

## UMSATZSTEUERSENKUNG IN STICHWORTEN

### Themenübersicht

Hier ist eine alphabetische Übersicht der Themen und Stichworte in dieser Übersicht zu den am 1. Juli 2020 in Kraft tretenden Änderung bei der Umsatzsteuer (Seitenzahlen als Großbuchstaben):

Allgemein: Umsatzsteuersenkung .....	A
Anzahlungen und Teilleistungen .....	B
Ausgleichsansprüche .....	D
Datum der Lieferung oder Leistung .....	B
Dauerleistungen & Verbrauchskosten ..	F
Entnahmen .....	E
Falscher Steuerausweis .....	B
Gastronomie und Catering .....	E
Gutscheine .....	D
Ist-Versteuerung .....	C
Kleinbetragsrechnungen .....	B
Pfandbeträge .....	D
Preisauszeichnung .....	F
Skonti und Zuschläge .....	C
Umtausch .....	C
Voranmeldungen und Erklärungen .....	A

### Voranmeldungen und Erklärungen

Die Formulare für die Voranmeldung und Jahreserklärung der Umsatzsteuer für 2020 hat die Finanzverwaltung schon im letzten Jahr festgelegt, als von einer Änderung des Steuersatzes noch keine Rede war. Entsprechend haben die Formulare keine separaten Felder für die Umsätze zu den ab 1. Juli 2020 geltenden Steuersätzen. Für Umsätze und innergemeinschaftliche Erwerbe mit den neuen Steuersätzen sind die Bemessungsgrundlage sowie der dazugehörige selbst ermittelte Steuerbetrag daher in Voranmeldungen für Zeiträume im Jahr 2020 und in der Umsatzsteuererklärung für 2020 gesammelt in den Feldern für Umsätze zu anderen Steuersätzen einzutragen (Zeilen 28 und 35 der Voranmeldung bzw. Zeilen 45, 84 und 96 der Umsatzsteuererklärung).

Eine Unterscheidung zwischen Umsätzen mit dem allgemeinen und dem ermäßigten Steuersatz ist bei der Eintragung nicht vorgesehen. Auch die Bemessungsgrundlage und Umsatzsteuer für Umsätze, bei denen der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, müssen Sie unabhängig vom anzuwendenden Steuersatz in den bestehenden Feldern eintragen (Zeilen 48 bis 50 der Voranmeldung bzw. Zeilen 99 bis 101 der Umsatzsteuererklärung).

## Senkung der Umsatzsteuer ab 1. Juli 2020

Vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 gelten niedrigere Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % statt 19 % und 7 %.

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz werden die Steuersätze bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Juli 2020 vorübergehend herabgesetzt: Der allgemeine Umsatzsteuersatz sinkt von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % auf 5 %. Die Rückkehr zu den bisherigen Steuersätzen ist für den 1. Januar 2021 vorgesehen, und dabei wird es mit großer Wahrscheinlichkeit auch bleiben.

Konjunkturell wirkt das Auslaufen der reduzierten Steuersätze zum Jahresende aber wie eine Steuererhöhung. Außerdem ist das kommende Jahr ein großes Wahljahr, einschließlich der Bundestagswahl. Wenn es der Wirtschaft zum Jahresende nicht substantiell besser geht, ist daher nicht ganz auszuschließen, dass sich die Große Koalition kurzfristig noch zu einer Verlängerung der Steuersatzreduzierung bis Mitte oder gar Ende 2021 entschließt.

Die neuen Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % sind auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 bewirkt werden. Bei der Einfuhrumsatzsteuer sind die reduzierten Steuersätze auf Einfuhren anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 vorgenommen werden. Maßgebend für die Umsatzsteuersätze ist stets der Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Zahlung oder der Rechnungserteilung.

Nur indirekt von der Umsatzsteuersenkung betroffen sind Verbraucher, Kleinunternehmer und Unternehmer, die nur umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen. Für diese ist mit der Änderung kein technischer oder bürokratischer Aufwand verbunden, sie können aber von niedrigeren Preisen profitieren, soweit die Ersparnis durch die niedrigere Umsatzsteuer vom Lieferant oder Leistungserbringer weitergegeben wird. Falls Sie als Arzt, Kleinunternehmer oder anderweitig nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer in diese Kategorie fallen, liefern Sie uns bitte rechtzeitig alle notwendigen Daten und Unterlagen, damit wir den Jahresabschluss und die Steuererklärungen noch vor dem Jahresende erstellen und zum niedrigeren Umsatzsteuersatz in Rechnung stellen können.

