

**Arbeitskreise
Juni 2020**

Themen, u.a.:

**„Aktuelle Corona-Gesetzgebung“
„Aktuelle Umsatzsteuer“**

Referent: Diplom-Finanzwirt Udo Moecker

**Aktualisierte Version
Stand 05.07.2020**

Inhaltsverzeichnis:

1	Maßnahmen in der Corona-Krise	3
1.1	EU- Kommission schlägt Verschiebung von Besteuerungsregeln vor	3
1.2	Informationen zur umsatzsteuerlichen Behandlung gewährter Corona-Soforthilfen	3
1.3	Corona-Steuerhilfegesetz (Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen)	5
1.4	Zweites Corona-Steuerhilfegesetz (Senkung der Umsatzsteuersätze)	11
2	Aufsichtsratsmitglied als Unternehmer	38
3	Abfindungszahlung des Mieters	43
4	Dienstleistungen in Zusammenhang mit der Ausfuhr / Einfuhr	47
5	Leistungen der WEG nach § 4 Nr. 13 UStG	52
6	Verzicht auf Steuerfreiheit bei V.u.V. und Vorsteueraufteilung	57
7	Widerruf Option bei Grundstückslieferungen	61
8	Bruchteilsgemeinschaft als Unternehmer - Stand der Dinge	63
9	Ausschlachten von Kfz - § 25a UStG	67
10	Billigkeitserlass bei Rechtsirrtum in § 13b - Fällen	71
11	EuGH-Vorlage zum Zuordnungswahlrecht bei nur teilweiser unternehmerischer Nutzung (PV-Anlage und Arbeitszimmer)	75
12	Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment	79
13	Leistungsbeschreibung Trockenbau	83
14	Vorsteuerabzug für Leistungen im Ausland, die im Inland steuerfrei wären	87
15	Vorsteuerabzug aus Mietereinbauten	90
16	Vorsteuerberichtigung bei Nichtnutzung eines Gegenstandes	93
17	Besteuerung von Reiseleistungen im B2B-Bereich	97

1 Maßnahmen in der Corona-Krise

1.1 EU- Kommission schlägt Verschiebung von Besteuerungsregeln vor

EU-Kommission, Pressemitteilung v. 11.5.2020

Die Kommission hat am 8.5.2020 beschlossen, das Inkrafttreten des Mehrwertsteuerpakets für den elektronischen Handel zu verschieben.

Mit der Verschiebung der o.g. Maßnahme reagiert die Kommission auf die Schwierigkeiten, mit denen Unternehmen und Mitgliedstaaten derzeit aufgrund der Corona-Krise konfrontiert sind.

Die Kommission hat vorgeschlagen, das Inkrafttreten des Mehrwertsteuerpakets für den **elektronischen Handel** (Versandhandel) um sechs Monate zu verschieben. Diese Regeln werden ab dem 1.7.2021 statt ab dem 1.1.2021 gelten, was den Mitgliedstaaten und Unternehmen mehr Zeit gibt, sich auf die neuen MwSt.-Regeln für den elektronischen Handel vorzubereiten.

Sowohl das Europäische Parlament als auch der Rat sind über diese Vorschläge informiert. Die Kommission zählt darauf, dass beide Institutionen diese Vorschläge so bald wie möglich verabschieden, um allen Beteiligten Rechtssicherheit zu geben.

1.2 Informationen zur umsatzsteuerlichen Behandlung gewährter Corona-Soforthilfen

Information des BayLfSt vom 27.5.2020 auf der Home-Page des BayLfSt

- Mit dem „**Corona-Soforthilfe-Programm**“ der Länder und der Bundesregierung können Solo-Selbständige, kleine Unternehmen, Freiberufler und Landwirte mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten aufgrund der Corona-Pandemie schnelle Hilfen in Form von Zuschüssen beantragen. Die Soforthilfe dient dazu, die wirtschaftliche Existenz der Unternehmen zu sichern und Liquiditätsengpässe durch die Folgen der Corona-Pandemie zu überbrücken. Es handelt sich hierbei um eine Billigkeitsleistung, die nicht zurückgezahlt werden muss.
- Diese vorgenannten Soforthilfen unterliegen zwar der Steuerpflicht hinsichtlich der Einkommen- und Körperschaftsteuer (vgl. hierzu FAQ zu den Corona-Soforthilfe-Programmen auf der Internetseite des Bayerischen Staatsministeriums für Wirtschaft, Landesentwicklung und Energie), aus umsatzsteuerlicher Sicht stellen sie hingegen **echte nichtsteuerbare Zuschüsse** dar und sind weder in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen noch in den Umsatzsteuer-Jahreserklärungen anzugeben.

SCHUKA & Kollegen

STEUERSEMINARE - ARBEITSKREISE - INHOUSESEMINARE

- Insbesondere sind diese Zuschüsse **nicht in den Kennzahlen 48** (Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug, z.B. Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG) **und 45** (Übrige nicht steuerbare Umsätze, deren Leistungsort nicht im Inland liegt) einzutragen. Diese Kennzahlen sind nicht für echte Zuschüsse vorgesehen. Fehleintragungen in den Erklärungsvordrucken führen zu unnötigen Rückfragen seitens des FA.

Zeile	- Bitte weiße Felder ausfüllen oder <input checked="" type="checkbox"/> ankreuzen, Anleitung beachten -			2020																																																
1	Fallart	Steuernummer	Unterfallart																																																	
2	11		56																																																	
3																																																				
4				30 <small>Eingangsstempel oder -datum</small>																																																
5	Finanzamt			Umsatzsteuer-Voranmeldung 2020																																																
6				Voranmeldungszeitraum bei monatlicher Abgabe bitte ankreuzen bei vierteljährlicher Abgabe bitte ankreuzen																																																
7				<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20px;">20 01</td><td style="width: 40px;">Jan.</td><td style="width: 20px;"></td><td style="width: 20px;">20 07</td><td style="width: 40px;">Jul.</td><td style="width: 20px;"></td><td style="width: 20px;">20 41</td><td style="width: 100px;">I. Kalender-</td></tr> <tr> <td>20 02</td><td>Feb.</td><td></td><td>20 08</td><td>Aug.</td><td></td><td>20 42</td><td>II. Kalender-</td></tr> <tr> <td>20 03</td><td>März</td><td></td><td>20 09</td><td>Sept.</td><td></td><td>20 43</td><td>III. Kalender-</td></tr> <tr> <td>20 04</td><td>April</td><td></td><td>20 10</td><td>Okt.</td><td></td><td>20 44</td><td>IV. Kalender-</td></tr> <tr> <td>20 05</td><td>Mai</td><td></td><td>20 11</td><td>Nov.</td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>20 06</td><td>Juni</td><td></td><td>20 12</td><td>Dez.</td><td></td><td></td><td></td></tr> </table>	20 01	Jan.		20 07	Jul.		20 41	I. Kalender-	20 02	Feb.		20 08	Aug.		20 42	II. Kalender-	20 03	März		20 09	Sept.		20 43	III. Kalender-	20 04	April		20 10	Okt.		20 44	IV. Kalender-	20 05	Mai		20 11	Nov.				20 06	Juni		20 12	Dez.			
20 01	Jan.		20 07	Jul.		20 41	I. Kalender-																																													
20 02	Feb.		20 08	Aug.		20 42	II. Kalender-																																													
20 03	März		20 09	Sept.		20 43	III. Kalender-																																													
20 04	April		20 10	Okt.		20 44	IV. Kalender-																																													
20 05	Mai		20 11	Nov.																																																
20 06	Juni		20 12	Dez.																																																
8																																																				
9																																																				
10																																																				
11																																																				
12	Unternehmer – ggf. abweichende Firmenbezeichnung – Anschrift – Telefon – E-Mail-Adresse																																																			
13																																																				
14				Berichtigte Anmeldung (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) 10																																																
15				Belege (Verträge, Rechnungen usw.) sind beigefügt bzw. werden gesondert eingereicht (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) 22																																																
16																																																				
17	I. Anmeldung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung																																																			
18	Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben)		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer	Steuer																																																
19	Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug		volle EUR	EUR Ct																																																
20	Innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) an Abnehmer mit USt-IdNr.	41	<input checked="" type="checkbox"/>																																																	
21	neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr.	44	<input checked="" type="checkbox"/>																																																	
22	neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG)	49	<input checked="" type="checkbox"/>																																																	
23	Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug (z.B. Ausfuhrlieferungen, Umsätze nach § 4 Nr. 2 bis 7 UStG)	43	<input checked="" type="checkbox"/>																																																	
24	Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (z.B. Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG)	48	<input checked="" type="checkbox"/>																																																	
41	Übrige nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)	45	<input checked="" type="checkbox"/>																																																	

1.3 Corona-Steuerhilfegesetz (Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen)

002-27 / 05-20

Gesetze zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz aufgrund des Gesetzbeschlusses des BT vom 28. Mai 2020, BR-Drs. 290/20) vom 19.06.2020 im BGBl 2020 I S. 1385 am 29.06.2020 veröffentlicht

Zur Bewältigung der COVID-19-Pandemie werden folgende steuergesetzliche Maßnahmen ergriffen:

1. Der Umsatzsteuersatz wird für nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Juli 2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken von 19 Prozent auf 7 Prozent abgesenkt.
2. Die bisherige Übergangsregelung zu § 2b UStG in § 27 Absatz 22 UStG wird auf Grund vordringlicherer Arbeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, insbesondere der Kommunen, zur Bewältigung der COVID-19-Pandemie bis zum 31. Dezember 2022 verlängert.

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Änderung des § 12 Abs. 2 UStG – Anfügung einer Nr. 15

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 (bzw. 5) Prozent für die folgenden Umsätze:

15. die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Juli 2021 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken.

- Zur Zeit (bis Ende Juni 2020) unterliegt die Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle als sonstige Leistung gem. § 12 Abs. 1 UStG dem Regelsteuersatz. Im Fall der Lieferung - Speisen zur Mitnahme – liegen begünstigte Lieferungen i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor (Vgl. hierzu Abschn. 3.6. UStAE - **Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken**).
- Bedingt durch die Corona-Pandemie haben eine Vielzahl von gastronomischen Betriebe als „Ersatzgeschäft“ Speisen und Getränke zum Mitnehmen angeboten. Lieferung von Speisen zum Mitnehmen unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V.m. Anlage 2 des UStG. Eine Ausnahme ist stellt **die Lieferung** zubereiteter oder haltbar gemachter sog. Luxuslebensmittel (Kaviar, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken) dar. Sie sind von der Steuerermäßigung ausgenommen (vgl. Nr. 28 der Anlage 2 des UStG). Die Lieferung von Getränken „to go“ (alkoholisch oder alkoholfrei) unterliegt generell dem allgemeinen Umsatzsteuersatz. Eine Ausnahme gibt es aber auch hier, nämlich die Lieferung von Milch und bestimmten Milchmischgetränken (vgl. Nrn. 4 und 35 der Anlage 2 des UStG). An diesen vorgenannten Grundsätzen ändert sich auch im Zeitraum nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 nichts.

