

Informationen zur Minderung der Steuersätze bei der Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer

Stand: 20. Juni 2020

**Referent: Steuerberater Diplom-Finanzwirt Volker Schuka
Lehrbeauftragter der Hochschule Düsseldorf**

**Partner bei Schuka Hammes & Partner, Hohe Str. 8 in Düsseldorf
Rechtsanwälte Steuerberater
(www.schukahammes.de)**

Freizeichnung

Seminar- und Broschüreninhalt sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik der Rechtsgebiete, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und wegen des Fehlens bzw. der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann weder vom Referenten noch vom Verfasser der Seminarbroschüre irgendeine Haftung übernommen werden.

Das Copyright dieser Seminarbroschüre liegt bei Volker Schuka und wird durch Teilnahme am Seminar nicht übertragen oder aufgegeben.

Inhaltsverzeichnis

A. Vorbemerkungen / Allgemeines	
Preisbildung aus Sicht des (Umsatzsteuer-) Systems	3
B. Maßnahmen des Steuergesetzgebers für Gastronomie	
I. (Bereits beschlossenes) Corona-Steuerhilfegesetz Nr. 1	4
C. Sog. Konjunkturpaket => Corona-Steuerhilfegesetz Nr. 2	
1. Ausgangsthematik	5
2. Ab wann kann der abgesenkte Steuersatz auf Lieferungen und sonstige Leistungen angewendet werden?	6
3. Zeitpunkt der Leistungserbringung	6
4. Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung, § 29 UStG	9
5. Ausführung von Teilleistungen	11
6. Sonderfall Dauerleistung	16
7. Leasing-Sondervorauszahlung	20
8. Anzahlungen	21
9. Verkauf von Gutscheinen	24
10. Weitere Einzelfälle	26
11. Zusammenfassende Übersicht	28
D. Umstellung des Kassensystems notwendig / „Bon-Pflicht“	29

A. Vorbemerkungen / Allgemeines

I. Preisbildung aus Sicht des (Umsatzsteuer-) Systems

1. Das (Umsatzsteuer-) System geht von einem Netto-Preis aus, auf den die Umsatzsteuer aufgeschlagen werden muß.
2. Hieraus resultiert der Brutto-Preis, der dem Gast angeboten wird.
3. Die beiden Steuersätze der Umsatzsteuer reduzieren sich ab 1.7.2020.
4. Der Staat mischt sich nicht in die Preisfindung ein.
5. Die Preisentscheidung des Unternehmens ist frei.
6. Die Preisentscheidung obliegt mit allen Konsequenzen den Unternehmen.
7. Folglich ergeben sich zwei alternative Konsequenzen:
 - a) Der bisher festgelegte Preis bleibt unverändert.

=> Der Gewinn steigt, weil weniger Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden muß.
 - b) Der Preis wird entsprechend reduziert.

B. Maßnahmen des Steuergesetzgebers für Gastronomie-Unternehmen

I. (Bereits beschlossenes) Corona-Steuerhilfegesetz Nr. 1

(Zeitlich befristete) Steuersatzsenkung für Restaurant- / Verpflegungsdienstleistungen (vor Konjunkturpaket)

Der Umsatzsteuersatz wird für nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Juli 2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken von 19 Prozent auf 7 Prozent abgesenkt.

(Zwischen-) Ergebnis

- Die Umsatzsteuer für Speisen in Gaststätten wird demnach ab dem 01.07.20 befristet bis zum 30.06.2021 auf den ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent gesenkt.
- Die Steuersatzsenkung des Konjunkturpakets wirkt sich auf Gastronomieumsätze wie folgt aus, vgl. nächste Seite):

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (egal welche)	Getränke (egal welche)
(Zeitraum 01.07.-31.12.2020): 5%	(Zeitraum 01.07.-31.12.2020): 16%
(Zeitraum 01.01.-30.06.2021): 7 %	(Zeitraum ab 01.01.2021): 19%
(Zeitraum ab 01.07.2021) 19%	

C. Sog. Konjunkturpaket => Corona-Steuerhilfegesetz Nr. 2

Dieses Gesetz ist noch nicht durch Bundestag und Bundesrat beschlossen, kommt aber mit größter Wahrscheinlichkeit!

1. Ausgangsthematik

a) Zeitlich befristete Senkung der Steuersätze

- Zur Stärkung der Binnennachfrage in Deutschland plant die Bundesregierung befristet vom **01.07.2020 bis zum 31.12.2020** die Absenkung
 - ✓ des Regelumsatzsteuersatzes **von 19% auf 16%** und
 - ✓ den ermäßigten Steuersatz von **7% auf 5%** abzusenken.

<u>01.07.2020 bis 31.12.2020</u>	<u>01.07.2020 bis 31.12.2020</u>
Allgemeiner Steuersatz	Ermäßigter Steuersatz
Von 19 % → 16%	7 % → 5%

b) Keine Senkung der anderen Steuersätze

- Die Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, deren Steuersatz 5,5 % bzw. 10,7 % betragen können, bleiben unverändert.
- Gleiches gilt für die nach [§ 23](#) UStG geltenden Durchschnittssteuersätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie bestimmte Unternehmen und Körperschaften.

2. Ab wann kann der abgesenkte Steuersatz auf Lieferungen und sonstige Leistungen angewendet werden?

- Abzustellen ist bei der Bestimmung der Höhe des Steuersatzes auf den Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung => Dienstleistung **bewirkt** wurde.
- Für den zeitlichen Anwendungsbereich kommt es somit auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung und nicht auf die Entstehung der Steuer an.