Direkt betroffen ist dagegen die überwältigende Zahl der Unternehmer, die umsatzsteuerpflichtige Lieferungen und Leistungen erbringen und im Gegenzug vorsteuerabzugsberechtigt sind. Damit Sie bei der Umsetzung der Steuersatzänderungen alles richtig machen, haben wir hier viele Aspekte und die steuerliche Handhabung bestimmter Sachverhalte im Licht der Steuersatzänderung für Sie zusammengestellt. Alle Fragen kann aber auch diese ausführliche Übersicht nicht beantworten. Falls Sie sich im Einzelfall daher trotzdem nicht sicher sind, stehen wir natürlich für Sie bereit.

Immerhin hat die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung beschlossen, die im Juli für viele direkt betroffene Unternehmen eine gewisse Erleichterung ist: Ist in der Rechnung für eine nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. August 2020 erbrachte Leistung noch der vor dem 1. Juli 2020 geltenden Steuersatz ausgewiesen, muss die Rechnung nicht zwingend berichtigt werden, solange der ausgewiesene Steuerbetrag ans Finanzamt abgeführt wird. Der Leistungsempfänger kann dann trotzdem den vollen Vorsteuerabzug geltend machen. ■

## Datum der Lieferung oder Leistung

*Die Entstehung der Umsatzsteuer hängt allein vom Datum der Lieferung oder Leistung ab.*

Die Umsatzsteuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung fällt in dem Moment an, in dem die Lieferung oder Leistung ausgeführt wird, auch wenn es für bestimmte Fälle (z.B. Strom, Gas, Wasser) Sonderregeln gibt. Keine Rolle für den Steuersatz spielen dagegen andere Zeitpunkte. Es kommt also weder auf das Datum der zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarung oder des Bestelleingangs an, noch auf den Zeitpunkt der Zahlung oder der Rechnungserteilung. Trotzdem ist das steuerlich relevante Datum für den Laien nicht immer einfach feststellbar. Generell gilt:

- **Lieferung:** Eine Lieferung bezieht sich immer auf Gegenstände und gilt dann als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht am jeweiligen Gegenstand erhalten hat. Wird der zu liefernde Gegenstand dem Kunden nicht direkt übergeben, gilt die Lieferung bereits mit dem Beginn der Beförderung oder Versendung als ausgeführt. Eine Ausnahme davon ist der Kauf auf Probe im Versandhandel, denn hier kommt der Kaufvertrag noch nicht mit der Zusendung der Ware zustande. Erst wenn die eingeräumte Probefrist abgelaufen ist oder der Kunde zahlt, ist der Vertrag und damit auch die Lieferung abgeschlossen. Ist die Ware jedoch gleich fest bestellt worden, dann wurde der Kaufvertrag bereits mit der Zusendung der Ware erfüllt. Daran ändert dann auch das gesetzliche Rückgaberecht für Verbraucher oder ein vom Verkäufer zusätzlich eingeräumtes Rückgaberecht nichts. Im Fall der Rückgabe wird die Lieferung nämlich nur rückgängig gemacht, aber nicht aufgehoben.
- **Leistung:** Sonstige Leistungen sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Für konkret abgrenzbare Dienstleistungen ist das Leistungsende maßgeblich. Bei Werkleistungen und -leistungen ist die Leistung dagegen erst mit der Abnahme durch den Erwerber abgeschlossen. Allerdings können Werkleistungen auch aufgeteilt und in Teilen abgenommen und abgerechnet werden, sofern es sich um eine wirtschaftlich abgrenzbare Teilleistung handelt. Außerdem muss im Vorfeld vereinbart worden sein, dass für die Teilleistungen entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Bei Dauerleistungen, beispielsweise Miet-, Leasing- und Wartungsverträgen, ist die Leistung mit dem Ende des jeweiligen Leistungszeitraums abgeschlossen. Für Miet- und Leasingverträge werden in der Regel monatliche Leistungszeiträume vereinbart, bei anderen Verträgen (Wartungsverträge, Abos etc.) dagegen meist längere Zeiträume. ◀

