

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

Überraschend hat die Regierungskoalition im Rahmen ihres Konjunktur- und Krisenbewältigungspakets am 3.6.2020 verkündet, den Umsatzsteuersatz temporär (vom 01.07.2020 bis 31.12.2020) von 19 % auf **16 %** bzw. von 7 % auf **5 %** abzusenken. **Hinweis:** Der Bundesrat hat am 5.6.2020 dem Corona-Steuerhilfegesetz zugestimmt, wonach für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen – mit Ausnahme der Abgabe von Getränken – der ermäßigte Steuersatz gilt.

Diese auf den ersten Blick für die Wirtschaft erfreuliche Maßnahme wirft aber doch in vielen Bereichen Fragen auf und wird zunehmend auch aus der Praxis kritisiert. Die Bundessteuerberaterkammer weist darauf hin, dass viele umsatzsteuerliche Detailfragen, wie bspw. Fragen zu den Dauerrechnungen, Anzahlungen und Gutscheinen in diesem Zusammenhang völlig ungeklärt sind.

1. Temporäre Absenkung des Steuersatzes

Die jetzt angestrebte Änderung bei den Umsatzsteuersätzen ist in mehrfacher Hinsicht **einmalig**: Zum ersten Mal seit Einführung des heute gültigen Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzugsberechtigung zum 01.01.1968 kommt es zu einer Absenkung des Umsatzsteuersatzes. Einmalig ist auch, dass eine flächendeckende Änderung des Steuersatzes bei der Umsatzsteuer nur für eine kurze Zeit Anwendung finden soll.

Die letzte grundsätzliche Änderung des Steuersatzes — von Ausnahmen der Anpassung in Einzelfällen in den vergangenen Jahren einmal abgesehen — erfolgte zum 01.01.2007 — damals mit einer Anhebung des Regelsteuersatzes von 16 % auf 19 %. Allein die Umsetzung dieser Änderung führte in der Praxis zu vielen Abgrenzungsfragen, Anpassungsschwierigkeiten und Auslegungsproblemen. Nun wird die temporäre Absenkung des Umsatzsteuersatzes sowohl bei der Absenkung zum 01.07.2020 und dann bei (Wieder)Anhebung zum 01.01.2021 zu diesen Übergangsschwierigkeiten führen.

Grundsätzlich wird gelten:

1.1 Regelsteuersatz:

Für alle bis zum 30.06.2020 ausgeführten Umsätze gilt der Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG von 19 %; für alle in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein Regelsteuersatz von 16 % und ab dem 01.01.2021 soll dann wieder der (alte) Regelsteuersatz von 19 % gelten.

1.2 Ermäßigter Steuersatz:

Für alle bis zum 30.06.2020 ausgeführten Umsätze gilt in den in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Sonderfällen der ermäßigte Steuersatz von 7 %; für alle in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein ermäßigter Steuersatz von 5 % und ab dem 01.01.2021 soll dann wieder der (alte) ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

HINWEIS Besondere Herausforderungen ergeben sich dabei für Unternehmer, die Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen ausführen: Bis 30.06.2020 unterliegen ihre Leistungen dem Umsatzsteuersatz von 19 %, ab 01.07.2020 dann einer ermäßigten Umsatzsteuer von 5 %, vom 01.01.2021 bis 30.06.2021 einem ermäßigten Steuersatz von 7 % und dann (aus heutiger Sicht) ab dem 01.07.2021 wieder dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 %.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

2. Leistungserbringung für Steuersatz maßgeblich

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, wann die **Leistung ausgeführt** worden ist. Die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes ist dabei unabhängig davon, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (**Ist-Besteuerung**) oder nach vereinbarten Entgelten (**Soll-Besteuerung**) besteuert, von Bedeutung ist nur, wann die entsprechende Leistung nach umsatzsteuerrechtlichen Regelungen ausgeführt ist. Auch die Vereinnahmung von Anzahlungen oder Vorauszahlungen ist für die endgültige Entstehung der Umsatzsteuer der Höhe nach ohne Bedeutung (§ 27 Abs. 1 UStG).

BEISPIEL Unternehmer U hat am 26.06.2020 eine Lieferung zum Regelsteuersatz ausgeführt und dem Kunden eine ordnungsgemäße Rechnung erteilt. Die Zahlung geht bei U erst am 07.07.2020 ein. Unabhängig davon, ob U seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten besteuert oder nach vereinnahmten Entgelten, ist der Steuersatz nach den gesetzlichen Vorschriften zu berechnen, die zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung galten. Damit entsteht eine Umsatzsteuer von 19 %.

Zur korrekten Ermittlung der Umsatzsteuer muss damit immer festgestellt werden, wann die Leistung ausgeführt ist. Besondere Probleme ergeben sich bei **langfristigen Verträgen**, die über den Zeitpunkt des Steuersatzwechsels hinaus ausgeführt werden.

BEISPIEL Auftraggeber A erteilt dem Fensterbauer F am 10.07.2020 den Auftrag, in sein privat genutztes Wohnhaus neue Fenster einzubauen. Vereinbart wird für diese Leistung ein Betrag von 25.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Als Ausführungstermin wird Dezember 2020 vereinbart. A leistet schon im Juli 2020 eine Anzahlung von (20.000 € zzgl. 16 % USt =) 23.200 €. Aufgrund eines hohen Krankheitsstands im Dezember 2020 kann der Einbau der Fenster erst im Januar 2021 erfolgen. Soweit die Absenkung des Regelsteuersatzes nicht über den 31.12.2020 hinaus verlängert werden sollte, ist die Leistung erst im Januar 2021 ausgeführt und unterliegt dann insgesamt (wieder) dem Regelsteuersatz von 19 %. Die von F mit 16 % besteuerte Anzahlung aus dem Juli 2020 muss mit 3 % nachversteuert werden.