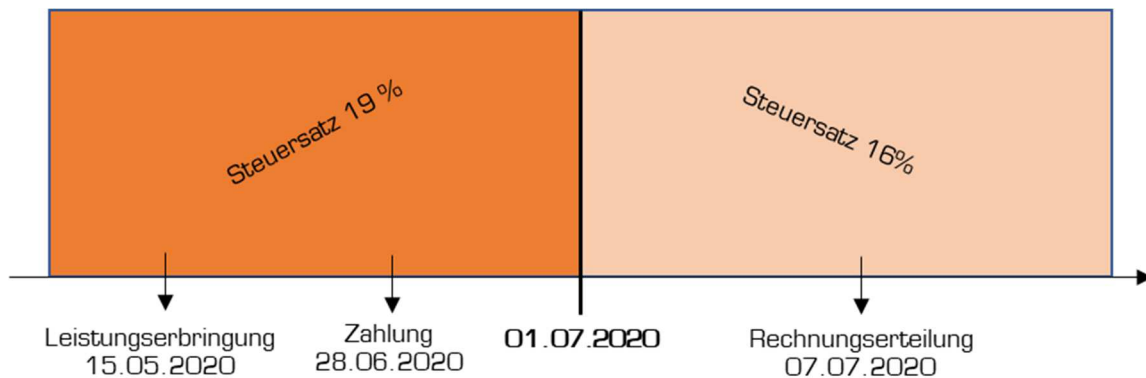
3. Zeitpunkt der Leistungserbringung

Bewegte Lieferung	Beginn der Beförderung oder Versendung
Montage/Werklieferung	Übergabe und Abnahme des Werks (§ 640 BGB)
Werkleistungen	Zuwendung der vollendeten Werkleistungen (Beendigung)
Sonstige Leistungen	Zuwendung der vollendeten Leistung (Beendigung). Bei zeitlich nicht begrenzter Leistung = mit Vereinbarung
Dauerleistungen/ Teilleistung	Mit Ende des vereinbarten Teilleistungszeitraums

Die Grundsätze zum Zeitpunkt der Leistungserbringung gelten:

- auch bei Teilleistungen
- auch bei der Ist-Versteuerung
- unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses
- unabhängig von einer etwaigen Anzahlungsbesteuerung
- unabhängig von der Rechnungserteilung!

Beispiel: (Regelfall)



Lösung:

Nach den oben dargestellten Grundsätzen wurde die Leistung am 15.05.2020 erbracht. Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19%. Die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 05/2020. In der am 07.07.2020 erteilten Rechnung ist die Umsatzsteuer mit 19% auszuweisen.

- **Nicht** relevant sind:
 - Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung
 - Rechnungserteilung
 - Zeitpunkt des Zuflusses der Forderung gegenüber dem Kunden
- Letzteres betrifft insbesondere Freiberufler (Rechtsanwälte, Architekten, Ingenieure etc.) sowie Unternehmen mit einem Umsatz von max. 600.000 €. Diese zahlen die Umsatzsteuer an das Finanzamt erst dann, wenn der Kunde die Rechnung bezahlt hat.

Beispiel: Ist-Versteuerung

Ein Unternehmer, dem das FA die Anwendung der sog Ist-Besteuerung nach § 20 UStG gestattet hat, vereinnahmt im Sept. 2020 das Entgelt für eine Leistung, die er im Januar 2020 ausgeführt hat.

Lösung:

Die Leistung des Unternehmers unterliegt dem Steuersatz von 19 %, da sie im Januar 2020 und damit vor dem 01.07.2020 ausgeführt wird. Dabei führt die Tatsache nicht zu einer anderen Beurteilung, dass die USt für diese Leistung erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Sept.2020 entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG).

Beispiel: Soll-Versteuerung und Kaufvertrag jünger als 4 Monate

Im Mai 2020 wird ein Kaufvertrag über einen PKW abgeschlossen, der im Juli 2020 ausgeliefert wird. Es wurde ein Kaufpreis von 23.800 € vereinbart.

Lösung

Die Lieferung des PKWs unterliegt dem Steuersatz von 16 %, da sie im Juli 2020 und damit nach dem 30.06.2020 ausgeführt wird. Bei einem Kaufpreis von 23.800 € ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von 20.517,25 € (23.800 € · 1,16) und eine USt von 3.282,75 €.

Problem:

Es ist an Hand des abgeschlossenen Vertrags (Bruttopreis-Vereinbarung oder Nettopreis-Vereinbarung) ausschließlich zwischen den Vertragsparteien (Autohändler und Kunde, nicht Finanzamt) zivilrechtlich zu klären, ob sich der Kaufpreis wegen der Steuersatzminderung auf 23.200 € mindert (dann ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von 20.000 € und eine Umsatzsteuer von 3.200 €).

Beispiel: Abwandlung: und Kaufvertrag älter als 4 Monate

Im Januar 2020 wird ein Kaufvertrag über einen PKW abgeschlossen, der im Sept. 2020 ausgeliefert wird. Es wurde ein Kaufpreis von 23.800 € vereinbart.

Lösung:

Die Lieferung des PKW unterliegt dem Steuersatz von 16 %, da sie im Sept. 2020 und damit ab dem 01.07.2020 ausgeführt wird.

Im Rahmen der Steuersatzsenkung zum 01.07.2020 kann der Kunde für Verträge, die vor dem 01.03.2020 geschlossen worden sind, nach § 29 UStG einen angemessenen Ausgleich für die umsatzsteuerliche Minderbelastung verlangen (ca. 518 €), wenn dies vertraglich nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden ist. Hiermit im Zusammenhang stehende Fragestellungen sind allerdings ebenfalls zivilrechtlich zu klären, selbst wenn sich die Rechtsgrundlage aus dem UStG ergibt.

4. Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung, § 29 UStG:

Annahme: Vertragsabschluß vor dem 01.03.2020

<u>Festpreisklausel</u>	<u>Anpassungsklausel</u>	<u>Keine Klauseln</u>
Zivilrechtlich eher kein Ausgleich (Brutto-Preis-Vereinbarung)	Zivilrechtlich eher Ausgleich (Netto-Preis-Vereinbarung)	Zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG

Beispiel:

Handwerker Max hatte am 20.2.2020 (Abwandlung: 20.3.2020) einen Vertrag über handwerkliche Werklieferungen zu einem Preis von 100.000 € abgeschlossen (keine Festpreisvereinbarung). Eine vertragliche Vereinbarung über die Umsatzsteuer wurde nicht getroffen. Der Einbau der Fenster wurde am 20.7.2020 abgenommen.

Ergebnis Grundfall:

- Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz 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.

Ergebnis Abwandlung:

- In der Alternative kann kein Ausgleich verlangt werden.
- Die Parteien müssen sich einigen.

Anwendung bei Rechtsanwälten, Notaren, Architekten, Ingenieuren etc.

- Bei gesetzlich vorgeschriebenen Honoraren entsteht immer die gesetzliche Umsatzsteuer.

5. Ausführung von Teilleistungen

- Werden Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 2, 3 UStG erbracht, kommt es auf den **Zeitpunkt an, in dem die Teilleistung ausgeführt.**
- Für gewöhnlich stellen die Werklieferungen oder Werkleistungen – insbesondere in der **Bauwirtschaft** - keine Teilleistungen sondern vielmehr einheitliche Leistungen dar. Eine zutreffende Abgrenzung von Leistung und Teilleistung erscheint jedoch besonders im Hinblick auf die zum 01.07.2020 in Kraft tretende Steuer-satzminderung unverzichtbar.
- Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z. B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt im Zeitpunkt der einheitlichen Gesamtleistung, sondern bereits mit Erbringung der jeweiligen Teilleistung geschuldet werden (vgl. Abschn. 13.4 UStAE).
- Teilleistungen setzen voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird.

Spielregeln der Gestaltung:

- Teilleistungen werden in der Regel anerkannt, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind (vgl. BMF Schreiben vom 11.08.2006, BStBl. I 2006, 477, Rn. 20, 21)

Auftrag teilbar / abgrenzbar:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Leistung (insbesondere) Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- Wirtschaftlich teilbar sind die Leistungen der Bauwirtschaft regelmäßig entsprechend der einzelnen Gewerke.
- Inwieweit die einzelnen Gewerke wirtschaftlich weiter unterteilt werden können, bedarf der Prüfung im Einzelfall.
- Eine Zusammenstellung möglicher Teilungsmaßstäbe ist in dem Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft – Stand: Oktober 2009 – in Teil II. Tz. 2. enthalten.

Auftrag gesondert erbracht und abgenommen:

- Die Werkleistung bzw. der selbständige Teil davon muss vor dem 1.1.2021 vollendet oder beendet worden sein.
- Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist und ermäßigt besteuert werden soll, nach dem 30.06.2020 und vor dem 1.1.2021 vom Besteller abgenommen worden sein.
- Das bedeutet, dass die Teilabnahme, sofern sie schriftlich vereinbart wurde, auch gesondert schriftlich vorgenommen werden muss.
- Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene (Schein-)Abnahme ist nicht anzuerkennen.
- Zu beachten ist, daß Gewährleistungspflichten und -fristen regelmäßig an den Termin der Abnahme anknüpfen.

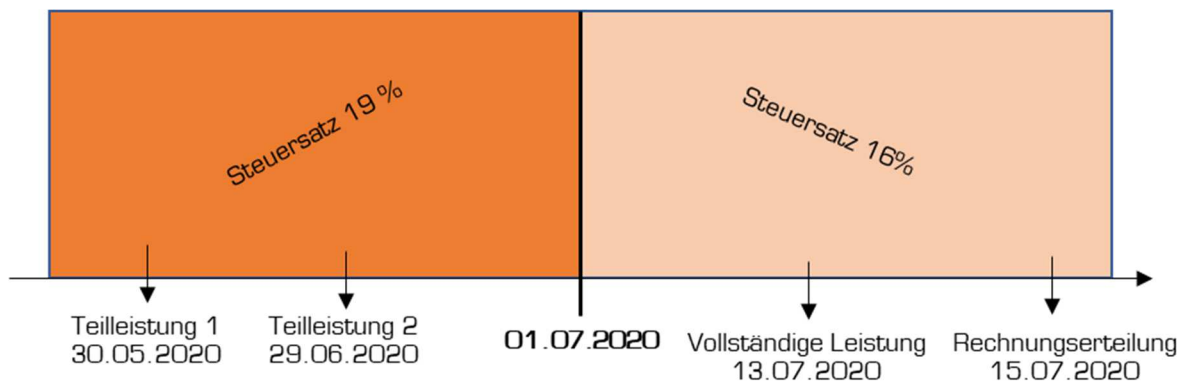
Auftrag gesondert vereinbart und geschuldet:

- Es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.
- Teilleistungen scheiden aus, wenn für das Gesamtwerk ein Festpreis vereinbart wurde oder wenn faktisch Teilabnahmen erfolgen, ohne dass diese im Werkvertrag vereinbart oder die Vereinbarung im Werkvertrag geändert wurde.

