

Umsatzsteuer

21. Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze

(Zweites Corona-Steuerhilfegesetz)

Durch das **Zweite Corona-Steuerhilfegesetz**⁷ werden vom **01.07.2020 bis 31.12.2020** der allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 % auf 16 % sowie der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % auf 5 % gesenkt.

Wenn in diesem Abschnitt die Formulierung „nach dem 30.06.2020“, „ab dem 01.07.2020“ oder „vor dem 01.01.2021“ verwendet wird, ist damit stets der **befristete Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020** gemeint, wenn nicht weitere Datumsangaben den Zeitraum anderweitig definieren.

Die Angabe der **Regelsteuersätze von „19 %“ bzw. „16 %“** stehen stellvertretend auch für die im gleichen Anwendungszeitraum geltenden ermäßigten Steuersätze nach § 12 Abs. 2 UStG in Höhe von 7 % und 5 %.

21.1. Reichweite der Gesetzesänderung

Die befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze erfolgt durch zeitlich befristete Änderung des Wortlauts von **§ 12 Abs. 1 u. 2 UStG** in **§ 28 Abs. 1 u. 2 UStG n.F.**⁸

Darüber hinaus wird der Wortlaut des **§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG** in **§ 28 Abs. 3 UStG n.F.** dahingehend geändert, dass auch im Rahmen der **Durchschnittsbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe** der **Prozentsatz** für bestimmte Sägewerkserzeugnisse und Getränken **auf 16 % gesenkt** wird.

21.2. Grundsätzliche Anwendungsregel

Bei jeder Änderung der Umsatzsteuer stellt sich die Frage, welcher Umsatzsteuersatz auf die steuerbare und steuerpflichtige Leistung eines Unternehmers anzuwenden ist.

Nach **§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG** gilt:

Allein maßgebend der **Zeitpunkt der Ausführung** der Lieferung oder sonstigen Leistung.

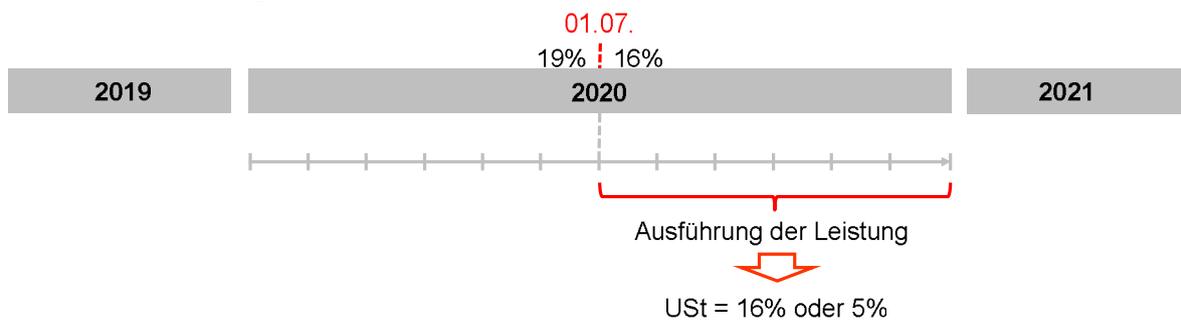
Das bedeutet,

- für alle **bis zum 30.06.2020** ausgeführten Umsätze gelten die bisherigen Steuersätze von **19 % bzw. 7 %** und
- für alle in der Zeit **vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020** ausgeführten Umsätze gelten die niedrigeren Steuersätze von **16 % bzw. 5 %**,

⁷ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise – Zweites Corona-Steuerhilfegesetz, i.F.d. des Entwurfs der Regierungsfractionen vom 16.06.2020, BT-Drs. 19/20058

⁸ Art. 3 Nr. 3 Zweites Corona-Steuerhilfeg

- bis dann wieder (voraussichtlich) **ab dem 01.01.2021** die **bisherigen Steuersätze** gelten.



Für den anzuwendenden Steuersatz ist es auf der anderen Seite **unerheblich**

- wann das **Rechtsgeschäft** abgeschlossen wurde,
- wann die **Rechnung** erteilt wird,
- wann die **Zahlung** des Entgelts erfolgt.

21.3. Zeitpunkt der Ausführung einer Leistung

Für den Zeitpunkt der Ausführung⁹ einer Leistung gilt:

- **Lieferungen** gelten dann als ausgeführt, wenn der **Leistungsempfänger die Verfügungsmacht** an dem Gegenstand **erworben** hat.¹⁰

Wird die Ware **befördert oder versendet**, ist die Lieferung bereits mit dem **Beginn** der Beförderung oder Versendung ausgeführt.

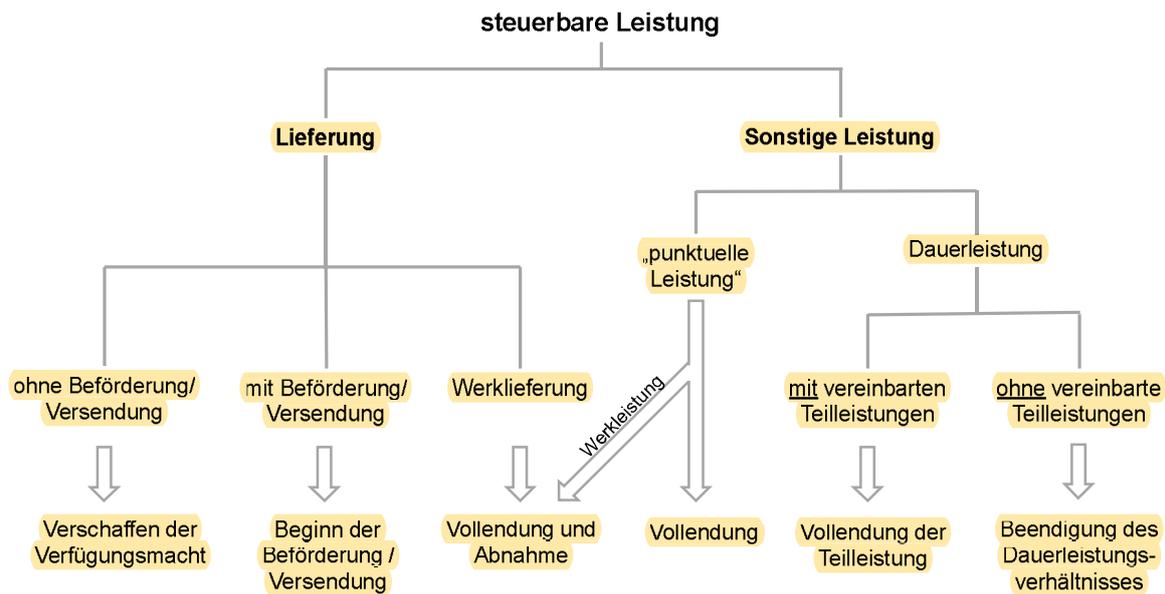
- **Sonstige Leistungen** sind im **Zeitpunkt ihrer Vollendung** ausgeführt.
 - Bei **Dauerleistungen**, die sich über einen **längeren Zeitraum** erstrecken, ist die Leistung mit **Ende des Dauerleistungsverhältnisses** ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen.

Bei **Werklieferungen oder Werkleistungen** verlangt die Ausführung der Leistung zusätzlich zur Vollendung des Werks regelmäßig die **Abnahme des Werks**.

Sind im Rahmen einer Dauerleistung oder Dauerlieferung „**Teil-Leistungen**“ vereinbart, gelten die vorgenannten Grundsätze für die einzelnen Teilleistungen.

⁹ Zum Zeitpunkt von Lieferungen und sonstigen Leistungen siehe Abschn. 13.1 Abs. 1-3 UStAE.

¹⁰ Vgl. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG: Der Ort der Lieferung ist dort, wo sich der Gegenstand im **Zeitpunkt der Verschaffung** der Verfügungsmacht befindet.



21.4. Ist-Versteuerung und Anzahlungen

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch bei der **Ist-Versteuerung**.

Die Ist-Versteuerung umfasst hierbei

- nicht nur die Fälle der **Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten**,¹¹
- sondern auch die Fälle der Vereinnahmung von **Entgelt vor der Leistung**.¹²

In diesen Fällen entsteht die **Umsatzsteuer bei Vereinnahmung des Entgelts** und nicht erst bei Ausführung der Leistung. Die **Entstehung der Steuer** ist für die Frage nach dem anwendbaren Steuersatz aber **unbeachtlich**!¹³

Das bedeutet, dass die niedrigere Umsatzsteuer von **16 %** auch schon **vor dem 01.07.2020** entstehen kann, wenn

- die Leistung nach dem 30.06.2020 ausgeführt wird und
- das Entgelt oder eine Anzahlung vor dem 01.07.2020 gezahlt wird.

