



Informationen zur Änderung der Umsatzsteuersätze

Für uns alle hatte die Bundesregierung im Rahmen ihres Konjunktur- und Krisenbewältigungspaketes am 03.06.2020 überraschend beschlossen, dass die Umsatzsteuersätze von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % herabgesetzt werden sollten. Dies galt für den Zeitraum für den 01.07.2020 bis zum 31.12.2020. Eine gesetzliche Änderung erfolgte im Rahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom 29. Juni 2020 (BGBl I 2020 S. 1512). Die Umsatzsteuersatzänderung brachte für einige verbrauchernahe Unternehmen Vorteile, jedoch für fast alle Unternehmen erhebliche IT-technische, bürokratische und buchhalterische Nachteile. Die Abgrenzungsfrage, ob der alte oder der neue Steuersatz anzuwenden ist, war nicht nur für Leistungen an private Kunden wichtig, sondern auch für die erhaltenen und erbrachten Leistungen zwischen Unternehmern, Ärzten und Freiberuflern. Entsprechend den gesetzlichen Vorschriften endet der Zeitraum für die vorübergehenden Steuersatzänderungen am 31. Dezember 2020, abgesehen von den Gastronomie- und Restaurationsumsätzen (hierzu weiter unten). Eine Verlängerung des Zeitraumes ist Stand 30. November 2020 nicht in Sicht. Mit Ablauf des Jahres 2020 sind daher erneut erhebliche Anpassungen bzw. Überprüfungen vorzunehmen. Dazu gehören unter anderem

- Buchhaltungssysteme sind sowohl für Ausgangs- wie aber auch für Rechnungseingänge mit neuen Steuersätzen bzw. neuen Buchungsschlüsseln zu hinterlegen
- Anpassung des Umsatzsteuerprozesses
- Anpassung einer Verfahrensdokumentation und des Tax Compliance-Systems
- ERP Systeme sind anzupassen
- Online-Shops
- Eingesetzte Kassensysteme
- Angebotserstellungen
- Warenwirtschaftssysteme
- Rechnungslayout (Anzahlungsrechnung, Schlussrechnung)
- Vertragsanpassungen, sofern Verträge als Rechnungen gelten
- Ggf. Anpassung von Schnittstellen zu DATEV eG
- Dauerrechnungen/Daueraufträge prüfen und ggf. anpassen
- Prüfung der Lastschriftverfahren

Unser gesamtes DWL Team steht Ihnen selbstverständlich gerne zur Klärung Ihrer Fragen zur Verfügung. Aufgrund der Bedeutung dürfen wir Ihnen vorab einige Informationen geben.



Grundsätzliche Ausführungen

Die **verminderten Steuersätze** (Regelsteuersatz 19 % auf 16 % und ermäßigter Steuersatz von 7 % auf 5 %) sind für den Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 maßgebend. Ab dem 01.01.2021 gelten wieder die allgemeinen Steuersätze (Regelsteuersatz 19 % und ermäßigter Steuersatz von 7 %).

Im Bereich der Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen („Gastro-Gewerbe“) gelten weiterhin Besonderheiten, die an späterer Stelle erläutert werden.

Für den anzuwendenden Steuersatz kommt es auf den **Zeitpunkt der Leistung/Lieferung** an. Der Zeitpunkt der Bezahlung, Rechnungsstellung, Bestellung oder Vertragsunterzeichnung ist irrelevant.

Eine Lieferung (auch Werklieferung) liegt – vereinfacht dargestellt – dann vor, und ist auch dann erbracht (Zeitpunkt), wenn ein Gegenstand übertragen wird. Wenn der Gegenstand von Ihnen befördert oder versendet wird, ist der Zeitpunkt des Beginns der Beförderung maßgeblich. Irrelevant ist, wann der Gegenstand beim Kunden ankommt.

Bei (sonstigen) Leistungen ist der Zeitpunkt maßgeblich, wann die Leistung beendet ist. Unter sonstige Leistungen (Werkleistungen) wird alles gefasst, was keine Lieferung / Werklieferung ist. Dies kann auch ein Abrechnungszeitraum sein (siehe hierzu Stichwort „Teilleistungen“).