Grundsätzlich gilt für die Ausführung einer Leistung Folgendes:

- **Lieferungen:** Lieferungen (auch Werklieferungen) gelten dann als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erworben hat; wird der Gegenstand befördert oder versendet, ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt.
- **Sonstige Leistungen:** Sonstige Leistungen (auch Werkleistungen) sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnitts ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen.
- **Innergemeinschaftliche Erwerbe:** Die Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats. In der Literatur zur Steuersatzänderung 2007 wird die Meinung vertreten, dass auf den „Umsatz“

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

abzustellen ist. Innergemeinschaftlicher Erwerb ist der „Umsatz“ nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. In der Praxis sollte man sich für die Festlegung des Steuersatzes an § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG orientieren. In jedem Fall kommt es nicht begründend darauf an, wann der Gegenstand im Inland ankommt.

- **Unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch):** Die Umsatzsteuer für unentgeltliche Wertabgaben entsteht wie bei entgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen dann, wenn der Leistungstatbestand verwirklicht wird.
- Sachverhalte, die dem **Reverse-Charge-Verfahren** unterliegen: In § 13b Abs. 1 und Abs. 2 UStG sind Sachverhalte normiert, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Dort sind auch — abweichend von § 13 UStG — besondere Steuerentstehungszeitpunkte geregelt. § 13b UStG definiert aber keine „Umsätze“, sodass dem § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG folgend für die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes auf die Ausführung des Umsatzes — Lieferung oder sonstige Leistung — unabhängig der besonderen Steuerentstehungszeitpunkte abgestellt werden müsste. Dies scheint auch dem Plan des Gesetzgebers zu entsprechen, der in § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG 2006 „klarstellend“ für Anzahlungen im Reverse-Charge-Verfahren geregelt hat, dass es nicht auf den Zahlungszufluss ankommt. Auch aus systematischen Gründen wäre es nicht einsichtig, wenn die Festlegung, wer die Umsatzsteuer für einen Umsatz schuldet, einen Einfluss auf die Höhe der Umsatzsteuer hätte.

HINWEIS Grundsätzlich gilt: Die Umsatzsteuer entsteht endgültig erst mit Ausführung einer Leistung oder Teilleistung — Anzahlungen konservieren nicht den Steuersatz, der zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung gilt.

Neben der tatsächlich (endgültig) ausgeführten Leistung führt auch eine abgeschlossene Teilleistung zur endgültigen Entstehung einer Umsatzsteuer. Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen zwei notwendige Bedingungen nach nationalem Recht vorliegen:

1. Es muss sich um eine **wirtschaftlich** sinnvoll **abgrenzbare** Leistung handeln und
2. es muss eine **Vereinbarung** über die Ausführung der Leistung als Teilleistungen vorliegen, die Teilleistung muss gesondert abgenommen und abgerechnet werden.

HINWEIS Die erste Voraussetzung ist ein objektives Kriterium, das sich an der Art der Leistung orientiert und jeweils auch von branchentypischen Kriterien abhängig ist; dies ist insbesondere im Baubereich zu beachten. Die zweite Voraussetzung ist ein individuelles Kriterium, hier kommt es auf die vorliegende individuelle Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien an. Zumindest in der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung hier auch nachträgliche Vertragsanpassungen akzeptiert.

Aber auch bei einer **Änderung der Bemessungsgrundlage** ist für die zutreffende Beurteilung wichtig, welchem Umsatz diese Änderung der Bemessungsgrundlage zuzurechnen ist und wann dieser Umsatz ausgeführt war.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

3. Einzelfälle zur Steuersatzänderung

Die Anpassungsfragen bei der Änderung des Steuersatzes sind von einer Vielzahl von Einzelfällen geprägt. Dabei sind neben der Berücksichtigung von systematischen Grundsätzen auch Vereinfachungsregelungen zu beachten, die die Finanzverwaltung regelmäßig i. Z. m. Steuersatzänderungen in der Vergangenheit angewendet hat. Obwohl sich die Finanzverwaltung zu der kurzfristig anstehenden Steuersatzänderung noch nicht geäußert hat, ist davon auszugehen, dass die meisten Abgrenzungsfragen entsprechend der früheren Umsetzung beantwortet werden können.

3.1 Anzahlungen

Besonders zu beachten ist bei einer Steuersatzänderung die korrekte Ermittlung der geschuldeten Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer für seine Leistungen **Anzahlungen** oder Vorauszahlungen vereinnahmt hat. Die Besonderheiten gelten dabei nach § 27 Abs. 1 UStG unabhängig davon, ob es sich um Anzahlungen bei Sollbesteuerung, Istbesteuerung oder bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens handelt. Dabei sind grundsätzlich die folgenden Möglichkeiten denkbar (siehe unten stehende Tabelle):

HINWEIS Bei früheren Steuersatzänderungen ließ die Finanzverwaltung es zu, dass Anzahlungs- oder Vorauszahlungsrechnungen auch schon vor Inkrafttreten der Änderung mit dem zukünftigen Steuersatz erstellt werden konnten, wenn sicher war, dass die Leistung erst nach Steuersatzänderung ausgeführt wird. In der derzeitigen Situation ist dies — insbesondere bei der zum 01.01.2021 geplanten (Wieder)Anhebung des Steuersatzes — nicht zu raten, da derzeit nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann, dass die Absenkung nicht vielleicht doch noch über den 31.12.2020 hinaus verlängert wird.