In solchen Fällen ist die Umsatzsteuer bereits in einem Voranmeldungszeitraum mit 16 % anzumelden, in dem die Absenkung der Umsatzsteuer noch gar nicht in Kraft getreten ist.

¹¹ § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) UStG i.V.m. § 20 UStG

¹² § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) Satz 3 UStG

¹³ § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG

Die Erfassung erfolgt dann in **Zeile 28 der Voranmeldung** bei den Umsätzen „zu anderen Steuersätzen“:¹⁴

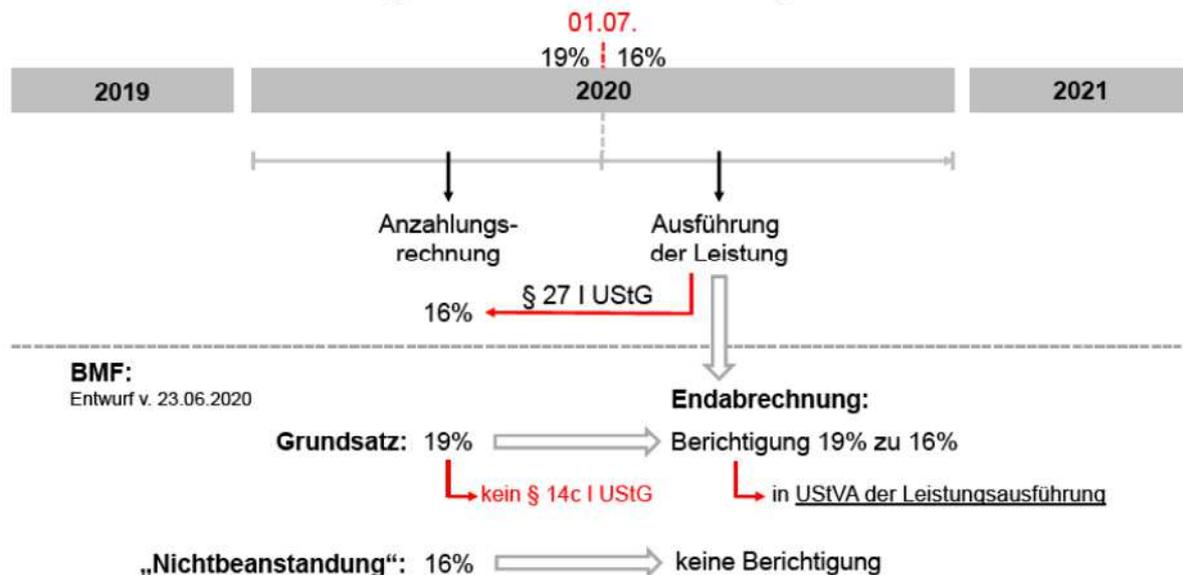
25	Steuerpflichtige Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)			
26	zum Steuersatz von 19 %	81		
27	zum Steuersatz von 7 %	86		
28	zu anderen Steuersätzen	35	36	

Wurde in der Vergangenheit eine Anzahlung oder Vorausrechnung für eine nach dem 30.06.2020 ausgeführte Leistung – zum damaligen Zeitpunkt richtigerweise – mit 19 % abgerechnet, erfolgt die **Berichtigung** in dem Veranlagungszeitraum, in dem die **Leistung ausgeführt** wird.¹⁵

Es erfolgt demnach **keine rückwirkende Korrektur der Voranmeldung** für den Zeitpunkt der Zahlung.

Die **FinVerw** geht demgegenüber davon aus, dass in der **Anzahlungsrechnung** im Grundsatz ein Steuerausweis über 19 % zu erfolgen hat. Eine Absenkung der Umsatzsteuerlast auf 16 % soll dann **erst in der Endabrechnung** erfolgen. Entsprechend ist in der Voranmeldung für den Zeitpunkt der Leistungsausführung ein negativer Umsatz mit 19 % zu erfassen und ein positiver Umsatz mit 16 %.¹⁶

Die **FinVerw beanstandet es aber nicht**, wenn bereits in der Anzahlungsrechnung ein Steuerausweis über 16 % erfolgt. In diesem Fall ist keine Berichtigung in der Endabrechnung und in der Voranmeldung vorzunehmen.¹⁷



14 Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 2.1
 15 § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG
 16 Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 2.3, Rz. 8
 17 Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 2.3, Rz. 9

Im ersten Entwurf des BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer vom 12.06.2020 ging die FinVerw noch von einem Steuerausweis in der Anzahlungsrechnung von 16 % aus. Indem die FinVerw nunmehr grundsätzlich von einem Steuerausweis von 19 % ausgeht, umgeht sie in den Fällen, der Rechnungserteilung und Vereinnahmung des Entgelts vor dem 01.07.2020 das Problem eines zu hohen Steuerausweises bis zur Ausführung des Umsatzes.

Im Ergebnis kann bei einem Steuerausweis von 16 % oder 19 % stets die in der Rechnung ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abgezogen werden. Bei einem Steuerausweis von 19 % hat im Zeitpunkt der Leistungsausführung eine entsprechende – insoweit nicht rückwirkende – Berichtigung zu erfolgen.¹⁸

21.5. Beispiel einer Anzahlung auf eine stichtagsübergreifende **Dauerleistung**

Unternehmer A **vermietet Wohnmobile**. Ein Kunde mietet ein Wohnmobil für 2 Wochen vom **22.06. bis zum 05.07.2020**.

A stellt dem Kunden kurz nach der Buchung am **16.06.2020 eine Anzahlung** in Rechnung über 1.000 € zzgl. USt.

Welcher Umsatzsteuersatz ist anzuwenden und wie ist eine falsche USt zu berichtigen?

Die Überlassung des Wohnmobils ist eine sonstige Leistung, die am **Ende des Leistungszeitraums (05.07.2020) als ausgeführt** gilt.

Eine gesonderte Abrechnung von Teilleistungen wurde nicht vereinbart.

Der Umsatz unterliegt damit **insgesamt** dem niedrigeren **USt-Satz von 16 %**, weil die Ausführung nach dem 30.06.2020 erfolgt. Dies steht schon bei Anzahlung fest. A kann dem Kunden demnach **bereits im Juni** eine Anzahlung mit **16 % USt** in Rechnung stellen.

Wurde jedoch in der Anzahlungsrechnung noch der **höhere USt-Satz von 19 %** ausgewiesen, erfolgt die **Anpassung** der USt auf die niedrigeren 16 % im Rahmen der **Endabrechnung**.

Unternehmer A schuldet aufgrund der erhaltenen Anzahlung aber zunächst die ursprünglich in Rechnung gestellte USt von 19 %.

Die **Endabrechnung** sähe dann wie folgt aus:

Vermietung Wohnmobil 2 Wochen	2.000 €
zzgl. 16 % USt	320 €
Rechnungsbetrag	2.320 €
abzügl. Anzahlung v. 16.06.2020	-1.000 €
abzügl. 19 % USt hierauf	-190 €
zu zahlen	1.130 €

¹⁸ Beachte aber auch die weitergehende Nichtbeanstandungsregelung bei Leistungen, die im Juli 2020 ausgeführt werden; siehe hierzu unten Tz. a.21.621.6 „Zu hoher Steuerausweis“.

Die Berichtigung erfolgt im maßgeblichen **Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung** durch Berücksichtigung einer **negativen Bemessungsgrundlage**¹⁹.

I. Anmeldung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung					
17	18 Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben)	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer		Steuer	
		19 Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug Inneregemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) an Abnehmer mit USt-IdNr.	20 volle EUR	Ct	EUR
21	neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr.	41			
22	neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG)	44			
23	Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug (z.B. Ausfuhrlieferungen, Umsätze nach § 4 Nr. 2 bis 7 UStG)	49			
24	Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (z.B. Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG)	43			
25	Steuerpflichtige Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)	48			
26	zum Steuersatz von 19 %	81	./ 1.000		./ 190
27	zum Steuersatz von 7 %	86			
28	zu anderen Steuersätzen	35	2.000	36	320
29	Lieferungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG	77			

21.6. Zu hoher Steuerausweis

Durch die befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze besteht die Gefahr, dass Rechnungen eine zu hohe Steuer ausweisen.