Auftrag gesondert abgerechnet:

- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.
- Die Abrechnung muss den vertraglichen Vereinbarungen entsprechen.

Beispiel: (Teilleistungen)



Die oben stehenden Voraussetzungen zur Anerkennung von Teilleistungen sollen erfüllt sein.

Lösung:

Die Teilleistung 1 wird am 30.05.2020, die Teilleistung 2 am 29.06.2020 erbracht.

Für die Teilleistung 1+2 entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 1-3 jeweils mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Teilleistung erbracht wurde (VAZ 05/2020, 06/2020). Der anzuwendende Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG in der zum Zeitpunkt der Teilleistung gültigen Fassung jeweils 19%.

Die vollständige Leistung wird erst am 13.07.2020 und somit nach dem 01.07.2020 erbracht. Die Steuer für den letzten Teilleistungszeitraum entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr.1a) S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 07/2020. Der anzuwendende Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 16%.

Beispiel:

Im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes erhält ein Handwerksunternehmen den Auftrag, in der Zeit vom Mai 2020 bis Juli 2020 die Fenster einzubauen. Der Fenstereinbau wird vereinbarungsgemäß für jede Etage gesondert abgerechnet. Eine gesonderte Abnahme wird jedoch nicht vereinbart.

Das Auftragsvolumen je Etage beläuft sich auf einen Nettobetrag von 150.000 Euro. Zum 30.06.2020 sind die ersten vier Etagen vollständig mit Fenstern ausgestattet. Die fünfte Etage ist zur Hälfte fertig. Der Auftrag für das gesamte Gebäude wird im August 2020 vollständig fertig gestellt und abgenommen.

Lösung:

Der Auftrag wird **nicht als Teileleistungen** ausgeführt. Es ist keine gesonderte Abnahme einzelner Leistungsteile vereinbart worden, so dass die Leistung nicht in Teilen geschuldet und erbracht wird.

Für die gesamte Leistung ist daher der Umsatzsteuersatz von 16 % maßgeblich, da sie mit der Abnahme erbracht wird, die nach dem 30.06.2020 stattfindet. Zur Umsatzbesteuerung der eventuell noch vor dem 30.06.2020 vereinnahmten Anzahlungen gelten die Ausführungen zu Punkt Anzahlungen.

Beispiel: Abwandlung:

Im Zusammenhang mit der Errichtung eines Hochhauses erhält ein Handwerksunternehmen den Auftrag, in der Zeit vom Mai 2020 bis Juli 2020 die Fenster einzubauen. Der Fenstereinbau wird vereinbarungsgemäß für jede Etage gesondert abgerechnet. Bei Vertragsabschluss im April 2020 wird zudem vereinbart, dass der Fenstereinbau für jede Etage gesondert abgenommen wird. Das Auftragsvolumen je Etage beläuft sich auf einen Nettobetrag von 150.000 €.

Zum 30.06.2020 sind die ersten vier Etagen vollständig mit Fenstern ausgestattet. Die fünfte Etage ist zur Hälfte fertig. Der Auftraggeber hat allerdings bis zum 30.06.2020 erst drei Etagen abgenommen. Die Arbeiten für die letzte Etage werden im Sept. 2020 ausgeführt und abgenommen. Der Unternehmer rechnet den Auftrag pro Etage ab.

Lösung

Der Auftrag wird pro Etage als Teilleistungen ausgeführt, da es sich um wirtschaftlich teilbare Leistungen handelt, für die ein gesondertes Leistungsentgelt vereinbart worden ist, die gesondert abgerechnet und abgenommen worden sind.

Für Teilleistungen mit einer Bemessungsgrundlage von insgesamt 450.000 € (drei Etagen) ist der Steuersatz von 19 % maßgeblich. Diese Teilleistungen sind vor dem 01.07.2020 vereinbart und mit deren Abnahme ausgeführt worden.

Für die übrigen Teilleistungen ist der Umsatzsteuersatz von 16 % maßgeblich, da sie nach dem 30.06.2020 erbracht werden.

6. Sonderfall Dauerleistung

- **Dauerleistungen** sind Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (z.B. Vermietungen, Wartungs-, Service-, Beratungsverträge, Leistungen von Fitness-Studios).
- Bei Dauerleistungen kann es sich auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen handeln (sog. Sukzessivlieferungsverträge, z.B. Baumaterial). In diesem Fall wird die Leistung grundsätzlich zum Zeitpunkt jeder Lieferung erbracht.
- Im Übrigen werden Dauerleistungen an dem Tag ausgeführt, an dem der **vereinbarte Leistungszeitraum endet**.
- Für Dauerleistungen, die dem Regelsteuersatz unterliegen und die ab dem 01.07.2020 und bis zum 31.12.2020 erbracht werden (enden), ist daher der Steuersatz von 16 % maßgeblich.
- Nach dem 31.12.2020 ausgeführte Dauerleistungen zum Regelsteuersatz sind der Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.
- Dauerleistungen sind stets als **wirtschaftlich teilbare Leistungen** anzusehen. Dabei stellt der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum eine **Teilleistung** gem. § 13 (1) Nr. 1a S.3 UStG dar.
- Teilleistungen liegen auch vor, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt Teilbeträge für kürzere Leistungsabschnitte angegeben sind und es dem Leistungsempfänger überlassen bleibt, das Gesamtentgelt oder die Teilentgelte zu entrichten.