Die **Entlastung bzw. die Nachversteuerung** von Anzahlungen erfolgt in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder Teilleistung auf die sich die Anzahlung bezieht, ausgeführt ist, § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG. Besteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, erfolgt die Entlastung bzw. Nachversteuerung in dem Voranmeldungszeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

BEISPIEL Bauunternehmer B hat im März 2020 den Auftrag übernommen, für seinen Auftraggeber A (kein bauleistender Unternehmer) einen Rohbau zu errichten. Es war ein Nettobetrag i. H. v. 200.000 € vereinbart worden. Im Mai 2020 hat B seinem Auftraggeber 80.000 € zuzgl. 19 % Umsatzsteuer von 15.200 € als Abschlagszahlung berechnet, die Zahlung wurde im Juni 2020 geleistet. Die Bauabnahme erfolgt im August 2020.

Im Monat der Vereinnahmung der Anzahlung hat B aus der erhaltenen Anzahlung 15.200 € bei seinem Finanzamt anzumelden. Die steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung des B unterliegt dem im August

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

2020 geltenden Regelsteuersatz von 16 %. B hat seinem Auftraggeber 200.000 € zzgl. 16 % Umsatzsteuer von 32.000 € zu berechnen, die Anzahlung ist mit 80.000 € und 15.200 € Umsatzsteuer von diesem Betrag abzusetzen, sodass sich noch ein Zahlungsbetrag von $(232.00 \text{ €} \cdot 95.200 \text{ €} =)$ 136.800 € ergibt. B schuldet im August 2020 noch eine Umsatzsteuer von $(32.000 \text{ €} \cdot 15.200 \text{ €} =)$ 16.800 €.

HINWEIS: Damit es nicht zu einem unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG kommt, muss die in den Anzahlungsrechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung offen abgesetzt werden.

Gibt der Unternehmer für zwischen dem 01.07. und 31.12.2020 vereinnahmte **Anzahlungen** die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 5 % in der Rechnung an, ist bei Leistungserbringung ab dem 01.01.2021 die Anzahlungsrechnung nicht zu berichtigen, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer auf den Gesamtbetrag mit dem neuen Steuersatz angegeben wird. Allerdings ist darauf zu achten, dass die in der Anzahlungsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgesetzt wird. Der Unternehmer kann aber auch seine Rechnung über die zum anderen Steuersatz vereinnahmten Anzahlungen berichtigen. Die Berichtigung erfolgt in diesem Fall für den Voranmeldungszeitraum, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt.

HINWEIS: Die Regelungen gelten nicht nur für den leistenden Unternehmer sondern gleichfalls für die Vorsteuerabzugsbeträge des Leistungsempfängers.

Der Unternehmer kann für Leistungen auch schon vor Eintritt der jeweiligen Steuersatzänderung Rechnungen mit dem Steuersatz ausstellen, der zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung jeweils zutreffend ist.

3.2 Dauerleistungen, Jahreskarten, Mitgliedsbeiträge, Abonnements

Bei **Dauerleistungen** (z. B. Mietverträge, Leasingverträge, Mitgliedsbeiträge), die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, bei Abschluss des Vertrags aber im Regelfall noch kein Ende des Leistungszeitraums vorsehen bzw. wie bei Leasingverträgen weit in der Zukunft liegen, muss geprüft werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Soweit Teilleistungen vorliegen, entsteht die Umsatzsteuer für alle Teilleistungen, die bis zum 30.06.2020 ausgeführt worden sind, noch mit dem alten Regelsteuersatz von 19 % bzw. 7 %. Für alle Teilleistungen, die in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden, gilt der Steuersatz von 16 % bzw. 5 % und danach gilt dann wieder ein Steuersatz von 19 % bzw. 7 %. Typischerweise liegen solche Teilleistungen bei Mietverträgen oder Leasingverträgen vor.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

BEISPIEL Vermieter V hat in einem Mietvertrag gegenüber Unternehmer U zulässigerweise auf die Steuerbefreiung der Vermietungsleistung verzichtet. Der Mietzins ist (netto) mit 10.000 € vereinbart. In dem im Januar 2020 abgeschlossenen Mietvertrag ist neben dem Steuersatz von 19 % auch die Umsatzsteuer von 1.900 € gesondert ausgewiesen. Mietleistungen werden regelmäßig als Teilleistungen ausgeführt, sodass für jeden Teilleistungszeitraum (der jeweilige Mietmonat) die Umsatzsteuer abschließend entsteht. Für die Mietmonate Juli bis Dezember 2020 entsteht nur eine Umsatzsteuer von 16 % (= 1.600 €). V muss für diese Mietmonate den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag anpassen.

HINWEIS Gerade bei Dauerleistungen, die im Rahmen von Teilleistungen (z. B. Mietverträge, Leasingverträge) ausgeführt werden, muss auf eine Anpassung und Korrektur der Abrechnungen (Verträge, Dauerrechnungen etc.) geachtet werden. Wird hier keine Korrektur vorgenommen, wird die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet.

Jahreskarten (Saisonkarten, Abonnements o. ä.) stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung dar. Im Gegensatz zu den Dauerleistungen (z. B. Mitgliedsbeiträgen) werden solche Leistungen regelmäßig für einen genau definierten Zeitraum abgeschlossen, es ist somit schon bei Abschluss des Vertrags ein Ende des Leistungszeitraums vereinbart. Bei Zahlung zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung (Vorauszahlung); die Leistung ist aber erst am Ende der Laufzeit ausgeführt. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Vorschriften, die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums vorliegen.

