

Konjunkturpaket 2020: Mehrwertsteuersenkung

Umsetzung im Unternehmen

2.19 B 2.190

TO-WARENWERT: 42,64

NETTOWERT	% MWST	MWST
32,15	A=16,00%	5,14
10,49	B= 5,00%	0,52
-----		5,66
42,64		48,30

... EUR

Mandanten-Info

Konjunkturpaket 2020: Mehrwertsteuersenkung

Inhalt

1.	Allgemeines	1
2.	Umsatzsteuersatz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen:	2
3.	Entstehung der Umsatzsteuer	2
4.	Anzahlung/Vorauszahlungen	4
5.	Teilleistungen	7
6.	Langfristige Verträge/Dauerleistungen	7
6.1	Lieferung von Strom, Gas, Wärme, Wasser sowie die Beseitigung von Abwasser	8
6.2	Dauerleistungen, die als Teilleistungen erbracht werden	10
7.	Kleinbetragsrechnungen	11
8.	Preis Anpassung?	11
9.	Umtausch von Gegenständen	13
10.	Gutscheine	14
11.	Nachträgliche Minderungen des Entgelts z. B. aufgrund von Erstattungen/Skonti oder Boni	17
12.	Fehlerhaft ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag (§ 14c UStG)	18
12.1	Billigkeitsregelung bei einem hohen Umsatzsteuerausweis in der Unternehmerkette:	19
13.	Besonderheiten beim Vorsteuerabzug:	19
13.1	Aus Rechnungen vor Leistungserbringung (Anzahlungsrechnungen)	19
13.2	Rechnungen mit zu hohem Umsatzsteuerausweis	20
13.3	Rechnung mit zu niedrigem Steuerausweis	20
14.	Checkliste	21

1. Allgemeines

Durch das 2. Corona-Steuerhilfegesetz werden die Steuersätze befristet

vom 01. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020

von 19% ➔ 16 % (Regelsteuersatz)

von 7% ➔ 5 % (ermäßigter Steuersatz)

für Lieferungen, sonstige Leistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerb und für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer gesenkt.

Damit soll dem Konsum ein Impuls und der Konjunktur ein neuer Schub gegeben werden. Für Unternehmer zieht das einige Folgen nach sich, die es zu beachten gilt. Nachfolgend sind daher die wichtigsten Änderungen dargestellt, die es bei der Absenkung der Steuersätze zum 01.07.2020 und zur Wiederheraufsetzung zum 01.01.2021 zu beachten gilt.

Die Verwaltung hat diesbezüglich das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 erlassen, das auf die damit einhergehenden Probleme eingeht.

2. Umsatzsteuersatz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen:

Zusätzlich dazu haben Unternehmer, die Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen erbringen darauf zu achten, dass sich der Umsatzsteuersatz für die Restaurationsleistungen (Essen vor Ort) insgesamt drei Mal innerhalb eines Jahres ändert.

vom 01.07.2020 – 31.12.2020 → 5 %

vom 01.01.2021 – 30.06.2021 → 7 %

ab 01.07.2021 → 19 %

Hinweis

Bei Getränken ist unverändert der Regelsteuersatz mit 19 % bzw. mit 16 % in der Zeit vom 01.07. bis 31.12.2020 anzuwenden.

3. Entstehung der Umsatzsteuer

Für die Frage, welcher Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, ist maßgeblich, welcher Umsatzsteuersatz im **Zeitpunkt der Ausführung** des Umsatzes gültig ist. Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich bei Ausführung der Leistung.

Bei **Lieferungen** ist der Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer im Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsmacht an dem veräußerten Gegenstand bzw. bei Beförderung oder Versendung des Gegenstandes der Zeitpunkt, in dem die Lieferung beginnt.

Bei **sonstigen Leistungen** ist der Zeitpunkt der Vollendung der Leistungsausführung maßgeblich. Zeitlich begrenzte Dauerleistungen gelten mit Ende des Leistungsabschnitts als ausgeführt, sofern keine Teilleistungen vorliegen.

Bei **innergemeinschaftlichen Erwerben** entsteht die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats.

Der ausgeführte Umsatz ist dem zu diesem Zeitpunkt gesetzlich geltenden Umsatzsteuersatz zu unterwerfen. Das bedeutet, dass für die Bestimmung, welcher Steuersatz anzuwenden ist, genau zu klären ist, zu welchem Zeitpunkt der jeweilige Umsatz ausgeführt worden ist.

Wichtig:

Wann die Rechnung gestellt wird bzw. wann die Zahlung erfolgt, ist **nicht** entscheidend.

Das ist besonders von Unternehmern zu beachten, die ihre Umsätze nach der sog. Ist-Besteuerung (§ 20 UStG) erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts der Umsatzsteuer unterwerfen. Werden also Leistungen vor dem 30.06.2020 ausgeführt und das Entgelt dafür erst nach dem 01.07.2020 vereinnahmt, ist der bis zum 30.06.2020 geltende Steuersatz anzuwenden.