Beispiel:

Es wird ein **Wartungsvertrag über eine Maschinenanlage für den Zeitraum von 01.01.2020 bis 31.12.2020 abgeschlossen. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung wird das Entgelt für diese Leistung mit Vertragsabschluss im Januar 2020 in vollem Umfang gezahlt.**

Lösung

Bei der **Wartungsleistung** handelt es sich um eine **Dauerleistung**, die an dem Tag ausgeführt wird, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Für die Leistung ist daher der zum 31.12.2020 maßgebliche **Steuersatz von 16 %** anzuwenden. Die Zahlung des Entgelts für diese Leistung im Januar 2020 stellt eine **Anzahlung** dar, die noch dem **Steuersatz von 19 %** unterliegt. Es ist unter Berücksichtigung von § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG ausschließlich zwischen den Vertragsparteien zivilrechtlich zu klären, ob sich der Preis für die **Wartungsleistungen** wegen der **Steuersatzminderung** mindert.

Im Falle der **Minderung** ist die **Berichtigung der Steuer** nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG für den Monat der **Leistungserbringung**, d.h. für den **VAZ 12/2020** vorzunehmen. Die **Vorausrechnung** ist entsprechend zu **korrigieren** bzw. eine **Schlussrechnung** mit einem **Steuersatz von 16%** für die **gesamte Leistung** erteilt werden. Die in **Rechnungen über Vorauszahlungen / Anzahlungen** offen ausgewiesene **USt** ist hiervon abzusetzen.

Beispiel:

Es wird ein **Wartungsvertrag über eine Maschinenanlage für den Zeitraum von 01.01.2020 bis 31.12.2020 abgeschlossen**. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung wird das **Entgelt für diese Leistung monatlich gezahlt**.

Lösung

Bei der **Wartungsleistung** handelt es sich um eine **Dauerleistung**. Die Vereinbarung monatlicher Zahlungen führt dazu, dass diese Leistung in (monatlich) **Teilleistungen** erbracht wird. Das **Entgelt für die Monate Januar bis Juni 2020** ist daher mit **19 %** und das **Entgelt für die Monate Juli bis Dezember 2020** mit **16 %** zu versteuern. Es ist unter Berücksichtigung von § 29 UStG ausschließlich zwischen den Vertragsparteien zivilrechtlich zu klären ob sich der Preis für die ab Juli 2020 erbrachten **Wartungsleistungen** wegen der **Steuersatzsenkung** mindert.

Beispiel:

Es wird ein **Wartungsvertrag über eine Maschinenanlage** für den Zeitraum von **01.01.2020 bis 31.12.2020** abgeschlossen. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung wird das **Entgelt für diese Leistung mit Vertragsabschluss im Januar 2020 in vollem Umfang gezahlt**. Im Juni 2020 erstellt der leistende Unternehmer eine **berichtigte Abrechnung**, in der er den Preis für die **Wartungsleistung auf die Zeiträume 01.01. bis 30.06.2020 und 01.07. bis 31.12.2020 aufteilt**.

Lösung

Bei der **Wartungsleistung** handelt es sich um eine **Dauerleistung**. Zunächst einmal sind keine **Teilleistungen vereinbart** worden. Das Erstellen einer **berichtigten Rechnung** für die Zeit vor dem **01.07.2020** dürfte jedoch als **Vereinbarung von Teilleistungen** für die Zeiträume **01.01. bis 30.06.2020** (maßgeblicher **Steuersatz 19 %**) und **01.07. bis 31.12.2020** (maßgeblicher **Steuersatz: 16 %**) gewertet werden. Die **Zahlung des Entgelts** für diese Leistung im **Januar 2020** stellt eine **Anzahlung** für beide **Teilleistungen** dar, wovon die erste noch dem **Steuersatz von 19 %** unterliegt. Zur **Umsatzbesteuerung** hierzu gelten die o.a. Ausführungen.

Es ist unter Berücksichtigung von § 29 UStG **ausschließlich** zwischen den Vertragsparteien **zivilrechtlich** zu klären ob sich der Preis für die ab Juli 2020 erbrachten **Wartungsleistungen** wegen der **Steuersatzanhebung** erhöht.

