

Befristete Senkung der Umsatzsteuersätze vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020

Quelle: BMF-Schreiben vom 30.06.2020

Corona-Steuerhilfegesetz

Durch Artikel 3 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29. Juni 2020 werden vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 der allgemeine Steuersatz von **19 auf 16 Prozent** und der ermäßigte Steuersatz von **7 auf 5 Prozent** gesenkt.

Info vorab: Für die Voranmeldungszeiträume Juli bis Dezember 2020 wird es **keine geänderten Voranmeldungsvordrucke** bzw. Dateien geben. Die zu 16 % bzw. 5 % Umsatzsteuer ausgeführten Umsätze sind in diesen Voranmeldungszeiträumen einheitlich in der **Zeile 28** der Voranmeldung zu "andere Steuersätze" anzugeben. Auch die schon Ende 2019 vorgestellte Datei zur Umsatzsteuerjahreserklärung 2020 wird nicht verändert werden, sodass die Umsätze zu 16 % und zu 5 % gesammelt in den Kennzahlen für Umsätze zu anderen Steuersätzen einzutragen sind.

Die nachstehenden Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf eine spezielle Situation einer Person ausgerichtet. Für die Richtigkeit übernehmen wir keine Gewähr.

Anwendungsregelung

Die Änderungen des Umsatzsteuergesetzes beziehen sich auf Lieferungen, sonstige Leistungen, unentgeltliche Wertabgaben, Reverse-Charge-Sachverhalte und innergemeinschaftliche Erwerbe, die zwischen dem **1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020** bewirkt werden.

Grundsätzlich gilt: es kommt **nicht** auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung oder der Zahlung oder der Rechnungserteilung an. Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, **wann die Leistung erbracht worden ist**.

Ebenfalls unmaßgeblich für die Höhe des Steuersatzes ist es, ob der Unternehmer seine Umsätze nach **vereinbarten** (Soll-Versteuerung) oder **vereinnahmten** (Ist-Versteuerung) Entgelten versteuert.

Beispiel: Eine Lieferung aus dem Juni 2020 wird im Juli 2020 bezahlt. Der Ist-Versteuerer muss diesen Umsatz in der Juli-Voranmeldung mit dem „alten“ Steuersatz von 19 % anmelden.

Sonderfall Gastronomie

Zusätzliche Änderungen durch das „Corona-Steuerhilfegesetz“ für den Gastronomiebereich:

- Abgabe **Getränke** im Gastronomiebereich
Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 -> **16 %**
- Abgabe **Speisen** im Gastronomiebereich
Zeitraum 01.07.2010 bis 31.12.2020 -> **5 %**
Zeitraum 01.01.2021 bis 30.06.2021 -> **7 %**
Ab 01.07.2021 -> **19 %**
- Lieferung **Speisen „to go“** im Gastronomiebereich
Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 -> **5 %**
ab 1.1.2021 -> **7 %**

Umsätze in der Nacht zum 1. Juli 2020 können bereits mit den gesenkten Sätzen versteuert werden. (gilt nicht für Beherbergungen und deren Nebenleistungen)

Lieferungen und Leistungen

Für **Lieferungen** gilt:

- Lieferungen (auch Werklieferungen) gelten als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht (Besitz-, Nutzen-, Lasten-, Gefahrenübergang) an dem Gegenstand erworben hat.
- Wird der Gegenstand **befördert** gilt die Lieferung als ausgeführt, **mit Beginn** der Warenbewegung.
- Bei einer **ruhenden Lieferung** ist die Lieferung ausgeführt, wenn die Abnahme erfolgt.

Für **sonstige Leistungen** gilt:

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

Sonderfälle:

- **Einfuhren** die nach dem 30.06.2020 und bis zum 31.12.2020 vorgenommen werden, unterliegen ebenfalls den neuen reduzierten Steuersätzen.
- **Innergemeinschaftliche Erwerbe** gelten als bewirkt, mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats

Teilleistungen

Grundsätzlich gilt: eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung wird **nicht** als Ganzes, sondern in Teilen bewirkt und geschuldet. Die Steuer entsteht mit Erbringung der Teilleistung (**Abnahme**).