Davon abweichend entsteht die Umsatzsteuer bereits früher, wenn vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung die Zahlung bereits vom liefernden/leistenden Unternehmer vereinnahmt worden ist. Allerdings ist auch in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts bereits vor Ausführung der Lieferung/sonstigen Leistung vereinnahmt wurde, der Steuersatz maßgebend, der im Zeitpunkt der Erbringung/Ausführung des Umsatzes gültig ist.

Beispiel: Ein Kunde bestellt in einem Onlineshop am 29.06.2020 mehrere Kleidungsstücke. Der Onlinehändler versendet die Ware am 02.07.2020 (Aufgabe zur Post). Damit unterliegt die Lieferung der Kleidung dem ab 01.07.2020 geltenden Steuersatz von 16 %. Irrelevant ist, ob der Kunde die Lieferung vorab bezahlt, denn der Zeitpunkt zu dem die Lieferung erfolgt, ist maßgebend. Sofern der Onlinehändler bereits bei Bestellung der Ware durch den Kunden am 29.06.2020 weiß, dass ein Versand vor dem 01.07.2020 nicht stattfinden wird, kann er bereits den abgesenkten Steuersatz in Rechnung stellen.

Etwas anderes gilt, wenn die am 29.06.2020 bestellte Ware am 30.06.2020 versendet wird. Unabhängig davon, wann die Ware beim Kunden ankommt bzw. unabhängig davon, wann der Kunde die Ware bezahlt, unterliegt die Lieferung noch dem erhöhten Steuersatz von 19 %.

4. Anzahlung/Vorauszahlungen

Leistet der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung Anzahlungen und steht zu diesem Zeitpunkt noch nicht genau fest, wann die angezahlte Lieferung oder Leistung erbracht wird, ist für die Bestimmung des Steuersatzes der Zeitpunkt der Anzahlungsleistung entscheidend. Dieser ist ggf. später (im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausführung der Leistung) zu korrigieren.

Ist allerdings im Anzahlungszeitpunkt bekannt, dass die Leistung nach dem 30.06. und vor dem 31.12.2020 erbracht wird, kann die Anzahlung bereits zu den abgesenkten Steuersätzen erfolgen. In einer für die künftige Leistung erstellten Anzahlungsrechnung ist bereits der Steuersatz von 16 % bzw. 5 % anzugeben.

Sofern allerdings ohne Beachtung der beabsichtigten Steuersatzänderung bereits Rechnungen über Anzahlungen oder Vorauszahlungen erstellt und bezahlt worden sind, die den bislang noch gültigen Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. 7 % ausweisen, ist auch auf diese Beträge nachträglich der abgesenkte Umsatzsteuersatz anzuwenden, sofern die Leistungserbringung im Zeitraum vom 01.07. – 31.12.2020 liegt. Eine Berichtigung der im Voraus erteilten Rechnung ist nicht notwendig, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung mit den im Leistungszeitpunkt geltenden Steuersatz abgerechnet und die entsprechend im Voraus bezahlten Entgelte mit dem seinerzeit verwendeten Steuersatz abgesetzt wird. Die Korrektur der Vorauszahlungsrechnung erfolgt insoweit indirekt in der Schlussrechnung.

Beispiel:

Ein Handwerker hat im Juni 2020 mit Kunden K die Verlegung von Terrassenplatten vereinbart. Dafür erstellte der Unternehmer bereits eine Anzahlungsrechnung von insgesamt 595 Euro (500 Euro zzgl. 19 % Umsatzsteuer = 95 Euro). Im Laufe des Junis zeichnet sich ab, dass die Verlegung der Terrassenplatten erst im August möglich ist. Da die Leistung nach dem 30.06 und vor dem 31.12. erbracht wird, unterliegt sie insgesamt dem abgesenkten Steuersatz von 16 %. Eine Korrektur der Anzahlungsrechnung ist möglich, aber nicht notwendig. Nach der Ausführung der Leistungen stellt der Unternehmer die Restzahlung wie folgt in Rechnung:

Verlegung von Terrassenplatten im August 2020:		
netto	Umsatzsteuer 16%	Brutto
1.200 Euro	192 Euro	1.392 Euro

abzüglich der bereits im Juni erhalten Anzahlung:

netto	Umsatzsteuer 19%	Brutto
- 500 Euro	- 95 Euro	- 595 Euro

Differenz:

netto	Umsatzsteuer	Brutto
700 Euro	97 Euro	797 Euro

Bitte überweisen Sie die Restzahlung in Höhe von 797 Euro.

Weitere Möglichkeiten (mit Beispielen) zur Erstellung von Schlussrechnungen sind in Abschnitt 14.8 UStAE enthalten. Bei Einzelfragen unterstützt Sie Ihr steuerlicher Berater.