## Anzahlungen und Teilleistungen

*Die umsatzsteuerliche Handhabung von Anzahlungen hängt vom Zeitpunkt der späteren Lieferung oder Leistung ab.*

Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorschüsse etc. sind keine eigenständige Leistung, weshalb auch für diese Teilbeträge kein anderer Steuersatz gilt als für den Restbetrag bei Ausführung bzw. Abschluss der eigentlichen Lieferung oder Leistung. Wurde vor dem 1. Juli 2020 eine Abschlagsrechnung mit den alten Steuersätzen erteilt, während die eigentliche Leistung erst nach der Um-

### Kleinbetragsrechnungen

Bei Rechnungen über Kleinbeträge, Fahrtausweisen und Belegen im Reisegepäckverkehr kann die Umsatzsteuer für Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführt werden, mit dem leicht gerundeten Prozentsatz von 13,79 (Regelsteuersatz) bzw. 4,76 (ermäßigter Steuersatz) von den Rechnungsbeträgen errechnet werden.

### Falscher Steuerausweis

Werden in der Rechnung die falschen Steuersätze ausgewiesen, profitiert nur das Finanzamt. Der Leistungserbringer schuldet dem Finanzamt nämlich bei einem zu niedrig ausgewiesenen Steuersatz trotzdem den vollen Steuerbetrag, der mit dem korrekten Steuersatz fällig geworden wäre. Bei einem zu hohen Steuersatz in der Rechnung ist dagegen der tatsächlich ausgewiesene Steuerbetrag abzuführen statt des niedrigeren korrekten Steuerbetrags.

Der Rechnungsempfänger wiederum kann nur den offen ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer geltend machen, bei einem zu niedrigen Steuerausweis also nicht den vollen Vorsteuerabzug geltend machen. Ist dagegen ein zu hoher Steuersatz ausgewiesen, dann ist der Vorsteuerabzug auf die Höhe des korrekten Steuerbetrags beschränkt, auch wenn in der Rechnung ein höherer Steuerbetrag steht. Es ist daher wichtig, nicht nur in Ausgangsrechnungen den richtigen Steuersatz auszuweisen, sondern auch Eingangsrechnungen darauf zu prüfen, ob die Angaben zur Umsatzsteuer stimmen.

Für den Juli gewährt der Fiskus allerdings eine Gnadenfrist: Ist in der Rechnung für eine nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. August 2020 erbrachte Leistung noch der vor dem 1. Juli 2020 geltenden Steuersatz ausgewiesen, muss die Rechnung für den vollen Vorsteuerabzug nicht zwingend berichtigt werden, wenn der Lieferant die höhere Steuer abgeführt hat. Der Leistungsempfänger kann also aus solchen Rechnungen auch den überhöhten Steuerbetrag in voller Höhe als Vorsteuer geltend machen. Diese Vereinfachungsregelung ist zwar offiziell auf Leistungen an andere Unternehmer und die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers beschränkt, gilt im Endeffekt aber universell, da beim Verkauf an Verbraucher und nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ebenfalls der volle, überhöht ausgewiesene Steuerbetrag ans Finanzamt abzuführen wäre.

## Ist-Versteuerung

Auch bei der Ist-Versteuerung sind für Entgelte vor dem 1. Juli 2020 zu Lieferungen und sonstige Leistungen nach dem Stichtag nachträglich die neuen Umsatzsteuersätze anzuwenden. Umgekehrt ist für Zahlungen nach der Steuersatzänderung zu Leistungen oder Teilleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 ausgeführt wurden, die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach den alten Steuersätzen zu berechnen.

## Umtausch

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht und durch eine neue Lieferung ersetzt. Wird ein vor dem 1. Juli 2020 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag aber vor dem 1. Januar 2021 umgetauscht, fällt für die Ersatzlieferung der ab 1. Juli 2020 geltende reduzierte Umsatzsteuersatz von 16 % oder 5 % an. Genauso wird im kommenden Jahr beim Umtausch von Waren, die im zweiten Halbjahr 2020 gekauft wurden, der höhere Steuersatz auf die Ersatzlieferung fällig.

