

## **Arbeitshilfe - Änderung Umsatzsteuersätze 1.7 - 31.12.2020 (Stand 9.6.2020)**

Vom 01.07 bis 31.12.2020 soll der Regelsteuersatz von 19 auf 16 Prozent und für den ermäßigte Steuersatz von 7 auf 5 Prozent gesenkt werden. Dieses führt für Unternehmen zu einem kurzfristigen Handlungsbedarf. 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. Die Finanzverwaltung hat sich bislang noch nicht zu der anstehenden Steuersatzsenkung geäußert. Es ist aber davon auszugehen, dass die meisten Abgrenzungsfragen entsprechend der früheren Umsetzung beantwortet werden können.

Ob die Senkung der Steuersätze die Höhe der Preise beeinflusst, hängt von vielen verschiedenen Faktoren ab, aber insbesondere davon, ob Netto- oder Bruttopreisvereinbarungen getroffen wurden oder davon, ob konkrete Steuersätze oder Steuerbeträge vereinbart sind. Dies sollte im Einzelfall geprüft werden.

### **Nachfolgend geben wir einen zusammenfassenden Überblick über die zu beachtenden Punkte:**

#### **A. Leistungszeitpunkt entscheidet**

Der geltende Steuersatz richtet sich nach dem Leistungszeitpunkt (vgl. § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). Es spielt weder der Zeitpunkt der Rechnungserteilung noch der Zeitpunkt des Zahlungseingangs beim Unternehmer oder der Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung eine Rolle. Entscheidend ist nur der Zeitpunkt der Leistungsausführung. Diese Grundsätze gelten auch für Unternehmer, die ihre Umsätze im Rahmen der Istbesteuerung nach § 20 UStG versteuern.

- 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).
- Eine sonstige Leistung ist ausgeführt, wenn sie vollendet bzw. beendet ist. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnitts ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen (Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE).

Beispiel: Hoteliers, die Gäste über den Zeitraum des Wechsels des Steuersatzes beherbergen, sollten beachten, dass es sich bei einer Übernachtungsleistung um eine sonstige Leistung, die erst dann ausgeführt ist, wenn der Gast seinen Aufenthalt (nach der letzten Übernachtung) beendet hat. Zwar kann bei gleichbleibendem Übernachtungspreis grundsätzlich jede Übernachtung als Teilleistung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG angesehen werden. Dies gilt aber nur dann, wenn jede Übernachtung gesondert abgerechnet wird. Wird hingegen, wie in der Praxis üblich, für die Gesamtzeit ein Betrag berechnet, so kann die Gesamtleistung mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert werden, wenn diese nach dem 30.6. und vor dem 01.01.2021 endet.

#### Teilleistungen

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

#### Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen 2 notwendige Bedingungen 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.

Beispiel: 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 vor dem aktuellen Hintergrund zum Vor- oder Nachteil der Leistungsempfänger sein.

Werden einheitliche Bauleistungen in der Zeit ab dem 01.07.2020 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.

### Dauerleistungen

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob ggf. Teilleistungen vorliegen.

#### ➤ Mietverträgen und Leasingverträgen

Bei Dauerleistungen wie z. B. Mietverträgen oder Leasingverträgen ist sicherzustellen, dass die Verträge – sofern diese als Rechnungen fungieren – für den Übergangszeitraum angepasst werden. Alternativ sind entsprechende Dauerrechnungen anzupassen. Andernfalls entsteht für den Leistenden in Höhe der Steuersatzdifferenz eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG und ist der Leistungsempfänger insofern nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Hier wäre eine Berichtigung nach § 31 Abs. 5 UStDV möglich.

Nach erster mündlicher Auskunft können zu den bestehenden Verträgen Ergänzungsrechnungen ausgestellt werden, die explizit darauf verweisen, dass diese nur für den Zeitraum 01.07.-31.12.2020 bzgl. der Steuersatzänderung gelten.

#### ➤ Leasing-Sonderzahlungen

Leasing-Sonderzahlungen sind entsprechend der ausgeführten Teilleistungen aufzuteilen.

#### ➤ Steuerbare Mitgliedsbeiträge und Jahreskarten

Steuerbare Mitgliedsbeiträge für ein Kalenderjahr unterliegen in 2020 den verminderten Steuersätzen, da die Mitgliedschaft bis 31.12.2020 als an diesem Tag als vollendet gilt.

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 selbst ist erst am Ende der Laufzeit ausgeführt. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Grundlagen, die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums entstehen.

#### ➤ Zeitschriften-Abo

Zeitschriften-Abos sind entsprechend zu prüfen und anzupassen.