Da sowohl die Anzahlung als auch die Leistung innerhalb eines Kalenderjahres erfolgten, ist in der Jahreserklärung der Umsatz insgesamt i. H. v. 1.200 Euro (Umsatz) und 192 Euro (USt) zu erfassen.

Entsprechend dieser Darstellung ist zu verfahren, wenn die Steuersätze zum 01.01.2021 wieder auf die bisherigen Sätze angehoben werden. Mit dem Jahreswechsel 2020 → 2021 ist der umgekehrte Fall zu beachten. In Abwandlung des obigen Beispiels ergeben sich folgende Abweichungen bei der Erstellung der Schlussrechnung (Anzahlung im November 2020, Leistungserbringung erst im Februar 2021).

Verlegung von Terrassenplatten im Februar 2021:

netto	Umsatzsteuer 19 %	Brutto
1.200 Euro	228 Euro	1.428 Euro

abzüglich der bereits im Juni erhalten Anzahlung:

netto	Umsatzsteuer 16 %	Brutto
- 500 Euro	- 80 Euro	- 580 Euro

Differenz:

netto	Umsatzsteuer	Brutto
700 Euro	148 Euro	848 Euro

Bitte überweisen Sie die Restzahlung in Höhe von 848 Euro.

5. Teilleistungen

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen, die gesondert geschuldet, mitunter gesondert abgenommen und auch gesondert abgerechnet werden. Die Ausführung von Teilleistungen ist entsprechend gesondert zu vereinbaren.

Beispiel: Im Rahmen eines Bauvertrags über ein Einfamilienhaus sind jeweils die Errichtung der Bodenplatte, des Rohbaus, des Dachstuhls etc. Teilleistungen.

Teilleistungen sind wie eigenständige Leistungen anzusehen und daher umsatzsteuerrechtlich entsprechend zu behandeln. Sofern Verträge nachträglich angepasst und Leistungen in Teilleistungen aufgeteilt werden, akzeptiert das die Finanzverwaltung regelmäßig, wenn die Aufteilung wirtschaftlich sinnvoll und nicht nur willkürlich mit dem einzigen Ziel, Steuern zu sparen, erfolgt.

Das gilt auch, wenn Anzahlungen auf Teilleistungen erfolgen. Die in →*Kapitel 4 – Anzahlungen* – dargestellten Rechtsfolgen geltend entsprechend.

6. Langfristige Verträge/Dauerleistungen

Langfristigen Verträgen ist im Rahmen der Absenkung der Umsatzsteuersätze besondere Beachtung zu schenken. Zunächst ist zu klären, ob im Rahmen dieser langfristigen Verträge Lieferungen (z. B. wiederkehrende Abonnements über Zeitschriften, Food- oder Kosmetikboxen etc.) oder sonstige Leistungen (z. B. Mietverträge, Reinigungsleistungen u. Ä.) vorliegen.

Bei Lieferungen ist jede ausgeführte Lieferung danach zu beurteilen, zu welchem Zeitpunkt sie stattfindet. Der an diesem Tag gültige Steuersatz ist anzuwenden. Ist ein Teil der (geplanten) Lieferungen bereits im Voraus zu einem anderen Steuersatz gezahlt worden, kann eine entsprechende Rechnungskorrektur erfolgen. Diese ist jedoch nicht zwingend (siehe →*Kapitel 8 – Preisanpassung*).

Verträge über Dauerleistungen können als Rechnung anzusehen sein (Abschn. 14.1 Abs. 2 UStAE). Diese sind zwar grundsätzlich an die neuen Steuersätze anzupassen, allerdings sind ergänzende Unterlagen, die auf den Vertrag Bezug nehmen, ausreichend, wenn alle erforderlichen Informationen zum Entgelt und zum Steuersatz für den Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 enthalten sind (§ 31 Abs. 1 UStDV). Sofern der Vertrag bzw. die Kombination aus Vertrag und Zahlungsbeleg die Grundlage des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger bilden, sollten alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten sein.

6.1 Lieferung von Strom, Gas, Wärme, Wasser sowie die Beseitigung von Abwasser

Regelmäßig erfolgt die Feststellung der gelieferten Menge am Ende eines Ablesezeitraums. Der Ablauf des Ablesezeitraums ist auch der Zeitpunkt, zu dem die jeweilige Lieferung als ausgeführt gilt (Abschn. 13.1 Abs. 2 Satz 4 UStAE). Die während eines Ablesezeitraums geleisteten Abschlagszahlungen sind nicht als Entgelt für Teilleistungen anzusehen. Dennoch führen sie beim jeweiligen Versorgungsunternehmen bei der Vereinnahmung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG zur Entstehung der Umsatzsteuer.

