

# LKP *Stichwort*

## Corona macht´s möglich: Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze

### Temporäre Absenkung

Überraschend hat die Regierung am 03.06.2020 verkündet, den Umsatzsteuersatz temporär auf 16 % bzw. 5 % abzusenken. Diese auf den ersten Blick für Wirtschaft und Verbraucher erfreuliche Maßnahme wird in vielen Bereichen aufgrund ihrer Kurzfristigkeit zu immensen Problemen führen, so dass die FAZ am 06.06.2020 zu recht schrieb: „**Steuersenkung zum 01.07.2020 ist ein Irrsinn**“. Vorbehaltlich der Zustimmung von Bundestag und Bundesrat sollen folgende **Umsatzsteuersätze für alle Umsätze** gelten:

	Regelsteuersatz	Ermäßigter Satz
bis 30.06.2020	19 %	7 %
ab 01.07.2020	16 %	5 %
ab 01.01.2021	19 %	7 %

Bereits vom Bundestag und Bundesrat verabschiedet ist eine temporäre **Steuersatzsenkung für Verpflegungs- und Restaurationsdienstleistungen**.

	Verpflegung / Restauration
bis 30.06.2020	19 %
ab 01.07.2020	5 %
ab 01.01.2021	7 %
ab 01.07.2021	19 %

### Leistungserbringung maßgeblich

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, wann die **Leistung ausgeführt** worden ist, unabhängig davon, ob der Unternehmer seine Umsätze nach **vereinbarten Entgelten (Ist-Besteuerung) oder nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung)** besteuert.

Grundsätzlich gilt für die Ausführung einer Leistung Folgendes:

**Lieferungen und 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.

**Werkleistungen und sonstige Leistungen** sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnitts ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen.

Die Umsatzsteuer für einen **innergemeinschaftlichen Erwerb** entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats. In jedem Fall kommt es nicht begründend darauf an, wann der Gegenstand im Inland ankommt.

Die Umsatzsteuer für **unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch)** entsteht wie bei entgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen dann, wenn der Leistungstatbestand verwirklicht wird.

Für Sachverhalte, die dem **Reverse-Charge-Verfahren** unterliegen, sind die Steuerentstehungszeitpunkte in § 13 UStG gesondert geregelt.

### Teilleistung

Neben der tatsächlich (endgültig) ausgeführten Leistung führt auch eine **abgeschlossene Teilleistung** zur endgültigen Entstehung einer Umsatzsteuer. Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen zwei notwendige Bedingungen nach nationalem Recht vorliegen:

- es muss sich um eine **wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbare Leistung** handeln und
- es muss eine **Vereinbarung** über die Ausführung der Leistung als Teilleistung vorliegen.

## 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. Grundsätzlich ist bei diesen der Steuersatz in Ansatz zu bringen, der bei Ausstellung der Zahlungsrechnung gilt. Bei früheren Steuersatzänderungen hat es die Finanzverwaltung allerdings zugelassen, dass auch schon vor Inkrafttreten der Änderung der zukünftige Steuersatz angesetzt wurde, wenn sichergestellt war, dass die Leistung erst nach Steuersatzänderungen ausgeführt wird.

Maßgeblich für den zutreffenden **Steuersatz in der Schlussrechnung** ist jedoch immer der **Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder Teilleistung**, auf die sich die Anzahlung bezieht, **ausgeführt** ist.

Die Korrektur der in der Anzahlung ggf. unzutreffenden Umsatzsteuer erfolgt in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder Teilleistung auf die sich die Anzahlung bezieht, ausgeführt ist.

Damit es nicht zu einem unrichtigen Steuerausweis nach § 14 c Abs.1 UStG kommt, muss die in der Zahlungsrechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in der **Schlussrechnung** offen abgesetzt werden.

Diese Grundsätze gelten nicht nur für den leistenden Unternehmer sondern gleichfalls für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger.

## Dauerleistungen

Bei **Miet- oder Leasingverträgen**, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss geprüft werden, ob der Unternehmer Teilleistungen ausführt. Hier muss auch darauf geachtet werden, dass die Abrechnungen und Dauerrechnungen angepasst werden, da überhöhte ausgewiesene Umsatzsteuer abgeführt werden muss.

**Saisonkarten, Abonnements o. ä.** werden als Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung angesehen. Da diese für einen genau definierten Zeitraum abgeschlossen werden. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Vorschriften, die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums vorliegen, so dass ggf. eine Korrekturabrechnung notwendig ist.