#### ➤ Telekommunikationsdienstleistungen

Telekommunikationsdienstleistungen sind Dauerleistungen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit abgeschlossen werden. Im Regelfall sind Telekommunikationsdienstleistungen Teilleistungen und mithin hinsichtlich der jeweiligen Abrechnungszeiträume zu untersuchen.

## B. Anzahlung

Werden Entgelte für ab dem 01.07.2020 ausgeführte Umsätze vor diesem Stichtag vereinnahmt, wie z.B. bei Anzahlungen, ist grundsätzlich zunächst der bisherige Steuersatz anzuwenden. Später müsste bei Leistungserbringung oder ggf. Schlussrechnung auf den abgesenkten Steuersatz korrigiert werden, wenn die Leistung innerhalb der sechs Monate ab Stichtag erbracht wird.

Beispiel: A bestellt am 14.08.2020 einen Pkw für 40.000 EUR zuzüglich Umsatzsteuer. Als Liefertermin wird der 25.11.2020 vereinbart. A leistet eine Anzahlung von 5.000 EUR zuzüglich 16 % USt. Das Fahrzeug wird tatsächlich erst im Januar 2021 geliefert, so dass für Verkauf nun insgesamt der Steuersatz von 19% anzuwenden ist.

### Überblick:

<b>Leistungserbringung</b>	<b>Anzahlungen</b>	<b>Steuerliche Behandlung</b>
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.06.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist unerheblich	Leistung unterliegt 19 % bzw. 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	Leistung unterliegt 16 % bzw. 5 %  Die Anzahlungen vor dem 01.07.2020 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. <b>Hinweis:</b> Der leistende Unternehmer kann 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 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 01.07.2020 geflossen	Leistung unterliegt 19 % bzw. 7 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 01.01.2021 nicht geflossen	Leistung unterliegt 19 % bzw. 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	Leistung unterliegt 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 % nachzuersteuern.

Hinweis: Im Falle einer vor dem Steuersatzwechsel erteilten Anzahlungsrechnung über Leistungen, die nach dem Steuersatzwechsel ausgeführt werden, bestanden in der Vergangenheit seitens der Finanzbehörde keine Bedenken, wenn bereits bei Stellung der Anzahlungsrechnung der neue Steuersatz ausgewiesen wurde. (vgl. BMF, Schreiben v. 11.08.2006 - IV A 5 - S 7210 - 23/06, BStBl 2006 I S. 477 NWB DAAAB-92062, Rz. 9.)

### C. Nachträglich eine Änderung der Bemessungsgrundlage

Sofern nachträglich eine Änderung der Bemessungsgrundlage eintritt, kommt es für den anzuwendenden Steuersatz darauf an, wann die zugrunde liegende Leistung ausgeführt wurde (und nicht darauf, wann die Änderung eingetreten ist).

- Skonto  
Soweit beispielsweise aus einer Rechnung für eine vor Beginn des Übergangszeitraums ausgeführte Leistung im Übergangszeitraum Skonto gezogen wird, gilt für den Skontoabzug der bislang anzuwendende Steuersatz. Dies gilt gleichermaßen für den umgekehrten Fall am Ende des Übergangszeitraums.
- Jahresrückvergütungen/Jahresboni  
Jahresrückvergütungen/Jahresboni sind auf Leistungen bis zum 30.6. und Leistungen ab dem 1.7. aufzuteilen. 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.
- Retouren  
Erstattungen für Retouren unterliegen ab dem 1.7. nicht automatisch dem abgesenkten Steuersatz. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der ursprünglichen Lieferung.
- Umtausch eines Gegenstands  
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.

### D. Gutscheine

Seit dem 1.1.2019 gelten in Deutschland 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:

- Einzweckgutschein  
Ein Einzweckgutschein (§ 3 Abs. 14 UStG) 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 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.
- Mehrzweckgutschein  
Ein Mehrzweckgutschein (§ 3 Abs. 15 UStG) liegt vor, wenn es sich um einen Gutschein handelt, der kein Einzweckgutschein ist, 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.

Hinweis zu Einzweckgutscheinen: In Abhängigkeit von der Einlösung des Gutscheins kann sich eine Umsatzsteuer von 19 % oder 16 % (respektive 7 % oder 5 %) ergeben. Weil sich aber bei einem Einzweckgutschein die Höhe der Umsatzsteuer eindeutig ermitteln lassen muss, ist unklar, ob wegen des temporär abgesenkten Steuersatzes derzeit überhaupt ein Einzweck-Gutschein vorliegen kann. Es sollte daher versucht werden, Gutscheine als Mehrzweck-Gutscheine auszugestalten.