Für die Beantwortung der Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist, ist der an dem Tag geltende Steuersatz maßgebend, an dem der Ablesezeitraum endet. Sind an diesem Tag die abgesenkten Steuersätze gültig, unterliegen die im gesamten Ablesezeitraum erfolgten Lieferungen diesem Steuersatz. Das heißt, grundsätzlich unterliegen die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem am Tag des Endes des Ablesezeitraums gültigen Steuersatz.

Beispiel 1: Der Ablesezeitraum für die Stromlieferung endet am 31.12.2020. Die gesamte Stromlieferung im Zeitraum vom 01.01.2020-31.12.2020 unterliegt dem Steuersatz von 16 %.

Beispiel 2: Der Ablesezeitraum für die Wasserlieferung endet am 17.02.2021. Die gesamten Wasserlieferungen, auch die, die im Zeitraum vom 30.06.-31.12.2020 erfolgten, unterliegen dem (wieder) erhöhten Steuersatz von 7 %.

Dieser Grundsatz gilt nicht, wenn die innerhalb des Ablesezeitraums vor dem 01.07.2020 (bzw. nach dem 31.12.2020) ausgeführten Lieferungen gesondert abgerechnet werden (in Übereinstimmung mit den jeweiligen Liefer- und Vertragsbedingungen). Die vor dem 01.07.2020 ausgeführten Lieferungen unterliegen dann dem bis zum 30.06.2020 geltenden Steuersatz, die Lieferungen danach dem abgesenkten Steuersatz. Sofern eine solche Sonderabrechnung erfolgt, lässt es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen zu, dass die Ergebnisse der Ablesezeiträume, in die der Stichtag vom 01.07.2020 fällt, im Verhältnis zwischen den Tagen vor und ab dem Stichtag aufgeteilt werden. Sofern der Ablesezeitraum länger als 3 Monate ist, hat das Versorgungsunternehmen bei der Aufteilung grundsätzlich eine Gewichtung vorzunehmen, sodass eine entsprechende Berücksichtigung der Verbrauchsunterschiede in den Zeiträumen vor und ab dem Stichtag möglich ist.

Spätere Abrechnungen bzw. Änderungen an den Aufteilungen der Lieferungen auf die Zeiträume der verschiedenen Steuersätze können erfolgen.

Für Versorgungsunternehmen beinhaltet das BMF-Schreiben Billigkeitsregelungen zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten.

6.2 Dauerleistungen, die als Teilleistungen erbracht werden

Typische Dauerleistungen, die häufig in Form von Teilleistungen erbracht werden, sind bei der Überlassung von Gegenständen anzutreffen. Das sind z. B. Miet- oder Leasingverträge.

Diese Leistungen sind grundsätzlich erst mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt. Da regelmäßig monatliche Zahlungen vereinbart sind, liegen insoweit Teilleistungen vor. Die Umsatzsteuer entsteht jeweils mit Ablauf des monatlichen Voranmeldungszeitraums, für den die Miet- bzw.- Leasingrate zu entrichten ist.

Für diese als Teilleistung erbrachte Dauerleistung gilt in den Monaten Juli-Dezember der abgeseckte Steuersatz.

Häufig erfolgt die Abrechnung dieser Leistung nicht monatlich mit gesonderter Rechnung, sondern eine Kombination aus ursprünglich abgeschlossenem Vertrag und Kontoauszug, aus dem die jeweils monatlich erfolgte Überweisung bzw. der monatlich erfolgte Lastschriftinzug ersichtlich ist, ist als Rechnung anzusehen (Abschn. 14.1 Abs. 2 UStAE). Eine Korrektur dieser Rechnung kann daher entweder im Rahmen der monatlichen Abbuchung durch einen entsprechenden Hinweis im Zahlungsvermerk oder durch eine gesonderte nachträglich klarstellende Vertragsergänzung erfolgen.

7. Kleinbetragsrechnungen

Bei Rechnungen bis 250 Euro reicht es aus, dass das Brutto-Entgelt und der anzuwendende Steuersatz angegeben ist. Die Angabe des Steuerbetrags an sich ist nicht zwingend.

Die Umsatzsteuer ist aus dem Brutto-Betrag entsprechend herauszurechnen. Für Lieferungen und Leistungen, die im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden, ist aus einer Kleinbetragsrechnung die Umsatzsteuer mit

- 13,79 % bei Umsätzen, die dem Regelsteuersatz unterliegen und mit
- 4,76 % bei dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätzen herauszurechnen.

Beispiel: Beim Unternehmer G kostet eine Kugel Eis im Straßenverkauf 1,30 Euro. G beabsichtigt keine Preissenkung vorzunehmen. Pro verkaufter Kugel Eis ist im Juni ein Steuerbetrag in Höhe von 0,08 Euro ($1,30 \times 6,542\%$) und ab Juli (bis Dezember) ein Steuerbetrag von 0,06 Euro ($1,30 \text{ Euro} \times 4,76\%$) im Preis enthalten. (Preisänderungen sind aufgrund der Änderung des Steuersatzes nicht zwingend – siehe dazu →*Kapitel 8 – Preisanpassung*).

