der Unternehmer für zwischen dem 1.7. und 31.12.2020 vereinnahmte Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 5 % in der Rechnung angegeben, ist bei Leistungserbringung ab dem 1.1.2021 die Anzahlsrechnung nicht zu berichtigen, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer auf den Gesamtbetrag mit dem neuen Steuersatz angegeben wird. Allerdings ist darauf zu achten, dass die in der Anzahlsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen 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.

Tipp: Rechnungstellung vor Steuersatzänderung

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.

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086 Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

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 USt für alle Teilleistungen, die bis zum 30.6.2020 ausgeführt worden sind, noch mit 19 % bzw. 7 %. Für alle Teilleistungen, die in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden, gilt 16 % bzw. 5 % .

Wichtig: Korrektur der Abrechnungen

Gerade bei Dauerleistung, die im Rahmen von Teilleistungen (z. B. Mietverträge, Leasingverträge) ausgeführt werden, muss auf eine Anpassung der Abrechnungen (Verträge, Dauerrechnungen etc.) geachtet werden. Wird keine Korrektur vorgenommen, wird die überhöht ausgewiesene USt nach geschuldet. Beispiel: Es wurde ein Mietvertrag geschlossen. Die Umsatzsteuer verringert sich auf 16 %. Formulierungsbeispiel: Sehr geehrter Mieter xxx, aufgrund Rechtsänderung ändert sich die Mietrechnung ab 01.07.2020: Miete 3.000,00 Euro + Nebenkosten 500,00 Euro = Entgelt 3.500,00 Euro + 16% USt 560,00 Euro ergibt Zahlbetrag 4.060,00 Euro. Unbedingt auch die Daueraufträge anpassen!

Bei abermaliger USt-Satzänderung ist wiederum eine neue Vereinbarung notwendig.

Bauleistungen

Bei Bauleistungen liegen 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 von 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 USt entsteht mit Ausführung (Abnahme) der Leistung. Wenn das schlüsselfertige EFH in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 fertiggestellt wird, unterliegt die gesamte Leistung der USt von 16 %. Wird die Leistung erst ab dem 1.1.2021 ausgeführt, unterliegt die Leistung 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.

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086 Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

Weitere Sonderregelungen

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

- **Erstattung von Pfandbeträgen:** Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden (praktisch unmöglich). Aus Vereinfachungsgründen hatte die Finanzverwaltung es früher zugelassen, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von 3 Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem „alten“ Steuersatz zu korrigieren.
- **Entgeltsänderungen durch Jahresboni o. ä.:** Jahresrückvergütungen etc. sind jeweils dem Zeitraum und dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrunde liegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wurde es in der Vergangenheit nicht beanstandet, dass die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird.
- **Strom-, Gas- und Wärmelieferungen:** Soweit der Ablesezeitraum nach dem Stichtag der USt-Satzänderung endet, wurde es bisher nicht beanstandet, wenn die Leistung in eine vor und eine nach dem jeweiligen Stichtag ausgeführte Leistung aufgeteilt wird. Die Aufteilung hat zeitanteilig zu erfolgen. Beispiel: Stromlieferant rechnet im Januar 2021 für das Kalenderjahr 2020 ab. Auf 6/12tel werden 19% USt berechnet. Auf den Rest 16%.
- **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 maßgebliche Steuersatz anzuwenden.

Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer

Stellt ein Unternehmer eine Rechnung noch mit dem Steuersatz von 19 % (oder 7 %) aus, erbringt die Leistung aber zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 hat er zu viel USt unrichtig ausgewiesen.

Dieser zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag wird von dem Unternehmer geschuldet. Dieser 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 erst am 2.7.2020 ausgeführt. U schuldet 16 % aus 1.190 EUR (= 164,14 EUR), die Differenz von 25,86 EUR schuldet U als unrichtig ausgewiesene USt. Der Leistungsempfänger kann nur die USt von 164,14 EUR als VSt abziehen.

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

Wichtig: Steuersatz in Kleinbetragsrechnungen

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

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

Gutscheine im Umsatzsteuerrecht

Seit dem **1.1.2019** gelten 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. Einzweckgutschein und dem Mehrzweckgutschein unterschieden werden. Diese beiden Formen von Gutscheinen führen zu grundsätzlich unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Ergebnissen:

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

Unklar ist, ob wegen des vorübergehend abgesenkten Steuersatzes derzeit überhaupt ein Einzweck-Gutschein vorliegen kann, da es in Abhängigkeit der Einlösung eine Umsatzsteuer von 19 % oder 16 % (respektive 7 % oder 5 %) ergeben kann.

Ebenso unklar ist, ob das Finanzamt einen in der Vergangenheit als Einzweck-Gutschein ausgegebenen Gutschein, der zu einem Steuersatz von 19 % (7 %) geführt hatte, bei Einlösung zwischen 01.07.2020 und 31.12.2020 den verminderten Umsatzsteuersatz anwendet.

Tipp: Mehrzweck-Gutscheine oder Einzweckgutscheine

Derzeit sollte in jedem Fall versucht werden, Gutscheine als Mehrzweck-Gutscheine auszugestalten.

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. 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.

PALLAUF

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Taxisstr. 29 - 93086 Wörth/Donau - Telefon 0 94 82/ 94 14-0 - Telefax 0 94 82/ 94 14-50

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 erfolgen.

Ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung kann nur erfolgen, wenn dem Vertrag **keine anderen Regelungen** zugrunde liegen. 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 gewählt worden, da (früher) davon ausgegangen wurde, dass eine Steuersatzänderung mind. 4 Monate vor Inkrafttreten zumindest diskutiert wird. Eine Situation, dass eine Änderung vorgestellt wird und binnen 4 Wochen in Kraft treten soll, lag bei der 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 USt wurde nicht getroffen. Der Einbau der Fenster ist am 19.7.2020 abgeschlossen. Die Leistung unterliegt dem Steuersatz 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 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.

Tipp: Leistungen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger

Soweit Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigende Unternehmer ausgeführt werden, ist es egal, ob die Leistungen vor oder nach den jeweiligen Steuersatzänderungen ausgeführt werden. Es ist in diesen Fällen nur auf die richtige Ausstellung der Rechnungen zu achten. Werden Leistungen aber an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger ausgeführt, sollte die Leistung möglichst in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden.

Die vorstehenden Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Es handelt sich nicht um abschließende Informationen und ersetzt keine Beratung. Eine Haftung für den Inhalt wird nicht übernommen.