- Nach **Unionsrecht** (Artikel 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Nr. 12a Anhang III zur MwSt-SystRL) können die Mitgliedstaaten auf **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** einen ermäßigten Umsatzsteuersatz anwenden; die Abgabe von alkoholischen und/oder alkoholfreien **Getränken** kann aus der Ermäßigung ausgenommen werden. Mit der Änderung wird diese unionsrechtliche Option in nationales Recht umgesetzt.
- Im Vergleich zu anderen Wirtschaftszweigen sind gastronomische Betriebe auf Grund der strengen Hygiene- und Abstandsvorschriften besonders schwer und langanhaltend von der COVID-19-Pandemie betroffen. Allerdings dürfte sich die Situation auch in diesem Bereich bis Mitte des Jahres 2021 wieder normalisieren, so dass eine **Befristung** der Maßnahme angezeigt ist. Es wird seitens der Bundesregierung beobachtet, wie sich die Änderung auf die Umsätze und Abgabepreise auswirken wird.
- Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird nach (Rz. 44 BMF-Schreibens v. 30.06.2020) zugelassen, dass auf Bewirtungsleistungen (z.B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.) in der **Nacht vom 30.6.2020 zum 1.7.2020** in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, der ab dem 1.7.2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 bzw. 5 % angewandt wird.

Betroffene Unternehmer

- Die Änderung erfolgt zur Abmilderung der wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Gastronomiebranche und ist daher zeitlich begrenzt. Hiervon profitieren auch andere Bereiche, wie **Cateringunternehmen**, der **Lebensmitteleinzelhandel**, **Dinner-Show**, **Bäckereien und Metzgereien**, soweit sie mit der Abgabe verzehrfertig zubereiteter Speisen bislang Umsätze zum normalen Umsatzsteuersatz erbracht haben.
- Entsprechendes gilt auch für **Hotels**, die neben der Übernachtung z.B. ein Frühstück / Halb- oder Vollpension anbieten. Das Frühstück unterliegt dann zusammen mit den Übernachtungsleistung (vgl. § 12 Abs. 2 Nr.11 UStG) dem ermäßigten Steuersatz. Insbesondere zur Hotelbranche vgl. später.
- Den **Coffee-Shops, Brauereilokalen und Weinstuben**, bringt die Steuersatzminderung keinen Nutzen, da sie ihren Hauptumsatz mit Getränken machen, diese aber ja gerade von der Ermäßigung ausgenommen sind, obwohl diese Unternehmer genauso von der Corona-Krise betroffen sind.

Aufteilung des Entgelts bei pauschalen Gesamtverkaufspreisen

- Zum Beispiel in den Fällen der Abgabe von **Sparmenüs** im Fast-Food-Bereich mit Getränk, **Mehr-Gang-Menüs** inklusive Weinverkostung, Backwaren mit einer Tasse Kaffee, Weihnachtsmenüs mit Getränken usw. berechnet der Unternehmer pauschale Gesamtverkaufspreise.

- Nach § 12 Abs. 2 Nr. 15 ist jedoch nur der **Verpflegungsteil** ermäßigt zu versteuern. Das hat zur Folge, dass der Gesamtverkaufspreis für Zwecke der zutreffenden Umsatzbesteuerung aufgeteilt werden muss.
- Erbringt ein Unternehmer im Rahmen eines Gesamtverkaufspreises zwei oder mehrere unterschiedlich zu besteuernde Leistungen, ist der einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen **aufzuteilen** (Abschn. 10.1 Abs. 11 Satz 1 UStAE). Nach den folgenden Grundsätzen ist auch zu verfahren, wenn das Entgelt **für eine einheitliche Leistung** für Zwecke der Umsatzsteuer auf **unterschiedlich besteuerte Leistungsbestandteile** aufzuteilen ist - also auch für den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG neu. Ein anderes Beispiel ist die Vermietung von Grundstücken mit aufstehenden Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG oder die unterschiedlich zu besteuernde Leistungsteile im Hotelgewebe.
- Dabei hat der Unternehmer grundsätzlich die **einfachstmögliche sachgerechte Aufteilungsmethode** zu wählen (vgl. BFH-Beschluss vom 03.04.2013, V B 125/12, BStBl II S. 973, und BFH-Urteil vom 30. 6. 2011, V R 44/10, BStBl II S. 1003; Abschn. 10.1 Abs. 11 Satz 2 UStAE). Bestehen mehrere sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, kann der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen.
- Bietet der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln an, ist der Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach dem **Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen**. Daneben sind auch andere Aufteilungsmethoden wie das Verhältnis des Wareneinsatzes zulässig, sofern diese gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen (Abschn. 10.1 Abs. 11 S. 4 und 5 UStAE). Voraussetzung bleibt, dass diese alternativen „anderen“ Aufteilungsmethoden gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen. **Nicht zulässig** ist gem. Abschn. 10.1 Abs. 11 S. 6 UStAE die Aufteilung **nach den betrieblichen Kosten**, da sie nach Auffassung der Verwaltung keine gleich einfache Aufteilungsmethode darstellt.
- Ein praktisches Problem dürfte insbesondere bei kostenlosem Nachfüllen / Nachreichen der Getränke (z.B. Frühstücksbuffet, Brunch-Angebot, Kantinen). Es liegt in der Natur der Sache, dass es keine Einzelverkaufspreise für „**all you can drink-Angebote**“ gibt. In diesen Fällen dürfte es nicht sachgerecht sein, auf die Einzelverkaufspreise „pro Getränk“ zurückzugreifen.
- Zu einem sachgerechten Ergebnis kommt m.E. hier die Aufteilung nach dem Wareneinsatz, der die verkauften Waren zum Einstands- oder Bezugspreis bewertet.
- **Im Ergebnis bleibt nur zu hoffen, dass die ins Auge fallenden praktischen Schwierigkeiten bei einer Gesamtpreisaufteilung durch ein BMF-Schreiben mit einer Pauschalregelung gelöst werden. Dem Vernehmen nach soll hieran vermutlich schon gearbeitet werden.**

Umstellung des Kassensystems notwendig und die „Bon-Pflicht“

- Die Einführung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz für Speisen zwingt – wenn keine Billigkeitsregelung seitens des BMF erfolgt - die betroffene Unternehmer zur **Umstellung des Kassensystems**; auch vor dem Hintergrund des § 146a Abs. 2 AO (**sog. BON-Pflicht**). Damit kommt bei elektronischen Kassen ein erheblicher Umstellungsaufwand auf die Betroffenen zu.
- Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat gem. § 146a AO ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden, das jeden **aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall** und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet. Über den jeweiligen Geschäftsvorfall hat der Unternehmer den daran Beteiligten einen Beleg auszustellen (146a Abs. 2 Satz 1 AO - Belegausgabepflicht).
- **Ein Beleg** muss gemäß § 6 der KassenSichV § 6 i.d.F. 26.09.2017 mindestens folgende **Angaben enthalten**:
 - den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
 - das Datum der Belegausstellung
 - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
 - die Transaktionsnummer im Sinne des § 2 Satz 2 Nummer 2,
 - das **Entgelt** und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung **in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz** und
 - die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.Ein Beleg kann in Papierform oder mit Zustimmung des Belegempfängers elektronisch in einem standardisierten Datenformat ausgegeben werden. Der Inhalt dieses Belegs muss nun an die Ermäßigung des Steuersatzes angepasst werden. Kommt der Unternehmer der Umstellung des Kassensystems nicht nach, besteht das Risiko einer Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 AO.
- In der Praxis besteht m.E. die begründete Gefahr, dass eine **Kassenumstellung** im verbleibenden Zeitfenster bis zum 30.06.2020 **nicht erfolgen** kann. Weist der Unternehmer dann in dem Ausgabebeleg die Speisen im Zeitraum Juli 2020 bis Juni 2021 mit dem Regelsteuersatz von 16% (bis 31.12.2020) bzw. 19% (vom 1.1.2021 bis 30.06.2021) aus, dürfte darin ein **unrichtiger Steuerausweis** i.S.v. § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 2 UStAE) zu sehen sein, denn die Angaben im Ausgabebeleg entsprechen den Angaben gem. § 33 UStDV für Rechnungen über Kleinbeträge (bis 250 Euro). Der Unternehmer schuldet dann nicht nur die gesetzlich geschuldete USt (5 % vom 1.7.20 bis 31.12.20 bzw. 7% ab 1.1.2021), sondern auch den ausgewiesenen Mehrbetrag.

Aufteilungsgebot im Hotelgewerbe

- Für die **Übernachtungsleistung** gilt zur Zeit (bis Ende Juni 2020) gemäß § 12 Absatz 2 Nummer 11 S. 1 UStG bereits der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7%. Eine weitere Steuerermäßigung erfolgt für den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 auf 5%.

- **Nebenleistungen** wie insbesondere das Frühstück, unterliegen zur Zeit (bis 30.06.2020) gemäß dem Aufteilungsgebot in § 12 Absatz 2 Nummer 11 S. 2 UStG dem Regelsteuersatz. Bitte beachten Sie, dass das gesetzlich normierte Aufteilungsgebot dem eigentlichen Grundsatz der Einheitlichkeit von Haupt- und Nebenleistung vorgeht (Abschn. 12.16 Abs. 8 UStAE).
- Durch die Steuerermäßigung auf **Verpflegungsdienstleistungen** können künftig für eine Übergangszeit (01.07.2020 bis 30.06.2021) auch (Teil-)Leistungen von Hotels wie Frühstück, Halb-/Vollpension oder All-Inclusive Angebote ermäßigt besteuert werden.
- Damit ist eine Anpassung der pauschalen Sammelposten erforderlich, da das Frühstück nunmehr auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die **vereinfachte Aufteilung** in 80 % Hauptleistung und 20 % Nebenleistung (Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE) wäre demzufolge nicht mehr sachgerecht, weshalb die Hotels präzisere Schätzungsmethoden für die Aufteilung anwenden müssten. Aber auch sie müssen dann nach dem Wortlaut des Gesetzesbeschlusses beim Frühstück den Getränkeanteil wieder dem Regelsteuersatz unterwerfen. Die Getränke, auch im Frühstückbuffetpreis inkludiert, wären aus dem Frühstückspreis wieder zu separieren.
- Auch eine **Schätzung** für die unterschiedlichen Leistungsteile z.B. nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise zueinander oder dem Verhältnis von kalkulatorischen Kosten wäre m.E. möglich (so auch FG Berlin-Brandbg, Urteil v. 28.11.2018 – 7 K 7314/16 in EFG 2019, 294, rkr.)