8. Preisanpassung?

Unternehmer sind grundsätzlich nicht verpflichtet, ihre Preise entsprechend den herabgesetzten Umsatzsteuersätzen anzupassen. Die Preisgestaltung ist eine zivilrechtliche Frage, die dem leistenden Unternehmer obliegt.

Hinweis

Es ist allerdings darauf zu achten, dass in der Rechnung der im Zeitpunkt der Leistung geltende Umsatzsteuersatz und der richtige Umsatzsteuerbetrag enthalten sind.

Beispiel: Ein Ölwechsel kostet in der Werkstatt des Unternehmers H 75 Euro brutto. Darin enthalten ist bis zum 30.06.2020 die Umsatzsteuer i. H. v. 11,97 Euro ($75 \text{ Euro} \times 19/119$). Auch im Juli und in den darauf folgenden Kalendermonaten bleibt der Preis für einen Ölwechsel bei 75 Euro bestehen. Darin ist für Ölwechsel, die im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden, die Umsatzsteuer i. H. v. 10,34 Euro ($75 \text{ Euro} \times 16/116$) enthalten. H hat zwar entsprechend weniger Umsatzsteuer an sein Finanzamt abzuführen, ist aber nicht gezwungen, die Minderung der Umsatzsteuersätze an seine Kunden weiterzugeben. Allerdings ist darauf zu achten, dass in der Rechnung der im Zeitpunkt der Leistung geltende Umsatzsteuersatz und der richtige Umsatzsteuerbetrag enthalten sind. (Da im Beispiel eine Rechnung unter 250 Euro vorliegt und damit als Kleinbetragsrechnung gilt, muss der Umsatzsteuerbetrag nicht zwingend auf der Rechnung enthalten sein.)

H muss also die Senkung der Umsatzsteuersätze nicht an seine Kunden weitergeben, aber er kann es z. B. indem er auf seinen bisherigen Nettopreis i. H. v. 63,03 Euro ($75 \times 100/119$) den nun abgesenkten Steuersatz berechnet (= 10,08 Euro) und von seinen Kunden für einen Ölwechsel nur noch 73,11 Euro ($63,03 \text{ Euro} + 16\%$) statt bisher 75 Euro verlangt.

Ist ein Vertrag über eine Lieferung oder Leistung vor mehr als vier Kalendermonaten vor der Änderung der Umsatzsteuersätze geschlossen worden (Vertragsabschluss vor 01.03.2020), kann ein Vertragsteil von dem anderen nach § 29 UStG einen Ausgleich verlangen, wenn die vereinbarte Leistung nach dem 30.06.2020 und vor dem 31.12.2020 ausgeführt wird und damit eigentlich den herabgesetzten Umsatzsteuersätzen unterliegen würde. Dabei handelt es sich um zivilrechtliche Ausgleichsansprüche, die zwischen den Vertragsbeteiligten auszuhandeln sind. Allerdings besteht auch die Möglichkeit, dass die Parteien eine Preisanpassung ausdrücklich ausgeschlossen haben.

Außerdem ist zu beachten, dass Unternehmer nach der Preisangabenverordnung (PAngV) bei ihren Angeboten gegenüber Endverbrauchern den geforderten Gesamtpreis inklusive Umsatzsteuer und sonstiger Preisbestandteile angeben müssen. Allerdings besteht nach § 9 Abs. 2 PAngV die Möglichkeit, von einer Änderung der Gesamt- bzw. der Grundpreise abzusehen, wenn der leistende Unternehmer bei Preisnachlässen beachtet, dass die Senkung der Preise zeitlich begrenzt (z. B. vom 01.07.-31.12.2020) ist und diese durch Werbung (z. B. öffentliche Bekanntgabe im Internet, Ladengeschäft) bekannt gemacht wird. Oder es liegen individuelle Preisnachlässe vor.

Auch für die anstehende Senkung der Umsatzsteuersätze ist dies eine Möglichkeit, die Preise für das gesamte oder für Teile des Sortiments herabzusetzen. Aus diesem Grund ist es möglich, dass die Preise an den Regalen bzw. auf den Preisetiketten abweichend sind und eine Herabsetzung der Preise erst auf dem Kassenschein erkennbar ist.

9. Umtausch von Gegenständen

Beim Umtausch eines Gegenstandes wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht und durch eine neue Lieferung ersetzt. Erfolgt der Umtausch eines vor dem 01.07.2020 erworbenen Gegenstandes nach diesem Datum, ist die Umsatzsteuer in der bei Erwerb angefallenen Höhe zu korrigieren. Die Neulieferung des Gegenstandes hat dann zu dem in diesem Zeitpunkt geltenden Steuersatz zu erfolgen.