BEISPIEL Schwimmbadbetreiber B bietet seinen Kunden Jahreskarten an. Die Jahreskarten gelten jeweils vom Beginn eines Kalendermonats für zwölf Monate. Die Jahreskarte wird für 500 € (inkl. Umsatzsteuer) angeboten, die Zahlung erfolgt jeweils bei Kauf. Kunde K1 kaufte seine Jahreskarte zum 01.01.2020, Kunde K2 kaufte seine Jahreskarte zum 01.07.2020.

Die Leistung ist jeweils am Ende der vertraglichen Laufzeit ausgeführt. Die Leistung gegenüber Kunde K1 ist damit mit Ablauf des 31.12.2020 ausgeführt und unterliegt damit noch dem verringerten ermäßigten Steuersatz von 5 %. Es entsteht damit eine Umsatzsteuer i. H. v. 23,81 € (Bemessungsgrundlage 476,19 €). Die Leistung gegenüber Kunde K2 ist mit Ablauf des 30.06.2020 ausgeführt und unterliegt damit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Es entsteht damit eine Umsatzsteuer i. H. v. 32,71 € (Bemessungsgrundlage 467,29 €).

HINWEIS Gleiches gilt für Jahreskarten im öffentlichen Nahverkehr (soweit hier keine monatsweise Abrechnung als Teilleistung vorliegt) oder auch bei anderen Verkehrsanbietern (z. B. BahnCard 100 der DB AG). Auch solche Leistungen unterliegen endgültig dem Steuersatz, der im Moment des Endes des vereinbarten Leistungszeitraums gültig ist.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

10er-Karten u. ä. (z. B. bei Schwimmbädern, Saunabädern etc.) stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für Teilleistungen dar. Bei Zahlung der 10er-Karte entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung;²⁶ wird eine Leistung nach dem jeweiligen Steuersatzwechsel in Anspruch genommen, erfolgt eine anteilige Entlastung bzw. Nachversteuerung.

HINWEIS Eine Entlastung (bei Vorauszahlung vor dem 01.07.2020 und Inanspruchnahme in der Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020) kann aber — vorbehaltlich einer wohl nicht wahrscheinlichen Nichtbeanstandungsregelung durch die Finanzverwaltung — nur dann erfolgen, wenn in einem Abrechnungspapier entweder keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde oder eine Abrechnung berichtet wurde.

3.3 Bauleistungen

Ein besonderes Problem ergibt sich bei **Bauleistungen** aufgrund der in der Praxis erfahrungsgemäß vorliegenden langen Ausführungszeiten. Bei Bauleistungen liegen in der Praxis regelmäßig nicht die Voraussetzungen für Teilleistungen vor. Es werden zwar häufig wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen ausgeführt, überwiegend fehlt es hier aber an einer Vereinbarung von Teilleistungen und der entsprechenden steuerwirksamen Abnahme von solchen Teilleistungen. Dies kann jetzt — je nach Situation — zum Vor- oder Nachteil für die Leistungsempfänger führen.

Teilleistungen setzen grundsätzlich wirtschaftlich teilbare Leistungen voraus. Gerade im Baubereich ist dies jeweils in Abhängigkeit des jeweiligen Gewerks von bautechnischen Besonderheiten geprägt. In der Praxis wird hier zur Abgrenzung immer noch auf eine alte Veröffentlichung von 1970 zurückgegriffen. So ist z. B. bei der Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses die Errichtung des Rohbaus wirtschaftlich sinnvoll teilbar; die einzelnen Etagen eines Rohbaus sind aber keine wirtschaftlich teilbaren Leistungen.

Es muss auch eine vertragliche Vereinbarung vorliegen, dass die Gesamtleistung in Teilleistungen ausgeführt wird. Für diese Teilleistungen muss dann eine entsprechende Teilabnahme und eine Teilabrechnung erfolgen.

HINWEIS Wurden in einem Vertrag keine Vereinbarungen über Teilleistungen getroffen, beanstandete es die Finanzverwaltung bei früheren Steuersatzänderungen nicht, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuersatzänderung eine entsprechende Vereinbarung nachgeholt wurde. Zumindest wenn es dann wieder zur Anhebung des Steuersatzes auf 19 % zum 01.01.2021 kommt, sollten bei noch nicht vollständig ausgeführten Leistungen für die bis dahin ausgeführten wirtschaftlich abgrenzbaren Leistungen Vereinbarungen für Teilleistungen getroffen werden.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

Werden **einheitliche Bauleistungen** in der Zeit ab dem 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt (i. d. R. ist hier die Abnahme durch den Auftraggeber maßgeblich), unterliegt die gesamte Leistung dem Regelsteuersatz von dann 16 %, unabhängig davon, in welchem Umfang schon (mit 19 %) besteuerte Anzahlungen geleistet worden waren. Entsprechend ist die Leistung dann wieder dem Regelsteuersatz von 19 % zu unterwerfen, wenn die Leistung nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird.

HINWEIS Soweit Leistungen gegenüber einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger ausgeführt werden, sollte der Abschluss ggf. — ohne hier eine missbräuchliche Gestaltung vorzunehmen — in die Zeit zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 gelegt werden. Dazu ist aber notwendig, dass hier tatsächlich nach dem 30.06.2020 noch Arbeiten ausgeführt werden. Eine lediglich verschobene Abnahme einer schon vorher abgeschlossenen Arbeit wird hier nicht anzuerkennen sein — hier muss auf eine ordnungsgemäße Dokumentation geachtet werden.

BEISPIEL Bauherr B hatte 2019 dem Generalunternehmer G den Auftrag erteilt, auf einem ihm gehörenden Grundstück ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus für private Zwecke zu errichten. G führt eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung aus, die Umsatzsteuer entsteht mit Ausführung (Abnahme) der Leistung. Wenn das schlüsselfertige Einfamilienhaus in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 fertiggestellt wird, unterliegt die gesamte Leistung der Umsatzsteuer von 16 %. Wird die Leistung erst ab dem 01.01.2021 ausgeführt, unterliegt die Leistung dem Regelsteuersatz von 19 %. In diesem Fall wäre es sinnvoll, vor dem 31.12.2020 eine Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen abzuschließen und die bis 31.12.2020 abgeschlossenen Teilleistungen abzunehmen. Insoweit würden dann die Teilleistungen endgültig nur dem Steuersatz von 16 % unterliegen.

3.4 Weitere Sonderregelungen

Auch in weiteren Sonderfällen müssen umsatzsteuerrechtliche Besonderheiten beachtet werden, zu denen die Finanzverwaltung bei früheren Steuersatzänderungen Stellung genommen hatte:

- **Erstattung von Pfandbeträgen:** Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltsminderung dar. Grundsätzlich müsste die Erstattung dem ursprünglichen Umsatz zugerechnet werden (praktisch unmöglich). Aus Vereinfachungsgründen hatte die Finanzverwaltung es früher zugelassen, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem „alten“ Steuersatz zu korrigieren. Damit könnten Pfandrückerstattungen (bei Annahme des Regelsteuersatzes) in der Zeit vom 01.07. bis 30.09.2020 noch den 19 %igen Umsätzen zugerechnet werden und dann in der Zeit vom 01.01. bis 31.03.2021 noch den 16 %igen Umsätzen. Entsprechend gilt dies bei Pfandbeträgen, die als Nebenleistungen dem ermäßigten Steuersatz (z. B. bei dem Verkauf von Milch oder Joghurt in Pfandflaschen) unterliegen.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

- **Entgeltsänderungen durch Jahresboni** o. ä.: Jahresrückvergütungen, Jahresboni etc. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrunde liegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wurde es von der Finanzverwaltung in der Vergangenheit nicht beanstandet, dass die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird.
- **Telekommunikationsleistungen:** Es handelt sich um Dauerleistungen. Geht der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (01.07.2020/31.12.2020) hinaus, wird es nicht zu beanstanden sein, wenn zum Steuersatzänderungszeitraum ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.
- **Strom-, Gas- und Wärmelieferungen:** Soweit der Ablesezeitraum nach dem jeweiligen Stichtag endet, wurde es bisher von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Leistung in eine vor und eine nach dem jeweiligen Stichtag ausgeführte Leistung aufgeteilt wird, soweit die Liefer- und Vertragsbedingungen dem nicht entgegen stehen. Die Aufteilung hat danach zeitanteilig zu erfolgen. Gegebenenfalls muss eine Gewichtung erfolgen (z. B. bei Wärmelieferung eine thermische Gewichtung, da der Wärmeverbrauch sich nicht linear über den Abrechnungszeitraum verteilt).
- **Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr:** Taxi- und Mietwagenunternehmen, die Umsätze aus der Nachtschicht zu den Änderungsstichtagen realisieren, konnten nach der bisher von der Finanzverwaltung vertretenen Vereinfachungsregelung die Umsatzsteuer mit dem Steuersatz des Vortags berechnen soweit keine Rechnungen zu einem anderen Steuersatz ausgestellt werden. Zu beachten ist hier, dass die Steuersatzangabe in einer Kleinbetragsrechnung als „Steuerausweis“ gilt.
- **Besteuerung von Leistungen in Gaststätten:** Aus Vereinfachungsgründen konnten bei früheren Steuersatzänderungen alle Umsätze aus Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht der Steuersatzänderung mit dem jeweils „alten“ Steuersatz besteuert werden, unabhängig davon, wann die Leistung abgerechnet wird. Dies galt aber nicht für Beherbergungsumsätze; hier ist die Leistung erst nach der Übernachtung abgeschlossen – somit unterliegen Übernachtungen in der Nacht vom 30.06. zum 01.07.2020 dem am 01.07.2020 geltenden ermäßigten Steuersatz von 5 %. Bei Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen ist darüber hinaus zu beachten, dass die Absenkung auf den ermäßigten Steuersatz für die Abgabe der Speisen (nicht von Getränken) dann zum 01.07.2021 wieder auslaufen soll.
- **Umtausch (Rückgabe):** Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem Änderungsstichtag gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, der zu diesem Zeitpunkt maßgeblich Steuersatz anzuwenden.

BEISPIEL: Elektrohändler E hat am 25.06.2020 an den Kunden K einen Fernseher für 1.190 € verkauft. Da K den Fernseher seinem Kind zum Geburtstag schenken will, aber unsicher ist, ob der Fernseher auch gefällt, vereinbart er mit E ein 14-tägiges Umtauschrecht. Am 05.07.2020 erscheint K mit seinem Kind und tauscht den Fernseher gegen eine mit 1.200 € ausgepreiste Spielekonsole um. Aus Kulanzgründen verzichtet E auf die Zuzahlung der 10 €.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

Der steuerbare und steuerpflichtige Verkauf des Fernsehers unterliegt im Juni 2020 dem Regelsteuersatz von 19 %. Es entsteht somit eine Umsatzsteuer i. H. v. 190 €. Der Umtausch stellt umsatzsteuerrechtlich eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung im Juli 2020³⁰ dar (Minderung der Umsatzsteuer von 190 €). Die Abgabe der Spielekonsole unterliegt als eigenständiger entgeltlicher Umsatz im Juli 2020 der Umsatzsteuer zu dem dann gültigen Regelsteuersatz von 16 %. Ausgangsgröße für die Berechnung der Umsatzsteuer ist der Zahlungsbetrag (= Guthaben aus der Rückgängigmachung) von 1.190 €. In 1.190 € sind 16 % Umsatzsteuer i. H. v. 164,14 € (auf einer Bemessungsgrundlage von 1.025,86 €) enthalten. E hat damit im Juli 2020 eine Minderung der Umsatzsteuer von 190 € und eine Zahlung von 164,14 € anzumelden, in der Summe ergibt sich eine Erstattung von 25,86 €.

4. Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug

Ein Unternehmer darf immer nur den zutreffenden Steuerbetrag in einer Rechnung gesondert ausweisen. Wird eine höhere Umsatzsteuer ausgewiesen, als der leistende Unternehmer für den von ihm ausgeführten Umsatz nach den gesetzlichen Vorschriften schuldet, schuldet er auch den überhöht ausgewiesenen Steuerbetrag (**unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer**).

Ein besonderes Problem ergibt sich insbesondere bei der **Absenkung der Steuersätze zum 01.07.2020**. Stellt ein Unternehmer eine Rechnung noch mit dem (alten) Steuersatz von 19 % (oder 7 %) aus, erbringt die Leistung aber zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020, hat er zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Dieser zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag wird von dem leistenden Unternehmer geschuldet. Der zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag kann aber von einem vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger **nicht als Vorsteuer** abgezogen werden.

BEISPIEL Unternehmer U hat am 27.06.2020 eine Rechnung an einen anderen Unternehmer mit 5.000 € zuzgl. 950 € Umsatzsteuer erteilt; der Leistungsempfänger — ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer — zahlt die 5.950 €. Die Leistung wird aber erst am 03.07.2020 ausgeführt. Da die Leistung des U nach dem 30.06.2020 ausgeführt wird, schuldet U 16 % aus 5.950 € (= 820,69 €), die Differenz von 129,31 € schuldet U nach § 14c Abs. 1 UStG. Grundsätzlich kann die falsche Abrechnung berichtigt werden. Der Leistungsempfänger kann — soweit er dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt ist — aber nur die Umsatzsteuer abziehen, die der leistende Unternehmer gesetzlich für den ausgeführten Umsatz schuldet. Dies sind hier die 820,69 €.

HINWEIS Teilweise wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger den vollen (alten) gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer abzieht, wenn der leistende Unternehmer die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer abführt. Dies erfolgte zuletzt bei dem Übergang zum ermäßigten Steuersatz beim Bahnfernverkehr — so lässt es die Finanzverwaltung zu, dass ein Unternehmer aus einer im Dezember 2019 mit 19 % ausgewiesener Umsatzsteuer erworbenen Fahrkarte

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: 16.06.2020

den vollen Vorsteuerabzug vornimmt, selbst wenn die Bahnfahrleistung erst in 2020 in Anspruch genommen wird und der Bahnbetreiber die Abrechnung nicht berichtigt. In anderen Fällen — so z. B. bei der Umstellung des Steuersatzes zum 18.12.2019 bei E-Books und E-Papers wird noch immer auf eine entsprechende Vereinfachungsregelung gewartet. Insoweit muss abgewartet werden, welche Nichtbeanstandungsregelung die Finanzverwaltung bei diesem kurzfristigen Steuersatzwechsel veröffentlichen wird.

Grundsätzlich ist der Unternehmer berechtigt, die **Rechnung zu berichtigen**. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Vertragsparteien eine Netto- oder Bruttopreisvereinbarung abgeschlossen haben. Der BFH hat — ohne allerdings zu der Abgrenzung zwischen den Abrechnungsmodalitäten detailliert Stellung zu nehmen — festgestellt, dass eine wirksame Rechnungsberichtigung auch voraussetzt, dass der Zahlungsempfänger einen überhöhten Betrag an den Vertragspartner zurückzahlt. Die Finanzverwaltung geht zumindest in den Fällen von einer Rückzahlung als Berichtigungsvoraussetzung aus, wenn dem Leistungsempfänger ein Rückforderungsanspruch zusteht.

HINWEIS Auch die Angabe des Steuersatzes in einer sog. Kleinbetragsrechnung führt zu einem unrichtigen Steuerausweis, wenn ein zu hoher Steuersatz angegeben wird. Weist der Unternehmer für einen nach dem 30.06.2020 ausgeführten Umsatz in einer Kleinbetragsrechnung „19 %“ Umsatzsteuer aus, liegt ein unrichtiger Steuerausweis vor.