Damit eine Teilleistung vorliegt sind **2 Bedingungen** notwendig:

- Die Leistung muss wirtschaftlich **sinnvoll abgrenzbar** sein **und**
- es muss eine **gesonderte Vereinbarung** über die Ausführung vorliegen.

Die Vereinbarung **muss** folgendes beinhalten:

- Gesonderte Abrechnung / gesondert vereinbartes Entgelt
- Gesonderte Abnahme

Beispiel: In einem Mietvertrag ist eine monatliche Mietzahlung vereinbart.

Anzahlungen / Vorauszahlungen / Abschlagszahlungen

Für Anzahlungen gilt: das Entgelt oder Teilentgelt wird **vor** Ausführung der Leistung oder Teilleistung gezahlt. Die Steuer entsteht im Voranmeldezeitraum der Vereinnahmung (Bankgutschrift, Barzahlung oder Scheckentgegennahme). **Achtung:** gilt auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers.

Beispiel: Anzahlung vor dem 01.07.2020 und Leistungserbringung danach

Peter Müller erwirbt bei der Firma Hab-Alles mit Vertrag vom 28.05.2020 einen Pkw zum Kaufpreis von 20.000 € + gesetzlicher Umsatzsteuer. Bei Vertragsabschluss wurde eine Anzahlung von brutto 5.950 € fällig. Der Rest ist bei Lieferung im September 2020 zu entrichten. **Lösung:** die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt im September 2020. Zu diesem Zeitpunkt ist dann die Lieferung ausgeführt. Somit gilt der neue Umsatzsteuersatz von 16 %. Maßgebend für den Steuersatz ist der Zeitpunkt der Leistungsausführung.

Die Schlussrechnung kann wie folgt aussehen:

Kaufpreis Pkw netto:		20.000 €
Umsatzsteuer 16 %:		3.200 €
Kaufpreis brutto		23.200 €
abzüglich		
geleistete Anzahlung	5.000 €	
Umsatzsteuer 19 %	950 €	-5.950 €
Restzahlung		17.250 €

Anzahlungen

Beispiel: Anzahlung nach dem 01.07.2020 und Leistungserbringung ab dem 01.01.2021

Peter Müller erwirbt bei der Firma Hab-Alles mit Vertrag vom 30.11.2020 einen Pkw zum Kaufpreis von 20.000 € + gesetzlicher Umsatzsteuer. Bei Vertragsabschluss wurde eine Anzahlung von brutto 5.800 € fällig. Der Rest ist bei Lieferung im Januar 2021 zu entrichten. **Lösung:** die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt im Januar 2021. Zu diesem Zeitpunkt ist dann die Lieferung ausgeführt. Somit gilt der alte Umsatzsteuersatz von 19 %. Maßgebend für den Steuersatz ist der Zeitpunkt der Leistungsausführung.

Die Schlussrechnung kann wie folgt aussehen:

Kaufpreis Pkw netto:		20.000 €
Umsatzsteuer 19 %:		3.800 €
Kaufpreis brutto		23.800 €
abzüglich		
geleistete Anzahlung	5.000 €	
Umsatzsteuer 16 %	800 €	-5.800 €
Restzahlung		18.000 €

Wichtige Anmerkung: die beiden Beispiele zeigen, dass vor allem bei Geschäften mit Privatpersonen es wichtig ist die entsprechende Leistung bis zum 31.12.2020 erbracht zu haben, da ansonsten die Steuerersparnis, im vorliegenden Sachverhalt immerhin 600 €, komplett für den Kunden verloren geht.

Anzahlungen

Nichtbeanstandungsregel:

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 %.

Beispiel:

Unternehmer A erbringt für seinen Kunden Unternehmer B eine Leistung die am 01.01.2020 beginnt und am 31.07.2021 endet. A stellt quartalsweise Anzahlungsrechnungen.

Lösung: da die Leistung in 2021 ausgeführt (z.B. Abnahme am 31.07.2021) wird, können sämtliche Anzahlungsrechnungen mit 19 % Umsatzsteuer gestellt werden.

Änderung der Bemessungsgrundlage

Bei **nachträglichen** Änderungen (nach dem 30.06.2020) der Bemessungsgrundlage (Preisnachlass, Skonto, Rabatt, Jahresboni) kommt es für den anzuwendenden Steuersatz darauf an, **wann der zugrunde liegende / ursprüngliche Umsatz ausgeführt wurde** (nicht darauf, wann die Änderung eingetreten ist). Die **Berichtigung** ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Werden Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnittes gemeinsam geändert (Jahresboni), so hat der Unternehmer dem Leistungsempfänger einen Beleg zu erteilen, der zeigt, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

Der Leistungsempfänger hat bei der Berichtigung seines Vorsteuerabzuges von der Aufteilung auszugehen, die der Leistende vorgenommen hat und auf dem Beleg angegeben hat.

Änderung der Bemessungsgrundlage

Beispiel: Bonuszahlungen/Jahresrückvergütung

A erhält am 31.08.2020 von B einen monatlichen Boni für Umsatzerlöse vom **01.06. bis 30.06.2020**. Der Steuersatz richtet sich nach dem Datum der Leistungserbringung (Juni 2020). Folglich ist der Boni mit 19 % zu besteuern.

A erhält am 31.12.2020 von B einen Jahresbonus für Umsatzerlöse vom **01.01. bis 31.12.2020**. Der Bonus 2020 kann gemäß Vereinfachungsregel hälftig (50 % vom 01.01.-30.06. und 50 % vom 01.07.-31.12.) aufgeteilt. Die Abrechnung kann insgesamt (eine Abrechnung) oder auch gesondert erfolgen (zwei Abrechnungen).

Umtausch

Beim Umtausch wird die ursprüngliche Lieferung **rückgängig** gemacht und an deren Stelle tritt eine **neue** Lieferung. Es ist für jeden Umsatz der zur Ausführung des Umsatzes geltende Steuersatz anzuwenden. Damit ergibt sich selbst ohne Zuzahlung oder Rückzahlung des Kaufpreises eine Änderung.

Beispiel: Kauf im Juni 2020 mit Umtauschrecht bis 10. Juli 2020

A kauft am 30. Juni 2020 Waren für 1.190 € brutto und tauscht diese gegen identische Waren zum selben Preis am 10. Juli 2020 um.

Umsatzsteuer Juni:	190 €
Umsatzsteuer Juli:	-190 € (Korrektur)
Umsatzsteuer Juli:	<u>164 €</u>
Erstattung Juli	26 €

Der Verkäufer führt für **Juni 190 €** Umsatzsteuer an das Finanzamt ab, **storniert** diesen Umsatz im **Juli** und muss für Juli nur noch (neue Umsatzsteuer 16 % aus 1.190 €) **164 €** abführen. Somit ergibt sich eine Steuererstattung beim Verkäufer von **26 €**.

Befristete Dauerleistungen

Bei **befristeten Dauerleistungen** sofern keine Teilleistungen vorliegen (Abonnements, Dauerkarten) gilt die Leistung als erbracht **am Ende** der jeweils vereinbarten Vertragslaufzeit.

Beispiel: Jahresabonnement

A schließt für die Zeit vom 01.01.2020 bis 31.12.2020 ein Abo ab. Die jährliche Abo-Gebühr in Höhe von 1.190 € brutto wird bereits zum Jahresbeginn vorab überwiesen. Folglich entsteht mit Zufluss im Januar die Umsatzsteuer in Höhe von 190 € zum Regelsteuersatz von 19 %. Die **eigentliche** Leistung wird aber erst am Jahresende ausgeführt. Daher beträgt die abzuführende Umsatzsteuer 16 %.

Die zutreffende Umsatzsteuer (16 % aus 1.190 €) beträgt 164 € soweit **keine Rechnungsberichtigung** auf 1.160 € erfolgt. **Ohne Rechnungsberichtigung** schuldet der Leistende die Differenz von 26 € dem Finanzamt wegen des Ausweises in der ursprünglichen Rechnung. Der Leistungsempfänger hat aber nur einen Vorsteuerabzug von 164 €.

Unbefristete Dauerleistungen

Bei **unbefristeten Dauerleistungen** (Mietvertrag, Mitgliedsbeitrag, Leasing) sind in der Regel Teilleistungen vertraglich vereinbart.