10. Gutscheine

Seit dem 01.01.2019 unterscheidet das UStG zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen. Gutscheine können in allen erdenklichen Formen vorliegen z. B. auf Papier, in einer E-Mail, als Zahlen oder QR-Code oder auch in (wieder aufladbarer) Kartenform.

Ein Einzweckgutschein liegt vor, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung folgende Punkte feststehen:

- Liefergegenstand oder Art der sonstigen Leistung
- Identität des leistenden Unternehmers
(Diese beiden Angaben müssen entweder aus dem Gutschein selbst oder aus dazugehörigen Unterlagen entnehmbar sein.)
- Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung
- der anzuwendende Steuersatz für die mit dem Gutschein versprochene Lieferung oder Leistung

Fehlt eine der genannten Voraussetzungen, liegt ein Mehrzweckgutschein vor.

Die Umsatzsteuer für Einzweckgutscheine entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Veräußerung. Die spätere Einlösung des Gutscheins für die Lieferung oder Leistung löst keine umsatzsteuerlich relevanten Folgen aus.

Die Umsatzsteuer für Mehrzweckgutscheine entsteht dagegen erst, wenn der Gutschein für die Leistung eingelöst wird (Besteuerung im Zeitpunkt der Leistungserbringung).

Diese Grundsätze sind auch bei der Bestimmung des jeweils anzuwendenden Steuersatzes zu beachten.

Die Veräußerung von Einzweckgutscheinen unterliegt dem am Tag der Veräußerung geltenden Steuersatz. Die spätere Einlösung oder auch der Verfall soll nach der Verwaltungsauffassung keine umsatzsteuerrechtlichen Folgen auslösen, sodass keine Korrektur stattzufinden hat, wenn der Einzweckgutschein vor dem 01.07.2020 zum

Steuersatz von 19 % oder 7 % verkauft worden ist, die Einlösung aber nach dem 30.06.2020 und vor dem 31.12.2020 stattfindet, wenn die herabgesetzten Steuersätze anzuwenden sind. Es bleibt bei der bisherigen Besteuerung.

Allerdings hat die Herabsetzung bzw. Wiederanhebung der Steuersätze dann Auswirkungen, wenn der Einzweckgutschein innerhalb einer Unternehmenskette weiterveräußert wird.

Beispiel:

Biobauer B verkauft ausschließlich selbst angebautes und unverarbeitetes Gemüse, indem er sog. Biokisten innerhalb von 50 km um seinen Hof einmal monatlich, jeweils am 15., ausliefert. Es ist möglich, entweder ein Lieferabo abzuschließen oder auch Gutscheine über die Lieferung zu erwerben und diese nur für einzelne Lieferungen einzulösen.

Ein Bioladen kauft im Mai 2020 von B 50 Gutscheine für je 30 Euro (brutto), um diese an die Kunden des Bioladens für 40 Euro weiter zu veräußern. Die 50 Gutscheine verkauft der Bioladen wie folgt:

10 Gutscheine im Juni 2020, 15 Gutscheine im August 2020 und 20 Gutscheine im Februar 2021. Die restlichen Gutscheine veräußert der Bioladen nicht.

Die Gutscheine sind als Einzweckgutscheine einzuordnen, da bereits bei der Veräußerung durch B an den Bioladen feststeht, dass damit zu einem noch nicht bestimmaren Zeitpunkt durch den Bauern B Lieferungen erfolgen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Ebenso ist der Ort der Lieferung bestimmbar (innerhalb von 50 km um den Hof des B).

Im Zeitpunkt der Veräußerung der Gutscheine im Mai an den Bioladen hat B also 50 Gutscheine á 30 Euro (= 1.500 Euro darin enthalten USt i. H. v. 7 % (= 98 Euro) netto: 1.402 Euro) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Wann B die Lieferungen, zu denen er sich mit der Veräußerung der Gutscheine verpflichtet hat, tatsächlich ausführt, ist für B irrelevant.

Der Bioladen hat beim Erwerb der Gutscheine im Mai unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug i. H. v. 98 Euro. Die Veräußerung der Gutscheine an die Kunden ist jeweils im Zeitpunkt des Verkaufs zu dem in diesem Moment gültigen Steuersatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Das heißt, der Bioladen hat folgende Umsätze im jeweiligen Voranmeldungszeitraum zu erklären:

- **Juni 2020:** 10 Gutscheine x 40 Euro = 400 Euro
(netto: 373,83 Euro, USt (7 %): 26,17 Euro)
- **Aug. 2020:** 15 Gutscheine x 40 Euro = 600 Euro
(netto: 571,43 Euro, USt (5 %): 28,57 Euro)
- **Feb. 2021:** 20 Gutscheine x 40 Euro = 800 Euro
(netto: 747,66 Euro, USt (7 %): 52,34 Euro)

Die tatsächliche Einlösung der Gutscheine löst weder beim Bauern noch beim Bioladen umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen aus. Der vom Bioladen beim Erwerb der Gutscheine in Anspruch genommene Vorsteuerabzug bleibt vollständig erhalten, es erfolgt keine Korrektur.