## Skonti und Zuschläge

Tritt nach dem 30. Juni 2020 eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz oder innergemeinschaftlichen Erwerb ein (Skonto, Rabatt, Nachberechnung etc.), muss der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, die dafür geschuldete Umsatzsteuer berichtigen. Bei einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers muss der Leistungsempfänger die Berichtigung vornehmen. Dabei ist der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Führt der Unternehmer Umsätze zu verschiedenen Steuersätzen aus, muss die Berichtigung mit dem Steuersatz erfolgen, der auf den jeweils zugrundeliegenden Umsatz anzuwenden war. Zur Vereinfachung können nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für vor dem 1. Juli 2020 ausgeführte Umsätze nach dem Verhältnis zwischen einerseits den Umsätzen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, und andererseits den steuerfreien und nichtsteuerbaren Umsätzen des Voranmeldungszeitraums erfolgen, in dem die Änderungen tatsächlich eingetreten sind. Entsprechendes gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

satzsteuersenkung erbracht wird, hat dies deshalb eine anteilige Überzahlung bei der Umsatzsteuer zur Folge.

Die Anzahlungsrechnung muss deswegen aber nicht extra berichtigt werden. Stattdessen ist in der Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit den ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % auszuweisen. Zusätzlich sind die geleisteten Anzahlungen mit den darin enthaltenen Steuerbeträgen aufzuführen und vom Endbetrag abzuziehen.

Die Berichtigung des Steuerbetrags solcher Anzahlungen erfolgt dann in der Umsatzsteuer-Voranmeldung des Zeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wird oder - im Fall der Ist-Versteuerung - in der Voranmeldung des Zeitraums, in dem die Schlusszahlung vereinnahmt wird. Dazu ist in Zeile 26 bzw. 27 der Umsatzsteuer-Voranmeldung eine negative Bemessungsgrundlage einzutragen. Eine Eintragung in Zeile 62 als negative Nachsteuer ist dagegen nicht vorzunehmen.

Ein vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger kann nach Rechnungserhalt und Zahlung des Teilentgelts die Vorsteuer aus der Anzahlungsrechnung in Höhe von 19 % bzw. 7 % geltend machen. Im Zeitpunkt der Leistungsausführung sind die Vorsteuerbeträge dann durch den Differenzbetrag zwischen dem Steuerausweis laut Schlussrechnung und der bereits geltend gemachten Vorsteuer zu mindern. Im Endeffekt wird damit auf den Gesamtbetrag der Leistung nur die Vorsteuer nach den tatsächlich geltenden niedrigeren Steuersätzen geltend gemacht.

Der leistende Unternehmer kann in Anzahlungsrechnungen vor dem 1. Juli 2020 für nach dem 30. Juni 2020 erbrachte Leistungen oder Teilleistungen die Umsatzsteuer auch nach den tatsächlich anzuwendenden Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % ausweisen. Er schuldet dann nur die ausgewiesene Umsatzsteuer.

Der Leistungsempfänger kann umgekehrt den angegebenen Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer abziehen, nachdem die Rechnung vorliegt und bezahlt worden ist. Eine Berichtigung Umsatzsteuer ist in diesem Fall nicht notwendig. Ebenso beanstandet das Finanzamt nicht, wenn bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eine vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte Abschlagszahlung für eine nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistung den Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterworfen wird.

Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen erbracht, kommt es beim Steuersatz nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden. Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einer einheitlichen Leistung, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die damit statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden, sind somit die Umsatzsteuersätze von 19 % und 7 % anzuwenden. Nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Teilleistungen sind den befristet geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % zu unterwerfen.

Damit das Finanzamt eine separate Teilleistung vor einem bestimmten Stichtag als umsatzsteuerlich abgeschlossen anerkennt, müssen vier Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
2. Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem jeweiligen Stichtag abgenommen worden sein; ist er

Teil einer Werkleistung, muss er vor dem Stichtag vollendet oder beendet worden sein.