Bei der dann wieder **zum 01.01.2021 vorzunehmenden Steuersatzanhebung** von 16 % auf 19 % bzw. von 5 % auf 7 % kann sich das Problem des unrichtigen zu hohen Steuerausweises nicht ergeben. Allerdings kann sich in diesem Fall ein Problem ergeben, wenn über den 31.12.2020 hinaus in einer Rechnung die (alte) zu geringe Umsatzsteuer berechnet und ausgewiesen wird. In diesem Fall schuldet der leistende Unternehmer trotzdem die zutreffende Umsatzsteuer, der Leistungsempfänger kann aber max. die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

BEISPIEL: Unternehmer U hat am 28.12.2020 eine Rechnung an einen anderen Unternehmer mit 5.000 € zuzgl. 800 € Umsatzsteuer erteilt; der Leistungsempfänger - ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer - zahlt die 5.800 €. Die Leistung wird aber erst am 03.01.2021 ausgeführt. Da die Leistung des U nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird, schuldet U 19 % aus 5.800 € (= 926,05 €). Der Leistungsempfänger kann - soweit er dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt ist - die Umsatzsteuer abziehen, die der leistende Unternehmer gesetzlich für den ausgeführten Umsatz schuldet (hier 926,05 €); allerdings kann höchstens der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag von 800 € abgezogen werden.

5. Auswirkungen auf Gutscheine

Seit dem **01.01.2019** gelten in Deutschland — unionsrechtlich vereinheitlicht — neue Regelungen für Gutscheine. Soweit aus einem Gutschein eine Leistung unmittelbar zu fordern ist, es sich also nicht nur um sog. Preisermäßigungs- oder Rabattgutscheine handelt, muss zwischen dem sog. Einzweck-Gutschein und dem Mehrzweck-Gutschein unterschieden werden. Diese beiden Formen von Gutscheinen führen zu grundsätzlich unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Ergebnissen:

5.1 Einzweck-Gutschein:

Ein Einzweck-Gutschein liegt dann vor, wenn der Ort der Leistung (hier also z. B. Deutschland) schon bei Ausgabe des Gutscheins feststeht und sich aufgrund der Leistung die Höhe der Umsatzsteuer eindeutig ermitteln lässt. Liegt ein solcher Einzweck-Gutschein vor, entsteht die Umsatzsteuer schon bei dem Verkauf des Gutscheins und jeder weiteren Weiterveräußerung - es liegt insoweit eine Fiktion der erbrachten Leistung durch den Verkauf oder die Übertragung des Gutscheins vor. Die tatsächliche Ausführung der Leistung - wenn also der Gutschein eingelöst wird - ist dann keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne, sodass dies keiner Umsatzsteuer mehr zu unterwerfen ist.

5.2 Mehrzweck-Gutschein:

Ein Mehrzweck-Gutschein liegt vor, wenn es sich um einen Gutschein handelt, der kein Einzweckgutschein ist, weil entweder der Ort der Leistung und/oder die sich aus der Leistung ergebende Umsatzsteuer bei Verkauf bzw. Ausgabe des Gutscheins nicht feststehen. In diesem Fall ist der Verkauf dieses Gutscheins nur ein Tausch von Geld in eine andere Form eines Zahlungsmittels und unterliegt keiner Umsatzsteuer. Erst wenn der Gutschein eingelöst wird, unterliegt die tatsächlich ausgeführte Leistung der Umsatzsteuer. Deshalb darf bei einem Verkauf eines Mehrzweck-Gutscheins noch keine Umsatzsteuer in einer Abrechnung gesondert ausgewiesen werden.

Unklar ist, ob wegen des temporär abgesenkten Steuersatzes derzeit überhaupt ein Einzweck-Gutschein vorliegen kann, da sich in Abhängigkeit der Einlösung eine Umsatzsteuer von 19 % oder 16 % (respektive 7 % oder 5 %) ergeben kann. Ebenso unklar ist, ob ein in der Vergangenheit als Einzweck-Gutschein, der zu einem Steuersatz von 19 % (7 %) geführt hatte, bei Einlösung unter den Bedingungen des abgesenkten Steuersatzes zu einer analogen Anwendung der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG führen kann; die Finanzverwaltung hat bisher zu solchen Abgrenzungsfragen noch nicht Stellung genommen, sodass hier unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten werden. In diesem Zusammenhang zeigen sich die **Mängel** der systematisch unzureichend in das Gesamtgefüge des Umsatzsteuerrechts eingepassten Regelungen zu den Gutscheinen.

HINWEIS Zumindest in der Übergangsphase zu den abgesenkten Steuersätzen (zum 01.07.2020) sollten die Bedingungen für Gutscheine so gefasst werden, dass es sich eindeutig um Mehrzweck-Gutscheine handelt. Dies führt erstens nicht zu einer Vorfinanzierung der Umsatzsteuer und zweitens auch dann nur bei Ausführung einer Leistung zur Anwendung des dann für diese Leistung maßgeblichen Steuersatzes. Ein Mehrzweck-Gutschein liegt in jedem Fall vor, wenn er sowohl für regelbesteuerte als auch für ermäßigt besteuerte Leistungen eingesetzt werden kann.

6. Anpassung langfristiger Verträge

Bei einer Änderung des Steuersatzes ist für die Prüfung der wirtschaftlichen Auswirkungen immer festzustellen, wer von den Vertragsparteien die Auswirkungen zu tragen hat. Darüber hinaus ist die Vorsteuerabzugsberechtigung von entscheidender Bedeutung, da bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers eine Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger keine Probleme bereiten sollte.

Ist der **Leistungsempfänger aber nicht zum Vorsteuerabzug** berechtigt, muss geprüft werden, welcher der Vertragspartner die Umsatzsteuer zu tragen hat. Besonderheiten ergeben sich bei langfristigen Verträgen (Abschluss vor mehr als vier Monaten vor Eintritt der Rechtsänderung). In diesem Fall kann es zu einem Ausgleich einer Mehr- oder Minderbelastung durch die Vertragsparteien kommen.

