
Änderung der Umsatzsteuersätze des § 12 UStG zum 01.07.2020

Inhalt

1. Grundsätzliche Änderungen	2
2. Bedeutung von Leistungszeitpunkt und Leistungsempfänger	3
2.1 Leistungszeitpunkt	3
2.1.1. Lieferung	3
2.1.2. sonstige Leistung.....	3
2.2 Bedeutung des Leistungsempfängers.....	4
3. Anzahlungen und Teilleistungen	5
3.1 Abgrenzung zwischen Anzahlungen und Teilleistungen.....	5
4. sonstige Sonderfälle	8
4.1 Gutscheine	8
4.2 Pfandbeträge	8
4.3 innergemeinschaftliche Erwerb	8
4.4 Umtausch gelieferter Gegenstände	8
5. Vorsteuerabzug	9
6. Ausblick	9

Gemäß dem laufenden Gesetzesvorhaben sollen die Umsatzsteuersätze **ab dem 01.07.2020** und **voraussichtlich befristet bis zum 31.12.2020** von 19% auf 16% und der ermäßigte Steuersatz von 7% auf 5% abgesenkt werden. Da für die Frage des richtigen Steuersatzes nicht das Datum der Rechnungslegung entscheidend ist, sondern der Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer, kommt es ab dem 01.07.2020 auf den jeweiligen Einzelfall an, welcher Umsatzsteuersatz in Rechnung zu stellen ist. Auf die einzelnen Abgrenzungen wollen wir nachfolgend eingehen. Bei den nachfolgenden Ausführungen handelt es sich um eine Darstellung basierend auf dem derzeitigen Kenntnisstand.

1. Grundsätzliche Änderungen

Steuersatz:	bis 30.06.2020	ab 01.07.2020	ab 01.01.2021
Regelsteuersatz	19%	16%	19%
Ermäßigte Steuersatz	7%	5%	7%

Die Steuersatzänderung gilt auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

Besonderheit Gastronomie beschränkt auf die Abgabe von Speisen in Zusammenhang mit Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen:

	Bis 30.06.2020	1.7.2020-31.12.20	1.1.21-30.6.21	Ab 1.7.21
Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle	19 %	5% ↓↓	7 % ↓↑	19 % ↑
Speisen to go	7 %	5 % ↓↓	7 % ↑	7 %
Getränke (Grundatz)	19 %	16 % ↓↓	19 % ↑	19 %
Getränke (Milch und Milchmischgetränke)	7 %	5 % ↓↓	7% ↑	7%
↓ =Absenkung der Umsatzsteuer aus bisheriger Sicht (30.6.20) ↓↑ =Absenkung oder Erhöhung der Umsatzsteuer aus der Sicht der jeweiligen Stichtage (1.7.20/1.1.21/1.7.21)				

2. Bedeutung von Leistungszeitpunkt und Leistungsempfänger

Da der Gesetzgeber nur den Steuersatz als solchen anpassen möchte, ist für die Frage der Höhe des jeweiligen in Rechnung zu stellenden Steuersatzes weiterhin entscheidend, wann die Lieferung/Leistung erbracht worden ist und wer der Leistungsempfänger ist.

2.1 Leistungszeitpunkt

Ob eine Leistung mit 19% oder mit 16% abzurechnen ist, hängt vom **Leistungszeitpunkt** ab. Wird die Leistung im Juni erbracht, dann ist die Leistung unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungslegung mit 19%/7% Umsatzsteuer abzurechnen. Für den anzuwendenden Steuersatz ist es ferner ohne Belang, ob der Unternehmer der Sollbesteuerung oder der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung) unterliegt.

Wann eine Leistung erbracht worden ist, hängt davon ab, ob es sich um eine **Lieferung** oder um eine **sonstige Leistung** handelt.

2.1.1 Lieferung

Eine Lieferung ist mit der Verschaffung der Verfügungsmacht an dem gelieferten Gegenstand, also mit Übergabe des Liefergegenstandes an den Leistungsempfänger, erbracht.

Beispiel:

Eine Schrankwand wird dem Leistungsempfänger am 29.06.2020/ am 23.12.2020 übergeben. Die Rechnung wird jeweils zwei Wochen später gestellt.

In der ersten Variante ist die Leistung in Form der Lieferung im Juni erbracht worden und auch wenn die Rechnung im Juli gelegt wird, erfolgt diese unter Ausweis von 19% Umsatzsteuer. In der zweiten Variante ist die Leistung in Form der Lieferung im Dezember erbracht worden und auch wenn die Rechnung erst im Januar 2021 gestellt wird, erfolgt diese unter Ausweis von 16% Umsatzsteuer.

2.1.2. sonstige Leistung

Bei sonstigen Leistungen handelt es sich um Dienstleistungen jeder Art, also beispielsweise die Leistungen der Friseure, aber auch die Überlassung von Räumlichkeiten per Mietvertrag. Eine sonstige Leistung ist im Zeitpunkt ihrer Vollendung erbracht.

Bei einmaligen Dienstleistungen, wie etwa dem Haarschnitt, ist die sonstige Leistung in dem Zeitpunkt erbracht, in dem die **Dienstleistung abgeschlossen** ist.

Handelt es sich bei der sonstigen Leistung hingegen um einen **Mietvertrag** oder einen **Leasingvertrag**, dann liegt eine sogenannte **teilbare Dauerleistung** vor, bei der sich die Höhe des Steuersatzes nach dem jeweiligen Leistungsabschnitt richtet.

Die Miete für den Monat Juni ist mit 19% in Rechnung zu stellen, die Miete für die Monate Juli bis Dezember mit 16% und ab Januar 2021 wieder mit 19%.

Insbesondere in Zusammenhang mit Dauerverträgen ist Folgendes zu beachten: Da Rechnung jedes Dokument ist, mit dem über eine Leistung abgerechnet wird, kann der Dauervertrag, also beispielsweise ein Mietvertrag, die Rechnung sein - es bedarf dann keiner separaten monatlichen Abrechnung. In dem Fall ist zu beachten, dass für den Zeitraum vom 01.07. bis voraussichtlich 31.12.2020 eine Ergänzung aufgenommen wird, dass für diesen Zeitraum Steuersatz und Steuerbetrag sich auf 16% geändert haben. Dies ist wichtig, da ansonsten ein zu hoher nicht gerechtfertigter Steuerbetrag ausgewiesen wird, der vom Leistungserbringer nach den Regelungen des sogenannten ungerechtfertigten Steuerausweises geschuldet wird; der aber vom Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

Bei Jahreskarten (Saisonkarten, Abonnements o.ä.) handelt es sich nach herrschender Meinung um eine Vorauszahlung auf eine einheitliche Leistung. Mit der Zahlung, in der Regel zu Beginn des Leistungszeitraums, entsteht die Umsatzsteuer in Folge ihrer Vereinnahmung. Die Leistung wiederum ist erst zum Ende der Laufzeit ausgeführt. Dies bedeutet, dass die letztlich zutreffende Umsatzsteuer gemäß den zum Ende des jeweiligen Leistungszeitraums geltenden Steuersätzen entsteht.

2.2 Bedeutung des Leistungsempfängers

Hinsichtlich des Leistungsempfängers wird unterschieden, ob es sich um eine Leistung an einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer handelt (B2B), oder um eine Privatperson oder um einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer, weil er den Vorsteuerabzug ausschließenden steuerfreie Umsätze erbringt (z.B. Arzt) oder weil er Kleinunternehmer ist (B2C).

Handelt es sich um eine Lieferung oder Leistung an einen anderen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer (B2B), ist wesentlich, dass bei Rechnungslegung auf den richtigen Steuersatz gemäß den vorgenannten Regelungen zum Leistungszeitpunkt geachtet wird. Wegen dem Recht zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ist es aber nicht von Relevanz, ob die Lieferung oder Leistung noch im Juni oder erst im Juli erbracht wird. Die Umsatzsteuer stellt für den Leistungsempfänger keine Belastung dar.

Anders bei der Lieferung oder Leistung im B2C (Unternehmen zu Privatpersonen) Bereich. Bei dem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger stellt die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer eine Belastung dar, die bei Lieferung im Juni 19% und bei Lieferung im Juli 16% beträgt. Eine spätere Auslieferung ist für den Kunden damit von Vorteil.

Für den leistenden Unternehmer ist eine Lieferung im Juli interessant, wenn es sich um eine Bruttopreisvereinbarung handelt, da aus dem vereinbarten Kaufpreis statt 19% nur 16% an das FA abgeführt werden müssen. Da Leistungsempfänger aus dem B2C Bereich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, brauchen sie auch keine nach Steuersatz und Steuerbetrag aufgeschlüsselte Rechnung. Bei Zweifeln über den richtigen Steuersatz sollte in den B2C Fällen die Rechnung dann als Bruttorechnung geschrieben werden. Stellt sich später heraus, dass die aus der Leistung angemeldete Umsatzsteuer zu niedrig war, wird sie aus dem Bruttobetrag berechnet, den der Leistungsempfänger vorher voll bezahlt hat. Der Leistende bleibt damit nicht auf den Kosten einer zu niedrig vereinnahmten Umsatzsteuer sitzen – Hinweis: nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte kann eine zu niedrig in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger nur nachverlangt werden, wenn es sich um eine ausdrückliche Nettopreisvereinbarung gehandelt hat.

Künstliche Gestaltungen sollten hingegen vermieden werden, um sich nicht nachher dem Vorwurf der strafbaren Steuerverkürzung ausgesetzt zu sehen.

Anmerkung:

Im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens gibt es Bestrebungen, dass bei B2B Umsätzen eine Abgrenzung nach 16/5% oder 19/7% nicht erforderlich sein soll, da bei Leistungen zwischen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern die Umsatzsteuer ein reiner erfolgsneutraler durchlaufender Posten ist.

3. Anzahlungen und Teilleistungen

Weitere Besonderheiten sind bei erhaltenen Anzahlungen oder erbrachten Teilleistungen zu beachten, da es sich hier um Leistungen handelt, die sich üblicherweise über den vorgesehenen Zeitraum der Absenkung der Steuersätze erstrecken.

3.1 Abgrenzung zwischen Anzahlungen und Teilleistungen

Bei Anzahlungen entsteht die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum, in dem man die Anzahlung vereinnahmt hat. Für den letztlich anzuwendenden Steuersatz ist dennoch maßgebend der Zeitpunkt der Leistungserbringung.

Anders verhält es sich bei Teilleistungen, die insbesondere in der Bauwirtschaft oder im Anlagenbau vorkommen. Teilleistungen müssen grundsätzlich im Vertrag vereinbart sein und nach Erbringung des jeweiligen Teils auch entsprechend abgenommen werden. Weitere Voraussetzung ist, dass es sich um wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbare Leistungen handeln muss – sie können also nicht künstlich gestaltet werden. Der anzuwendende Umsatzsteuersatz richtet sich dann danach, wann die jeweilige Teilleistung fertiggestellt und abgenommen worden ist. Im Rahmen der Schlussrechnung findet keine Anpassung der Umsatzsteuer mehr statt.

Für nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfänger ist es daher günstig, wenn die Teilleistung erst nach dem 30.06. fertiggestellt wird.

Die einzelnen Möglichkeiten der Abrechnung stellen wir zusammenfassend in der nachfolgenden Tabelle dar:

Leistungs- erbringung	Anzahlung	Steuerliche Behandlung	Bemerkung
Leistung erbracht bis 30.6.2020	Es ist unerheblich, ob Anzahlungen geleistet worden sind geleistet wurden.	Die Leistung unterliegt den alten Steuersätzen.	
Leistung erbracht vom bis 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 1.7.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt den neuen Steuersätzen.	
Leistung erbracht vom bis 31.12.2020	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 1.7.2020 geflossen.	Die Anzahlungen vor dem 1.7.2020 sind mit den alten Steuersätzen besteuert worden; bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % oder 2 % zu entlasten (siehe Beispiel) .	Der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 ausgeführt werden - soweit dies sicher ist -, den Regelsteuersatz mit 16 % bzw. 5 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss mit dem entsprechenden Steuersatz.
Leistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 01.01.2021 nicht geflossen.	Die Leistung unterliegt den neuen ab 01.01.21 gültigen Steuersätzen.	
Leistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind ganz oder teilweise nach dem 1.7. und vor dem 31.12.2020 geflossen.	Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden; bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern (siehe Beispiel) .	Der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 2021 ausgeführt werden, den Regelsteuersatz mit 19 % bzw. 7 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss in 2020 mit 19 % bzw. 7 %.

Beispiel für eine Abrechnung:

Auftragsvolumen	40.000,00	Bsp. 1	Anzahlung	Bsp. 2	Anzahlung
1. Anzahlung	10.000,00	25.06.2020	11.900,00	18.12.2020	11.600,00
2. Anzahlung	25.000,00	05.08.2020	29.000,00	15.01.2021	29.750,00
Schlussrechnung	5.000,00	05.09.2020		23.02.2021	
Schlussrechnung		40.000,00		40.000,00	
	16%	6.400,00	19%	7.600,00	
Summe		46.400,00		47.600,00	
abzgl. 1. Anzahlung		11.900,00		11.600,00	
abzgl. 2. Anzahlung		29.000,00		29.750,00	
Anzahlung					
noch zu zahlen		5.500,00		6.250,00	

Für welchen Voranmeldungszeitraum erfolgt nun die Entlastung bzw. die Nachversteuerung in Zusammenhang mit erhaltenen Anzahlungen für Leistungen wie auch für Teilleistungen:

Die Entlastung oder die Nachversteuerung von erhaltenen Anzahlungen erfolgt über die Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Ausführung der Leistung oder Teilleistung für die man die Anzahlung erhalten hat. Bei der Ist-Versteuerung, also der Versteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten erfolgt die Entlastung oder Nachversteuerung mit der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum, in dem man das restliche Entgelt vereinnahmt hat.

Ist man sich sicher, wann die Leistung oder Teilleistung erbracht sein wird, dann kann die Anzahlungsrechnung bereits mit dem dann gültigen Steuersatz geschrieben werden.

So kann eine Anzahlungsrechnung im Juni bereits mit 16% Umsatzsteuer gelegt werden, wenn man sich sicher ist, dass die Leistung im Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 erbracht worden sein wird.

4. sonstige Sonderfälle

Auf einige häufig vorkommende Sonderfälle möchten wir nachfolgend kurz eingehen.

4.1 Gutscheine

Bei Gutscheinen besteht das Problem, dass sie zu einem Zeitpunkt ausgegeben werden, der vor der jeweiligen Steuersatzänderung liegt (vor dem 01.07.2020 bzw. vor dem 01.01.2021) und zu einem anderen Zeitpunkt eingelöst werden, der danach liegt (nach dem 30.06.2020 bzw. nach dem 31.12.2021). Dabei ist bei Gutscheinen danach zu unterscheiden, ob es sich um Einzeckgutscheine oder Mehrzeckgutscheine handelt.

Einzeckgutscheine können nur für den Erhalt einer konkreten Leistung eingesetzt werden. Daher richtet sich der Steuersatz nach dem Zeitpunkt, zu dem der Einzeckgutschein ausgegeben wird. Unerheblich ist, wann der Gutschein eingelöst ist. Für einen im November 2020 ausgegebenen Einzeckgutschein beträgt der Umsatzsteuersatz 16% auch wenn er erst im Juli 2021 eingelöst.

Mehrzeckgutscheine berechtigen hingegen zu Inanspruchnahme von unterschiedlichen Leistungen. Der konkrete Leistungsgegenstand steht im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins noch nicht fest. Die Umsatzsteuer entsteht daher nicht im Moment der Ausgabe des Gutscheins sondern in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der Gutschein eingelöst wird. Für einen im November 2020 ausgegebenen Mehrzeckgutschein, der im Juli 2021 eingelöst wird, entsteht die Umsatzsteuer zu den im Juli 2021 geltenden Steuersätzen, voraussichtlich damit 19%/7%.

4.2 Pfandbeträge

Bei der Erstattung von Pfandbeiträgen erfolgt die Abgrenzung Quartalsweise, da unterstellt wird, dass ausgegebenes Pfandgut nach spätestens drei Monaten zurückgegeben wird. Somit erfolgt die Erstattung von Pfandbeiträgen bis zum 30.09.2020 ausgehend von einem Steuersatz von 19% und für den Zeitraum bis zum 31.03.2021 ausgehend von einem Steuersatz von 16%.

4.3 innergemeinschaftliche Erwerb

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb schuldet der Erwerber die Umsatzsteuer und hat gleichzeitig als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer den Vorsteuerabzug. Dabei entsteht die Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb mit der Ausstellung der Rechnung, spätestens allerdings mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG).

4.4 Umtausch gelieferter Gegenstände

Der Umtausch erhaltener Waren ist die Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Da es sich um eine eigenständige neue Lieferung handelt, gilt für sie dann der Steuersatz zum Zeitpunkt der Lieferung. Erfolgt der Umtausch also im Juli 2020 unterliegt die neue Lieferung einen Umsatzsteuersatz von 16%.

5. Vorsteuerabzug

Ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer darf nur die rechtmäßige Vorsteuer zum Abzug bringen.

Daher ist nach dem 30.06.2020 beim Rechnungseingang darauf zu achten, ob die Leistungen mit dem richtigen Steuersatz zur Abrechnung gebracht werden, dies gilt insbesondere für Dauerleistungen wie die monatliche Miete oder Leasingrate. Wird also für August die Leasingrate weiterhin mit 19% in Rechnung gestellt, darf nur in Höhe von 16/19 die Umsatzsteuer als Vorsteuer gelten gemacht werden. Da nach der Rechtsprechung des BGH ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer nach § 14 UStG einen Anspruch auf eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Rechnung hat, steht dem Rechnungsempfänger hinsichtlich der ausgewiesenen Umsatzsteuer – nicht hinsichtlich des Nettobetrages – ein Zurückbehaltungsrecht zu. Erst wenn eine korrekte Rechnung im Sinne des § 14 UStG vorliegt, muss diese auch an den Rechnungsaussteller entrichtet werden.

6. Ausblick

Für die vorgenannten Ausführungen haben wir den aktuellen Kenntnisstand zu Grunde gelegt, um Ihnen einen ungefähren Leitfaden an die Hand geben zu können. Nach dem Grundsatz, dass kein Gesetzesentwurf so aus dem Bundestag wieder herauskommt, wie er hineingegangen ist, werden wir unser Schreiben in den nächsten Wochen sicher an der einen oder anderen Stelle ergänzen. Das BMF ist derzeit dabei einen Anwendungserlass zu verfassen.

Da es sich vorliegend um die Darstellung der allgemeinen Grundsätze handelt, kann sich die Sach- und Rechtslage im Einzelfall wiederum anders darstellen. Bei Fragen sprechen Sie uns gerne an.