Bei der Besonderheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung / Lieferdatum, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats.

➤ **Auswirkungen eines unrichtigen Steuersatzes**

Sofern in den eigenen Rechnungen ab dem 01.01.2021 ein falscher, d.h. zu niedriger Umsatzsteuersatz ausgewiesen ist, wird der nicht ausgewiesene Teilbetrag an Umsatzsteuer gleichwohl nach § 12 UStG geschuldet. Dieses hat zur Folge, dass die Steuerschuld auch dann besteht, wenn der Leistungsempfänger nur den unzutreffenden, zu geringen Steuerbetrag überwiesen hat. Darüber hinaus reduziert sich hierdurch für den leistenden Unternehmer die erzielte Nettomarge.

Sofern in den Eingangsrechnungen ab dem 01.01.2021 ein zu niedriger Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen ist, besteht **kein Vorsteueranspruch** für den



nicht ausgewiesenen Steuerbetrag. Im Ergebnis sind damit auch die erhaltenen Rechnungen zu prüfen, ggf. berichtigt neu anzufordern und das Zahlungsverhalten darauf abzustimmen.

Zwischenfazit:

Die Umsatzsteuer entsteht mit der Ausführung der Leistung (oder Teilleistung). Der Zeitpunkt der Bezahlung, Rechnungsstellung, die Bestellung oder die Vertragsunterzeichnung ist irrelevant. Betroffen sind die eigenen Ausgangsrechnungen sowie die eigenen Eingangsrechnungen.

Auf folgende Besonderheiten möchten wir gesondert hinweisen:

➤ **Teilleistungen**

Die umsatzsteuerliche Leistungserbringung kann auch dann oder schon dann endgültig erfolgt sein, wenn zwar noch nicht alles erbracht ist, jedoch eine sogenannte Teilleistung abgeschlossen ist. Für eine Teilleistung kann damit ein anderer Steuersatz gelten, als für andere Teilleistungszeiträume während der gesamten Vertragsdauer.

Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen zwei notwendige Bedingungen vorliegen:

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

Jetzt stellt sich natürlich die Frage, was das konkret für Sie heißt oder ob dieses nur theoretische Auswirkungen hat.

Der klassische Fall einer Teilleistung ist der Abrechnungsmonat im Miet- oder Leasingvertrag. Unter Teilleistungen können aber auch Werklieferungen und Werkleistungen in der Bauwirtschaft fallen.

Eine Teilleistung, die bereits vor dem 31.12.2020 begonnen wurde, jedoch erst am oder nach dem 01.01.2021 beendet wird, ist insgesamt mit 19 % abzurechnen. Insbesondere im Bereich der Bauwirtschaft können dieses bereits große Zeiträume sein. Dies hätte zur Folge, dass eine Leistung nicht mehr mit 16 %, sondern wieder mit 19 % abzurechnen wäre.



„Wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbar“ ist ein sogenanntes objektives Kriterium, das sich nach der Art der Leistung orientiert und jeweils auch von branchentypischen Kriterien abhängig ist. Die zweite Position „Vereinbarung“ ist ein individuelles Kriterium. Bei früheren Umsatzsteuersatzänderungen wurde eine nachträgliche Anpassung des ursprünglichen Vertrags anerkannt. Dies sollte vorliegend geprüft werden.

➤ **Anzahlungen**

Eine Anzahlung sichert nicht den endgültig maßgeblichen Umsatzsteuersatz. Hier ist jedoch darauf zu achten, dass die Anzahlung zunächst mit dem gültigen Steuersatz berechnet wird. Bei der späteren Endabrechnung ist der Leistungszeitpunkt (Ausführung) für den entsprechenden Steuersatz maßgeblich.