Der maßgebliche Vertrag muss zwischen den Vertragsparteien vor dem jeweiligen Stichtag der Gesetzesänderung rechtskräftig abgeschlossen worden sein, § 29 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 UStG. Die Frage, ob ein Vertrag vor dem Stichtag abgeschlossen worden ist, oder ob er nach dem Stichtag abgeschlossen wurde und damit nicht unter die Regelung des § 29 UStG fällt, bestimmt sich nach zivilrechtlichen Vorschriften. Dazu ist insb. erforderlich, dass nicht nur ein verbindliches Vertragsangebot vorliegt, der Leistungsempfänger muss das Vertragsangebot auch angenommen haben. Für Verträge, bei denen zwar ein verbindliches Angebot vor dem Stichtag abgegeben worden ist, der Leistungsempfänger das Vertragsangebot aber erst nach dem Stichtag annimmt, kann ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nicht nach § 29 UStG erfolgen.

Ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nach § 29 UStG kann nur erfolgen, wenn dem Vertrag **keine anderen Regelungen** zugrunde liegen, § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG. Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien können sowohl ausdrücklich in individuellen vertraglichen Regelungen bestehen, sie können sich aber auch schlüssig aus dem Verhalten der beteiligten Vertragsparteien ergeben. In der Praxis werden aber mittlerweile regelmäßig in Verträgen individuelle Vereinbarungen für eine Steuersatzänderung aufgenommen, sodass sich die praktische Anwendung in Grenzen hält.

Voraussetzung für eine Anwendung des § 29 Abs. 1 UStG ist darüber hinaus, dass der Vertrag **nicht später als vier Monate** vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist.

HINWEIS Der Zeitraum von vier Monaten war ursprünglich gewählt worden, da (früher) davon ausgegangen wurde, dass eine Steuersatzänderung mind. vier Monate vor Inkrafttreten zumindest diskutiert wird um sowohl der Praxis als auch der Verwaltung die notwendige Zeit zur Anpassung zu geben. Eine Situation, wie sie jetzt vorliegt, dass eine Änderung der Öffentlichkeit vorgestellt wird und binnen vier Wochen in Kraft treten soll, lag bei Schaffung des § 29 UStG außerhalb der Vorstellungskraft.

BEISPIEL Tischlermeister T hatte am 15.02.2020 (alternativ: 15.03.2020) einen Vertrag über den Einbau von Fenstern zu einem Preis von 50.000 € abgeschlossen (keine Festpreisvereinbarung). Eine vertragliche Vereinbarung über die Umsatzsteuer wurde nicht getroffen. Der Einbau der Fenster ist am 19.07.2020 abgeschlossen.

„Corona-Krise“

Geplante Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020



8. aktualisierte Version, Stand: **16.06.2020**

Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 16 %, da die zum Regelsteuersatz zu besteuernde Leistung in der Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 ausgeführt wurde. Der Leistungsempfänger kann im Grundfall (Vertragsabschluss am 15.02.2020) einen Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung verlangen, da der Vertrag mehr als vier Monate vor Eintritt der Änderung abgeschlossen wurde. In der Alternative (Vertragsabschluss am 15.03.2020) kann kein Ausgleich verlangt werden.

Wenn die Tatbestandsvoraussetzungen für einen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung vorliegen, muss die Höhe des **angemessenen Ausgleichs** ermittelt werden. Eine Ausgleichspflicht kann sich nur dann ergeben, wenn es — unter Berücksichtigung aller Aspekte — tatsächlich zu einer Mehr- oder Minderbelastung kommt. So ergibt sich z. B. trotz Änderung der Steuersätze dann keine abweichende Belastung, wenn der leistende Unternehmer unter die Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 UStG fällt.

Eine umsatzsteuerliche Mehr- oder Minderbelastung kann sich auch aus dem **Verschulden** eines der Vertragspartner ergeben. Dies ist insb. dann der Fall, wenn einer der Vertragspartner in Verzug gerät. Durch den Verzug kann die Leistung erst zu einem späteren Zeitpunkt erbracht werden. Dadurch kann sich eine abweichende Umsatzsteuerbelastung ergeben, wenn zwischen dem vereinbarten Ausführungstermin und dem tatsächlichen Ausführungstermin die Steuersatzänderung in Kraft tritt. Dies wird aber nur ein Problem beim Übergang zu einem höheren Steuersatz (hier zum 01.01.2021) darstellen. Auch in diesen Fällen ist — wenn die weiteren Voraussetzungen des § 29 UStG vorliegen — ein Ausgleichsanspruch gegeben, da die Gründe für eine Ausführung der Leistung nach der Gesetzesänderung für die Anwendung des § 29 UStG keine Rolle spielen. Da der Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG aber eine zivilrechtliche Forderung darstellt, muss der in Verzug geratene Vertragspartner aber den Verzugsschaden ausgleichen bzw. sich anrechnen lassen.

Haftungshinweis:

Dieser Beitrag ist nach bestem Wissen zusammengestellt. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Zu dem behandelten Thema erteilen wir Ihnen gerne individuelle Auskunft.

Simon & Partner mbB

Jacques-Offenbach-Straße 6
63069 Offenbach am Main
Fon +49 (0) 69 - 830 748 0
Fax +49 (0) 69 - 830 748 50
info@simon-und-partner.de
www.simon-und-partner.de

Simon & Partner
Partnerschaftsgesellschaft mbB
Steuerberater / Rechtsanwälte