

Stand: 10.06.2020

# Merkblatt zur temporären Veränderung des Umsatzsteuersatzes

*Sehr geehrte Damen und Herren,*

*völlig überraschend hat die Regierungskoalition eine allgemeine Absenkung des Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % beschlossen. Hieraus werden sich erfahrungsgemäß Übergangsschwierigkeiten sowohl zum 01.07.2020 als auch zum 31.12.2020 ergeben. Im Nachfolgenden haben wir Ihnen daher kurz dargestellt, worauf zu achten ist. Gerne unterstützen wir Sie, wenn sie weitergehende Fragen haben..*

## 1. Grundsatz

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es allein darauf an, wann die Leistung nach steuerlichen Regelungen 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. **Auch die Vereinbarung von Anzahlungen oder Vorauszahlungen ist für die endgültige Entstehung der Umsatzsteuer der Höhe nach ohne Bedeutung.**

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 (auch Werkleistungen) sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnitts ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen.

Bei innergemeinschaftlichen Erwerben entsteht die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats.

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 vorliegen:

- Es muss sich um eine **wirtschaftlich** sinnvoll **abgrenzbare** Leistung handeln und
- es muss eine **Vereinbarung** über die Ausführung der Leistung als Teilleistungen vorliegen; die Teilleistung muss gesondert abgenommen und abgerechnet werden.

## 2. Anzahlungen

Anzahlungen sind für die Ermittlung des zutreffenden Steuersatzes unbeachtlich. Wurden Anzahlungen vor dem 01.07.2020 geleistet, die mit 19 % bzw. 7 % besteuert wurden, so ist bei Leistungs- oder Teilleistungserbringern im Zeitraum 01.07. – 31.12.2020 der Steuersatz 16 % bzw. 5 % maßgebend. Bei Ausführung der Leistung oder Teilleistung erfolgt die Steuerentlastung um 3 bzw. 2 Pro-

zeitpunkte. Dies geschieht in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Leistung oder Teilleistung, auf die sich die Anzahlung bezieht, ausgeführt ist. Bei Anzahlungen im Zeitraum 01.07. – 31.12.2020 auf Leistungen oder Teilleistungen, die nach dem 31.12.2020 erbracht werden, besteht eine Wahlmöglichkeit:

Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden, der leistende Unternehmer kann aber auch schon den Regelsteuersatz mit 19 % bzw. 7 % angeben. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss in 2020 mit 19 % bzw. 7 %. Bei der ersten Alternative sind die Leistungen bei Ausführung der Leistung ab 2021 mit 3 bzw. 2 Prozentpunkten nachzuversteuern.

Besteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, erfolgt die Entlastung bzw. Nachversteuerung in dem Voranmeldungszeitraum in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird. Es 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 entsprechend für die Vorsteuerabzugsbeträge des Leistungsempfängers.

### **3. Dauerleistungen, Jahreskarten, Abonnements**

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob der Unternehmer gegebenenfalls 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 %.

#### Hinweis:

Bei Dauerleistung, die im Rahmen von Teilleistungen (z.B. Mietverträge, Leasingverträge) ausgeführt werden, muss auf eine Anpassung und Korrektur der Abrechnungen (Verträge, Dauerrechnungen etc.) geachtet werden. Wird hier keine Korrektur vorgenommen, wird die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet.

**Jahreskarten** (Saisonkarten, Abonnements etc.) stellen Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung dar. Bei Zahlungen zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmungen. Die Leistung ist jedoch erst am Ende der Laufzeit ausgeführt. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Vorschriften, die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums gelten.

**10er-Karten** (z.B. bei Schwimmbädern, Saunabädern etc.) stellen 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.

#### Hinweis:

Es muss ein Abrechnungspapier erstellt werden, aus dem die Besteuerung ersichtlich ist, damit eine Steuerentlastung erfolgen kann.

### **4. 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.

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 Leistungen deshalb dem Regelsteuersatz von dann 16 %, unabhängig davon, in welchem Umfang schon (mit 19 %) besteuerte Anzahlungen geleistet worden sind. Entsprechend ist die Leistung dann wieder dem Regelsteuersatz von 19 % zu unterwerfen, wenn die Leistung nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird.

#### Hinweis:

Bei früheren Steuersatzänderungen hat die Finanzverwaltung es nicht beanstandet, wenn bei Verträgen, in denen keine Vereinbarungen über Teilleistungen getroffen waren, bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuersatzänderung eine entsprechende Vereinbarung nachgeholt wurde. Zumindest wenn es wieder zur Anhebung des Steuersatzes auf 19 % zum 01.01.2021 kommt, sollten daher bei noch nicht vollständig ausgeführten Leistungen für die bis dahin ausgeführten wirtschaftlich abgrenzbaren Leistungen Vereinbarung für Teilleistungen getroffen werden.

## **5. Weitere Sonderregelungen**

### **5.1 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.

### **5.2 Entgeltsänderungen durch Jahresboni o. a.**

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.

### **5.3 Telekommunikationsleistungen**

Es handelt sich um Dauerleistungen. Geht der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (01.07.2020/31.12.2020) hinaus, wird es nicht zu beanstanden sein, wenn ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.

### **5.4 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).

### **5.5 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.

## **5.6 Besteuerung von Leistungen in Gaststätten**

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 %.

Aus Vereinfachungsgründen konnten bei früheren Steuersatzänderungen alle Umsätze aus Bewirtungsleistungen in der Nacht der Steuersatzänderung mit dem jeweils „alten“ Steuersatz besteuert werden. Dies galt aber nicht für Beherbergungsumsätze. Hier ist die Leistung nämlich erst nach der Übernachtung abgeschlossen.

## **5.7 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.

---

### **rt Revision + Treuhand GmbH & Co. KG**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Schülperbaum 23 · 24103 Kiel

Tel. (04 31) 66 30 60 · Fax (04 31) 66 30 66 20 · E-Mail wp@rut-kiel.de · www.rut-kiel.de

ZWEIGNIEDERLASSUNG Frankenwall 19 a · 18439 Stralsund

Eingetragen im Handelsregister Amtsgericht Kiel HRA 3107 KI