Die Anzahlungen sind hiervon dann mit dem ausgewiesenen Steuersatz zutreffend abzusetzen:

Leistungserbringung (Ausführung)	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistungserbringung oder Teilleistung erbracht bis 30.06.2020.	Ob Anzahlungen geleistet worden sind, ist unerheblich.	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021.	Anzahlungen nach dem 01.07.2020 geflossen.	Die Leistung unterliegt dem geänderten Regelsteuersatz von 16 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 5 %. Anzahlungen wären mit den entsprechenden geänderten Steuersätzen abzusetzen.
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021.	Anzahlungen sind ganz oder teilweise <u>vor</u> dem 01.07.2020 geflossen.	Die Anzahlung vor dem 01.07.2020 waren mit 19 % bzw. 7 % zu besteuern (gilt auch, wenn die Zahlung ab dem 01.07. bis zum 31.12.2020 eingegangen ist). Für Anzahlungen ab dem 01.07.2020 ist der geänderte Steuersatz maßgeblich. In der



DÖCKER UND PARTNER mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER
RECHTSANWALT

		Endabrechnung ist der geänderte Steuersatz maßgeblich. Dies hat zur Folge, dass die Anzahlung vom dem 01.07.2020 an mit 3 % zu entlasten sind.
Leistung oder Teilleistung nach dem 31.12.2020 erbracht	Anzahlungen sind vor dem 01.01.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020.	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 geflossen.	Die Anzahlung kann mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden. Bei Ausführung der Leistung ab dem 01.01.2021 sind dann die Leistungen mit der Differenz von 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern.

Die dargestellte Entlastung bzw. die Nachversteuerung ist in dem Voranmeldungszeitraum zu versteuern, in dem die Leistung oder Teilleistung ausgeführt ist. Es ist jedoch darauf zu achten, dass die in der Anzahlungsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgesetzt wird.

Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen (Anzahlungs-) Rechnungen bedarf es nicht, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit der ab dem 01.01.2021 geltenden Umsatzsteuer von 19 % bzw. 7 % ausgewiesen wird.

Im Rahmen der Anzahlungen möchten wir vor allem noch einmal auf die Besonderheit hinweisen, wenn diese ohne abgrenzbare Teilleistung erfolgen: Voraus- oder Anzahlungsrechnungen also, die vor dem 01.01.2021 gestellt werden und für die das Entgelt nach dem 31.12.2020 vereinnahmt wird, sind mit einem Steuersatz von 19 % bzw. 7 % zu versteuern (!). Das gilt auch dann, wenn die Rechnung einen geringeren Steuersatz (16 %) ausweist, weil sie vor dem 31.12.2020 ausgestellt wurde. Der Vorsteuerabzug steht dem Leistungsempfänger unter den übrigen Voraussetzungen gleichwohl nur in Höhe der ausgewiesenen Steuer zu.



DÖCKER UND PARTNER mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER
RECHTSANWALT

Hinweis:

Wenn feststeht, dass die Leistungen erst ab dem 01.01.2021 fertiggestellt werden, kann bereits in den Anzahlungsrechnungen der zukünftig gültige Steuersatz ausgewiesen werden. Hierdurch könnten ggf. spätere Nachberechnungen von Umsatzsteuerbeträgen und damit Liquiditätsnachteile vermieden werden.

➤ **Brutto- oder Nettovereinbarung**

Ob sich die Senkung der Steuersätze auf die Höhe der Preise auswirkt, hängt von vielen Faktoren ab. Das muss im Einzelfall dann geprüft werden. Hier ist zu berücksichtigen, ob eine Netto- oder eine Bruttovereinbarung getroffen wurde und ob konkrete Steuersätze oder Steuerbeträge vereinbart wurden.

➤ **Dauerrechnungen**

Verträge, die als Rechnung dienen und in denen deshalb ein konkreter Steuersatz oder ein konkreter Steuerbetrag ausgewiesen wurde, müssen geändert werden!

➤ **Dauerleistungen**

Bei Dauerleistungen sind häufig Teilleistungen anzunehmen. Gerade in diesen Fällen ist auf eine Anpassung und eine Korrektur der Abrechnung (Verträge, Dauerrechnungen etc.) zu achten.

➤ **Wiederkehrende Leistungen**

Von dem Begriff der Dauerleistung – welche regelmäßig als Teilleistungen zu qualifizieren sind – werden wiederkehrende Leistungen nicht erfasst, die zeitpunktbezogen in regelmäßigen Abständen einmal oder mehrfach jährlich erbracht werden. Diese Leistungen werden am Tag jeder einzelnen Leistungserbringung ausgeführt. Wenn keine durchgehende Leistungsbereitschaft bzw. -erbringung geschuldet wird, sondern nur eine zeitpunktbezogen zu erbringende Tätigkeit, die lediglich zivilrechtlich in ein Dauerschuldverhältnis gekleidet ist, handelt sich nicht um eine Dauerleistung. In diesem Fall liegen wiederkehrende Leistungen vor. Der Steuersatz richtet sich nach dem Tag der Leistungserbringung.