Verkauf von Gutscheinen

➤ Ich darf in Erinnerung rufen:

Grundsätzlich besteht bei der Ausgabe von Gutscheinen die Unterscheidung gemäß § 3 Absatz 13 UStG zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen. Die Steuerentstehung ist dann von der Zuordnung des Gutscheins zu einer der beiden Gutscheinentarten abhängig. Bei einem Einzweckgutschein entsteht die USt gemäß § 3 Absatz 14 UStG bereits mit der Ausstellung des Gutscheines, da sowohl die Leistung als auch der Ort der Leistung feststehen und die geschuldete Steuer eindeutig bestimmbar ist.

Bei anderen Gutscheinen handelt es sich dann um Mehrzweckgutscheine i.S.v. § 3 Absatz 15 UStG. Für Mehrzweckgutscheine entsteht die USt erst mit der endgültigen Einlösung, da im Zeitpunkt der Ausstellung nicht alle Voraussetzungen (vgl. oben) eindeutig bestimmbar sind, um die geschuldete USt zu ermitteln.

➤ Bereits ausgestellte Einzweckgutscheine:

Für vor dem 01.07.2020 ausgegebene Einzweckgutscheine (z.B. Frühstück, Gala-Dinner usw.) ist die USt mit der Ausstellung des Gutscheines entstanden (19%).

Der Zeitpunkt der Einlösung der Gutscheine kann nun im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 (Steuersatz 5%), Zeitraum 01.01.2021 bis 30.06.2021 (Steuersatz 7%) oder Zeitraum nach dem 30.06.2021 (Steuersatz 19%) erfolgen.

Daraus könnte abgeleitet werden, dass eine Korrektur der USt erforderlich ist, wenn die Gutscheine im Zeitraum vom 1.7.2020 bis zum 30.6.2021 eingelöst werden. Diese Fragestellung entspricht der Problemstellung bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweckgutscheinen nach einem Sortimentswechsel. Denkbar wäre ggf. ein Artenwechsel des Gutscheins (von Einzel- zu Mehrzweckgutschein) und eine damit verbundene Berichtigung des Umsatzsteuersatzes bzw. der dann entstehenden USt. Eine Reaktion oder Stellungnahme der Verwaltung bzw. des Gesetzgebers steht noch aus.

Im **BMF-Anwendungsschreiben** vom 30.06.2020 widmet sich die **Rz. 30** diesem Problem wie folgt:

Bei Einzweckgutscheinen i. S. d. § 13 Abs. 13 und 14 UStG ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung der Leistungsfiktion und damit die Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes die Gutscheinausgabe des ausgebenden Unternehmers an den Kunden.

Folglich sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins entscheidend. Ändern sich die Verhältnisse im Nachhinein, ist dies irrelevant.

Die spätere Gutscheineinlösung ist für die umsatzsteuerliche Würdigung nicht mehr relevant, da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt.

*Sollte bei Einlösung des Einzweck-Gutscheins jedoch eine **Zuzahlung** durch den Gutscheininhaber erfolgen, so ist die bislang noch nicht versteuerte Differenz nach den zum Zeitpunkt der Gutscheineinlösung geltenden Umsatzsteuersätzen zu versteuern.*

➤ **Neu ausgestellte Einzweckgutscheine / bzw. Ausgabe von Mehrzweckgutscheinen:**

Es liegt in der Natur der Sache begründet, dass der Zeitpunkt der Einlösung der Gutscheine im Voraus nicht feststeht. Außerdem ist die Steuerermäßigung nur befristet gültig. Daraus könnte man schließen, dass zwangsläufig auch nicht die Höhe der geschuldeten Steuer im Zeitpunkt der Ausstellung feststeht.

Dies würde dann die Ausstellung von **Einzweckgutscheinen** i.S.v. § 3 Absatz 14 UStG für Restaurant- und Verpflegungsleistungen für den Zeitraum der Steuerermäßigung im Grunde **unmöglich machen** und die Gutscheine hätten immer den Charakter eines Mehrzweckgutscheins (so auch Bachmann/Ertl/Gebhardt/Seifert in DStR 2020, 1168)

Durch die Ausgabe eines **Mehrzweckgutscheins** können betroffene Unternehmer ihre Liquidität erhöhen, da die Ausgabe des Mehrzweck-Gutscheins nicht steuerbar ist (3 Abs. 15 Satz 2 UStG). Erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der USt (3 Abs. 15 Satz 2 UStG).

Sollte man der oben dargestellten Lösung bei der Ausgabe von „Einzweck“-Gutscheinen nicht zustimmen können und die Auffassung vertreten, dass auch bei der Ausgabe von **Einzweckgutscheinen** im Zeitraum 01.07.2020 bis zum 30.06.2021 die **geschuldete USt feststeht**, weil im **Zeitpunkt der Gutscheinausgabe** der ermäßigte Steuersatz sowohl für Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle als auch für Speisen zur Mitnahme Anwendung findet, dann könnten betroffene Unternehmen auch über den befristeten Zeitraum von Juli 2020 bis Juni 2021 hinaus von der Steuersatzermäßigung profitieren.


Denn für die Besteuerung von Einzweck-Gutscheinen kommt es allein auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Gutscheine an und nicht auf den Zeitpunkt der Einlösung. So regelt auch § 3 Abs. 14 UStG, dass nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins maßgeblich sind. Die nachfolgende Anpassung von Steuersätzen würden dann keinen „Charakterwechsel“ des Gutscheins zur Folge haben.

1.4 Zweites Corona-Steuerhilfegesetz Senkung der Umsatzsteuersätze

- Durch das Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29. Juni 2020 (BGBl. I vom 30.06.2020 S. 1512) wird mit Wirkung zum 1. Juli 2020

§ 28 Absatz 1 bis 3 UStG wie folgt neu gefasst

- (1) § 12 Absatz 1 ist vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16 Prozent der Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25 Absatz 3 und § 25a Absatz 3 und 4) beträgt.
- (2) § 12 Absatz 2 ist vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich die Steuer für die in den Nummern 1 bis 15 genannten Umsätze auf 5 Prozent ermäßigt.
- (3) § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 ist vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Steuer für die Lieferungen der in der Anlage 2 nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten, ausgenommen die Lieferungen in das Ausland und die im Ausland bewirkten Umsätze, und für sonstige Leistungen, soweit in der Anlage 2 nicht aufgeführte Getränke abgegeben werden, 16 Prozent beträgt.

 Hinweis	<p>Zu den Steuersatzänderungen hat das BMF ein begleitendes BMF-Schreibens mit den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmt.</p> <p>Die finale Fassung vom 30.06.2020 ist auf der Home-Page des BMF veröffentlicht.</p> <p>Zitierung im Manuskript: Rz. 1,2 ff des BMF-Schreibens</p>
---	--

Zeitliche Befristung

- Zur Stärkung der Binnennachfrage in Deutschland wurde durch dieses Konjunktur- und Krisenbewältigungspaket beschlossen, befristet vom **01.07.2020 bis zum 31.12.2020**, den Regelumsatzsteuersatz von 19% auf 16% und den ermäßigten Steuersatz von 7% auf 5% abzusenken.

<p>01.07.2020 bis 31.12.2020</p> <p>Allgemeiner Steuersatz</p> <p>Von 19 % → 16%</p>	<p>01.07.2020 bis 31.12.2020</p> <p>Ermäßigter Steuersatz</p> <p>7 % → 5%</p>
---	--

- Im Rahmen der **Besteuerung der L+F** ist zu beachten, dass § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass die Steuer für die Lieferungen der in der Anlage 2 nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten, ausgenommen die Lieferungen in das Ausland und die im Ausland bewirkten Umsätze, und für sonstige Leistungen, soweit in der Anlage 2 nicht aufgeführte Getränke abgegeben werden, 16 Prozent beträgt.
- Die Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, deren Steuersatz 5,5 % bzw. 10,7 % betragen können, bleiben unverändert.
- Gleiches gilt für die nach § 23 UStG geltenden Durchschnittssteuersätze für bestimmte Unternehmen und Körperschaften.

Ab wann kann der abgesenkte Steuersatz auf Lieferungen und sonstige Leistungen angewendet werden?

- Nach § 27 Abs. 1 UStG sind Änderungen des Gesetzes, soweit nichts anderes bestimmt ist, auf **Umsätze** im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 u. 5 UStG anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift **ausgeführt werden**. Die Minderung des Steuersatzes ist auch bei der Berechnung der EUST (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar auf Einfuhren, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 vorgenommen werden.
- Dies gilt gem. § 27 Abs. 1 S. 2 UStG auch für die **Anzahlungsbesteuerung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 4 UStG bzw. § 13b Abs. 4 S. 2 UStG.
- Abzustellen ist bei der Bestimmung der Höhe des Steuersatzes somit auf den Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung **bewirkt** wurde. Für den zeitlichen Anwendungsbereich kommt es somit auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung und nicht auf die Entstehung der Steuer an. Auf den
- Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung
 - sowie den Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung
 - oder Rechnungserteilung
- kommt es nicht an (vgl. Rz. 4 im BMF-Schreiben)..

Beispiel:

Im Mai 2020 wird ein Kaufvertrag über einen PKW abgeschlossen, der im Juli 2020 ausgeliefert wird. Es wurde ein Kaufpreis von 23.800 € vereinbart.

Lösung

Die Lieferung des PKWs unterliegt dem Steuersatz von 16 %, da sie im Juli 2020 und damit nach dem 30.06.2020 ausgeführt wird. Bei einem Kaufpreis von 23.800 € ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von 20.517,25 € (23.800 €: 1,16) und eine USt von 3.282,75 €.

Es ist an Hand des abgeschlossenen Vertrags (Bruttopreis-Vereinbarung oder Nettopreis-Vereinbarung) ausschließlich zwischen den Vertragsparteien (Autohändler und Kunde, nicht Finanzamt) zivilrechtlich zu klären, ob sich der Kaufpreis wegen der Steuersatzminderung auf 23.200 € mindert (dann ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von 20.000 € und eine Umsatzsteuer von 3.200 €)

Beispiel: Abwandlung:

Im Januar 2020 wird ein Kaufvertrag über einen PKW abgeschlossen, der im Sept. 2020 ausgeliefert wird. Es wurde ein Kaufpreis von 23.800 € vereinbart.

Lösung:

Die Lieferung des PKWs unterliegt dem Steuersatz von 16 %, da sie im Sept. 2020 und damit nach dem 01.07.2020 ausgeführt wird.