Bei Mehrzweckgutscheinen dagegen ist deren Veräußerung als Austausch zwischen Zahlungsmitteln anzusehen. Umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen sind erst bei Einlösung des Gutscheins zu dem in diesem Zeitpunkt geltenden Steuersatz zu ziehen.

Grundsätzlich ist, wie das Beispiel zeigt, generell die Veräußerung von Mehrzweckgutscheinen zu empfehlen, weil dann die tatsächliche Lieferung oder Leistung im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes besteuert wird bzw. eine Besteuerung unterbleibt, sofern der Gutschein verfällt. Insofern obliegt es dem Unternehmer, anhand der Gestaltung des Gutscheins z. B. offen zu lassen, für welche Leistung dieser einlösbar ist (z. B. auf dem Gutschein ist lediglich ein Wert angegeben und der Unternehmer erbringt Lieferungen oder sonstige Leistungen, die entweder nicht konkretisierbar sind oder sowohl dem ermäßigten als auch dem Regelsteuersatz unterliegen).

11. Nachträgliche Minderungen des Entgelts z. B. aufgrund von Erstattungen/Skonti oder Boni

Erfolgt nach der Ausführung der Lieferung oder Leistung eine Änderung des Entgelts, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür in Rechnung gestellten Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 UStG). Dabei ist maßgebend, welchem Steuersatz ursprünglich die Leistung unterlag.

Beispiel: Unternehmer U verkauft im Mai 2020 ein Schlauchboot an seinen Kunden. Dieser Verkauf unterlag dem im Zeitpunkt des Umsatzes gültigen Steuersatz von 19%. Im August stellt K fest, dass eine Naht am Boot gerissen ist und bemängelt den Schaden. Kulanzhalber gewährt U nachträglich einen Preisnachlass i. H. v. 50 Euro und erstattet K diesen Betrag.

Im August hat U eine Berichtigung seiner Umsätze vorzunehmen. Dabei hat er den Netto-Betrag i. H. v. 42,02 Euro und einen Steuerbetrag i. H. v. 7,98 Euro zu korrigieren.

Wenn die Lieferung verschiedenen Steuersätzen unterlag (z. B. erfolgt der Einkauf von Lebensmitteln zum ermäßigten und der Einkauf von Spirituosen zum Regelsteuersatz), kann aus Vereinfachungsgründen bei einer nachträglichen Minderung des Entgelts (z. B. durch Gewährung von Skonto auf den Gesamtkaufpreis) die Minderung nach dem Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätzen aufgeteilt werden.

Gleiches gilt, wenn nach der Wiederanhebung der Steuerbeträge nach dem 31.12.2020 die Bemessungsgrundlage für einen Umsatz zu korrigieren ist, der in der Zeit vom 30.06. – 31.12.2020 ausgeführt wurde. Auch hier ist bei der Korrektur zu beachten, dass diese zum ursprünglich angewendeten Steuersatz erfolgt.

12. Fehlerhaft ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag (§ 14c UStG)

Erfolgt bei der Erstellung einer Rechnung für Lieferungen oder Leistungen ein zu hoher Umsatzsteuerausweis (19 % statt 16 % bzw. 7 % statt 5 % für Leistungen im Zeitraum vom 01.07. bis 31.12.2020), schuldet der ausstellende Unternehmer den zu hoch ausgewiesenen Betrag nach § 14c UStG.

Rechnungsberichtigungen sind allerdings jederzeit möglich, sodass die aufgrund § 14c UStG an das Finanzamt zu zahlende Umsatzsteuer wieder zurückverlangt werden kann.

Bei einem zu niedrigen Steuerausweis. ist die Umsatzsteuer unter Zugrundelegung des gültigen Steuerbetrags aus dem Gesamtbetrag herauszurechnen (Abschn. 14c.1 Abs. 9 UStAE).

Beispiel: Für die Lieferung eines Autos wird 16 % in der Rechnung ausgewiesen, die Lieferung verzögert sich allerdings und erfolgt erst im Februar 2021.

Autolieferung:	22.000 Euro
	+ 3.520 Euro (USt 16%)
Zahlungsbetrag:	<u>25.520 Euro</u>

Da die Autolieferung allerdings erst im Februar 2021 erfolgt, unterliegt die Lieferung dem Steuersatz von 19 %. Die Umsatzsteuer entsteht in Höhe von 4.074,62 Euro (25.520 x 19/119). Der fehlerhafte Ausweis in der Rechnung hat nur Auswirkungen auf einen möglichen Vorsteuerabzug des Empfängers. Auch ein zu niedriger Steuerausweis kann durch eine Rechnungskorrektur berichtigt werden.

12.1 Billigkeitsregelung bei einem hohen Umsatzsteuerausweis in der Unternehmerkette:

Hat der leistende Unternehmer für eine nach dem 30. Juni 2020 und **vor dem 01. August 2020** an einen anderen Unternehmer erbrachte Leistung in der Rechnung fälschlicherweise den bis zum 30.06.2020 geltenden (höheren) Steuersatz anstelle des abgesenkten Steuersatzes ausgewiesen und diesen Steuerbetrag abgeführt, wird es aus Vereinfachungsgründen **nicht beanstandet**, wenn der Unternehmer in den Rechnungen den Umsatzsteuerausweis **nicht berichtet**.

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 01. August 2020 seitens eines Unternehmers erbrachte Leistung ein Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes gewährt.

13. Besonderheiten beim Vorsteuerabzug:

13.1 Aus Rechnungen vor Leistungserbringung (Anzahlungsrechnungen)

Ein Vorsteuerabzug ist bereits möglich, wenn Anzahlungen geleistet werden. Voraussetzung dafür ist das Vorliegen einer den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechenden Rechnung und die tatsächliche Zahlung des in Rechnung gestellten Betrags (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG).

Der Vorsteuerabzug kann in Höhe des in der Anzahlungsrechnung ausgewiesenen Betrags erfolgen. Eine Korrektur ist vorzunehmen, wenn die Schlussrechnung entsprechend erstellt und der bisherige Steuerausweis mit der Schlussrechnung korrigiert worden ist.

13.2 Rechnungen mit zu hohem Umsatzsteuerausweis

Ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG grundsätzlich nur in Höhe der im Brutto-Betrag enthaltenen, gesetzlich richtigen Umsatzsteuer möglich (Abschnitt 15.2a Abs. 6 Satz 12 UStAE). Das bedeutet, wenn ein zu hoher Umsatzsteuerausweis erfolgte (z. B. 7 % statt 5 %), ist ein möglicher Vorsteuerabzug aus dem Gesamtbetrag herauszurechnen.

Beispiel: Der Unternehmer K bestellt bei einem Onlinebuchhändler im Juli 2020 ein Buch. Der Rechnung ist folgendes zu entnehmen:

Buchtitel XY:	10,00 Euro
zzgl. USt 7 %:	0,70 Euro
zu zahlen:	10,70 Euro
möglicher Vorsteuerabzug: 0,51 Euro (10,70 Euro x 5/105)	

Aus **Billigkeitsgründen** wird allerdings für Rechnungen, die im **Zeitraum vom 01.07.2020 bis 01.08.2020** den bisherigen höheren Steuersatz enthalten, der (höhere) Vorsteuerabzug gewährt, wenn der leistende Unternehmer die zu hoch ausgewiesene Steuer tatsächlich auch abgeführt hat.

13.3 Rechnung mit zu niedrigem Steuerausweis

Für den umgekehrten Fall gilt das Gleiche. Grundsätzlich ist nur die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar, wobei maximal der tatsächlich ausgewiesene Betrag als Vorsteuer berücksichtigt werden kann.

Beispiel: wie in → *Kapitel 13.2* – die Lieferung des Buches erfolgt allerdings im Januar 2021:

Buchtitel XY: 10,00 Euro

zzgl. USt 5 %: 0,50 Euro

zu zahlen: 10,50 Euro

möglicher Vorsteuerabzug: 0,50 Euro ($10,70 \text{ Euro} \times 7/107 = 0,70$

– aber Begrenzung auf den ausgewiesenen Betrag).

14. Checkliste

Zusammenfassend sollte im Rahmen der Steuersatzänderung zum 01.07.2020 bzw. hinsichtlich der Erhöhung zum 01.01.2021 auf Folgendes geachtet werden:

- Anpassung des Kassensystems/Buchungssystems
- Preise und Vereinbarungen überprüfen
- bei Anzahlungen/Vorauszahlungen: Leistungszeitpunkt ermitteln und ggf. auf richtige Rechnungsstellung/Korrektur in der Voranmeldung der Leistungsausführung achten
- Rechnungsausstellung prüfen/Rechnungsformulare anpassen
- Dauerrechnungen/Verträge über Dauerleistungen ergänzen oder Text für Lastschriftinzug anpassen
- Ausstellung und Einlösung von Gutscheinen beachten
- Eingangsrechnungen auf richtigen Steuerausweis überprüfen, ggf. Berichtigungen vom leistenden Unternehmer fordern
- stichprobenhafte Prüfung, ob Buchführungssystem richtigen Steuerschlüssel verwendet

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2020 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © nmann77/www.stock.adobe.com

Stand: Juni 2020

DATEV-Artikelnummer: 12447

E-Mail: literatur@service.datev.de