Bei Abrechnung von **Nebenleistungen**, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung (z.B. monatlicher Zins für steuerpflichtige Vermietung mit monatlichen Abschlag für Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistung).

Wichtige Anmerkung: Verträge (z.B. Miete, Leasing), die als Rechnung anzusehen sind, **sind an die geänderten Steuersätze anzupassen**. Eine Ergänzung/Anpassung zum Vertrag, die die **Bemessungsgrundlage** und den neuen **Steuersatz und Steuerbetrag** ausweist, ist ausreichend. Wird keine Korrektur vorgenommen, schuldet der Leistende die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer.

Bauleistungen

Einheitliche Bauleistungen werden in der Regel **nach Abnahme** durch den Bauherrn berechnet. Das heißt, fällt die Abnahme der einheitlichen Bauleistung in den **Zeitraum vom 01.07.2020 - 31.12.2020**, wird auch mit dem entsprechend niedrigeren Steuersatz von **16 %** abgerechnet. Das gilt unabhängig davon, in welchem Umfang schon (mit 19 %) besteuerte Anzahlungen geleistet wurden. Entsprechend ist die Leistung mit **19 %** zu besteuern, wenn die **Abnahme nach dem 31.12.2020** ausgeführt wurde.

Wenn abrechenbare Teilleistungen mit dem Bauherrn verabredet wurden, **müssen** diese vertraglich vereinbart sein.

Beispiel: Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen

Bauherr B hatte 2019 dem Unternehmer G den Auftrag erteilt, ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus für private Zwecke zu errichten. Wenn das schlüsselfertige Einfamilienhaus in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 fertiggestellt wird, unterliegt die gesamte Leistung der Umsatzsteuer von 16 %. Wird die Leistung erst ab dem 01.01.2021 ausgeführt, unterliegt die Leistung dem Regelsteuersatz von 19 %.

Im Falle der Fertigstellung nach dem 31.12.2020 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.

Ordnungsgemäße Rechnung

- Weist ein Unternehmer einen **höheren** Steuerbetrag in einer Rechnung aus, als er nach UStG für diesen Umsatz schuldet, schuldet er auch den höheren Betrag. Die Rechnung kann berichtigt werden, erfordert aber grundsätzlich, dass der Unternehmer die vereinnahmte überhöhte Umsatzsteuer an den Empfänger zurückzahlt.
- **Auch** die Angabe des Steuersatzes in einer **Kleinbetragsrechnung** (inklusive 19 % Umsatzsteuer) stellt einen Steuerausweis dar. Da hier eine Berichtigung kaum möglich ist, erwartete man eine **großzügige Übergangsregelung** im BMF-Schreiben, die derzeit aber nicht enthalten ist.
- Der Leistungsempfänger hat nur einen Vorsteuerabzug in Höhe des gesetzlich geschuldeten Steuerbetrages.
- Sowohl Leistender als auch Leistungsempfänger müssen Rechnungen prüfen.

Ordnungsgemäße Rechnung

Ausnahme bei zu hohem Umsatzsteuerausweis in der Unternehmerkette (Nichtbeanstandungsregel für Leistungen zwischen Unternehmern)

- Hat der leistende Unternehmer für eine **nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.8.2020** erbrachte Leistung noch die alten Steuersätze (19 %, 7 %) ausgewiesen und **abgeführt**, wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der Unternehmer in den Rechnungen den Umsatzsteuerausweis **nicht** berichtet.
- Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger wird aus Gründen der Praktikabilität aus derartigen unrichtigen Rechnungen der Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes gewährt. **Wichtig: Nachweis vom Leistenden einholen, dass dieser auch tatsächlich die überhöhte Steuer abgeführt hat.**

Beispiel

A liefert am **10.07.2020** Waren an B. Die Rechnung wird mit 19 % Umsatzsteuer gestellt. Auf Grund der Nichtbeanstandungsregel für den Monat Juli unterbleibt die Rechnungskorrektur. A hat im Juli 19 % Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen. B kann im Gegenzug Vorsteuer in voller Höhe ziehen.

Gutscheine

Seit **01.01.2019** wurde die Besteuerung von Gutscheinen neu geregelt.

- Es wird für **Einzweckgutscheine** (Leistungsort z.B. Deutschland sowie aufgrund der Leistung der zutreffende Umsatzsteuersatz müssen feststehen) die Umsatzsteuer bei **Gutscheinausgabe** abgeführt. Die spätere Gutscheineinlösung ist für umsatzsteuerliche Zwecke nicht relevant. Sollte bei Einlösung eines Einzweckgutscheins eine Zuzahlung erfolgen, wird die Differenz nach dem zum Zeitpunkt der Einlösung geltenden Steuersätzen berechnet.
- **Mehrzweckgutscheine** gelten als Tausch des Zahlungsmittels und die Leistung wird erst ausgeführt, wenn mit dem Gutschein bezahlt wird. Dann erfolgt die Abführung der Umsatzsteuer.
- Für **Preiserstattungsgutscheine**, die lediglich die (nachträgliche) Ermäßigung eines gezahlten Kaufpreises ermöglichen, hat die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass bis zum 31.08.2020 eingereichte Gutscheine noch dem alten Steuersatz zugerechnet werden.

Langfristige Verträge

Der Unternehmer ist verpflichtet, über Lieferungen, Leistungen und Teilleistungen, die nach dem 30.06.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführt werden Rechnungen mit dem gesetzlich vorgeschriebenen Steuersätzen (16 % bzw. 5 %) zu erteilen. Dies gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 01.07.2020 geschlossen worden sind.

Der Unternehmer ist aber nicht verpflichtet, die ursprünglich vereinbarten Preise entsprechend der eingetretenen umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung zu senken. Es handelt sich um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt.

Für bestimmte Leistungsbereiche sind Nettoentgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare, z.B. Gebührenordnung für Rechtsanwälte, Steuerberater, Notare und Architekten und Ingenieure) vorgeschrieben, die die Umsatzsteuer nicht einschließen. Hier kann die entsprechend gültige Umsatzsteuer entsprechend dem Leistungszeitraum hinzugerechnet werden.

Langfristige Verträge

Nach § 29 Abs. 2 UStG kann eine Vertragspartei unter bestimmten Voraussetzungen einen **Ausgleich einer umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung** verlangen:

- Der Vertrag **muss** vor dem 01.03.2020 abgeschlossen worden sein (4 Monats-Frist)
Beispiel: der Vertrag wurde am **01.02.2020** alternativ am **01.03.2020** geschlossen. Der Leistungsempfänger, **vorausgesetzt Privatperson**, kann einen Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung verlangen. In der Alternative kann kein Ausgleich verlangt werden.
- Der Ausgleichsbetrag kann nur zivilrechtlich geltend gemacht werden
- Bei **vollem Vorsteuerabzug** des Leistungsempfängers gibt es **keine** Grundlage für den Ausgleichsanspruch
- Es darf **keine** entgegenstehende privatrechtliche/vertragliche Vereinbarung getroffen worden sein

Sonderfälle

- **Telekommunikationsleistungen:** werden in der Regel als Dauerleistung monatlich abgerechnet. Wenn der Abrechnungszeitraum den Zeitraum vom 1.7.2020 / 31.12.2020 überschneidet, empfiehlt es sich, einen einmaligen zusätzlichen Abrechnungszeitraum zu bilden, der am jeweiligen Stichtag endet.
- **Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen:** Stromabschläge werden nach den Ablesezeiträumen (z.B. jährlich, quartalsweise) abgerechnet. Die Steuer entsteht mit dem Ende des jeweiligen Ablesezeitraumes (Abrechnungszeitraumes). Ist dieser länger als 3 Monate (z.B. vom 01.01. bis 31.12.2020) hat der Versorger eine Gewichtung in der Abrechnung vorzunehmen. Soweit keine wesentlichen Verbrauchsunterschiede bestehen, kann auf eine komplexe Gewichtung verzichtet werden (vereinfachte Aufteilung 50/50).
- **Erstattung von Pfandbeträgen:** Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden (praktisch unmöglich). Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung es zu, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von 3 Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem "alten" Steuersatz zu korrigieren.