Bei der Steuersatzminderung zum 01.07.2020 kann der Kunde für Verträge, die -wie hier- vor dem 01.03.2020 geschlossen worden sind, nach § 29 UStG einen angemessenen Ausgleich für die umsatzsteuerliche Minderbelastung verlangen (ca. 518 €), wenn dies vertraglich nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden ist. Hiermit im Zusammenhang stehende Fragestellungen sind allerdings ebenfalls zivilrechtlich zu klären, selbst wenn sich die Rechtsgrundlage aus dem UStG ergibt.

Beispiel:

Ein Unternehmer, dem das FA die Anwendung der sog Ist-Besteuerung nach § 20 UStG gestattet hat, vereinnahmt im Sept. 2020 das Entgelt für eine Leistung, die er im Januar 2020 ausgeführt hat.

Lösung:

Die Leistung des Unternehmers unterliegt dem Steuersatz von 19 %, da sie im Januar 2020 und damit vor dem 01.07.2020 ausgeführt wird. Dabei führt die Tatsache nicht zu einer anderen Beurteilung, dass die USt für diese Leistung erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Sept.2020 entsteht (13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG).

Zeitpunkt der Leistungserbringung

Bewegte Lieferung	Beginn der Beförderung oder Versendung
Montage/Werklieferung	Übergabe und Abnahme des Werks (§ 640 BGB)
Werkleistungen	Zuwendung der vollendeten Werkleistungen (Beendigung)
Sonstige Leistungen	Zuwendung der vollendeten Leistung (Beendigung). Bei zeitlich unbegrenzte Leistung = mit Vereinbarung
Dauerleistungen/ Teilleistung	Mit Ende des vereinbarten Teilleistungszeitraums

Die Grundsätze zum Zeitpunkt der Leistungserbringung gelten:

- auch bei Teilleistungen
- auch bei der Ist-Versteuerung
- unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses
- unabhängig von einer etwaigen Anzahlungsbesteuerung
- unabhängig von der Rechnungserteilung!

Überhöhten Steuerausweises

Weist der Unternehmer entgegen den o. g. Regelungen in Rechnungen über Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 erbracht werden, eine höhere Umsatzsteuer aus, als sich bei zutreffender Anwendung der Umsatzsteuersätze von 16 Prozent bzw.

5 Prozent ergibt, schuldet er die Differenz aufgrund eines unrichtigen Steuerausweises nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. **§ 14c Abs. 1 UStG**.

Ein **Vorsteuerabzug** für den Leistungsempfänger ist insoweit nicht zulässig, da es sich bei dem unrichtigen Steuerbetrag um keine gesetzlich geschuldete Steuer im Sinne des § 15 UStG handelt (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 UStAE).

Der Unternehmer kann die Rechnung **berichtigen** (§ 31 Abs. 5 UStDV). Zu den besonderen Anforderungen an die Berichtigung eines zu hohen Steuerausweises vgl. Abschnitt 14c.1 Abs. 5 UStAE.



ÜBERGANGSREGELUNG (Rz. 45 des BMF-Schreibens unter Punkt 3.12) (Zu hoher Umsatzsteuerausweis in der Unternehmerkette)

Hat der leistende Unternehmer für eine **nach dem 30. Juni 2020** und **vor dem 1. August 2020** an einen anderen Unternehmer erbrachte Leistung in der Rechnung den vor dem 1. Juli 2020 geltenden Steuersatz (19 % / 7% anstelle von 16 % / 5 %) ausgewiesen und diesen Steuerbetrag **abgeführt**, wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der Unternehmer in den Rechnungen den Umsatzsteuerausweis **nicht berichtigt**.

Einem zum **Vorsteuerabzug** berechtigten Leistungsempfänger wird aus Gründen der Praktikabilität aus derartigen i.S. von § 14c Abs. 1 UStG unrichtigen Rechnungen auch für die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. August 2020 seitens eines Unternehmers erbrachte Leistung ein Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes **gewährt**.

Für Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, gilt dies entsprechend für die vom Leistungsempfänger berechnete Steuer.

Ausführung von Teilleistungen

- Werden Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 2, 3 UStG erbracht, kommt es für die Anwendung der Änderungsvorschrift nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern auf den **Zeitpunkt, in dem die Teilleistung ausgeführt** wurde, an.
- Für gewöhnlich stellen die Werklieferungen oder Werkleistungen – insbesondere in der **Bauwirtschaft** - keine Teilleistungen sondern vielmehr einheitliche Leistungen dar. Eine zutreffende Abgrenzung von Leistung und Teilleistung ist jedoch besonders im Hinblick auf die zum 01.07.2020 in Kraft tretende Steuersatzminderung unverzichtbar.
- Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z. B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden (vgl. Abschn. 13.4 UStAE). Teilleistungen setzen voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird.

- Deshalb gehören **Vorauszahlungen auf spätere Teilleistungen** zum Entgelt für diese Teilleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1988, V R 102/83, BStBl II S. 848), die jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums ihrer Vereinnahmung zur Entstehung der Steuer führen (vgl. Abschnitt 13.5).
 - Teilleistungen werden in der Regel anerkannt, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind (vgl. BMF Schreiben vom 11.08.2006, BStBl. I 2006, 477, Rn. 20, 21 und Rz. 22 im BMF-Schreiben v. 30.06.2020)
 - **teilbar / abgrenzbar:**

Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Leistung (insbesondere) Werklieferung oder Werkleistung handeln. (vgl. Katalog der Teilungsmaßstäbe in OFD Frankfurt am Main v. 12.04.2010 - S 7270 A - 011 - St 113)

Wirtschaftlich teilbar sind die Leistungen der Bauwirtschaft regelmäßig entsprechend der einzelnen Gewerke. Inwieweit die einzelnen Gewerke wirtschaftlich weiter unterteilt werden können, bedarf der Prüfung im Einzelfall. Eine Zusammenstellung möglicher Teilungsmaßstäbe ist in dem Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft – Stand: Oktober 2009 – in Teil II. Tz. 2. enthalten.
 - **gesondert erbracht + abgenommen:**

Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, nach dem 30.06.2020 abgenommen worden sein. Das bedeutet, dass die Teilabnahme, sofern sie schriftlich vereinbart wurde, auch gesondert schriftlich vorgenommen werden muss.

Ist er Teil einer Werkleistung, so muss er vor dem 31.12.2020 vollendet oder beendet worden sein.

Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme ist nicht anzuerkennen.
 - **gesondert vereinbart + geschuldet:**

Es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.

Teilleistungen scheiden aus, wenn für das Gesamtwerk ein Festpreis vereinbart wurde oder wenn faktisch Teilabnahmen erfolgen, ohne dass diese im Werkvertrag vereinbart oder die Vereinbarung im Werkvertrag geändert wurde.
 - **gesondert abgerechnet:**

Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Die Abrechnung muss den vertraglichen Vereinbarungen entsprechen.
 - **Beispiel:**

Im Zusammenhang mit der Errichtung eines Hochhauses erhält ein Glasermeister den Auftrag, in der Zeit vom Mai 2020 bis Juli 2020 die Fenster einzubauen. Der Fenstereinbau wird vereinbarungsgemäß für jede Etage gesondert abgerechnet. Eine gesonderte Abnahme wird jedoch nicht vereinbart.

Das Auftragsvolumen je Etage beläuft sich auf einen Nettobetrag von 15.000 Euro. Zum 30.06.2020 sind die ersten vier Etagen vollständig mit Fenstern ausgestattet. Die fünfte Etage ist zur Hälfte fertig. Die Glaserarbeiten für das gesamte Gebäude werden im August 2020 vollständig fertig gestellt und abgenommen.
-

Lösung:

Die Glaserarbeiten werden nicht als Teilleistungen ausgeführt. Es ist keine gesonderte Abnahme einzelner Leistungsteile vereinbart worden, so dass die Leistung nicht in Teilen geschuldet und erbracht wird.

Für die gesamte Leistung ist daher der Umsatzsteuersatz von 16 % maßgeblich, da sie mit der Abnahme erbracht wird, die nach dem 30.06.2020 stattfindet. Zur Umsatzbesteuerung der eventuell noch vor dem 30.06.2020 vereinnahmten Anzahlungen gelten die Ausführungen zu Punkt Anzahlungen.

➤ **Beispiel: Abwandlung:**

Im Zusammenhang mit der Errichtung eines Hochhauses erhält ein Glasermeister den Auftrag, in der Zeit vom Mai 2020 bis Juli 2020 die Fenster einzubauen. Der Fenstereinbau wird vereinbarungsgemäß für jede Etage gesondert abgerechnet. Bei Vertragsabschluss im April 2020 wird zudem vereinbart, dass der Fenstereinbau für jede Etage gesondert abgenommen wird. Das Auftragsvolumen je Etage beläuft sich auf einen Nettobetrag von 15.000 €.

Zum 30.06.2020 sind die ersten vier Etagen vollständig mit Fenstern ausgestattet. Die fünfte Etage ist zur Hälfte fertig. Der Auftraggeber hat allerdings bis zum 30.06.2020 erst drei Etagen abgenommen. Die Glaserarbeiten für die letzte Etage werden im Sept. 2020 ausgeführt und abgenommen. Der Unternehmer rechnet die Arbeiten pro Etage ab.

Lösung

Die Glaserarbeiten werden pro Etage als Teilleistungen ausgeführt, da es sich um wirtschaftlich teilbare Leistungen handelt, für die ein gesondertes Leistungsentgelt vereinbart worden ist und die gesondert abgerechnet worden sind.

Für Teilleistungen mit einer Bemessungsgrundlage von insgesamt 45.000 € (drei Etagen) ist der Steuersatz von 19 % maßgeblich. Diese Teilleistungen sind vor dem 01.07.2020 vereinbart und mit deren Abnahme ausgeführt worden.

Für die übrigen Teilleistungen ist der Umsatzsteuersatz von 16 % maßgeblich, da sie nach dem 30.06.2020 erbracht werden.

Sonderfall Dauerleistung

- **Dauerleistungen** sind Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (z.B. Vermietungen, Wartungs-, Service-, Beratungsverträge, Leistungen von Fitness-Studios).
- Bei Dauerleistungen kann es sich auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen handeln (sog. Sukzessivlieferungsverträge, z.B. Baumaterial). In diesem Fall wird die Leistung grundsätzlich zum Zeitpunkt jeder Lieferung erbracht.
- Im Übrigen werden Dauerleistungen an dem Tag ausgeführt, an dem der **vereinbarte Leistungszeitraum endet**. Für Dauerleistungen, die dem Regelsteuersatz unterliegen und die zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 erbracht werden (enden), ist daher der Steuersatz von 16 % maßgeblich. Später ausgeführte Dauerleistungen zum Regelsteuersatz sind der Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.
- Dauerleistungen sind stets als **wirtschaftlich teilbare Leistungen** anzusehen. Dabei stellt der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum eine **Teilleistung** gem. § 13 (1) Nr. 1a S.3

UStG dar. Teilleistungen liegen auch vor, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt Teilbeträge für kürzere Leistungsabschnitte angegeben sind und es dem Leistungsempfänger überlassen bleibt, das Gesamtentgelt oder die Teilentgelte zu entrichten.