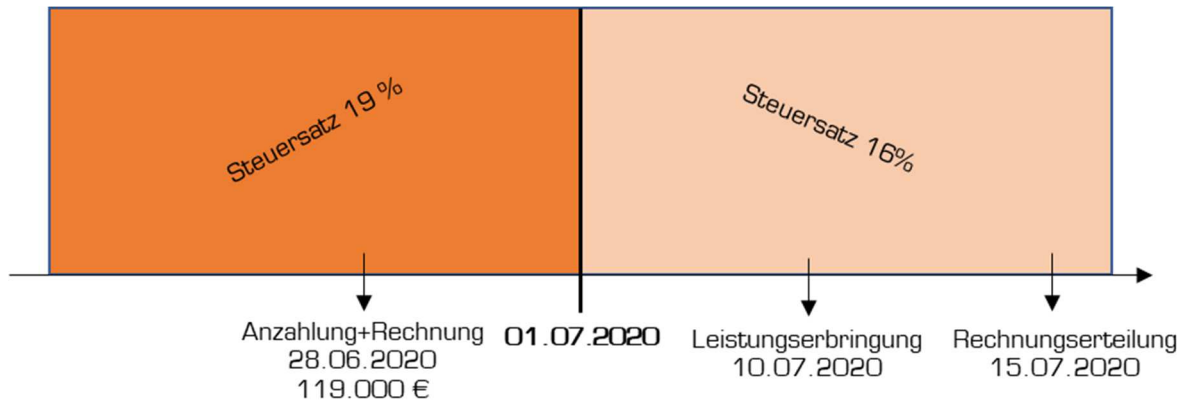
7. Leasing-Sondervorauszahlung

- Bei der **Leasing-Sondervorauszahlung** handelt es sich nach Auffassung der Finanzämter um eine Vorauszahlung von Leasing-Raten.
- Die Leasing-Raten, die für Zeiträume nach dem 30.06.2020 und vor dem 1.1.2021 zu zahlen sind, sind als Teilleistungen mit dem Steuersatz von 16 % zu versteuern.
- Die Beurteilung der Leasing-Sondervorauszahlung als Vorauszahlung zu diesen Teilleistungen führt dazu, dass die Leasing-Sondervorauszahlung zur Anwendung des Steuersatzes von 19 % bzw. 16 % aufgeteilt werden muß im Verhältnis der Leasing-Raten, die für Zeiträume vor und ab dem 01.07.2020 (bis 31.12.2020) gezahlt werden.

8. Anzahlungen

- Ist die Steuer auf eine Leistung auf Grund einer Anzahlung bereits vor dem Zeitpunkt der Leistungserbringung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 4 UStG entstanden, ergibt sich daraus, dass **die Steuer zu berichtigen** ist. Sie ist in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird, § 27 Abs. 1 S. 3 UStG.
- Zu unterscheiden ist hier zwischen der reinen Anzahlung, die eine „Veränderung“ des Steuersatzes mit sich bringt und der Teilleistung, bei der Steuersatz nicht mehr zu ändern ist, sofern die Teilleistung bereits vor der Absenkung des Steuersatzes erbracht wurde.
- Für Fälle der **Istversteuerung** nach § 20 UStG bedeuten die oben genannten Grundsätze, dass für eine Leistung, die vor der Absenkung des Steuersatzes bereits erbracht wurde, das Entgelt jedoch erst nach dem 01.07.2020 vereinnahmt wird, die Versteuerung des Umsatzes mit dem noch erhöhten Steuersatz von 19 % bzw. 7% erfolgen muss.
- Insbesondere den Fällen, in denen eine **Anzahlung bereits vor dem 01.07.2020** vereinnahmt und die Umsatzsteuer auf die Anzahlung somit bereits nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG entstanden ist, wird besondere Bedeutung zukommen.
- Im Regelfall wird hierbei im Rahmen der **Vorausrechnung** der zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung gültige Steuersatz von 19% / 7% ausgewiesen gewesen sein.
- Im Rahmen der Endabrechnung ist nunmehr darauf zu achten, dass der zutreffende Steuersatz im Zeitpunkt der Leistungserbringung angewandt und ausgewiesen wird.

Beispiel: (Erhaltene Anzahlung aus Brutto-Rechnung vor dem 01.07.2020, Leistungserbringung nach dem 30.06.2020 inkl. Erteilung Schlußrechnung)



Konkretisierung: Anzahlungs-Rechnung ohne gesondertem Ausweis der USt

Anzahlungs-Rechnung vom 28.06.2020
über Anzahlung i. H. v. brutto 119.000 € vom 28.06.2020

Lösung: Besteuerung der Anzahlung

Die Umsatzsteuer entsteht **für die Anzahlung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG in Höhe von 19.000 € **mit Zufluß** mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums 06/2020.

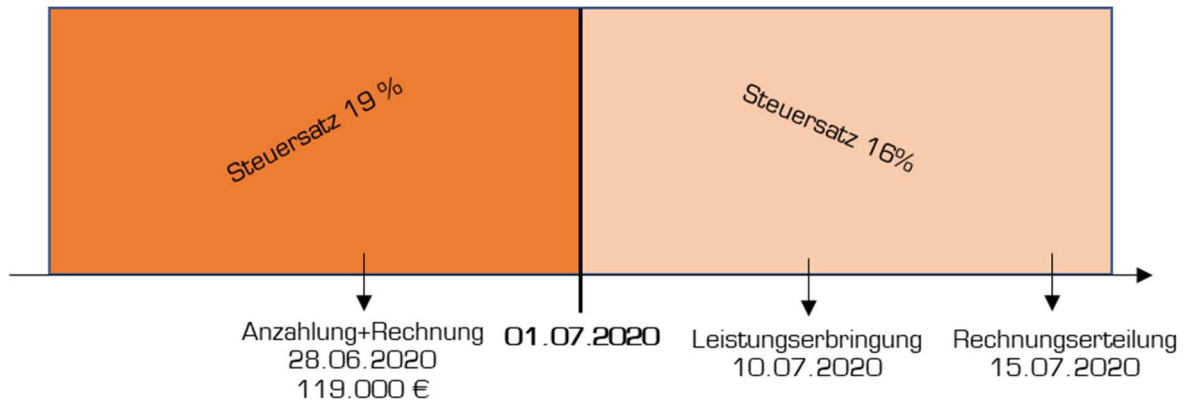
Lösung: Besteuerung nach Durchführung der Leistung im 7/2020

Im Monat der Leistungserbringung VAZ 07/2020 ist die Schlussrechnung wie folgt zu erteilen:

...ich erteile folgende Rechnung:

Entgelt	100.000,- €
zuzüglich Umsatzsteuer 16 v.H.	<u>+ 16.000,- €</u>
	116.000,- €
bereits geleistete Anzahlung v. 28.6.2020	<u>./. 119.000,- €</u>
Erstattungsbetrag zu Ihren Gunsten	./. 3.000,- €

Beispiel: (Erhaltene Anzahlung aus Rechnung mit USt-Ausweis vor dem 01.07.2020, Leistungserbringung nach dem 30.06.2020 inkl. Erteilung Schlußrechnung)



Konkretisierung: Anzahlungs-Rechnung mit gesondertem Ausweis der USt

Anzahlungs-Rechnung vom 28.06.2020
über Anzahlung i. H. v. brutto 119.000 € vom 28.06.2020
erteile ich folgende Rechnung:

Entgelt	100.000,00 €
zuzüglich Umsatzsteuer 19 v.H.	<u>+ 19.000,00 €</u>
	119.000,00 €

Lösung: Besteuerung der Anzahlung

Die Umsatzsteuer entsteht **für die Anzahlung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG in Höhe von 19.000 € **mit Zufluß** mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums 06/2020.