## E. 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.

Ist der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss geprüft werden, welcher der Vertragspartner die Umsatzsteuer zu tragen hat. Bei langfristigen Verträgen, die vor mehr als 4 Monaten vor Eintritt der Rechtsänderung abgeschlossen worden, kann es zu einem Ausgleich einer mehr- oder Minderbelastung durch die Vertragsparteien kommen (§ 29 UStG). Ein Ausgleich kann dabei nur erfolgen, wenn dem Vertrag keine anderen Regelungen zugrunde liegen, § 29 Abs. 1 S. 2 UStG.

## F. Umsätze in der Nacht der Steuersatzänderung

### ➤ Personenbeförderungen

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.

### ➤ Restaurationsumsätze

Es sollten die bisher mit 19 % zu versteuernden Restaurationsdienstleistungen bzw. der Verzehr an Ort und Stelle mit 7% begünstigt werden (ausgenommen Getränke). Diese Begünstigung ist auf Umsätze zwischen 1.7. und dem 30.06.2021 anzuwenden.

Allerdings wird dieser Zeitraum durch die nunmehr voraussichtlich erfolgende Senkung der Umsatzsteuer nochmals „überholt“. Das heißt, die Abgabe von Speisen vom 01.07.2020-31.12.2020 wird nunmehr mit 5% ermäßigt besteuert und vom 01.01.2021. - 30.06.2021 mit 7% ermäßigt besteuert.

Sofern es Umsätze in der Nacht der Steuersatzänderung gibt, konnten in der Vergangenheit bei Steuersatzänderungen aus Vereinfachungsgründen alle Umsätze aus Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht der Steuersatzänderung mit dem jeweils „alten“ Steuersatz besteuert werden (vgl. BMF, Schreiben v. 11.08.2006 - IV A 5 - S 7210 - 23/06, BStBl 2006 I S. 477 NWB DAAAB-92062, Rz. 42.).

### ➤ Beherbergungsumsätze

Bei Beherbergungsleistungen ist die Leistung erst nach der Übernachtung abgeschlossen (vgl. BMF, Schreiben v. 11.08.2006 - IV A 5 - S 7210 - 23/06, BStBl 2006 I S. 477 NWB DAAAB-92062, Rz. 42.).

## Weitere Hinweise

- ERP-Systeme und Kassensysteme müssen zügig auf die Änderungen angepasst werden.
- Für die neuen Steuersätze werden neue Konten in der Buchhaltung benötigt.
- Für sämtliche Ausgangsrechnungen mit deutscher Steuer sind die Steuersätze anzupassen.
- Verkaufsautomaten müssen ggf. im Einsatz sind – beispielsweise im ÖPNV oder im Bäderbereich – sind die Programmierungen anzupassen. Wenn Sie Shops betreiben für bestimmte Waren, sind diese unter Umständen umzuetikettieren.
- Auch die Angabe des Steuersatzes in einer Kleinbetragsrechnung (bis zu einem Gesamtbetrag von 250 EUR) muss korrekt erfolgen. Die Angabe eines zu hohen Steuersatzes führt zu einem unrichtigen Steuerausweis im Sinne von § 14c UStG.
- Bei Eingangsrechnungen ist zu beachten, dass für zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführte Umsätze nicht der alte Steuersatz in Rechnung gestellt wird. (In Höhe der Differenz würde ein zu hoher Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG vorliegen und insoweit wäre der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.
- Augenmerk ist auch auf Reisekostenabrechnungen zu richten (z.B. Hotelübernachtung, Bahnticket, Taxi).
- Für Eingangsleistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen sowie für innergemeinschaftliche Erwerbe, muss die Umstellung berücksichtigt werden.
- Verträge, die als Rechnung dienen und in denen deshalb ein konkreter Steuersatz und Steuerbetrag ausgewiesen sind, müssen geändert werden. ABER: Dem Vernehmen nach können zu den bestehenden Verträgen Ergänzungsrechnungen ausgestellt werden, die explizit darauf verweisen, dass diese nur für den Zeitraum 01.07.-31.12.2020 bzgl. der Steuersatzänderung gelten.
- unentgeltliche Wertabgaben: Die PKW-Überlassung an Mitarbeiter löst für den Übergangszeitraum nur eine Besteuerung mit dem verminderten Steuersatz von 16% aus. Dies gilt auch für die Besteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben für die teilweise nicht unternehmerische Verwendung von Wirtschaftsgütern, die vor der Steuersatzerhöhung angeschafft oder hergestellt wurden.
- Alle zeitlichen Abgrenzungen sollten dokumentiert werden, um diese nachvollziehbar zu halten.
- Die Umsatzsteuerpauschalierung für Landwirte (§ 24 UStG) ist von der Umsatzsteuer-Senkung nicht betroffen, da hierdurch die Vorsteuerbeträge pauschaliert werden sollen, die Land- oder Forstwirte bspw. für die Anschaffung neuer Maschinen, Tierfutter oder Saatgut entrichten müssen.