Beispiel:

Es wird ein Wartungsvertrag über eine Maschinenanlage für den Zeitraum von 01.01.2020 bis 31.12.2020 abgeschlossen. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung wird das Entgelt für diese Leistung mit Vertragsabschluss im Januar 2020 in vollem Umfang gezahlt.

Lösung

Bei der Wartungsleistung handelt es sich um eine Dauerleistung, die an dem Tag ausgeführt wird, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Für die Leistung ist daher der zum 31.12.2020 maßgebliche Steuersatz von 16 % anzuwenden. Die Zahlung des Entgelts für diese Leistung im Januar 2020 stellt eine Anzahlung dar, die noch dem Steuersatz von 19 % unterliegt. Es ist unter Berücksichtigung von § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG ausschließlich zwischen den Vertragsparteien zivilrechtlich zu klären, ob sich der Preis für die Wartungsleistungen wegen der Steuersatzminderung mindert.

Im Falle der Minderung ist die Berichtigung der Steuer nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG für den Monat der Leistungserbringung, d.h. für den VAZ 12/2020 vorzunehmen. Die Vorausrechnung ist entsprechend zu korrigieren bzw. eine Schlussrechnung mit einem Steuersatz von 16% für die gesamte Leistung erteilt werden. Die in Rechnungen über Vorauszahlungen / Anzahlungen offen ausgewiesene USt ist hiervon abzusetzen.

Beispiel:

Es wird ein Wartungsvertrag über eine Maschinenanlage für den Zeitraum von 01.01.2020 bis 31.12.2020 abgeschlossen. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung wird das Entgelt für diese Leistung monatlich gezahlt.

Lösung

Bei der Wartungsleistung handelt es sich um eine Dauerleistung. Die Vereinbarung monatlicher Zahlungen führt dazu, dass diese Leistung in (monatlich) Teilleistungen erbracht wird. Das Entgelt für die Monate Januar bis Juni 2020 ist daher mit 19 % und das Entgelt für die Monate Juli bis Dezember 2020 mit 16 % zu versteuern.

Es ist unter Berücksichtigung von § 29 UStG ausschließlich zwischen den Vertragsparteien zivilrechtlich zu klären, ob sich der Preis für die ab Juli 2020 erbrachten Wartungsleistungen wegen der Steuersatzsenkung mindert.

- Wird bei einer Dauerleistung z.B. für die Zeit vom 1. Januar 2020 bis zum 31. Dezember 2020 vor dem 1. Juli 2020 ein **kürzerer Abrechnungszeitraum** (z. B. Kalendervierteljahr) **als früher vereinbart**, sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen. Als Vereinbarung eines kürzeren Abrechnungszeitraums ist es insbesondere auch anzusehen, wenn in einer vor dem 1. Juli 2020 erteilten Rechnung das Entgelt oder der Preis für diesen Abrechnungszeitraum - ggf. neben dem Gesamtentgelt oder -preis - angegeben wird (vgl. Rz. 26 im BMF-Schreiben).

Beispiel:

Es wird ein Wartungsvertrag über eine Maschinenanlage für den Zeitraum von 01.01.2020 bis 31.12.2020 abgeschlossen. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung wird das Entgelt für diese Leistung mit Vertragsabschluss im Januar 2020 in

vollem Umfang gezahlt. Im Juni 2020 erstellt der leistende Unternehmer eine berichtigte Abrechnung, in der er den Preis für die Wartungsleistung auf die Zeiträume 01.01. bis 30.06.2020 und 01.07. bis 31.12.2020 aufteilt

Lösung

Bei der Wartungsleistung handelt es sich um eine Dauerleistung. Zunächst einmal sind keine Teilleistungen vereinbart worden. Das Erstellen einer berichtigten Rechnung vor dem 01.07.2020 dürfte jedoch als Vereinbarung von Teilleistungen für die Zeiträume 01.01. bis 30.06.2020 (maßgeblicher Steuersatz 19 %) und 01.07. bis 31.12.2020 (maßgeblicher Steuersatz: 16 %) gelten. Die Zahlung des Entgelts für diese Leistung im Januar 2020 stellt eine Anzahlung für beide Teilleistungen dar, wovon die erste noch dem Steuersatz von 19 % unterliegt. Zur Umsatzbesteuerung hierzu gelten die o.a. Ausführungen.

Es ist unter Berücksichtigung von § 29 UStG ausschließlich zwischen den Vertragsparteien zivilrechtlich zu klären, ob sich der Preis für die ab Juli 2020 erbrachten Wartungsleistungen wegen der Steuersatzanhebung erhöht.

- Bei der **Leasing-Sondervorauszahlung** handelt es sich nach Verwaltungsauffassung um eine Vorauszahlung zu den Leasing-Raten. Die Leasing-Raten, die für Zeiträume nach dem 30.06.2020 und vor dem 1.1.2021 zu zahlen sind, sind als Teilleistungen mit dem Steuersatz von 16 % zu versteuern. Die Beurteilung der Leasing-Sondervorauszahlung als Vorauszahlung zu diesen Teilleistungen führt dazu, dass die Leasing-Sondervorauszahlung zur Anwendung des Steuersatzes von 19 % bzw. 16 % aufgeteilt werden kann im Verhältnis der Leasing-Raten, die für Zeiträume vor und nach dem 01.07.2020 (bis 31.12.20) gezahlt werden.
- Bei der **Abrechnung von Nebenleistungen**, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der **Ausführung der jeweiligen Hauptleistung** (z. B. monatlicher Zins für eine steuerpflichtige Vermietung mit monatlichem Abschlag für die Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistungen).
- **Verträge** über Dauerleistungen, die **als Rechnung** anzusehen sind (Abschnitt 14.1 Abs. 2 UStAE), sind an den zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz **anzupassen**. Auf die Regelung des § 31 Abs. 1 UStDV wird hingewiesen.

Daher reicht es 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 2020 bis zum 31. Dezember 2020 enthalten.

Ein in Folge der Absenkung des Umsatzsteuersatzes geänderter Vertrag muss für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG alle nach § 14 Abs. 4 UStG **erforderlichen Pflichtangaben** enthalten (Vgl. Rz. 24 im BMF-Schreiben)

Anzahlungen

- Ist die Steuer auf eine Leistung auf Grund einer Anzahlung bereits vor dem Zeitpunkt der Leistungserbringung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 4 UStG entstanden, ergibt sich daraus, dass **die Steuer zu berichtigen** ist. Sie ist in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird, § 27 Abs. 1 S. 3 UStG.
- Der Leistungsempfänger ist, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, berechtigt, die in der jeweiligen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als **Vorsteuer** abziehen, wenn er die Rechnung erhalten und soweit er die verlangte Zahlung geleistet hat.
- Einer **Berichtigung** des Steuerausweises in diesen (Anzahlungs-) **Rechnungen bedarf es grundsätzlich nicht**. Voraussetzung ist jedoch, dass in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit dem ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen wird.
- Die Umsätze zu den Steuersätzen 16 % und 5 % sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind insgesamt in der **Zeile 28** der USt-VA für den maßgeblichen VAZ im Jahr 2020 bzw. Zeile 45 der USt-Erklärung 2020 einzutragen.
- Dies gilt auch für Umsätze, für die eine Anzahlung vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmt wurde. Bereits mit 19 Prozent oder 7 Prozent besteuerte Anzahlungen zu nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Umsätzen sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 bzw. 27 der USt-VA für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 38 bzw. 41 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird (Vgl. Rz. 8 im BMF-Schreiben)

25	Steuerpflichtige Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)				
26	zum Steuersatz von 19 %	81			
27	zum Steuersatz von 7 %	86			
28	zu anderen Steuersätzen	35		36	
29	Lieferungen hand- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG an Abnehmer mit USt-IdNr.	77			
30	Umsätze, für die eine Steuer nach § 24 UStG zu entrichten ist (Sägewerkzeugzeugnisse, Getränke und alkohol. Flüssigkeiten, z.B. Wein)	76		80	

Der **vorsteuerabzugsberechtigte** Leistungsempfänger kann nach Rechnungserhalt und Zahlung des Teilentgelts die Vorsteuer in Höhe von 19 Prozent bzw. 7 Prozent für den maßgeblichen VAZ geltend machen. Im Zeitpunkt der Leistungsausführung sind die Vorsteuerbeträge in der Zeile 52 der USt-VA für den maßgeblichen VaZ im Jahr 2020 durch den Differenzbetrag zwischen dem Steuerausweis laut Schlussrechnung und der bereits geltend gemachten Vorsteuer (ggf. mit Minuszeichen) zu mindern.

- Zu unterscheiden ist hier zwischen der reinen Anzahlung, die eine „Veränderung“ des Steuersatzes mit sich bringt und der Teilleistung, bei der Steuersatz nicht mehr zu ändern ist, sofern die Teilleistung bereits vor der Absenkung des Steuersatzes erbracht wurde.
- Für Fälle der **Istversteuerung** nach § 20 UStG bedeuten die oben genannten Grundsätze, dass für eine Leistung, die vor der Absenkung des Steuersatzes bereits erbracht wurde, das Entgelt jedoch erst nach dem 01.07.2020 vereinnahmt wird, die Versteuerung des Umsatzes mit dem noch erhöhten Steuersatz von 19 % bzw. 7% erfolgen muss.

- Es bestehen nach Rz. 9 im BMF-Entwurf keine Bedenken dagegen, dass in Rechnungen, die **vor dem 1. Juli 2020** über die vor diesem Zeitpunkt **vereinnahmten Teilentgelte** für nach **dem 30. Juni 2020 erbrachte steuerpflichtige Leistungen** oder Teilleistungen ausgestellt werden, die USt mit 16 % / 5 % ausgewiesen wird. Die ausgewiesene USt wird geschuldet und berechtigt den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug nachdem die Rechnung vorliegt und soweit der Rechnungsbetrag gezahlt worden ist. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 1. Juli 2020 entstandenen Umsatzsteuer (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG) scheidet in diesen Fällen aus.

Vorausrechnungen für Leistungen nach dem 30.06.2020

Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020

Der Unternehmer, der über steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen, die er nach dem 30. Juni 2020 ausführt, vor dem 1. Juli 2020 Vorausrechnungen erteilt, ist nach § 14 Abs. 2 und 4 UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, darin die Umsatzsteuer nach den ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % anzugeben.