Lösung: Besteuerung nach Durchführung der Leistung im 7/2020

Im Monat der Leistungserbringung VAZ 07/2020 ist die Schlussrechnung wie folgt zu erteilen:

...ich erteile folgende Rechnung:

Entgelt	100.000,- €
zuzüglich Umsatzsteuer 16 v.H.	<u>+ 16.000,- €</u>
	116.000,- €
bereits geleistete Anzahlung v. 28.6.2020 netto	./. 100.000,- €
bereits geleistete Anzahlung v. 28.6.2020 USt 19%	<u>./. 19.000,- €</u>
Erstattungsbetrag zu Ihren Gunsten	./. 3.000,- €

9. Verkauf von Gutscheinen

a) Vorbemerkung:

- Grundsätzlich besteht bei der Ausgabe von Gutscheinen die Unterscheidung gemäß § 3 Absatz 13 UStG zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen.
- Die **Entstehung der Umsatzsteuer** ist von der Zuordnung des Gutscheins zu einer der beiden Gutscheinararten abhängig.

b) Einzweckgutschein

- **Einzweckgutscheine** liegen vor, wenn im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststeht, an welchem Ort und mit welchem Steuersatz die dem Gutschein zugrunde liegende Leistung zu besteuern ist
- Bei einem **Einzweckgutschein** entsteht die USt gemäß § 3 Absatz 14 UStG bereits mit der **Ausstellung des Gutscheines**, da sowohl die Leistung als auch der Ort der Leistung feststehen und die geschuldete Steuer eindeutig bestimmbar ist.

c) Liquidität schonende Gestaltung: Mehrzweckgutschein

- Bei anderen Gutscheinen handelt es sich dann um Mehrzweckgutscheine i.S.v. § 3 Absatz 15 UStG.
- Für Mehrzweckgutscheine **entsteht die USt erst mit der endgültigen Einlösung**.

Gestaltungsüberlegung

- Durch die Ausgabe eines **Mehrzweckgutscheins** können betroffene Unternehmer ihre Liquidität erhöhen, da die Ausgabe des Mehrzweck-Gutscheins nicht steuerbar ist (3 Abs. 15 Satz 2 UStG).
- Erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer (3 Abs. 15 Satz 2 UStG).

d) Bereits ausgestellte Einzweckgutscheine:

- Für vor dem 01.07.2020 ausgegebene Einzweckgutscheine ist die Umsatzsteuer mit der Ausstellung des Gutscheines zu 19 % entstanden.
- Es ist (leider) zu erwarten, daß die Finanzämter keine Korrektur zulassen, auch wenn die Einlösung erst ab dem 1.7.2020 erfolgt.

e) Neu ausgestellte Einzweckgutscheine bis 30.6.2020

- Es liegt in der Natur der Sache begründet, dass der Zeitpunkt der Einlösung der Gutscheine im Voraus nicht feststeht.
- Außerdem ist die Reduktion der Steuersätze nur befristet gültig.
- **Folge:** Daraus könnte man schließen, dass zwangsläufig auch nicht die Höhe der geschuldeten Steuer im Zeitpunkt der Ausstellung feststeht.
- **Meinungsstreit:** Dies würde dann die Ausstellung von **Einzweckgutscheinen** i.S.v. § 3 Absatz 14 UStG für den Zeitraum der Steuerermäßigung im Grunde **unmöglich machen** und die Gutscheine hätten immer den Charakter eines Mehrzweckgutscheins (so auch Bachmann/Ertl/Gebhardt/Seifert in DStR 2020, 1168).

f) Neu ausgestellte Einzweckgutscheine ab 1.7.2020

- Sollte die Finanzämter der oben dargestellten Lösung bei der Ausgabe von „Einzweck“-Gutscheinen nicht zustimmen und die Auffassung vertreten, dass auch bei der Ausgabe von **Einzweckgutscheinen** im Zeitraum 01.07.2020 bis zum 30.06.2021 die **geschuldete USt feststeht**, weil im **Zeitpunkt der Gutscheinausgabe** der ermäßigte Steuersatz sowohl für Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle als auch für Speisen zur Mitnahme Anwendung findet, **dann könnten betroffene Unternehmen auch über den befristeten Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020 hinaus von der Steuersatzermäßigung profitieren**.
- Denn für die Besteuerung von Einzweck-Gutscheinen kommt es allein auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Gutscheine an und nicht auf den Zeitpunkt der Einlösung. So regelt auch § 3 Abs. 14 UStG, dass nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins maßgeblich sind.

10. Weitere Einzelfälle / korrespondierend Vorsteuerabzug

- **Telefon**
 - ✓ = Dauerleistungen (in der Regel mtl. ab 01.07.2020) = 16 %
 - ✓ Geht der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (1.7.2020 / 31.12.2020) hinaus, wird es nicht zu beanstanden sein, wenn ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.