➤ **Bauleistungen**

Eine besondere Herausforderung ergibt sich bei Bauleistungen. Bei Leistungen zwischen Bauleistern ist auch der Übergang der Steuerschuldnerschaft zu beachten. Die Finanzverwaltung prüft regelmäßig in der Praxis die Voraussetzungen für Teilleistungen sehr genau. Bitte nehmen Sie in diesen Fällen gerne Kontakt zu uns auf.



DÖCKER UND PARTNER mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER
RECHTSANWALT

➤ **Jahreskarten**

Jahreskarten werden in der Regel am Ende der Laufzeit ausgeführt. Somit ist dieser Zeitpunkt maßgeblich für den anzuwendenden Steuersatz.

➤ **Jahresboni**

Jahresboni, Jahresrückvergütung oder ähnliche Erstattungen stellen eine Änderung der Bemessungsgrundlage dar. Diese Erstattungen sind auf den entsprechenden Zeitraum aufzuteilen.

➤ **Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen**

Bei Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen (Gastronomie) ergeben sich im Leistungszeitraum 01.07.2020 – 30.06.2021 neue Steuersätze:

Getränkeumsätze (alkoholfrei/alkoholisch)

01.01.2020 – 30.06.2020	19 %
01.07.2020 – 30.06.2021	16 % (bisher 19 %)
01.07.2021 – 31.12.2021	19 %

Speiseumsätze

01.01.2020 – 30.06.2020	19 %
01.07.2020 – 31.12.2020	5 %
01.01.2021 – 30.06.2021	7 %
01.07.2021 – 31.12.2021	19 %

Damit ist der Gesamtpreis einer Rechnung im Gastrogewerbe entsprechend aufzuteilen, in einen Anteil für die begünstigten Speisen mit 5 % bzw. 7 % und ein Anteil für Getränke (16 % bzw. 19 %). Im Übernachtungsbereich ist der Steuersatz maßgeblich, der am Tag der Abreise gültig ist.

Von dieser Steuersatzänderung sind auch wohl selbst betriebene Kantinen betroffen, aber auch von zugekauften Kantinenleistungen Dritter für sein eigenes Personal.

Fazit:

Die Änderung der Mehrwertsteuersätze für einen kurzen Zeitraum bewirkt auch zum Jahreswechsel einen erheblichen Aufwand im Rahmen der Rechnungserstellung, der Rechnungsverbuchung sowohl auf der Seite der erbrachten als auch auf der Seite der empfangenen Leistungen. Damit ist im Ergebnis jeder Unternehmer betroffen. Ein falscher Umsatzsteuerausweis führt zu einer besonderen Umsatzsteuerschuld gem. § 14c UStG. Ein Vorsteueranspruch besteht nicht. Auch für umsatzsteuerbefreite Unternehmer (z.B. Ärzte) würde dieses eine Kostensteigerung und damit ein Liquiditätsnachteil bedeuten.



DÖCKER UND PARTNER mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER
RECHTSANWALT

Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Leistung. Die Rechnungstellung, die Bezahlung sind irrelevant. Daher sind auch Rechnungsstellungen nach dem 31.12.2020 von geänderten Steuersätzen betroffen.

Ob es vor dem Jahreswechsel kurzfristig zu einer Verlängerung der Umsatzsteuerabsenkung kommen wird, kann derzeit nicht beurteilt werden, ist allerdings gemäß dem allgemeinen politischen Konsens nach nicht zu erwarten.

Dieses Schreiben erhebt nicht den Anspruch auf Vollständigkeit, insbesondere können sich durch das Gesetzgebungsverfahren noch Änderungen ergeben.

Das gesamte DWL-Team steht gerne für Ihre Fragen zur Verfügung.

Beste Grüße aus der Emsmühle

Ihr DWL Team