## Bauleistungen

Ein besonderes Problem ergibt sich bei **Bauleistungen** aufgrund der in der Praxis erfahrungsgemäß vorliegenden langen Ausführungszeiten. Auch liegen hier in der Regel 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. Dieses sehr komplexe Thema erläutern wir in einem gesonderten LKP *Stichwort*.

## Weitere Einzelfälle

Die **Rücknahme von Leergut** stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden, was praktisch unmöglich ist. Aus Vereinfachungsgründen hatte die Finanzverwaltung es früher zugelassen, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem „alten“ Steuersatz zu korrigieren.

**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.

Bei **Telekommunikationsleistungen** handelt sich um Dauerleistungen, die in der Regel in Teilleistungen aufgeteilt werden können. Bei **Strom-, Gas- und Wärmelieferungen** wurde es bisher von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn eine zeitanteilige Aufteilung erfolgt.

Bei der Besteuerung von **Leistungen in Gaststätten** konnte 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**, da hier ist die Leistung erst nach der Übernachtung abgeschlossen ist.

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.

### Gutscheine

Seit Anfang 2019 gelten europaweit neue Regelungen für Gutscheine, wobei in Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine unterschieden wird.

Ein **Einzweck-Gutschein** 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 Einzweck-Gutschein vor, entsteht die Umsatzsteuer schon bei dem Verkauf des Gutscheins. Die tatsächliche Einlösung des Gutscheins ist dann keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne mehr.

Demgegenüber liegt ein **Mehrzweck-Gutschein** vor, wenn es sich um einen Gutschein handelt, der kein Einzweckgutschein ist, weil entweder der Ort der Leistung und/oder die sich aus der Leistung ergebende Umsatzsteuer bei Verkauf bzw. Ausgabe des Gutscheins nicht feststehen. 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 Mehrzweck-Gutscheins noch keine Umsatzsteuer in einer Abrechnung gesondert ausgewiesen werden.

### Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer

Ein Unternehmer darf immer nur den zutreffenden Steuerbetrag in einer Rechnung gesondert ausweisen. Wird eine höhere Umsatzsteuer ausgewiesen, als der leistende Unternehmer für den von ihm ausgeführten Umsatz nach den gesetzlichen Vorschriften schuldet, **schuldet er auch den überhöht ausgewiesenen Steuerbetrag**.

Grundsätzlich ist der Unternehmer berechtigt, die **Rechnung zu berichtigen**, wobei eine wirksame Rechnungsberichtigung auch voraussetzt, dass der Zahlungsempfänger einen überhöhten Betrag an den Vertragspartner zurückzahlt. Zu beachten ist, dass auch die fehlerhafte Angabe auf einer sog. **Kleinbetragsrechnung** zu einem unrichtigen Steuerausweis führt, für welchen der Unternehmer haftet. Hier liegt es in der Natur der Sache, dass keine Rechnungsberichtigung möglich ist, da der Kunde nicht mehr bekannt ist.

Weisen **Kassenbons** nach dem 01.07.2020 noch den alten Steuersatz von 19 % bzw. 7 % aus, so ist die Umsatzsteuer auch in dieser Höhe abzuführen. Die Kassen müssen daher taggenau zu den jeweiligen Stichtagen umgestellt werden.

Gleiches gilt für **Dauerrechnungen**, die auf die etwaigen Teilleistungen angepasst werden müssen.

### Angebote

Mehr denn je ist bei Angeboten von Unternehmern Augenmerk darauf zu legen, dass ein Hinweis wie z.B.

**„Es gilt der Umsatzsteuersatz zum Zeitpunkt der Leistungserbringung als vereinbart.“**

aufgenommen wird.

### Anpassung von Verträgen

Wurde ein Vertrag über eine Leistung abgeschlossen und ein anderer Steuersatz zugrunde gelegt als jener der bei Leistungserbringung gilt, so ist der Vertrag im Hinblick auf den Steuersatz zu ändern. Die Änderung hat in derselben Form zu erfolgen, wie der ursprüngliche Vertrag. Das Umsatzsteuergesetz sieht in § 29 UStG eine solche Anpassungsregelung für Verträge vor, die nicht später als vier Monate vor Gesetzesänderung abgeschlossen wurden.

Das Umsatzsteuergesetz selbst geht somit davon aus, dass eine **Steuersatzänderung mindestens eine Vorlaufzeit von vier Monaten** benötigt. Bei der Einführung des § 29 UStG konnte man sich eine Steuersatzänderung innerhalb von zwei Wochen schlicht nicht vorstellen.