Die ausgewiesene USt entsteht in diesem Falle bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder die Teilleistung erbracht wird (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG). Der Leistungsempfänger kann, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die ausgewiesene USt für den Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abziehen, in dem die Leistung oder Teilleistung an ihn ausgeführt wird (vgl. Rz. 10 im BMF-Schreiben)

Falls bei einer Werklieferung, Werkleistung oder Dauerleistung vor dem 1. Juli 2020 Teilleistungen vereinbart werden, muss eine vorher über die gesamte Leistung erteilte Voraus

Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020

Hat der Unternehmer für eine steuerpflichtige Leistung oder Teilleistung, die er nach dem 30. Juni 2020 ausführt, **vor dem 1. Juli 2020** eine **Vorausrechnung** erteilt, in der die USt nach den nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 geltenden Umsatzsteuersatz von **16 % / 5 %** ausgewiesen ist, und vereinnahmt er vor dem 1. Juli 2020 das gesamte Entgelt oder Teilentgelt, entsteht die USt für diese Entgelte in Höhe der vor den 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent. Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die Steuer für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung zu berichtigen.

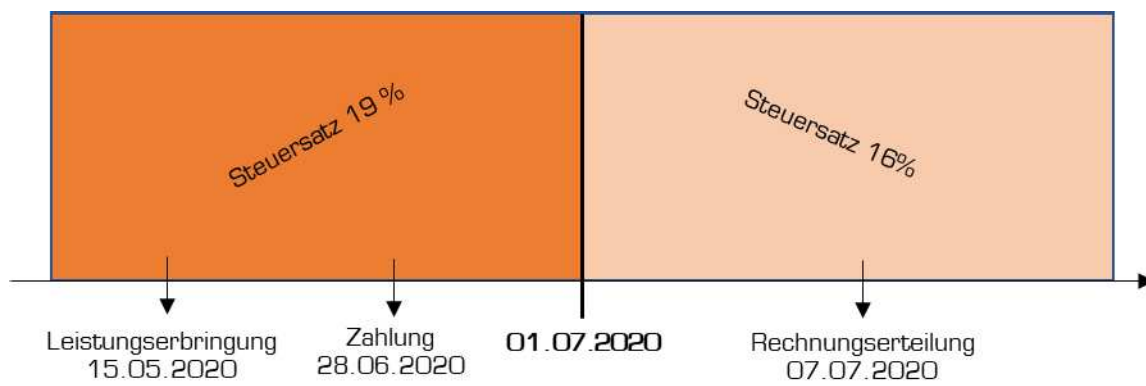
Der Leistungsempfänger ist, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, zum **Vorsteuerabzug** in Höhe des ausgewiesenen Betrags (= 16% / 5%) berechtigt.

Es bestehen **keine Bedenken** dagegen, wenn der Unternehmer im Voranmeldungszeitraum der Entgeltsvereinnahmung nur die nach den nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden Umsatzsteuersätzen von **16 % / 5%** berechnet und **abführt**. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 1. Juli 2020 entstandenen USt für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung scheidet in diesen Fällen aus.

Zusammenfassende Beispiele:

- Insbesondere den Fällen, in denen eine **Anzahlung bereits vor dem 01.07.2020** vereinbart und die Umsatzsteuer auf die Anzahlung somit bereits nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG entstanden ist, wird besondere Bedeutung zukommen.
- Im Regelfall wird hierbei im Rahmen der **Vorausrechnung** der zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung gültige Steuersatz von 19% / 7% ausgewiesen gewesen sein. Im Rahmen der Endabrechnung ist nunmehr darauf zu achten, dass der zutreffende Steuersatz im Zeitpunkt der Leistungserbringung angewandt und ausgewiesen wird.

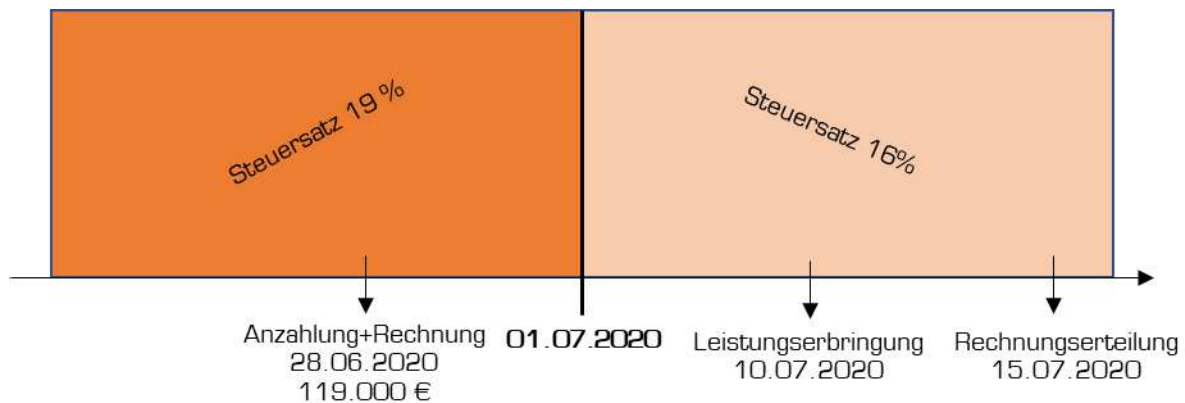
Beispiel 1: (Regelfall)



Lösung:

Nach den oben dargestellten Grundsätzen wurde die Leistung am 15.05.2020 erbracht. Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19%. Die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 05/2020. In der am 07.07.2020 erteilten Rechnung ist die Umsatzsteuer mit 19% auszuweisen.

Beispiel 2: (Erhaltene Anzahlung vor dem 01.07.2020, Leistungserbringung nach dem 30.06.2020 inkl. Rechnungskorrektur)



Lösung:

Rechnung vom 28.06.2020

Über erhaltene Anzahlung i. H. v. 119.000 € vom 28.06.2020

erteile ich folgende Rechnung:

Entgelt	100.000,00 €
zuzüglich Umsatzsteuer 19 v.H.	19.000,00 €
	119.000,00 €

Umsatzsteuer entsteht für die Anzahlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG in Höhe von 19.000 € mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums 06/2020.

Die Berichtigung der Steuer ist nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG für den Monat der Leistungserbringung, d.h. für den VAZ 07/2020 vorzunehmen. Die Schlussrechnung ist entsprechend zu korrigieren.

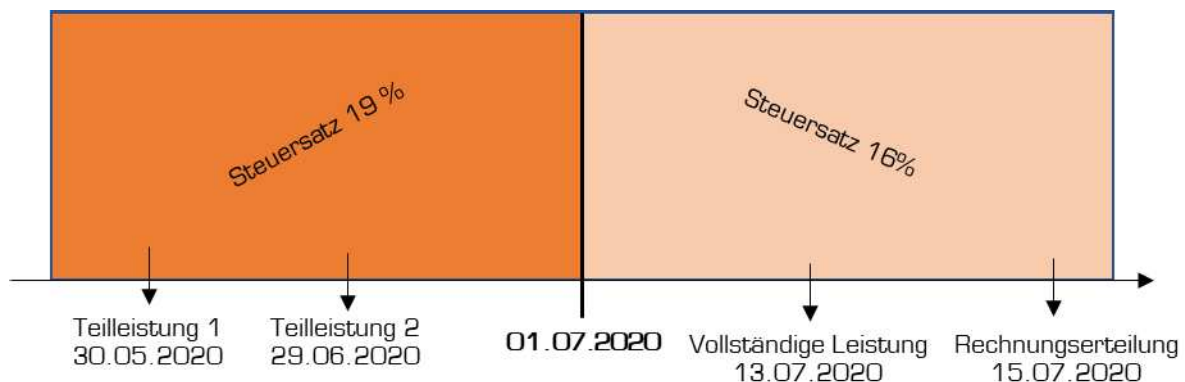
Rechnungsberichtigung vom 15.07.2020:

Über erhaltene Anzahlung i.H.v. 119.000 € vom 28.06.2020

erteile ich folgende berichtigte Rechnung:

Entgelt	100.000,- €
zuzüglich Umsatzsteuer 16 v.H.	16.000,- €
	116.000,- €
bereits gezahlt	119.000,- €
Erstattungsbetrag zu Ihren Gunsten	3.000,- €

Beispiel 3: (Teilleistungen)



Die oben stehenden Voraussetzungen zur Anerkennung von Teilleistungen sollen erfüllt sein.

Lösung:

Die Teilleistung 1 wird am 30.05.2020, die Teilleistung 2 am 29.06.2020 erbracht. Für die Teilleistung 1+2 entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 1-3 jeweils mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Teilleistung erbracht wurde (VAZ 05/2020, 06/2020). Der anzuwendende Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG in der zum Zeitpunkt der Teilleistung gültigen Fassung jeweils 19%.

Die vollständige Leistung wird erst am 13.07.2020 und somit nach dem 01.07.2020 erbracht. Die Steuer für den letzten Teilleistungszeitraum entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 07/2020. Der anzuwendende Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 16%.

Entgeltminderungen und -erhöhungen

- **Tritt nach dem 30. Juni 2020** eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen **vor dem 1. Juli 2020** ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz ein (z.B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung), hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.
Dabei ist sowohl im Falle der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten als auch im Falle der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von **19 % / 7 %** anzuwenden.
Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.
- Eine Berichtigung der Steuer nach § 17 Abs. 1 UStG scheidet aus, soweit sich die Entgelte für **nichtsteuerbare und steuerfreie** Umsätze nachträglich ändern.
- Führt der Unternehmer Umsätze aus, die **verschiedenen Steuersätzen** unterliegen, ist bei einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer nach dem Umsatzsteuersatz zu berichtigen, der auf den jeweils zugrundeliegenden Umsatz anzuwenden war.
Dies kann in der Praxis einen unangemessenen Arbeitsaufwand erfordern.
Zur **Vereinfachung** wird deshalb zugelassen, nachträgliche Änderungen der BMG für die **vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Umsätze** nach dem **Verhältnis** zwischen einerseits den Umsätzen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, und andererseits den steuerfreien und nichtsteuerbaren Umsätzen des Voranmeldungszeitraums aufzuteilen, **in dem die Änderungen der Bemessungsgrundlagen tatsächlich eingetreten sind** (vgl. auch Abschnitt 22.6 Abs. 20 und 21 UStAE). Entsprechendes gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs (vgl. Rz. 29 im BMF-Schreiben).