- **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.

- **Gaststätten**
 - ✓ Bewirtung: in der Nacht 30.06.2020 / 01.07.2020 = 5 %
Aus Vereinfachungsgründen „alten“ Steuersatz möglich.
 - ✓ Übernachtung auf 1.7.2020 = 5 %

- **Umtausch**
 - ✓ Lieferung vor dem 01.07.2020 wird rückgängig gemacht
 - ✓ Änderung USt / Vorst = 19 %
 - ✓ Neulieferung ab dem 01.07.2020 = 16 %

- **Jahreskarten**
 - ✓ Saisonkarten, Abonnements o. ä. stellen Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung dar.
 - ✓ Bei Zahlung zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung; die Leistung ist erst am Ende der Laufzeit ausgeführt.

- ✓ Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Grundlagen, die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums entstehen.

- **10er-Karten u.ä. ...**
 - ✓ ... 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.

- **Erstattung von Pfandbeträgen**
 - ✓ Die Rücknahme von Leergut stellt wohl 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**
 - ✓ 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.

- **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.

11. Zusammenfassende Übersicht:

Zeitpunkt der Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung / Teilleistung erbracht <u>bis 30.6.2020</u>	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist unerheblich	Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz 7 %
Leistung / Teilleistung erbracht <u>nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021</u>	Anzahlungen sind vor dem 1.7.2020 <u>nicht</u> geflossen	Leistung unterliegt dem neuen Regelsteuersatz 16 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz 5 %
Leistung / Teilleistung erbracht <u>nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021</u>	Anzahlungen sind ganz oder teilweise <u>vor</u> dem 1.7.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 1.7.2020 waren mit 19 % bzw. 7 % zu besteuern (<u>Gestaltung:</u> der leistende Unternehmer könnte aber schon in Anzahlungsrechnungen 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 neuen Steuersatz, vgl. Zeile 28 USt-VA), bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 16% / 5 % zu versteuern.
Leistung / Teilleistung erbracht <u>nach dem 31.12.2020</u>	Anzahlungen sind vor dem 1.1.2021 <u>nicht</u> geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 % (<u>Ausnahme: Gastronomie</u>) bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
Leistung / Teilleistung erbracht <u>nach dem 31.12.2020</u>	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen waren mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden (<u>Gestaltung:</u> der leistende Unternehmer könnte 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 19 % bzw. 7 % zu versteuern.

D. Umstellung des Kassensystems notwendig / „Bon-Pflicht“

Es wird der Einsatz elektronischer Kassensysteme unterstellt!

- Der befristet geänderte Steuersatz für Speisen zwingt – wenn keine Billigkeitsregelung seitens der Finanzämter erfolgt - die betroffenen Unternehmer zu **Umstellungen des Kassensystems** auch vor dem Hintergrund des § 146a Abs. 2 AO (**sog. Bon-Pflicht**).
- Damit kommt bei Einsatz elektronischer Kassen ein erheblicher Umstellungsaufwand auf die Unternehmen zu.

Rechtliche Grundlagen:

- Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat gem. § 146a AO ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden, das jeden **aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall** und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet.
- Über den jeweiligen Geschäftsvorfall hat der Unternehmer den daran Beteiligten einen Beleg auszustellen (146a Abs. 2 Satz 1 AO - **Belegausgabepflicht**).
- **Ein Beleg** muss gemäß § 6 der KassenSichV § 6 i.d.F. 26.09.2017 mindestens folgende **Angaben enthalten**:
 - den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
 - das Datum der Belegausstellung
 - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
 - die Transaktionsnummer im Sinne des § 2 Satz 2 Nummer 2,
 - das **Entgelt** und **den darauf entfallenden Steuerbetrag** für die **Lieferung** oder **sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz** und
 - die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.
- Ein Beleg kann in **Papierform** oder mit Zustimmung des Belegempfängers **elektronisch** in einem standardisierten Datenformat ausgegeben werden.

Es besteht dringender Handlungsbedarf!

Solange keine Billigkeitsregelung seitens der Finanzämter veröffentlicht wird, ist Eile dringend geboten!

- Der Inhalt des o.g. Belegs muss **zügig zum 1.7.2020** an die Ermäßigung des Steuersatzes angepasst werden.
- Es besteht die begründete Befürchtung, dass eine **Kassenumstellung** im verbleibenden Zeitfenster bis zum 30.06.2020 **nicht erfolgen** kann.
- Kurzfristigkeit
- Fehlende Kapazitäten bei den Kassenaufstellern
- Urlaubszeit

Allgemeines Risiko bei Nichterfüllung

- Kommt der Unternehmer der Umstellung des Kassensystems nicht nach, besteht zunächst abstrakt das Risiko einer Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 AO.

Umsatzsteuerliches Risiko bei Nichterfüllung

- Weist das Unternehmen in dem Ausgabebeleg die Umsätze ab 1. Juli 2020 wie bisher programmiert mit 19% / 7% anstelle der neuen befristeten Steuersätze von 16% / 5% aus, dürfte darin ein sog. **unrichtiger Steuerausweis** i.S.v. § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 2 UStAE) zu sehen sein, denn die Angaben im Ausgabebeleg entsprechen den Angaben gem. § 33 UStDV für **Rechnungen über Kleinbeträge** (bis 250 Euro).

Konsequenz:

- Das Unternehmen schuldet dem Finanzamt dann nicht nur die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer (16% / 7%), sondern gem. § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG auch den ausgewiesenen Mehrbetrag / Differenz zu 19% / 7%!