3. Vor dem Stichtag muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem Stichtag entsprechend geändert werden.
4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden. ■

## Gutscheine vor und nach der Steuersatzsenkung

*Gutscheine können durch die Senkung der Umsatzsteuersätze nicht nur zur Herausforderung, sondern in bestimmten Fällen auch zur Gestaltungsmöglichkeit werden.*

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Ausgabe und Einlösung von Gutscheinen wurde zum 1. Januar 2019 grundlegend neu geregelt. Seither unterscheidet das Umsatzsteuerrecht zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen. Im Geschäftsbetrieb gibt es daneben oft noch Rabattgutscheine, die aber umsatzsteuerlich nicht als Gutscheine gelten. Entsprechend wirken sich die Änderungen bei der Umsatzsteuer unterschiedlich auf die verschiedenen Gutscheinentypen aus.

- **Einzweckgutscheine:** Ein Gutschein, bei dem der Ort und die Umsatzsteuer für die Lieferung oder Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen, ist ein Einzweckgutschein. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die Lieferung oder Leistung in voller Höhe nur dem regulären oder nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegt und der Steuersatz damit unverrückbar feststeht. Bei Einzweckgutscheinen ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung die Gutscheinausgabe. Die spätere Einlösung ist auch bei geänderten Steuersätzen für die umsatzsteuerliche Würdigung nicht mehr relevant, da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt. Sollte bei der Einlösung jedoch eine Zuzahlung durch den Gutscheininhaber erfolgen, ist diese Differenz nach den bei der Einlösung geltenden Umsatzsteuersätzen zu versteuern.
- **Mehrzweckgutscheine:** Zu den Mehrzweckgutscheinen zählen alle Gutscheine, die die Anforderungen für einen Einzweckgutschein nicht erfüllen. Bei Mehrzweckgutscheinen führt nicht die Ausgabe des Gutscheins, sondern erst dessen spätere Einlösung zu einem steuerpflichtigen Umsatz, weil erst dann feststeht, in welcher Höhe der Umsatz dem allgemeinen und dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Anzuwenden ist daher der Steuersatz zum Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins.
- **Rabattgutscheine:** Gutscheine, die lediglich zu einem Preisnachlass berechtigen, sind keine Gutscheine im umsatzsteuerlichen Sinn. Sofern ein Rabattgutschein aber zu einer Entgeltminderung für eine steuerpflichtige Leistung führt, muss der Unternehmer die Umsatzsteuer entsprechend berichtigen. Der Umsatzsteuersatz ergibt sich aus der Lieferung, für die der Rabattgutschein eingelöst wurde. Die dazu erforderliche Aufteilung auf die vor und ab dem 1. Juli 2020 ausgeführten Umsätze kann jedoch Schwierigkeiten bereiten. Deshalb dürfen vereinfachend die im Juli und August 2020 geleisteten Erstattungen

## Pfandbeträge

Die Erstattung von Pfand bei der Leergutrückgabe ist eine Entgeltminderung, die eine Umsatzsteuerberichtigung beim ursprünglichen Umsatz zur Folge hat. Weil man dem Leergut in der Regel nicht ansieht, wann und damit zu welchem Steuerersatz das Produkt gekauft wurde, lässt der Fiskus für die Steuerberichtigung zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen ein vereinfachtes Verfahren zu: Pfandbeträge, die in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 30. September 2020 erstattet werden, können mit den bis Juni 2020 geltenden Steuersätzen berichtigt werden. Ab dem 1. Oktober 2020 ist bei der Erstattung von Pfandbeträgen dann die Umsatzsteuer nach den ab Juli 2020 geltenden Steuersätzen zu berichtigen. Nach der Rückkehr zu den höheren Steuersätzen im Januar 2021 gilt die Vereinfachungsregelung analog: Leergutrückgaben von Januar bis März 2021 sind mit den niedrigeren Umsatzsteuersätzen zu berichtigen, die bis zum 31. Dezember 2020 gelten. Der Dreimonatszeitraum in der Vereinfachungsregelung unterstellt, dass das Leergut viermal jährlich umgeschlagen wird. Bei anderen Umschlagszeiträumen ist der Dreimonatszeitraum entsprechend zu kürzen oder zu verlängern und ggf. mit dem Finanzamt abzustimmen.