Einlösen von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen

Vergütet ein Unternehmer von ihm ausgegebene Gutscheine (**Preisnachlass- oder Preiserstattungsgutscheine**), die einen Endabnehmer in die Lage versetzen, Leistungen um den Nennwert der Gutscheine verbilligt zu erwerben, kann dies grundsätzlich zur Minderung der BMG beim Unternehmer führen (vgl. Abschnitt 17.2 Abs. 6 UStAE).
Sofern eine Entgeltminderung für eine steuerpflichtige Leistung vorliegt, hat der Unternehmer die dafür geschuldete USt nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Der Umsatzsteuersatz ergibt sich aus der Lieferung, für die der Gutschein (Preisnachlass- oder Preiserstattungsgutschein) eingelöst worden ist (Abschnitt 17.2 Abs. 6 UStAE).

Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1. Juli 2020 und die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten.

Deshalb wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem **vereinfachten Verfahren** vorzunehmen (vgl. Rz. 29 im BMF-Schreiben)

Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Gutscheine in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 31. August 2020, ist die USt - soweit die zugrundeliegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden Steuersatz von 19 Prozent zu berichtigen. Bei der Erstattung von Gutscheinen nach dem 31. August 2020 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 Prozent zu berichtigen.

Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der BMG wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die vorgenannte Vereinfachungsregel gilt insoweit nicht.

Die zur erleichterten Trennung nachträglicher Entgeltminderungen getroffenen Regelungen in Abschnitt 22.6 Abs. 20 und 21 UStAE (vgl. auch Rz. 28) bleiben hiervon unberührt.

Weitere Einzelfälle

Taxi- und Mietwagenunternehmer

können die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 30. Juni 2020 zum 1. Juli 2020 den geminderten Steuersätzen (5% / 16%) unterwerfen.

Die Leistung des Handelsvertreters

unterliegt, sofern sich die Entgeltsvereinbarung nach den §§ 87 ff HGB richtet, dem Steuersatz von 16 %, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt hat (Vgl. Rz. 42 im BMF-Schreiben)

Die Leistung des Handelsmaklers

wird im Zeitpunkt der Erteilung der Schlussnote (§ 94 HGB) ausgeführt. Wird die Schlussnote nach dem 30. Juni 2020 erteilt, ist auf die Vermittlungsleistung der ab 1. Juli 2020 geltende allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 Prozent anzuwenden (Vgl. Rz. 43 im BMF-Schreiben)

Beim Umtausch

eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem 1. Juli 2020 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der Umsatzsteuersatz von 16 % / 5% anzuwenden (vgl. Rz 45 im BMF-Schreiben)

- | | |
|--|--------|
| ✓ Lieferung vor dem 01.07.2020 wird rückgängig gemacht | |
| Änderung USt / Vorst | = 19 % |
| ✓ Neulieferung ab dem 01.07.2020 | = 16 % |

Erstattung von Pfandbeträgen

(Vgl. Rz. 31 im BMF-Schreiben)

Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen

(Vgl. Rz. 32 und 33 im BMF-Schreiben und besonderes Schaubild)

Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

(Vgl. Rz. 35 bis 37 im BMF-Schreiben)

Bei Strom, Gas, Wärme oder Wasser ist in der Regel entscheidend, wann die Ablesung erfolgt. Der dann geltende Umsatzsteuersatz ist für den gesamten Abrechnungszeitraum anzuwenden. Die Versorgungsunternehmen können aber auch, Zeiträume vor dem 1. Juli 2020 und Zeiträume im zweiten Halbjahr getrennt abrechnen. Für Zeiträume vor dem 1. Juli 2020 gilt dann der alte Umsatzsteuersatz, für Zeiten im zweiten Halbjahr 2020 der neue Umsatzsteuersatz.

Telekommunikationsleistungen (z. B. Telefondienstleistungen)

sind den Dauerleistungen zuzurechnen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit (meist zwischen sechs und 24 Monaten) abgeschlossen werden und periodische Abrechnungszeiträume vorsehen. In diesen Fällen sind Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten (Vgl. auch Rz. 34 im BMF-Schreiben).

- | | |
|--|--------|
| ✓ Sind Dauerleistungen (somit Ende Ztr. maßgebend) | |
| ✓ Abweichernder Abrechnungs-Ztr. möglich | |
| bis 30.06.2020 | = 19 % |
| ab 01.07.2020 | = 16 % |

**Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher
Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise
(Corona-Steuerhilfegesetz)**

**Gesetzbeschluss des BT vom 28. Mai 2020,
Zustimmung des Bundesrates am 5.6.2020
Veröffentlichung im BGBl. 29.06.2020**

521 / 06-20




Änderung des § 12 Abs. 2 UStG – Anfügung der Nr. 15

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 (5) Prozent für die folgenden Umsätze:

15. die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Juli 2021 erbrachten **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**, mit **Ausnahme der Abgabe von Getränken**.

Beachte:

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen	Getränke (egal welche)
(Zeitraum 01.07.-31.12.20) 5%	(Zeitraum 01.07.-31.12.20) 16%
(Zeitraum 01.01.-30.06.21) 7 %	(Zeitraum ab 01.01.21) (19%)
(Zeitraum ab 01.07.2021) 19%	 19%

Betroffene Unternehmer

Restaurant, Pizzeria, Imbiss, Catering, Dinner-Show, Bäckereien, Metzgereien usw.

Aufteilung des Entgelts

- ❖ Nur der **Verpflegungsteil** ermäßigt zu versteuern
- ❖ Einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen **aufzuteilen** (Ab. 10.1 Abs. 11 S. 1 UStAE).
- ❖ Einfachstmögliche sachgerechte **Aufteilungsmethode** zu wählen
- ❖ Grds. nach dem **Verhältnis der Einzelverkaufspreise**.
- ❖ Problem: **all you can drink**-Angebote“
(m.E. Aufteilung nach dem Wareneinsatz, ggf. schätzen)

Umstellung Kassensysteme notwendig und die „Bon-Pflicht“

- ❖ Bei elektr. Kassen = jeder Geschäftsvorfall **aufzeichnungspflichtig**
- ❖ Hierüber ist Beteiligten ein **Beleg** auszustellen (146a Abs. 2 Satz 1 AO – Belegausgabepflicht; sonst Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 AO).
- ❖ Beleg muss gemäß § 6 der KassenSichV insbesondere enthalten = **Preis** & anzuwendender **Steuersatz**
(Verpflegung 5%, Getränke 16%)

Es droht bei „Kleinbetragsrechnung“ ohne Kassenumstellung (damit Bon-Ausgabe nach altem Recht)

- Bei Buchung „ Speisen / Getränke „ mit 16% / 19%
= *Ausweis einer § 14c-USt.*
- Bei Buchung „Alles über Mitnahme“ mit 5 % / 7 %
= *falsche USt für Getränke mangels Aufteilung.*
- Bei Buchung Speisen als „Mitnahme“ mit 5 % / 7 %
und Getränke als „Speisen“ mit 16% / 19%
= *USt richtig, aber falsche Leistungsbeschreibung.*

Aufteilungsgebot im Hotelgewerbe

- ❖ **Übernachtungsleistung** bis Ende Juni 2020 = 7%.
Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 = 5%.
- ❖ **Verpflegungsdienstleistungen** (insbes. Frühstück)
01.07.2020 bis 30.06.2021 ermäßigt besteuert (5% / 7%)
- ❖ Zu erwarten = **Anpassung** pauschaler **Sammelposten** von
bisher 80 % Hauptleistung und 20 % Nebenleistung nach
(Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE).
- ❖ Auch **Schätzung** z.B. Verhältnis der Einzelverkaufspreise
zueinander oder Verhältnis von kalkulatorischen Kosten
wäre m.E. möglich

Verkauf von Gutscheinen

- ❖ Einlösung **bereits** ausgestellter **Einzweckgutscheine**
(Dinner, Frühstücksbuffet, Gänse-Essen)
 - Bei Ausgabe vor 01.07.20 = USt 19% entstanden.
 - Bei Einlösung Ztr. 01.07.20 bis 30.06.2021 (bleibt 19 %).
 - In Diskussion = Charakterwechsel auf Mehrzweck, dann
Steuersatz 5% / 16%
- ❖ **Neu** ausgestellte Einzweck- / bzw. Mehrzweckgutscheine
 - M.E. kein Einzweckgutschein für normalen
„Restaurantgutschein“ möglich mangels Bestimmbarkeit
der geschuldeten USt
(Verpflegung 5 % / 7 %, Getränke 16% / 19%)
 - Keine USt bei Ausgabe (§ 3 Abs. 15 S. 2 UStG), Erst im
Zeitpunkt der Einlösung unterliegt die Leistung der USt.

Steuersatzsenkung für den Ztr. 01.07.2020 bis 31.12.2020

01.07.2020 bis 31.12.2020	01.07.2020 bis 31.12.2020
Allgemeiner Steuersatz	Ermäßigter Steuersatz
Von 19 % => auf 16%	Von 7 % => auf 5 %

Für Steuersatz maßgebend

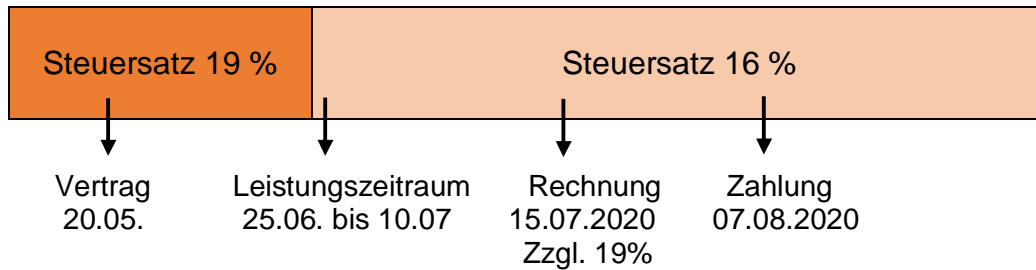
☞ Zeitpunkt der Leistungsausführung

Bewegte Lieferung	Beginn der Beförderung oder Versendung
Montage/Werklieferung	Übergabe und Abnahme des Werks (§ 640 BGB)
Werkleistungen	Zuwendung der vollendeten Werkleistungen (Beendigung)
Sonstige Leistungen	<ul style="list-style-type: none">• Zuwendung der vollendeten Leistung (Beendigung).• Bei zeitlich unbegrenzte Lei- stung = mit Vereinbarung
Dauer- / Teilleistung (Miete, Wartung, Leasing)	Mit Ende des vereinbarten Teil- leistungszeitraums

**Die Grundsätze zum Zeitpunkt
der Leistungserbringung gelten:**

- auch bei Teilleistungen
- auch bei der Ist-Versteuerung
- unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses
- unabhängig von einer etwaigen Anzahlungsbesteuerung
- unabhängig von der Rechnungserteilung!