In diesen Fällen gelten die **allgemeinen Grundsätze**:

- Der **leistende Unternehmer schuldet** die in seiner Rechnung **ausgewiesene Umsatzsteuer** (§ 14c Abs. 1 UStG).
- Der **Leistungsempfänger** kann aus der Rechnung nur die tatsächlich richtige Steuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).²⁰

Eine Rechnung mit unzutreffendem Steuerausweis sollte daher ggf. berichtigt werden. Diese Berichtigung ist auch rückwirkend für den Anmeldezeitraum der ursprünglich falschen Rechnung möglich.²¹

Die **Berichtigung von Vorausrechnungen und Anzahlungsrechnungen**, die vor dem 01.07.2020 mit einem Steuerausweis von 19 % erteilt wurden, erfolgt demgegenüber im USt-Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Rahmen der Endabrechnung²² bzw. im Rahmen der dann zu berichtigenden Vorausrechnung.²³

¹⁹ Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 2.4.2 u. 2.5

²⁰ Abschn. 15.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE, Urt. v. 13.11.2003

²¹ BFH, Urt. v. 20.10.2016 – V R 54/14, BFH/NV 2017, 488 mit weiteren Anforderungen = *Aktuelle Information I/2017*, Tz. 15; vgl. weiter zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 15.10.2018 – C III C 2 - S 7286-a/15/10001:003 – DOK 2018/0792777 *Aktuelle Information I/2019*, Tz. 12.3

²² § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG; Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 2.5

²³ Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 2.4.1

Der Leistungsempfänger behält bis zur Berichtigung im Zeitpunkt der Leistungsausführung seinen Vorsteuerabzug in Höhe der ausgewiesenen Steuer.²⁴

Für **Umsätze zwischen Unternehmern** enthält der Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer i.d.F. vom 23.06.2020 eine **gesonderte Übergangsvorschrift**.²⁵

- Für Leistungen, die **im Juli 2020 ausgeführt** werden wird es nicht beanstandet, wenn die Rechnung den bis zum 30.06.2020 geltenden **höheren Steuersatz** ausweist.
- Der **zum Vorsteuerabzug** berechnete Unternehmer kann die **(zu hohe) USt als Vorsteuer** geltend machen, wenn der leistende Unternehmer die ausgewiesene (zu hohe) USt abgeführt hat.²⁶

21.7. **Dauerleistungen und die Abrechnung von Teilleistungen**

Auch bei Dauerleistungen ist die Ausführung der Leistung maßgebend für den anwendbaren Steuersatz.

Bei **zeitlich befristeten Dauerleistungen** ist der Umsatz **bei Vollendung bzw. Ende des Rechtsverhältnisses** ausgeführt.

Bei **zeitlich unbefristeten Dauerleistungen** sind in der Regel Teilleistungen vereinbart, so dass für den Umsatzsteuersatz die **Ausführung der einzelnen Teilleistung** maßgebend ist.

■ **Voraussetzungen einer Teilleistung**

Voraussetzung für die Anerkennung einer **Teilleistung** ist, dass die Leistung nicht als Ganzes, sondern **in Teilen geschuldet und bewirkt** wird.

Die gesonderte **Besteuerung von Teilleistungen** setzt demnach voraus, dass,

- eine wirtschaftlich **sinnvoll teilbare Gesamtleistung**
- aufgeteilt wird in einzelne **Teilleistungen**, für die **das Entgelt**
 - **gesondert vereinbart** und
 - **gesondert abgerechnet** wird.²⁷

Bei **Werklieferungen und Werkleistungen** setzt das Bewirken der Leistung neben der Vollendung **zusätzlich die gesonderte Abnahme** voraus.

²⁴ Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 2.3, Rz. 8 und Tz. 2.4.2, Rz. 11

²⁵ Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 3.12

²⁶ Dies gilt für Fälle, in denen Umsatzsteuer von 19 % statt 16 % bzw. 7 % statt 5 % ausgewiesen wird. Die Regelung gilt nicht für Fälle, in denen in denen Verpflegungs- und Restaurantleistungen mit dem Regelsteuersatz statt des ermäßigten Steuersatzes abgerechnet werden.

²⁷ Abschn. 13.4 UStAE

■ Teilleistungen bei Vermietung

Bei einer **zeitlich unbefristeten Vermietung** ergibt sich die Teilleistung aus der Vereinbarung der Abrechnung einzelner Leistungszeiträume (monatliche / vierteljährliche / halbjährliche Mietzahlung)

Bei **Mietverträgen** erfolgt in der Regel eine **Abrechnung** bereits im Mietvertrag.

Diese Abrechnung enthält aber noch nicht alle notwendigen Rechnungsangaben, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Daher liegt regelmäßig eine **aus mehreren Dokumenten zusammengesetzte Rechnung**²⁸ vor, bei der

- die im Mietvertrag enthaltene Abrechnung
- durch die Zahlungsbelege ergänzt wird.²⁹

Die Duldungsleistung der Vermietung wird aufgrund der vereinbarten Abrechnung nach Zeitabschnitten in Teilleistungen ausgeführt. **Die Mieten ab dem 01.07.2020** unterliegen somit dem **niedrigeren Umsatzsteuersatz**.

Die im Mietvertrag enthaltene **Abrechnung** oder eine gegebenenfalls gesondert ausgestellte **Dauerrechnung muss angepasst** werden.³⁰

Andernfalls schuldet der Vermieter auch für die Zeiträume **ab dem 01.07.2020** die höhere Umsatzsteuer von **19 % nach § 14c Abs. 1 UStG**, während dem Mieter der Vorsteuerabzug auf die tatsächlich entstandene USt (16 %) gekürzt wird.³¹

Eine solche **Vertragsänderung bzw. Rechnungsergänzung** muss nach Ansicht der Finanzverwaltung wiederum alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten, um den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu ermöglichen.³² Die zugehörigen **Zahlungsbelege** für den Zeitraum ab dem 01.07.2020 müssen dann einen **Hinweis auf die geänderte Abrechnung** enthalten.

²⁸ § 31 Abs. 1 UStDV

²⁹ Die Zahlungsbelege müssen den Abrechnungszeitraum konkretisieren und auf den Mietvertrag Bezug nehmen, damit insgesamt eine aus mehreren Dokumenten eine zusammengesetzte Rechnung i.S.d. § 31 UStDV vorliegt, Abschn. 14.1 Abs. 4 UStAE.

³⁰ Siehe hierzu Formulierungshilfen in Kapitel D. **Seite 116**

³¹ § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG; zur Übergangsregelung bis zum 31.07.2020 siehe Tz. 21.6.

³² Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, Tz. 23 a.E.

■ Langfristige Bauleistungen

Bei langfristigen Bauleistungen liegen in der Regel vor:

- wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen³³
- Abschlagszahlungen gemäß Baufortschritt

In der Regel **fehlt** jedoch die **Vereinbarung**

- von konkreten Teilleistungen,
- von gesonderten Teilentgelten sowie
- deren Abnahme und Abrechnung.

Die **Vereinbarung einer „Zwischenabnahme“** führt noch nicht zur Annahme einer Teilleistung, wenn nicht auch ein gesondertes Entgelt für die Teilleistung vereinbart wurde. Die **Vereinbarungen über Abschlagszahlungen** sind keine gesonderten Entgeltvereinbarungen.³⁴

In der Regel liegen somit trotz wirtschaftlich teilbarer Gesamtleistungen **keine Teilleistungen** vor

Ohne Vereinbarung von Teilleistungen findet daher auf Bauleistungen nur dann der niedrigere Steuersatz von **16 %** Anwendung, wenn die **Abnahme des gesamten Bauwerks nach dem 30.06.2020** erfolgt.³⁵

Bei langfristigen Bauvorhaben, deren **Vollendung voraussichtlich nach dem 31.12.2020** stattfindet, stellt sich daher die Frage, inwieweit **nachträglich Teilleistungen vereinbart** werden können, um so wenigstens die bis zum 31.12.2020 ausgeführten Teilleistungen der niedrigeren Besteuerung mit 16 % zu unterwerfen.

■ Nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen bei Bauleistungen

Grundsätzlich ist die **nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen** möglich, wenn hierbei die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt werden.³⁶

³³ Vgl. hierzu auch BMF, Merkblatt zur Umsatzsteuerbesteuerung in der Bauwirtschaft v. 12.10.2009, BStBl. I 2009, 1292.

³⁴ Sächs. FG, Urt. v. 21.07.2011 – 1 K 2028/07; FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 14.03.2014 – 7 K 7163/11, EFG 2014, 1248

³⁵ Beachte: bei Bauträgergeschäften ist wiederum an die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 lit. a) UStG zu denken. Danach sind solche Umsätze steuerfrei, die der GrESt unterliegen. Das Problem der Anwendung des niedrigeren Steuersatzes stellt sich somit insbesondere in den Fällen der Errichtung eines Bauwerks auf fremdem Grund und Boden (z.B.: Privatmann beauftragt Unternehmer mit der Errichtung eines Wohnhauses auf dem eigenen Grundstück).

³⁶ Vgl. Sächs. FG, Urt. v. 21.07.2011 – 1 K 2028/07; FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 14.03.2014 – 7 K 7163/11, EFG 2014, 1248,

Die **Finanzverwaltung** hat in der Vergangenheit die nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen vor Inkrafttreten einer Gesetzesänderung anerkannt.³⁷

Bis zu welchem Zeitpunkt **bei der aktuellen Gesetzesänderung** nachträgliche Teilleistungen vereinbart sein müssen, ist **unklar**, da die Gesetzesänderung in einer befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze besteht. Streng genommen tritt der höhere Regelsteuersatz von 19 % nicht am 01.01.2021 (wieder) in Kraft. Vielmehr tritt die vorübergehende Absenkung am 01.07.2020 in Kraft und ist ab 31.12.2020, 24:00 Uhr, nicht mehr anzuwenden. Ob die Finanzverwaltung Gestaltungen anerkennen wird, bei denen Teilleistungen nach dem 30.06.2020 nachträglich vereinbart werden, um in den Genuss der zeitweisen Herabsetzung der Steuersätze zu kommen, ist fraglich.

Vor dem Hintergrund das eine abschließende Stellungnahme der Finanzverwaltung³⁸ noch nicht vorliegt, sollte zumindest in geeigneten Fällen die Vereinbarung von Teilleistungen bis zum 30.06.2020 erfolgen.³⁹

Bauleistungen, die erst nach dem 30.06.2020 in Auftrag gegeben werden sollten von Anfang an die notwendigen Vereinbarungen zu Teilleistungen enthalten, damit Teilleistungen, die bis zum Ende dieses Jahres abgenommen werden können, niedriger besteuert werden. In diesem Zusammenhang sollten die Ausführungen im **Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft**⁴⁰ – nicht zuletzt auch im Hinblick auf die Gewährleistungsfristen – beherzigt werden.

21.8. Ausgleichsanspruch bei langfristigen Verträgen

Wenn der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, stellt sich bei der Absenkung der Umsatzsteuer die Frage, inwieweit in diesen Fällen der **Leistungsempfänger** eine **Minderung des ursprünglich vereinbarten Bruttoentgelts** verlangen kann, wenn die Gesetzesänderung zwischen Vertragsschluss und Ausführung des Umsatzes erfolgt.

³⁷ BMF-Schreiben v. 20.08.2006, BStBl. I 2006, 477, Tz. 21 u. 25

³⁸ Der vorliegende Entwurf eines BMF Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer ab dem 01.07.2020 enthält insoweit nur Regelungen, wonach die Vereinbarung von Teilleistungen vor dem 01.07.2020 abgeschlossen sein muss, damit Teilleistungen der bis zum 30.06.2020 geltenden Umsatzsteuer unterliegen. Auch dies ist wieder dem Umstand geschuldet, dass der Entwurf des BMF Schreibens nur eine überarbeitete Fassung des BMF-Schreibens vom 20.08.2006 (BStBl. I 2006, 477) darstellt.

³⁹ Denkbar wäre in diesem Zusammenhang die Vereinbarung einer Teilleistung, die bereits mehrere Einzelleistungen (Gewerke) zusammenfasst und einen Baufortschritt definiert, der Ende des Jahres 2020 erreicht sein wird. Auf diese Weise könnte ein zusammenfassendes Paket von teilbaren Leistungen – auch solche Einzelleistungen, die vor dem 01.07.2020 vollendet wurden – als Teilleistung vereinbart und vor dem 01.01.2021 abgenommen werden, um in den Genuss der niedrigeren Umsatzsteuer zu kommen.

⁴⁰ BMF, Merkblatt zur Umsatzsteuerbesteuerung in der Bauwirtschaft v. 12.10.2009, BStBl. I 2009, 1292

Für solche Fälle sieht § 29 UStG die Möglichkeit eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs vor.

Voraussetzung für diesen Ausgleichsanspruch für die Mehr- oder Minderbelastung aufgrund der Gesetzesänderung:

- Der **rechtsverbindliche Abschluss** eines Vertrages
- erfolgt zu einem **Zeitpunkt mindestens 4 Monate vor** dem Inkrafttreten einer **Gesetzesänderung** und
- die Parteien haben insoweit **nicht etwas anderes vereinbart**.

Nach dem derzeitigen „Fahrplan“ soll das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz zum 01.07.2020 in Kraft treten, weshalb **solche Verträge von der Regelung erfasst würden, die vor dem 01.03.2020 geschlossen wurden**.

■ **§ 29 UStG** findet von vornherein in den folgenden Fällen **keine Anwendung**:

- Die Beteiligten haben **von Anfang an nur einen Nettopreis** vereinbart. In diesen Fällen ergibt sich eine Anpassung des Entgelts schon aus dem bei Ausführung der Leistung anzuwendenden Steuersatz.
- Die Vergütung, Gebühren, Honorare usw. sind **ohne Umsatzsteuer gesetzlich vorgeschrieben** und die Umsatzsteuer wird entsprechend gesondert berechnet (z. B. Gebühren von Steuerberatern, Rechtsanwälten und Notaren sowie Honorare von Architekten und Ingenieuren).

■ **Neben § 29 UStG** finden die **allgemeinen Grundsätze der ergänzenden Vertragsauslegung** Anwendung. Diese werden insoweit nicht von der Regelung des § 29 UStG verdrängt. Die zivilrechtlichen Folgen hängen in diesem Zusammenhang letztendlich von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab.

■ **Beispiel eines Ausgleichsanspruchs nach § 29 UStG**

Privatmann P beauftragt am 15.02.2020 einen Parkettleger. Man einigt sich auf einen Preis von 10.000 €. Aufgrund des Corona-Lockdowns kommt es zu nicht vorhersehbaren Lieferungsplätzen und Verzögerungen. Am 01.07.2020 tritt das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz mit der Absenkung der USt-Sätze in Kraft. Das Parkett wird erst am 06.07.2020 verlegt.

Die Leistung wurde nach dem 30.06.2020 ausgeführt. Daher findet der niedrigere USt-Satz von 16 % statt 19 % Anwendung.

Der Vertragsschluss liegt länger als 4 Monate vor der Gesetzesänderung zurück. **§ 29 UStG ist somit anwendbar** und P kann einen Ausgleich (= Preisminderung) verlangen i.H.v. 252,10 €.

	USt bei Vertragsschluss	USt bei Ausführung	Minderbelastung USt
vereinbartes Bruttoentgelt	10.000,00 €		
hierin enthaltene USt 19 %	1.596,64 €		1.596,64 €
Nettoentgelt	8.403,36 €	8.403,36 €	
hierauf 16 % USt		1.344,54 €	1.344,54 €
Minderbelastung durch USt-Änderung (Ausgleich nach § 29 UStG):			252,10 €

21.9. Skonti, Rabatte, Boni und sonstige Preisnachlässe

Skonti, Rabatte, Boni, sonstige Preisnachlässe oder andere Nachberechnungen führen zu einer **Änderung der Bemessungsgrundlage** des **ursprünglich ausgeführten Umsatzes**.

Der dafür geschuldete USt-Betrag ist gemäß § 17 Abs. 1 UStG anhand des Zeitpunkts zu ermitteln, in dem die betreffende Leistung ausgeführt wurde. Aus der Änderung der Steuersätze zum 01.07.2020 und 01.01.2021 ergeben sich insoweit keine Besonderheiten.

Bei Jahresboni, die mehre Teilleistungen erfassen, ist eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen.

21.10. Umtausch von Waren

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die **ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht**. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung.

Wird ein vor dem 01.07.2020 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der dann geltende niedrigere USt-Satz anzuwenden. Entsprechendes gilt umgekehrt für den höheren USt-Satz beim Umtausch von Waren nach dem 31.12.2020 (Weihnachtsgeschenke!).

22. Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

(Corona-Steuerhilfegesetz vom ...)

§ 12 Abs. 2 UStG sieht für bestimmte Lieferungen und Leistungen den ermäßigten Steuersatz von 7 % vor. Insbesondere bei der Lieferung von Lebensmitteln finden unterschiedliche Steuersätze Anwendung.

Essen zum Mitnehmen (Lieferung) unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 7 %, während die Zubereitung und Abgabe von Speisen zum **Verzehr an Ort und Stelle** mit dem Regelsteuersatz von 19 % besteuert wird, da der Dienstleistungscharakter überwiegt.⁴¹

22.1. Befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes

Mit § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG n.F.⁴² gilt der

- **ermäßigter Steuersatz von 7 % (bzw. 5 %)**
- pauschal für **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**
- die ausgeführt werden vom **01.07.2020 bis 30.06.2021**
- mit **Ausnahme** der Abgabe von **Getränken** (= 19 % bzw. 16 %).

Durch die **befristete Absenkung des ermäßigten Steuersatzes** unterliegen **Restaurant und Verpflegungsleistungen** einer USt in folgender Höhe:

- **bis zum 30.06.2020: 19 %**
- **01.07.2020 bis 31.12.2020: 5 %**
- **01.01.2021 bis 30.06.2021: 7 %**
- **ab 01.07.2021: 19 %**

Zur Vermeidung von „Übergangsschwierigkeiten“ wird zugelassen, dass auf **Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht zum 01.07.2020** bereits der niedrigere USt-Satz angewendet wird.⁴³

Das gilt aber **nicht für Beherbergungsleistungen**. Beherbergungsleistungen sind erst am nächsten Morgen abgeschlossen.

22.2. Abgrenzung und Aufteilung

Während die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ab dem 01.07.2020 bis zum 30.06.2021 dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, bleibt es **bei Getränken** bei der Besteuerung mit dem **Regelsteuersatz**.

⁴¹ Im Einzelnen siehe hierzu Abschn. 3.6 Abs. 1 UStAE

⁴² Art. 1 Corona-SteuerhilfeG

⁴³ Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens zur Absenkung der Umsatzsteuer v. 12.06.2020, aktualisierte Fassung v. 26.06.2020, Tz. 3.10, Rz. 44;

Werden Speisen und Getränke in einem Menüpreis zusammengefasst (z.B. Sparmenüs im Fast-Food-Restaurant oder Mehr-Gänge-Menü mit Weinbegleitung), muss der **Gesamtpreis** für Zwecke der zutreffenden Umsatzbesteuerung **aufgeteilt** werden.

Bei der Erbringung mehrerer unterschiedlich zu besteuern der Leistungen zu einem **Gesamtverkaufspreis**, ist der einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen.

Dabei hat der Unternehmer grundsätzlich die einfachste mögliche sachgerechte Aufteilungsmethode zu wählen.⁴⁴ Bietet der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreis erbrachten **Leistungen auch einzeln** an, ist der **Gesamtverkaufspreis** grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen.⁴⁵

Bei sog. kostenlosen **Refill-Angeboten** existieren in der Regel keine Einzelverkaufspreise. Eine **sachgerechte Aufteilung** kann in diesen Fällen anhand der Kalkulation des Angebotspreises auf **Grundlage des Wareneinsatzes** erfolgen.

⁴⁴ Der Unternehmer kann zwischen mehreren gleich einfachen Aufteilungsmethoden wählen, Abschn. 10.1 Abs. 11 Satz 3 UStAE

⁴⁵ Abschn. 10.1 Abs. 11 Satz 4 UStAE

C. Mandantenrundschriften

50. Mandantenrundschriften zur befristeten Absenkung der Umsatzsteuer

Die befristete Absenkung der Umsatzsteuer in der Zeit

1. Juli bis 31. Dezember 2020

Allgemeines

Die Regierungskoalition hat am 03.06.2020 ein Konjunktur- und Krisenbewältigungspaket verkündet, im Rahmen dessen neben einigen anderen Änderungen des Steuerrechts die auf 6 Monate befristete **Senkung der Umsatzsteuersätze von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 %** für den Zeitraum **vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020** angekündigt wird. **Am 29.06.2020 hat der Bundestag das Zweite Corona-Steuerhilfegesetzes verabschiedet**, das die geplante Senkung der Umsatzsteuer umsetzt.

Das Bundesfinanzministerium hat am 12.06.2020 den Entwurf eines BMF-Schreibens zu dieser Thematik veröffentlicht, den wir diesem Schreiben als Anlage beigefügt haben.

Im Folgenden möchten wir Ihnen einen Überblick über die Folgen der befristeten Absenkung der Umsatzsteuer allgemein und in besonderen Fällen geben.

1. Maßgeblicher Leistungszeitpunkt

Wie bei allen bisherigen Änderungen der Umsatzsteuer (USt) ist für die Anwendung der herabgesetzten Steuersätze der **Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung maßgebend**.

Unerheblich ist der Tag

- des Vertragsabschlusses,
- der Rechnungserteilung oder
- der Zahlung des Entgelts.

Grundsätzlich gilt demnach:

Für alle bis zum 30.06.2020 ausgeführten Umsätze gelten die bisherigen Steuersätze von 19 % bzw. 7 % und für alle **in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen** gelten die niedrigeren **Steuersätze von 16 % bzw. 5 %**, bis dann wieder (voraussichtlich) ab dem 01.01.2021 die bisherigen Steuersätze gelten.

Für den Zeitpunkt der Ausführung einer Leistung gilt:

Lieferungen gelten dann als ausgeführt, wenn der **Leistungsempfänger die Verfügungsmacht** an dem Gegenstand erworben hat. Wird die Ware befördert oder versendet, ist die Lieferung bereits mit dem **Beginn der Beförderung oder Versendung** ausgeführt.

Sonstige Leistungen sind im **Zeitpunkt ihrer Vollendung** ausgeführt. Bei **Dauerleistungen** ist die Leistung mit Ende des Dauerleistungsverhältnisses ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen.

Für **vereinbarte Teilleistungen** ist ebenfalls der **Zeitpunkt ihrer Ausführungen** maßgebend (siehe hierzu Tz. 4 und 6).

Beispiel 1:

Der Kunde gibt eine verbindliche Bestellung am 15.06.2020 auf. Am 30.06.2020 wird die Ware einem Spediteur übergeben, der diese am 02.07.2020 ausliefert. Die Rechnung wird am 03.07.2020 ausgefertigt und am 06.07.2020 bezahlt.

Die Lieferung unterliegt dem bisherigen Steuersatz von 19 %. Die Lieferung wurde bei Übergabe an den Spediteur ausgeführt und damit vor dem 01.07.2020. Die Erteilung einer Rechnung und deren Bezahlung sind hierbei ebenso unbeachtlich wie vereinbarte Lieferbedingungen.

Beispiel 2:

Unternehmer A vermietet Wohnmobile. Ein Kunde mietet ein Wohnmobil für 2 Wochen vom 22.06. bis zum 05.07.2020. A stellt dem Kunden kurz nach der Buchung am 16.06.2020 eine Anzahlung über 1.000 € zzgl. USt in Rechnung.

Die Überlassung des Wohnmobils ist eine sonstige Leistung, die am Ende des Leistungszeitraums (05.07.2020) als ausgeführt gilt. Eine gesonderte Abrechnung von Teilleistungen wurde nicht vereinbart. Der Umsatz unterliegt (insgesamt) dem niedrigeren USt-Satz von 16 %. Dies steht schon bei Anzahlung fest. A kann dem Kunden demnach bereits im Juni eine Anzahlung mit 16 % USt in Rechnung stellen.

Wurde jedoch der Anzahlung noch der höhere USt-Satz von 19 % zugrunde gelegt, erfolgt die Anpassung der USt auf die niedrigeren 16 % im Rahmen der Endrechnung. Unternehmer A schuldet aufgrund der erhaltenen Anzahlung aber zunächst die ursprünglich in Rechnung gestellte USt von 19 %.

Die **Schlussrechnung** sähe dann wie folgt aus:

Vermietung Wohnmobil 2 Wochen	2.000 €
zzgl. 16 % USt	320 €
Rechnungsbetrag	2.320 €
abzügl. Anzahlung v. 16.06.2020	-1.000 €
abzügl. 19 % USt hierauf	-190 €
zu zahlen	1.130 €

2. Auch für die Ist-Besteuerung und Anzahlungen ist der Leistungszeitpunkt maßgebend

Für Unternehmer, die ihre Umsätze gemäß § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten besteuern (Gesamtumsatz im vergangenen Kalenderjahr bis 600.000 EUR, nicht zur Führung von Büchern verpflichtete Unternehmer oder Angehörige freier Berufe) oder in Form von Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen vereinnahmen, gelten obige Grundsätze ebenso.

Für Leistungen, die nach dem 30.06.2020 ausgeführt werden, gilt der niedrigere USt-Satz von 16 % bzw. 5 %. Eine Vorabrechnung oder die Rechnung über eine Anzahlung können bereits den niedrigeren Steuersatz ausweisen, auch wenn die Erteilung der Rechnung bereits vor dem 01.07.2020 erfolgt. Der Zeitpunkt der Rechnungserteilung oder der Zahlung ist für die Ermittlung des Steuersatzes ohne Bedeutung.

Zahlt der Leistungsempfänger in diesen Fällen bereits vor dem 01.07.2020, erfolgt die Anmeldung des niedrig besteuerten Umsatzes bereits mit dem niedrigen Steuersatz im Rahmen der Voranmeldung für den Juni 2020.

Werden nach dem 30.06.2020 Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinbart, die der Unternehmer vor dem 01.07.2020 ausgeführt hat, ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 30.06.2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. 7 % zu berechnen.

Wird die Umsatzsteuer in der vor dem 01.07.2020 ausgestellten Anzahlungsrechnung mit 19 % ausgewiesen, muss diese Rechnung nicht bereinigt werden. Statt dessen erfolgt die Bereinigung der Steuerlast in der späteren Endabrechnung mit dem niedrigeren USt-Satz von 16 % (Beispiel 2). Die

Entlastung ist im Rahmen der Voranmeldung für den Zeitraum, in dem die Leistung ausgeführt bzw. das restliche Entgelt vereinnahmt wurde, zu berücksichtigen.

Die Umsätze zu den Steuersätzen 16 % und 5 % sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind insgesamt in der Zeile 28 (andere Steuersätze) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 einzutragen. Bereits mit 19 % oder 7 % besteuerte Anzahlungen zu nach dem 30.06.2020 ausgeführten Umsätzen sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 bzw. 27 (steuerpflichtige Umsätze zum Steuersatz von 19 % bzw. 7 %) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird.

3. Zu hoher Steuerausweis in der Rechnung

Weist der leistende Unternehmer in seiner Rechnung über einen Umsatz, der nach dem 30.06.2020 ausgeführt wurde, die bisher höhere Umsatzsteuer aus, obwohl wegen des Leistungszeitpunkts die niedrigere Umsatzsteuer Anwendung findet, so schuldet er dem Finanzamt die in der fehlerhaften Rechnung unrichtig ausgewiesene höhere Umsatzsteuer (§ 14c Abs. 1 UStG).

Ist der Empfänger der Leistung wiederum ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, kann er aus der Rechnung mit dem zu hohen Steuerausweis lediglich die zutreffende niedrigere Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

Der Prüfung des Leistungszeitpunkts und der daran anknüpfenden Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuer muss daher in den kommenden Wochen besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden. Eine ggf. unzutreffende Rechnung sollte berichtigt werden. Diese Berichtigung ist auch rückwirkend für den Anmeldezeitraum der ursprünglich falschen Rechnung möglich.

Beispiel 3:

Unternehmer A liefert am 02.07.2020 Ware an den Unternehmer B. Bei dieser Gelegenheit übergibt er die auf den gleichen Tag ausgestellte Rechnung. Da B die Ware bereits am 15.06.2020 bestellt hatte, weist A in seiner Rechnung irrtümlich eine USt von 19 % aus. Er berechnet:

Handelsware	10.000 €
USt 19%	1.900 €
zu zahlen	11.900 €

Die Lieferung unterliegt der niedrigeren USt von 16 %, da die Lieferung nach dem 30.06.2002 ausgeführt wurde. A hat aber in seiner Rechnung eine USt von 19 % ausgewiesen. Daher schuldet er dem Finanzamt USt i.H.v. 1.900 €.

B wiederum kann nur die tatsächlich entstandene USt von 16 % als Vorsteuer geltend machen. Bei einem Bruttopreis von 11.900 € ergibt dies lediglich einen Vorsteuerabzug i.H.v. 1.641,38 €.

Stellt der leistende Unternehmer das volle Entgelt vor dem Zeitpunkt der Leistungserbringung in Rechnung liegt eine sog. Vorausrechnung vor und nicht nur eine Anzahlungsrechnung. Anders als bei Anzahlungen erfolgt später keine Endabrechnung, in der eine Entlastung um die zu hoch ausgewiesene USt erfolgt. Daher muss eine Rechnungsberichtigung erfolgen.

In einem Entwurf für ein BMF-Schreiben vom 23.06.2020 sieht die Finanzverwaltung eine „Nichtbeanstandungsregelung“ vor, wonach im Rahmen einer vor dem 01.07.2020 ausgestellte Vorausrechnung für eine nach dem 30.06.2020 ausgeführte Leistung ein Steuerausweis von 19 % nicht beanstandet und der Vorsteuerabzug nicht gekürzt werden soll, wenn der leistende Unternehmer die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt hat. Eine Berichtigung auf 16 % Umsatzsteuer soll dann zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung vorgenommen werden.

4. Mietverträge und andere Dauerleistungen – Abrechnung von Teilleistungen

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss unterschieden werden, ob die Parteien die Ausführung **und Abrechnung von Teilleistungen** vereinbart haben oder nicht.

Für Teilleistungen gelten die allgemeinen Regeln, d.h. Teilleistungen, die bis zum 30.06.2020 ausgeführt werden, unterliegen dem bisher höheren USt-Satz von 19 % bzw. 7 %. Der niedrigere USt-Satz von 16 % bzw. 5 % findet Anwendung auf Teilleistungen, die in der Zeit vom 01.07.2020 bis zum 30.12.2020 ausgeführt werden.

Insbesondere Miet- oder Leasingverträge sehen die Abrechnung von Teilleistungen in Form monatlicher Mietzahlungen oder Leasingraten vor. In der Regel erfolgt die Abrechnung durch entsprechende Regelungen in den Verträgen oder durch Erteilung einer Dauerrechnung.

Vor dem 01.07.2020 abgeschlossene Verträge oder ausgestellte Dauerrechnungen weisen demnach für die vom 01.07.2020 bis zum 30.12.2020 ausgeführten Teilleistungen eine **zu hohe USt** i.H.v. 19 % oder 7 % aus. Um die Rechtsfolgen eines zu hohen Steuerausweises zu vermeiden, müssen demnach die Verträge und Dauerrechnungen für Teilleistungen im Anwendungszeitraum der geminderten USt von 16 % bzw. 5 % im Vorfeld ergänzt bzw. rückwirkend berichtigt werden.

In der Regel liegt in diesen Fällen eine aus mehreren Dokumenten zusammengesetzte Rechnung im Sinne des § 31 Abs. 1 UStDV vor, da sich die konkrete Teilleistung und damit eine für den Vorsteuerabzug notwendige Rechnungsangabe erst in Verbindung mit dem jeweiligen Zahlungsbeleg ergibt.

Eine wegen der Absenkung des Steuersatzes zum 01.07.2020 vorgenommene Vertragsänderung muss nach Ansicht der Finanzverwaltung wiederum alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten, um den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu ermöglichen. Die neue Abrechnung i.S.d. § 31 Abs. 1 USt-Durchführungsverordnung (UStDV) ergänzenden Zahlungsbelege (Verwendungszweck) müssen dann einen Hinweis auf die geänderte Abrechnung („Miete Juli gemäß [Vertragsänderung/geänderter Abrechnung] vom [Datum]“) enthalten.

Beispiel 4:

Unternehmer A vermietet seit Januar 2019 an den Unternehmer B eine Lagerhalle für „monatlich netto 6.000 EUR zzgl. der jeweils geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer i.H.v. zurzeit 19 %, mithin zuzüglich 1.140 EUR und somit in der Summe 7.140 EUR.“

Am 15.06.2020 vereinbaren sie unter Bezugnahme auf den im Januar 2019 abgeschlossenen Vertrag dessen Ergänzung: „Für Leistungszeiträume vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 beträgt die monatliche Miete netto 6.000 EUR zzgl. der für diesen Zeitraum geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer i.H.v. 16 %, mithin zuzüglich 960 EUR und somit in der Summe 6.960 EUR.“

5. Entgeltminderung bei langfristigen Verträgen (Altverträge)

Ist der Leistungsempfänger **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt**, stellt sich die Frage, inwieweit die Absenkung der Umsatzsteuer zivilrechtlich dazu führt, dass der Leistungsempfänger die Minderung eines vereinbarten Bruttoentgelts verlangen kann. Diese Frage stellt sich stets in solchen Fällen, in denen zwischen Vertragsabschluss und Ausführung des Umsatzes eine Gesetzesänderung erfolgt.

Für solche Fälle regelt § 29 UStG die Möglichkeit, einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch geltend zu machen.

Bei der zum 01.07.2020 eintretenden Minderung der Umsatzsteuer kommt ein Ausgleichsanspruch des Leistungsempfängers (= Minderung des ursprünglich vereinbarten Preises) in Betracht. Denkbar ist auch ein Ausgleichsanspruch des leistenden Unternehmers (= Erhöhung des ursprünglich vereinbarten Preises) aufgrund der zum 01.01.2021 (voraussichtlich) eintretenden Rückkehr zu den höheren USt-Sätzen.

Voraussetzung für die Anwendung von § 29 UStG ist der rechtsverbindliche Abschluss eines Vertrages durch Angebot und Annahme vor dem Stichtag der Gesetzesänderung. Die Abgabe lediglich eines verbindlichen Angebots ohne entsprechende Annahme genügt hierfür nicht.

Der Vertrag muss zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der gesetzlichen Neuregelung mindestens 4 Monate zuvor geschlossen worden sein. Sollte das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wie geplant Ende Juni 2020 in Kraft treten, setzt eine Ausgleichsforderung des Leistungsempfängers wegen der Absenkung der USt demnach voraus, dass der betreffende Vertrag spätestens bis Ende Februar 2020 geschlossen wurde und die Leistung nach dem 30.06.2020 ausgeführt wird. Für später geschlossene Verträge scheidet ein Ausgleich nach § 29 UStG wegen Absenkung der Umsatzsteuer aus.

Ein Ausgleichsanspruch des leistenden Unternehmers wegen der Umsatzsteuererhöhung zum 01.01.2021 scheidet aus, da die Umsatzsteuer ab dem 01.01.2021 wieder dem Steuersatz entspricht, der bei Vertragsschluss zugrunde gelegt wurde und ein Vertragsschluss in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 die Voraussetzungen des § 29 UStG nicht erfüllt. Da in diesen Fällen die Rückkehr zu den höheren USt-Sätzen allen Beteiligten bekannt ist, sollten Verträge eine Regelung enthalten, die die Berücksichtigung der absehbaren USt-Erhöhung vorsehen.

Der Ausgleich nach § 29 UStG setzt weiter voraus, dass die Parteien keine andere Regelung hinsichtlich der Entgeltanpassung getroffen haben. Wurde von Anfang ein Nettopreis vereinbart, erfolgt eine Ermittlung des Bruttopreises unter Berücksichtigung der niedrigeren USt-Sätze schon aufgrund der vertraglichen Regelung.

Die Regelung des § 29 UStG findet auch keine Anwendung auf solche Fälle, bei denen Vergütungen, Gebühren, Honorare usw. ohne USt vorgeschrieben sind und die USt entsprechend gesondert berechnet wird (z.B. Gebühren von Steuerberatern und Rechtsanwälten oder Honorare von Architekten).

Beispiel 5:

Privatmann P beauftragt am 15.02.2020 einen Parkettleger. Man einigt sich auf einen Preis von 10.000 €. Aufgrund des Corona-Lockdowns kommt es zu nicht vorhersehbaren Lieferengpässen und Verzögerungen. Am 01.07.2020 tritt das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz mit der Absenkung der USt-Sätze in Kraft. Das Parkett wird erst am 06.07.2020 verlegt.

Die Leistung wurde nach dem 30.06.2020 ausgeführt; daher findet der niedrigere USt-Satz von 16 % statt 19 % Anwendung. Der Vertragsschluss liegt länger als 4 Monate vor der Gesetzesänderung zurück. § 29 UStG ist somit anwendbar und P kann einen Ausgleich (= Preisminderung) verlangen i.H.v. 252,10 €.

	USt bei Vertragsschluss	USt bei Ausführung	Minderbelastung USt
vereinbartes Bruttoentgelt	10.000,00 €		
hierin enthaltene USt 19 %	1.596,64 €		1.596,64 €
Nettoentgelt	8.403,36 €	8.403,36 €	
hierauf 16 % USt		1.344,54 €	1.344,54 €
Minderbelastung durch USt-Änderung (Ausgleich nach § 29 UStG):			252,10 €

Auch wenn § 29 UStG keine Anwendung findet, können sich zivilrechtliche Ansprüche der Beteiligten auf Anpassung eines vereinbarten Entgelts aus den allgemeinen Grundsätzen der ergänzenden Vertragsauslegung ergeben. Diese hängen dann von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab.

6. Bauleistungen und langfristige Werkleistungen – nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen

Für den Zeitpunkt der Ausführung von Bauleistungen und Werkleistungen ist der Zeitpunkt der Abnahme durch den Auftraggeber maßgebend.

Zwar werden bei längerfristigen Bauleistungen in der Regel wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen ausgeführt und nach definierten Baufortschritten Abschlagszahlungen geleistet, eine Vereinbarung über Teilleistungen und deren gesonderte Abnahme wird in der Regel jedoch nicht getroffen. Die steuerwirksame Abnahme erfolgt vielmehr regelmäßig erst am Ende.

Erfolgt die Abnahme des Bauwerks in der Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 findet für die gesamte Bauleistung daher der niedrigere Regelsteuersatz von 16 % Anwendung. Soweit dies ohne missbräuchliche Gestaltung möglich ist, sollte die Abnahme eines privaten oder gemischt genutzten Bauwerks also erst nach dem 30.06.2020 erfolgen.

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z.B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Die wirtschaftliche Teilbarkeit einer Werklieferung bzw. Werkleistung setzt somit voraus, dass die Teilleistung selbst eine Werklieferung bzw. Werkleistung ist.

In der Vergangenheit beanstandete es die Finanzverwaltung nicht, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens einer Gesetzesänderung eine Vereinbarung über Teilleistungen nachträglich getroffen wurde (vgl. BMF, Schreiben v. 11.08.2006, BStBl. I 2006, 477, Tz. 21). Von Bedeutung ist dies in Fällen, in denen die Fertigstellung und Abnahme eines Bauwerks voraussichtlich erst nach dem 31.12.2020 erfolgen wird. In diesem Fall findet wieder der höhere Regelsteuersatz von 19 % Anwendung. Allerdings können vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung in geeigneten Fällen nachträglich noch abgrenzbare Teilleistungen vereinbart und dann in dem Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 bei deren Fertigstellung abgenommen werden, um so (teilweise) die Anwendung des niedrigeren Regelsteuersatz von 16 % zu ermöglichen (zu den teilbaren Bauleistungen und den zulässigen Teilungsmaßstäben vgl. BMF v. 12.10.2009, BStBl. I 2009, 1292).

Da die Gesetzesänderung in einer befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze besteht, ist fraglich, ob die nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen vor der Verkündung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes erfolgen muss.

Sofern das angekündigte BMF-Schreiben keine eindeutige Regelung enthält, ist es empfehlenswert die nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen vor dem 30.06.2020 abzuschließen. Verträge über Bauleistungen, die nach dem 30.06.2020 geschlossen werden, sollten von Anfang an die Vereinbarung von Teilleistungen und deren Abnahme regeln, um für Teilleistungen, die vor dem 01.01.2021 ausgeführt und abgenommen werden, die Anwendung des niedrigeren USt-Satzes zu ermöglichen. Eine nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen dürfte in diesen Fällen, also der erstmaligen Beauftragung der Bauleistung nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung, steuerlich nicht anzuerkennen sein, wenn nicht die Finanzverwaltung eine anderslautende Nichtbeanstandungsregelung erlässt.

Es müssen **drei Voraussetzungen** für die Annahme von **Teilleistungen** gegeben sein.

- Die Leistung muss wirtschaftlich teilbar sein.
- Es muss eine gesonderte Entgeltvereinbarung vorliegen.
- Diese gesonderte Entgeltvereinbarung muss für bestimmte Teile der Leistung vereinbart worden sein.

Beispiel 6:

Bauherr B beauftragt in 2019 den Generalunternehmer G mit der Errichtung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses. Fertigstellung und Abnahme erfolgen im September 2020.

Die Bauleistung ist zum Zeitpunkt der Abnahme im September 2020 und damit nach dem 30.06.2020 ausgeführt. Die Errichtung des gesamten Gebäudes unterliegt damit dem niedrigeren USt-Satz von 16 %.

Beispiel 7:

Bauherr B beauftragt am 13.03.2020 den Generalunternehmer G mit der Errichtung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses. Die Planung sieht die Fertigstellung des Hauses im April 2021 vor.

Um die Anwendung des Regelsteuersatzes von 16 % für einen Teil der Bauleistungen zu ermöglichen, sollten die Parteien nachträglich eine Vereinbarung über die Ausführung und Abnahme von Teilleistungen treffen bevor die gesetzliche Absenkung der Umsatzsteuer in Kraft tritt. Ob eine solche nachträgliche Vereinbarung nach dem 30.06.2020 aber vor dem 01.01.2021 noch ausreichend sein kann, ist fraglich, da nicht etwa am 01.01.2021 eine neue Gesetzesänderung in Kraft tritt, sondern vielmehr der Anwendungszeitraum einer zuvor in Kraft getretenen Gesetzesänderung am 31.12.2020 wieder ausläuft.

7. Vorsteuerabzug bei Kleinbetragsrechnungen

Bei Kleinbetragsrechnungen bis 250 € brutto müssen nur die nach § 33 UStDV geforderten Angaben vorhanden sein, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Hierzu gehört insbesondere die Angabe des Steuersatzes.

Aus dem Bruttobetrag der Kleinbetragsrechnungen kann die Umsatzsteuer mit folgenden Multiplikatoren herausgerechnet werden:

bis 30.06.2020 und wieder ab 01.01.2021:

- 19 % USt = Multiplikator 15,97 %
- 7 % USt = Multiplikator 6,54 %

01.07. bis 31.12.2020:

- 16 % USt = Multiplikator 13,79 %
- 5 % USt = Multiplikator 4,76 %

8. Skonti, Rabatte, Boni und sonstige Preisnachlässe

Skonti, Rabatte, Boni, sonstige Preisnachlässe oder andere Nachberechnungen führen zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die ursprünglich ausgeführten Umsätze.

Der dafür geschuldete USt-Betrag ist gemäß § 17 Abs. 1 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die betreffende Leistung ausgeführt wurde.

Findet auf die ursprüngliche Leistung der bisherige Umsatzsteuersatz von 19 % oder 7 % Anwendung, unterliegen auch die entsprechenden Berichtigungen diesem USt-Satz, selbst wenn die Berichtigung der Bemessungsgrundlage erst nach dem 30.06.2020 erfolgt.

Entsprechendes gilt für die Berichtigung von Leistungen, die in dem Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 ausgeführt wurden. Auch in diesen Fällen gilt aufgrund des Zeitpunkts der Leistung der niedrigere USt-Satz selbst dann, wenn die Berichtigung des niedriger besteuerten Umsatz nach dem 31.12.2020 erfolgt.

Führt der Unternehmer Umsätze aus, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, ist bei einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer nach dem Umsatzsteuersatz zu berichtigen, der auf den jeweils zugrundeliegenden Umsatz anzuwenden war. Dies kann in der Praxis einen unangemessenen Arbeitsaufwand erfordern. Zur Vereinfachung wird deshalb zugelassen, nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten

Umsätze nach dem Verhältnis der den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätzen sowie den steuerfreien und nichtsteuerbaren Umsätzen des Voranmeldungszeitraums vorzunehmen, in dem die Änderungen der Bemessungsgrundlagen tatsächlich eingetreten sind.

Bei der Ermittlung von Jahresrückvergütungen oder Jahresboni anhand eines längeren Zeitraums, der sowohl Zeiträume mit den höheren USt-Sätzen als auch Zeiträume mit den niedrigeren USt-Sätzen erfasst, sind die Entgelte entsprechend aufzuteilen und den unterschiedlichen USt-Sätzen zu unterwerfen. Dabei erkennt die Finanzverwaltung eine zeitanteilige Aufteilung als auch eine Aufteilung anhand der Höhe der im jeweiligen Zeitraum tatsächlich ausgeführten Umsätze an.

9. Umtausch von Waren

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung.

Wird ein vor dem 01.07.2020 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der dann geltende niedrigere USt-Satz anzuwenden. Entsprechendes gilt umgekehrt für den höheren USt-Satz beim Umtausch von Waren (Weihnachtsgeschenken!) nach dem 31.12.2020.

Im Besteuerungszeitraum des Umtausches muss der Umsatz zum ursprünglichen Steuersatz korrigiert werden (negativer Umsatz) und der Umtauschumsatz mit dem neuen Steuersatz erfasst und erklärt werden.

10. Anhebung des Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2021

Die vorgenannten Regelungen gelten entsprechend für die Wieder-Anhebung der Umsatzsteuersätze von 16 % auf 19 % und von 5 % auf 7 % zum 1. Januar 2021.

D. Formulierungshilfen für die geänderte Abrechnung von Dauerleistungen

51. Alternative 1: Vertragsanpassung

Vermieter

[Anschrift]

[StNr. / USt-IdNr.]

– Vermieter –

Mieter

[Anschrift]

[StNr. / USt-IdNr.]

– Mieter –

[VertragsNr./RgNr.-Ersatz -neu-]

Die vorgenannten Vertragsparteien haben am [Datum] einen Vertrag über die Vermietung von [Vertragsgegenstand] – [VertragsNr./RgNr.-Ersatz -alt-] – abgeschlossen. Die Vermietung erfolgt umsatzsteuerpflichtig.

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom [Datum] wurde der auf die vorgenannte Leistung anzuwendende Regelsteuersatz der Umsatzsteuer für in dem Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 erbrachte Leistungen von 19 % auf 16 % abgesenkt.

Vor diesem Hintergrund vereinbaren die Vertragsparteien, dass [§/Tz.] des vorgenannten Mietvertrags wie folgt ergänzt wird:

„(Nr.) Für Leistungszeiträume vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 beträgt die monatliche Miete netto [Entgelt wie bisher] EUR, zzgl. der für diesen Zeitraum geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer i.H.v. 16 %, mithin zuzüglich [Umsatzsteuerbetrag] EUR und somit in der Summe [Miete brutto] EUR.“

[Ort, Datum]

Vermieter

Mieter

Die Formulierung der Ergänzung sollte sich am Wortlaut der bisherigen Entgeltvereinbarung orientieren.

52. Alternative 2: Abrechnungserklärung

Die in einem Vertrag über eine Dauerleistung enthaltene Vertragsklausel mit den notwendigen Rechnungsangaben zu Nettoentgelt, Steuersatz, Steuerbetrag und Bruttoentgelt (vgl. Alternative 1) stellt zugleich einen Teil der **aus mehreren Dokumenten bestehenden Rechnung** im Sinne des **§ 31 Abs. 1 UStDV** dar. Die Rechnung wird durch entsprechende Zahlungsbelege über die jeweiligen Teilleistungen vervollständigt.

Eine Rechnung ist jedoch keine rechtsgeschäftliche Erklärung, sondern lediglich eine **Mitteilung der Leistungs- und Preisberechnung** durch den leistenden Unternehmer.

Vor diesem Hintergrund ist es auch möglich, den in einem zwischen zwei Parteien geschlossenen Vertrag enthaltenen **Abrechnungsteil einer aus mehreren Dokumenten zusammengesetzten Rechnung** durch eine **einseitige Erklärung** des leistenden Unternehmers zu ergänzen.

Vermieter

[Anschrift]

[StNr. / USt-IdNr.]

– Vermieter –

Mieter

[Anschrift]

[StNr. / USt-IdNr.]

– Mieter –

[VertragsNr./RgNr.-Ersatz -neu-]

[Datum]

Sehr geehrter [Leistungsempfänger],

mit Vertrag vom [Datum] haben Sie von uns [Vertragsgegenstand] – [VertragsNr./RgNr.-Ersatz -alt-] – angemietet. Die Vermietung erfolgt umsatzsteuerpflichtig.

Vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie plant der Gesetzgeber derzeit eine zeitlich befristete Absenkung des auf den Mietvertrag anzuwendenden Regelsteuersatz der Umsatzsteuer von derzeit noch 19 % auf 16 %.

Der herabgesetzte Umsatzsteuersatz von 16 % wird gelten für Leistungen, die in dem Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden.

Dies betrifft auch die von Ihnen monatlich zu zahlende Miete.

Vor diesem Hintergrund ergänzen wir die im Mietvertrag [VertragsNr./RgNr.-Ersatz-alt-] vom [Datum] enthaltene Abrechnung wie folgt:

Für Leistungszeiträume vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 beträgt die monatliche Miete netto [Entgelt wie bisher] EUR, zzgl. der für diesen Zeitraum geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer i.H.v. 16 %, mithin zuzüglich [Umsatzsteuerbetrag] EUR und somit in der Summe [Miete brutto] EUR.“

Wir bitten Sie daher, die Mietzahlungen für die Monate Juli 2020 bis Dezember 2020 auf den für diesen Zeitraum geltenden Gesamtbetrag von [Bruttoentgelt neu] EUR anzupassen und hierbei im Verwendungszweck der Zahlungen auch auf dieses Schreiben Bezug zu nehmen.

Die Netto-Miete bleibt von der angepassten Abrechnung unberührt.

Mit freundlichen Grüßen!

Vermieter