## Ausgleichsansprüche

Ein Unternehmer muss über Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden, Rechnungen mit den neuen Steuersätzen erteilen. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1. Juli 2020 geschlossen worden sind und dabei von den bis dahin geltenden Umsatzsteuersätzen ausgegangen worden ist. Daraus folgt aber nicht, dass der Unternehmer automatisch verpflichtet wäre, die Preise entsprechend der umsatzsteuerlichen Minderbelastung zu senken. Dafür sind zivilrechtliche Faktoren maßgebend, die von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängen. Nach dem Umsatzsteuergesetz kann ein Vertragspartner vom anderen Vertragspartner jedoch einen Ausgleich verlangen, wenn dieser eine Leistung nach dem 30. Juni 2020 ausführt. Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, dass die ausgeführte Leistung auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. März 2020 geschlossen worden ist. Die Vertragspartner dürfen außerdem nichts anderes vereinbart haben, z. B. dass Ausgleichsansprüche im Falle einer Anhebung oder Absenkung des Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen sind

## Entnahmen

Für Entnahmen aus dem Betriebsvermögen gilt umsatzsteuerlich dasselbe wie für Lieferungen und sonstigen Leistungen. Entsprechend ist der Steuersatz auf die Entnahme anzuwenden, der zum Zeitpunkt der Entnahme gilt. Bei Entnahmen aus dem Betrieb vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 gilt daher ein Steuersatz von 16 % oder 5 %.

## Gastronomie und Catering

Gastronomen und Caterer wurden nicht nur von der Corona-Krise besonders stark getroffen, auch die Umsatzsteuersenkung schlägt in dieser Branche mehr Wellen als anderswo. Grund dafür ist, dass zwei unabhängige Beschlüsse der Großen Koalition an derselben Stelle ansetzen, nämlich dem Steuersatz: Zuerst hatte die Koalition beschlossen, dass in der Gastronomie für Speisen befristet auf ein Jahr statt dem regulären der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen soll. Mit dem Konjunkturpaket wird nun dieser ermäßigte Steuersatz für ein halbes Jahr abgesenkt. Damit gibt es in der Gastronomie nun vier Zeiträume, in denen jeweils ein anderer Steuersatz gilt.

- **Vor 1. Juli 2020:** Für Speisen und Getränke werden einheitlich 19 % fällig.
- **Ab 1. Juli 2020:** Speisen unterliegen dem reduzierten ermäßigten Steuersatz von 5 %, Getränke dem reduzierten vollen Steuersatz von 16 %.
- **Ab 1. Januar 2021:** Für Speisen gilt weiter der ermäßigte Steuersatz, jetzt aber in der normalen Höhe von 7 %, bei Getränken werden 19 % fällig.
- **Ab 1. Juli 2021:** Alle Sonderregeln fallen weg und für Speisen und Getränke werden wieder einheitlich 19 % fällig.

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten dürfen auf Bewirtschaftungen in der Nacht vom 30. Juni zum 1. Juli 2020 in Gaststätten, Hotels, Kiosken etc. die ab dem 1. Juli 2020 geltende Umsatzsteuersätze von 5 bzw. 16 % angewandt werden. Diese Vereinfachungsregelung gilt jedoch nicht für Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.

Eine Herausforderung, die sich durch die Änderungen bei der Umsatzsteuer stellt, ist der Umgang mit Gutscheinen. Durch die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Speisen kann sich nämlich der umsatzsteuerliche Charakter des Gutscheins ändern (s. „Gutscheine“). Dazu hat sich die Finanzverwaltung aber noch nicht geäußert.

für eingelöste Rabattgutscheine bei der Umsatzsteuerberichtigung mit den bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen angesetzt werden. Ab dem 1. September 2020 sind dann die ab 1. Juli 2020 geltenden Steuersätze anzuwenden. Wird durch den Rabattgutschein ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer begünstigt, muss dieser seinen Vorsteuerabzug berichtigen. Die Vereinfachungsregel für Juli und August gilt hier jedoch nicht.

Die Tatsache, dass bei Einweggutscheinen die Umsatzsteuer bereits mit Ausgabe des Gutscheins entsteht, führt durch die Änderungen zum 1. Juli 2020 zu einer gewissen Mehrbelastung beim Aussteller, wenn danach Gutscheine eingelöst wurden, die zuvor mit dem Steuersatz von 19 % besteuert wurden. Ein Ausweg aus dieser Zwickmühle wäre, dem Kunden die Möglichkeit einzuräumen, den Gutschein zurückzugeben und den Kaufpreis dafür zu erstatten. Wie bei einem Umtausch wird dann die ursprüngliche Lieferung mit dem vormals höheren Steuersatz rückgängig gemacht. Ob der Kunde mit dem ausgezahlten Kaufpreis dann einen neuen Kauf tätigt, hängt allein von ihm ab. Eine Bindung der Auszahlung an einen neuen Kauf könnte nämlich vom Finanzamt als Gestaltungsmissbrauch eingestuft werden.

Völlig unbedenklich ist es dagegen, Einweggutscheine als Gestaltungsmöglichkeit zu nutzen, um die nun geltenden niedrigeren Steuersätze über den Jahreswechsel hinaus zu retten. Das macht insbesondere dann Sinn, wenn der Kunde eine Ware im zweiten Halbjahr bestellt, die aber nicht mehr vor dem Jahreswechsel geliefert werden kann. In diesem Fall kann der Kunde stattdessen zunächst einen Gutschein für genau diese Ware mit den niedrigeren Steuersätzen erwerben, die er dann im neuen Jahr für die Ware einlöst. Die steuerlichen Vorteile insbesondere für den Kunden ergeben sich hier unmittelbar aus den gesetzlichen Regelungen zu Einweggutscheinen, sodass keine Bedenken hinsichtlich eines Gestaltungsmissbrauchs bestehen.

Dass die Finanzverwaltung noch immer keine Detailregelungen zu den seit 2019 geltenden Vorgaben für Gutscheine veröffentlicht hat, wird nun vor allem für Gastronomen zum Problem. Hatten Restaurants in der Vergangenheit nämlich Gutscheine ausgegeben, waren diese als Einweggutscheine einzustufen, weil sowohl Speisen als auch Getränke dem regulären Steuersatz unterlegen haben.

Nun gilt für Speisen aber ein Jahr lang der ermäßigte Steuersatz. Damit sind jetzt neu ausgegebene Gutscheine zwangsläufig Mehrweggutscheine. Ohne eine klare Regelung der Finanzverwaltung ist aber unsicher, welcher Tag genau für den Wechsel vom Einweg zum Mehrweggutschein anzusetzen ist (Koalitionsbeschluss, Verkündung des Gesetzes oder Inkrafttreten).

Auch eine Vereinfachungsregelung zur Berichtigung der Umsatzsteuer für zuvor ausgestellte Einweggutscheine wäre wünschenswert, steht aber noch aus. Ebenso unklar ist, wie sich der Fiskus zu jetzt verkauften Restaurantgutscheinen zur Einlösung ab dem 1. Juli 2021 stellt. Bei konsequenter Auslegung des Gesetzes müssten diese wieder als Einweggutscheine gelten, die mit dem derzeit niedrigeren Steuersatz von 16 % besteuert werden. Nicht nur für die Gastronomie gilt daher: Sprechen Sie mit uns, wenn Sie sich über die steuerlichen Folgen für Gutscheine durch die Änderungen bei der Umsatzsteuer nicht absolut sicher sind! ■

## Dauerleistungen und Verbrauchskosten

*Bei Dauerleistungen sowie Neben- und Verbrauchskosten wirkt sich die Senkung der Umsatzsteuersätze ebenfalls aus.*

Auswirkungen hat die Absenkung der Umsatzsteuersätze insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen), sofern das Inkrafttreten der Steuersatzänderung in den für die Leistung vereinbarten Zeitraum fällt. Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (Vermietung, Leasing, Wartung, Überwachung, Beratung etc.) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (Baumaterial etc.) handeln. Dauerleistungen gelten umsatzsteuerlich als ausgeführt

- im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet,
- im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wasser, Abwasser, Kälte und Wärme - am Tag jeder einzelnen Lieferung.

Bei der Abrechnung von Nebenleistungen, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich der Umsatzsteuersatz nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung. Das ist z. B. bei einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung mit monatlichem Abschlag für die Nebenkosten und jährlicher Nebenkostenabrechnung der Fall. Die Höhe der Umsatzsteuer auf die Vorauszahlungen richtet sich nach dem Steuersatz, der im jeweiligen Mietzeitraum gilt und nicht nach dem Steuersatz zum Zeitpunkt der Nebenkostenabrechnung.

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind, müssen an die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden Steuersätze angepasst werden. Es reicht dabei aus, einen Vertrag durch ergänzende Unterlagen anzupassen, die unter Bezug auf den Vertrag alle erforderlichen Informationen zum Entgelt und Steuersatz für den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2020 enthalten. Ein derart angepasster Vertrag muss für den Vorsteuerabzug alle erforderlichen Pflichtangaben enthalten.

Telekommunikationsleistungen sind ebenfalls Dauerleistungen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit abgeschlossen wurden und regelmäßige Abrechnungszeiträume vorsehen. In diesem Fall ist jeweils am Ende des Abrechnungszeitraums eine umsatzsteuerliche Teilleistung abgeschlossen. Fällt der 1. Juli 2020 in den vereinbarten Abrechnungszeitraum, kann einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet werden, der am 30. Juni 2020 endet. Vergleichbares gilt für andere Verbrauchskosten.

Eine Ausnahme gibt es bei Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie der Abwasserbeseitigung, für die jeweils die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem Steuersatz unterliegen, der am Ende dieses Ablesezeitraums gilt. Sofern der Ablesezeitraum nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 endet, sind daher auf die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums die ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 % und 5 % anzuwenden. Nach dem 31. Dezember 2020 gilt diese Regel analog für die dann wieder höheren Steuersätze von 19 % und 7 %. Abschlagszahlungen können auch nach dem 30. Juni 2020 vorerst weiter mit den bisherigen Steuersätzen abgerechnet und dem Vorsteuerabzug unterworfen werden, bis mit der Endabrechnung eine Berichtigung erfolgt. ■

## Preisauszeichnung

Händler und Dienstleister sind durch die Preisangabeverordnung dazu verpflichtet, bei Angeboten gegenüber Verbrauchern den Gesamtpreis inklusive Mehrwertsteuer und sonstiger Preisbestandteile anzugeben. Allerdings gewährt die Verordnung die Möglichkeit, die Änderung der einzelnen Preisauszeichnungen zu vermeiden, wenn der Anbieter bei Preisnachlässen folgende drei Voraussetzungen beachtet:

1. Die Senkung ist zeitlich begrenzt. Auch wenn die Regelung eigentlich primär für auf wenige Tage befristete Aktionen konzipiert wurde, ist eine fortlaufende Aktion über sechs Monate mit den rechtlichen Vorgaben sowie der Intention der Preisangabeverordnung ebenfalls vereinbar.
2. Sie wird durch Werbung bekannt gemacht. Zur Werbung für den Preisnachlass gehört auch ein Aushang in der Filiale, ein Banner auf der Webseite oder ein Hinweis in Prospekten.
3. Der Nachlass gilt generell. Diese Voraussetzung erfüllt ein Preisnachlass, wenn er über verschiedene Sortimente oder Produktgruppen hinweg gilt.

Einer der Regelfälle für die Verwendung der Ausnahmeregelung ist der Abverkauf im Sommer- oder Winterschlussverkauf. Die Regelung können Händler und Dienstleister jedoch auch bei der Senkung der Umsatzsteuersätze zum 1. Juli 2020 für das gesamte Sortiment oder bei entsprechend transparenter Information für Teile des Sortiments anwenden, um eine Änderung aller individuellen Preisauszeichnungen zu vermeiden. Es bleibt aber der Entscheidung jedes einzelnen Unternehmens überlassen, sich für oder gegen die Nutzung der Ausnahmemöglichkeit zu entscheiden, um die Umsatzsteuersenkung an die Verbraucher weiterzugeben.

Mit einer durch Werbung bekanntgegebenen Preissenkung, der Umstellung der Steuersätze im Warenwirtschaftssystem und dem Ausweis der geltenden Umsatzsteuersätze auf den Bons wird der korrekte Steuerabzug für die Verbraucher transparent. Die Verbraucherinteressen werden auch deshalb nicht verletzt, da sie an der Kasse weniger bezahlen als an den Regalen ausgewiesen ist.

Die Ausnahmemöglichkeit findet jedoch aufgrund anderer Rechtsgrundlagen keine Anwendung auf preisgebundene Artikel wie Bücher, Zeitungen und Zeitschriften sowie rezeptpflichtige Arzneimittel. Bei diesen Artikeln sind Preisreduktionen durch den Einzelhandel entweder nicht möglich oder abweichend geregelt.