Beispiel:



Lösung:

Zeitpunkt der Leistung : 10.07.2020
Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG: **16%.**
Entstehung USt mit Ablauf: VAZ Juli
Rechnungslegung 15.07.2020 mit USt **16%**
Zzgl. § 14c-USt **3%**

ÜBERGANGSREGELUNG (Rz. 45 BMF-Entwurf)
(zu hoher USt-Ausweis in der Unternehmerkette, für **Leistungen** nach dem 30.06. und vor dem 01.08.2020)

LU = zahlt 19%:

Aus Vereinfachung keine Berichtigung der §14c-USt.

LE = Vorst 19% aus Vereinfachung

Ausgleichsanspruch

**Kann / Muss Minderbetrag (3%)
an LE erstattet werden??**

◆ Grundsätzlich zivilrechtliches Problem

- Immer bei gesetzlich vorgeschriebenen Entgelten
(Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekt, Ingenieur)

- Vertrag vor dem 01.03.2020

Festpreisklausel	Anpassungsklausel	Keine Klauseln
Zivilrechtlich nicht Berechtigt	Zivilrechtlich Berechtigt	Zivilrechtlicher Ausgleichsan- spruch
(Brutto-Preis- Vereinbarung)	(Netto-Preis- Vereinbarung)	nach § 29 UStG

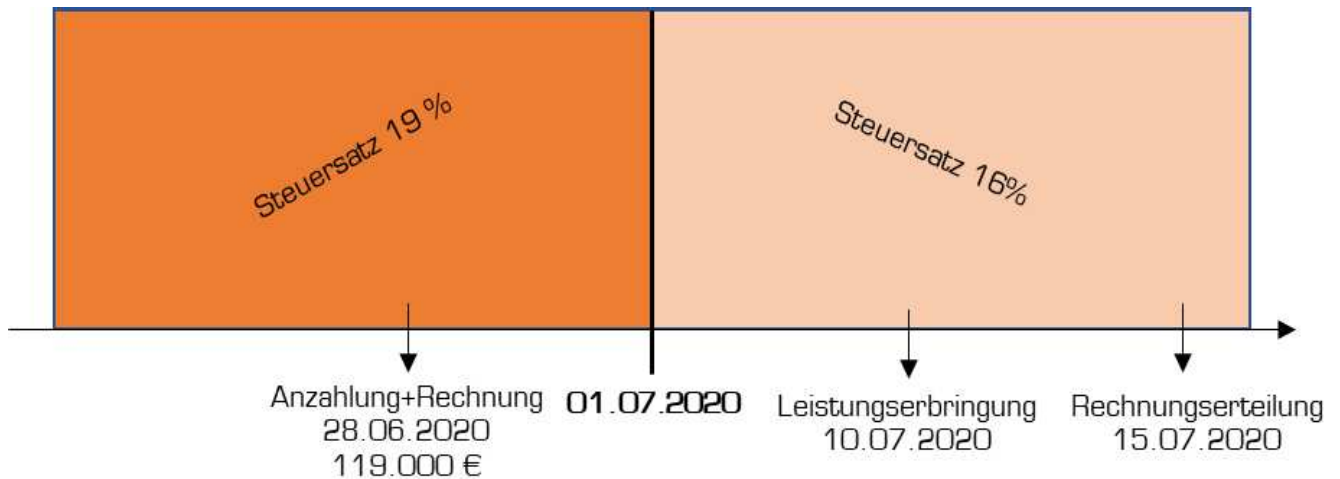
- Vertrag nach dem 29.02.2020

Grundsätzlich zivilrechtlich nicht berechtigt
(Ausnahme individuelle Anpassungsklausel)

Auswirkung auf die Anzahlungsbesteuerung

Beispiel:

Erhaltene Anzahlung vor dem 01.07.2020,
Leistungserbringung nach dem 30.06.2020



Rechnung vom 28.06.2020 über erhaltene Anzahlung:

Entgelt	100.000,00 €
zuzüglich Umsatzsteuer 19 v.H.	19.000,00 €
	119.000,00 €

USt entsteht für die Anzahlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG in Höhe von 19.000 € mit Ablauf des VAZ 06/2020.

Die Berichtigung der USt nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG:

erfolgt im Monat der Leistungserbringung = VAZ 07/2020
(In der Regel im Rahmen der Schlussrechnung)

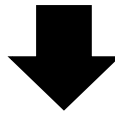
End- Schlussrechnung vom 15.07.2020 :

über die Lieferung einer Halle

Entgelt	100.000,- €
zuzüglich Umsatzsteuer 16 v.H.	16.000,- €
	116.000,- €
bereits gezahlt Abschlag 28.06.	100.000,- €
darauf bisherige USt	19.000,- €
Erstattungsbetrag	3.000,- €

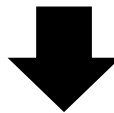
Bereits mit 19 % / 7 % besteuerte Anzahlungen sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 bzw. 27 der USt-VA eine negative BMG berücksichtigt wird.

Die Umsätze zu den Steuersätzen 16 % und 5 % sowie der darauf entfallende USt sind insgesamt in der Zeile 28 der USt-VA einzutragen (Rz. 8 im BMF-Entwurf).



25	Steuerpflichtige Umsätze <small>(Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)</small>			
26	zum Steuersatz von 19 %	81		
27	zum Steuersatz von 7 %	86		
28	zu anderen Steuersätzen	35	36	
29	<small>Lieferungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG an Abnehmer mit USt-IdNr.</small>	77		
30	<small>Umsätze, für die eine Steuer nach § 24 UStG zu entrichten ist (Sägewerkserzeugnisse, Getränke und alkohol. Flüssigkeiten, z.B. Wein) ...</small>	76	80	

Eine Eintragung in Zeile 62 der USt-VA (als negative Nachsteuer) ist insoweit nicht vorzunehmen (Vgl. Rz. 12 im BMF-Entwurf).



61	Andere Steuerbeträge			
62	Steuer infolge Wechsels der Besteuerungsform sowie Nachsteuer auf versteuerte Anzahlungen u. ä. wegen Steuersatzänderung	65		
63	In Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 6a Abs. 4 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 6, § 25b Abs. 2 UStG oder von einem Auslagerer oder Lagerhalter nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldet werden	69		

Vereinfachung (Rz. 9 im BMF-Entwurf)

- Vereinnahmte Entgelte vor 01.07.2020 aber Leistung nach dem 30.06.2020
 ⇒ Rechnung vor 01.07.20 bereits mit 16% / 5 % möglich.
- USt und Vorst dann jeweils 16% / 5 %.
- Keine Berichtigung der USt gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG

Teilleistungen

Für Teilleistungen kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Teilleistung ausgeführt wurde.

Nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung,

Werklieferungen oder Werkleistungen (z.B. Bauwirtschaft) stellen grds. **keine Teilleistungen** sondern vielmehr einheitliche Leistungen dar.

Teilleistungen werden jedoch in der Regel anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. BMF Schreiben vom 11.08.2006, BStBl. I 2006, 477, Rn. 20, 21)

➔ **teilbar / abgrenzbar:**

Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Leistung (insbesondere) Werklieferung oder Werkleistung handeln.

Wirtschaftlich teilbar sind die Leistungen der Bauwirtschaft regelmäßig entsprechend der einzelnen Gewerke.

(vgl. Katalog der Teilungsmaßstäbe

- in OFD Frankfurt am Main v. 12.04.2010 - S 7270 A - 011 - St 113
- Merkblatt zur USt in der Bauwirtschaft – Stand: Oktober 2009 – BStBl. 2009 I S. 1292, Teil II. Tz. 2.)

➔ **gesondert erbracht & abgenommen:**

Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, nach dem 30.06.2020 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, so muss er vor dem 31.12.2020 vollendet oder beendet worden sein.

Teilabnahmen, sofern sie schriftlich vereinbart wurde, müssen auch gesondert schriftlich vorgenommen werden.

Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme ist nicht anzuerkennen.

➔ gesondert vereinbart & geschuldet:

Es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.

Teilleistungen scheiden aus, wenn für das Gesamtwerk ein Festpreis vereinbart wurde oder wenn faktisch Teilabnahmen erfolgen, ohne dass diese im Werkvertrag vereinbart oder die Vereinbarung im Werkvertrag geändert wurde.

➔ gesondert abgerechnet:

Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Die Abrechnung muss den vertraglichen Vereinbarungen entsprechen.

Dauerleistungen

- **Dauerleistungen sind Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum (Jahr, ½-Jahr, ¼-Jahr) erstrecken (z.B. Vermietungen, Leasing, Wartungs- oder Serviceleistungen, laufende FiBu oder Lohnbuchführung, Leistungen von Abo im Fitness-Studio).**
- **Dauerleistungen werden an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet.**

Beispiel:

Maschinen-Wartungsvertrag für Ztr. 01.01.2020 bis 31.12.2020. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung wird das Entgelt mit Vertragsabschluss im Januar 2020 in vollem Umfang gezahlt.

Lösung:

Dauerleistung; Leistungsausführung am Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet = 31.12.20.

Steuersatz = 16 %

Zahlung im Jan 20 = Anzahlung zu 19%.

Grds. Minderung USt (bei Netto-Preis-Vereinbarung)

Gem. § 27 Abs. 1 S. 3 UStG im VAZ Dez. 20.

Grds. Schlussrechnung unter Absetzung Anzahlung.

- **Sie sind stets als wirtschaftlich teilbare Leistungen anzusehen. Dabei stellt der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum eine Teilleistung dar (§ 13 (1) Nr. 1a S.3 UStG).**
- **Für Dauerleistungen, die dem Regelsteuersatz unterliegen und die ab dem 01.07.2020 und bis zum 31.12.2020 erbracht werden (enden), ist daher der Steuersatz von 16 % maßgeblich.**

Beispiel:

Maschinen-Wartungsvertrag für Ztr. 01.01.2020 bis 31.12.2020. Mtl. Entgeltszahlungen vereinbart.

Lösung:

Monatliche Teilleistungen = jeweils Ende Monat.

Steuersatz = 19 % (für Ztr. Jan – Juni), Rest 16%

Unterschiedliche Rechnungen zu erteilen.

- Wird bei einer Dauerleistung (z.B. vom 01.01.2020 bis zum 31.12.2020) vor dem 1. Juli 2020 ein **kürzerer Abrechnungszeitraum** (z.B. ¼ -jahr) als früher vereinbart, sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen.
- **Leasing-Sondervorauszahlung**
= Vorauszahlung zu allen Leasing-Raten.
Leasing-Raten für Ztr. 30.06. bis 31.12.2020 = Teilleistungen zu 16 %.
Folge: Leasing-Sonder-VZ aufzuteilen in 19 % / 16 %.
- Insbesondere **Mietverträge**, die als Rechnung anzusehen sind (Abschnitt 14.1 Abs. 2 UStAE), sind an den neuen Steuersatz anzupassen (sonst § 14c-USt).
- Für Abrechnung von **Nebenleistungen** richtet sich die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung.