

Senkung der Umsatzsteuersätze für das 2. Halbjahr 2020:

Das ist zu beachten

Das von der Bundesregierung geschnürte Konjunkturpaket zur Bekämpfung der Corona-bedingten negativen Folgen für unsere Wirtschaft sieht unter anderem die befristete Senkung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 16 % sowie des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % auf 5 % im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 vor. Ab dem 1. Januar 2021 sollen dann wieder die Umsatzsteuersätze von 19 % und 7 % gelten.

Geplant ist, dass umsatzsteuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen sowie innergemeinschaftliche Erwerbe, die im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 im Inland ausgeführt werden, den Umsatzsteuersätzen von 16 % und 5 % unterliegen sollen.

Das Konjunkturpaket befindet sich zurzeit noch im Gesetzgebungsverfahren. Von einer Verabschiedung bis Ende Juni 2020 ist auszugehen.

Zur Umsetzung der geplanten Senkung der Umsatzsteuersätze hat sich die Finanzverwaltung in einem im Entwurf vorliegenden BMF-Schreiben mit Stand vom 11. Juni 2020 geäußert, dass sich zurzeit noch in der Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder befindet. Den Fachverbänden wird zurzeit die Möglichkeit gegeben, zu den geplanten Regelungen im BMF-Schreiben Stellung zu nehmen.

Auf Basis dieser von der Finanzverwaltung vorgesehenen Regelungen möchten wir Ihnen mit diesem Schreiben schon heute eine Praxishilfe bieten und erläutern, was aufgrund der Umsatzsteuersenkung zu beachten ist.

I. Grundsätzliches

Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes maßgeblich

Die Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % sind auf Lieferungen und sonstige Leistungen sowie innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 im Inland ausgeführt werden. Maßgebend für die Anwendung dieser Umsatzsteuersätze ist damit stets der Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung, der Rechnungserteilung oder der Entgeltvereinnahmung kommt es nicht an.

Lieferungen (auch Werklieferungen) sind grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn der Leistungsempfänger nach freiem Belieben über

den Liefergegenstand verfügen kann. Für bewegte Lieferungen gilt als Zeitpunkt der Leistungsausführung der Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder der Versendung des Gegenstandes. Hier kommt es nicht auf die im Handel üblichen Lieferbedingungen (z. B. Incoterms) an.

Sonstige Leistungen (auch Werkleistungen) sind grundsätzlich im Zeitpunkt der Vollendung der sonstigen Leistung ausgeführt (z. B. Vollendung einer Reparaturleistung).

Lieferungen und sonstige Leistungen können auch in Form von Teilleistungen (z. B. bei Werklieferungen oder Werkleistungen) erbracht werden, sodass es in diesem Fall für den anzuwendenden Umsatzsteuersatz auf den Zeitpunkt der Leistungsausführung der Teilleistung ankommt. Eine Teilleistung ist ein wirtschaftlich abgrenzbarer Teil einer einheitlichen Leistung, für die das Entgelt gesondert vereinbart und auch abgerechnet wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet wird. Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden, sind die derzeit geltenden Umsatzsteuersätze von 19 % und 7 % anzuwenden. Für ab dem 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführte Teilleistungen kommen die abgesenkten Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % zur Anwendung.

II. Besonderheiten

1. Dauerleistungen

Dauerleistungen sind sonstige Leistungen, die über einen längeren Zeitraum erbracht werden wie z. B. Vermietungen, Leasing oder Wartungen. Dauerleistungen sind grundsätzlich mit Beendigung des entsprechenden Vertragsverhältnisses ausgeführt. Endet der Leistungszeitraum in der Zeit zwischen dem 1. Juli 2020 und dem 31. Dezember 2020, ist somit grundsätzlich der Umsatzsteuersatz von 16 % bzw. 5 % anzuwenden.

Wenn eine Dauerleistung nicht für den vollständigen, vereinbarten Leistungszeitraum geschuldet und bewirkt wird, sondern für kürzere Zeitintervalle (bspw. monatlich), liegen Teilleistungen vor. In diesem Fall richtet sich die Anwendung des Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Leistung, also beispielsweise des betreffenden Monats.

Hierzu folgendes Beispiel:

Eine Stadt überlässt ihre Gaststätte umsatzsteuerpflichtig an einen Pächter für zwei Jahre und im Mietvertrag sind monatliche Mietzahlungen vereinbart.

Soweit Teilleistungen vorliegen, die vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden, sind die derzeit geltenden Umsatzsteuersätze von 19 % bzw. 7 % anzuwenden. Für ab dem 1. Juli 2020 bis

zum 31. Dezember 2020 ausgeführte Teilleistungen kommen die abgesenkten Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % zur Anwendung.

Die Abrechnung von Dauerleistungen erfolgt regelmäßig auf vertraglicher Basis (bspw. Mietvertrag), sodass aufgrund der geänderten Umsatzsteuersätze für das 2. Halbjahr 2020 gegebenenfalls Vertragsanpassungen vorzunehmen sind.

Eine solche Anpassung kann beispielsweise durch eine entsprechende Ergänzungsvereinbarung zum Vertrag erfolgen (z.B. für den Mietvertrag: Die festgesetzte Miete ab dem 1. Juli 2020 beträgt monatlich 1.000,00 EUR netto zzgl. 16 % Umsatzsteuer, 160,00 EUR, Gesamtmiete 1.160,00 EUR brutto).

Gleichzeitig ist darauf zu achten, dass gegebenenfalls mit Wirkung zum 1. Januar 2021 eine weitere Ergänzungsvereinbarung geschlossen wird, da ab diesem Zeitpunkt wieder die Umsatzsteuersätze von 19 % und 7 % gelten sollen.

Hierbei empfehlen wir Ihnen die Verträge zeitgleich daraufhin zu überprüfen, ob diese alle die in § 14 Abs. 4 UStG aufgeführten Angaben enthalten, da diese Angaben notwendige Bedingung dafür sind, dass der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung berechtigt ist.

2. Anzahlungen

Besonderheiten gelten bei vor dem 1. Juli 2020 zum Steuersatz von 19 % bzw. 7 % geleisteten Anzahlungen auf Leistungen, die erst im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführt werden. In diesen Fällen sind auf die ausgeführte Leistung die abgesenkten Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % anzuwenden. Einer Berichtigung des Steuerausweises in den Anzahlungsrechnungen bedarf es nicht, wenn in einer Endrechnung für die gesamte Leistung oder Teilleistung die Umsatzsteuer von 16 % bzw. 5 % ausgewiesen wird. Infolgedessen entsteht für die (Anzahlungs-)Beträge eine geringere Steuerschuld von 3 % bzw. 2 % (Differenz zwischen altem und neuem allgemeinen Umsatzsteuersatz/ermäßigtem Umsatzsteuersatz). Die Umsatzsteuer ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und anzupassen, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird.

Die vorstehenden Grundsätze sollen nachfolgend in einer Tabelle zusammengefasst werden. Aus Gründen der Übersichtlichkeit ist nur der Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. 16 % genannt. Entsprechendes gilt für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % bzw. 5 %.

Sachverhalt	Rechtsfolge
Leistung wird bis 6/2020 ausgeführt, Rechnungserteilung erfolgt erst ab 7/2020	Der Steuersatz von 19% bleibt auch bei Rechnungserteilung nach dem 30.06.2020 anwendbar
Leistungserbringung sowie Rechnungserteilung erfolgen vor 7/2020, Bezahlung erst ab 7/2020	Der Steuersatz von 19 % bleibt ungeachtet der Bezahlung nach dem 30.06.2020 anwendbar
Anzahlungsrechnung vor 7/2020, Leistungserbringung erst im Zeitraum 7/2020 bis 12/2020	Umsatzsteuer auf die Anzahlung zunächst 19 %, Anpassung auf 16 % mit der Schlussrechnung
Vorausrechnung vor 7/2020, Leistungserbringung erst im Zeitraum 7/2020 bis 12/2020 Zahlung ab 7/2020	Die Leistung unterliegt dem Steuersatz von 16 %, Besteuerung beim Leistenden erfolgt im Zeitraum 7/2020 bis 12/2020
Teilbare Werklieferungen oder -leistungen	Vor dem 1.7.2020 durchgeführte Teilleistungen unterliegen noch dem 19 %-igen Steuersatz, im Zeitraum 7/2020 bis 12/2020 ausgeführte Teilleistungen unterliegen dem 16 %-igen Steuersatz
Nicht teilbare Werklieferungen oder -leistungen	Bei Ausführung der Werklieferung oder -leistung im Zeitraum 7/2020 bis 12/2020 beträgt die Umsatzsteuer 16 % für die Gesamtleistung
Dauerleistung (z. B. Vermietung, Leasing, Wartung)	Gesamtleistung unterliegt dem Steuersatz von 16 %, wenn der Abrechnungszeitraum im Zeitraum 7/2020 bis 12/2020 endet.

Zu den genannten Ausführungen folgendes Beispiel:

Bürger A schließt mit der Stadt G im Juni 2020 einen Mietvertrag über die Nutzung der stadteigenen Sporthalle im August 2020 zu einem Preis von 150,00 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Bürger A zahlt den Preis im September 2020 auf ein Bankkonto der Stadt G.

Mit der Vermietung der Sporthalle im August 2020 führt die Stadt ihre Leistung gegenüber dem Bürger aus. Im August 2020 gilt der Umsatzsteuersatz von 16 %, sodass die Stadt dem Bürger

eine Rechnung in Höhe von 150,00 EUR zuzüglich 16 % Umsatzsteuer ausstellt und 24,00 EUR Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt.

Der Zeitpunkt der Leistungsvereinbarung im Juni 2020 sowie die Zahlung der Miete im September 2020 sind für den anzuwendenden Umsatzsteuersatz unmaßgeblich.

Abwandlung des Beispiels:

Bürger A hat mit Vertragsabschluss im Juni 2020 eine Anzahlung von 100,00 EUR geleistet. Er erhält von der Stadt G Ende August 2020 eine Schlussrechnung.

Die Stadt G hat aus der erhaltenen Anzahlung 19 % Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt. In der Schlussrechnung ist die erhaltene Anzahlung in Abzug zu bringen:

	Nettobetrag EUR	Umsatzsteuer EUR	Steuersatz %	Bruttobetrag EUR
Leistungsausführung August 2020	150,00	24,00	16 %	174,00
abzüglich erhaltene Anzahlung aus Juni 2020	-84,03	-15,97	19 %	-100,00
Restzahlung September 2020	65,97	8,03		74,00

Die Stadt hat aus ihrer Vermietungsleistung insgesamt 24,00 EUR an Umsatzsteuer zu einem Umsatzsteuersatz von 16 % an das Finanzamt abzuführen.

Bei Erhalt der Anzahlung hat die Stadt im Juni bereits 15,97 EUR Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt, wobei der Umsatzsteuersatz von 19 % zugrunde lag.

Mit der Umsatzsteuervoranmeldung August 2020 sind aus der Restforderung in Höhe von 74,00 EUR, 16 % Umsatzsteuer, also 10,21 EUR, gegenüber dem Finanzamt zu erklären.

Zusätzlich ist in der Umsatzsteuervoranmeldung August 2020 die Differenz zwischen der Umsatzsteuer aus der erhaltenen Anzahlung bei Anwendung des Umsatzsteuersatzes von 19 % und des Umsatzsteuersatzes von 16 % zu Gunsten der Stadt anzumelden (100,00 EUR * 19/119 - 100,00 EUR * 16/116 = 2,18 EUR).

Nach den geplanten Regelungen der Finanzverwaltung im Entwurf des BMF-Schreibens soll im Formular für die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum der Leistungsausführung in der Zelle „Umsätze mit Steuersatz 19 %“ eine negative Bemessungsgrundlage eingetragen werden. Wie sich diese negative Bemessungsgrundlage ergibt, ist in dem BMF-Schreiben nicht erläutert. Es wird aber davon ausgegangen, dass es sich hierbei um den Nettobetrag der erhaltenen Anzahlung handelt.

3. Bauleistungen

Öffentlichen und steuerbegünstigten Einrichtungen stehen aus erhaltenen Leistungen oftmals kein oder nur ein eingeschränkter Vorsteuerabzug zu. Insofern stellt die Umsatzsteuer damit einen echten Kostenfaktor dar. Dies trifft beispielsweise beim Straßenausbau oder bei der Errichtung eines Altenheimes zu, bei denen die vom leistenden Bauunternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer grundsätzlich nicht oder nur teilweise als Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht werden kann.

Dies bietet Einsparpotential für Leistungen, die im 2. Halbjahr 2020 ausgeführt werden, da in diesem Zeitraum die gesenkten Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % gelten sollen. Insbesondere bei kostenintensiven Baumaßnahmen sollten die Bedientesten im technischen Bereich dafür Sorge tragen, dass Maßnahmen im 2. Halbjahr 2020 ausgeführt und für diesen Zeitraum auch abgerechnet werden.

Längerfristigen Bauleistungen, die erst im Jahre 2021 abgeschlossen werden, unterliegen insgesamt dem Steuersatz von 19 %. In diesen Fällen könnte der im 2. Halbjahr 2020 geltende ermäßigte Steuersatz nicht genutzt werden. Wir empfehlen daher, soweit möglich und ohne eine missbräuchliche Gestaltung vorzunehmen, die einheitliche Leistung in Teilleistungen aufzuteilen, so dass für bis zum 31. Dezember 2020 abgeschlossene Teilleistungen der reduzierte Steuersatz von 16 % genutzt werden kann. Dies setzt die zeitnahe Anpassung der Verträge mit der Vereinbarung von Teilleistungen und die Abnahme dieser Leistungen im 2. Halbjahr 2020 voraus.

Das Bundesfinanzministerium hat im Jahr 2009 ein Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft herausgegeben, in dem u. a. die Vorsetzungen für das Vorliegen und die Abrechnung von Teilleistungen in der Bauwirtschaft beschrieben sind. Das Merkblatt ist unter folgender Internetadresse abrufbar:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Merkblaetter/071.html.

Hierzu einige Beispiele (es wird unterstellt, dass wirtschaftlich abgrenzbare Teilleistungen vorliegen und diese auch gesondert abgerechnet werden):

Vertragsabschluss	vollständige Vertragsbeendigung	Abrechnung von Teilleistungen vereinbart	Handlungsbedarf	Effekt
vor dem 01.07.2020	nach dem 31.12.2020	nein	ja	Bei im 2. Halbjahr 2020 abrechenbaren Teilleistungen sinkt die Umsatzsteuerbelastung um 3 %-Punkte
vor dem 01.07.2020	bis zum 31.12.2020 oder später	ja	nein	Bei im 2. Halbjahr 2020 abrechenbaren Teilleistungen beträgt die Umsatzsteuerbelastung 16%
ab dem 01.07.2020	bis zum 31.12.2020 oder später	ja	nein	Bei im 2. Halbjahr 2020 abrechenbaren Teilleistungen beträgt die Umsatzsteuerbelastung 16 %
vor dem 01.07.2020	bis zum 31.12.2020	nein	Es ist darauf zu achten, dass die Gesamtleistung bis zum 31.12.2020 abgenommen wurde	Die Umsatzsteuerbelastung sinkt um 3 %-Punkte für die Gesamtleistung (auch für den bereits mit 19 % geleistete Anzahlungen)
nach dem 30.06.2020	bis zum 31.12.2020	nein	Es ist darauf zu achten, dass die Gesamtleistung bis zum 31.12.2020 abgenommen wurde	Die Umsatzsteuerbelastung beträgt 16 %, bei erst späterer Abnahme aber 19 %!

4. Besonderheiten in der Versorgungswirtschaft

Der Ablesezeitpunkt bestimmt den anzuwendenden Steuersatz

Die Lieferung von Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Wasser ist mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums ausgeführt. Die während des Ablesezeitraums geleisteten Abschlagszahlungen des Kunden sind nicht als Entgelt für eine Teilleistung anzusehen (vgl. Abschnitt 13.1 Abs. 2 Satz 4 und 5 UStAE). Dies trifft insbesondere auf Tarifabnehmer („Haushaltskunden“) zu, deren Zähler einmal im Jahr abgelesen werden und die unterjährig monatliche/vierteljährliche Abschlagszahlungen leisten.

Hat ein Kunde beispielsweise einen Stromlieferungsvertrag für den Zeitraum vom 1. Oktober 2019 bis zum 30. September 2020 abgeschlossen, wird die Leistung vom Stromversorger mit Ablesung des Stromzählers am 30. September 2020 erbracht und die Stromlieferung für den gesamten Zeitraum ist, da diese am 30. September 2020 als ausgeführt gilt, mit einem Umsatzsteuersatz von 16 % zu versteuern.

Danach sind Tarifkunden, deren Zähler im 2. Halbjahr 2020 abgelesen werden gegenüber den Kunden begünstigt, deren Zähler turnusmäßig vor dem 1. Juli 2020 oder nach dem 31. Dezember 2020 abgelesen werden, da hierfür die höheren Umsatzsteuersätze von 19 % bzw. 7 % gelten.

Das im Entwurf vorliegende BMF-Schreiben sieht für **Strom-, Gas- und Wärmelieferungen** in Textziffer 33 eine Vereinfachungsregelung vor, wenn innerhalb des Ablesezeitraumes eine gesonderte Abrechnung für vor dem 1. Juli 2020 ausgeführte Lieferungen nach den Liefer- und Vertragsbedingungen möglich ist. In diesem Fall kann die Lieferung in eine vor und eine nach dem Stichtag der Umsatzsteuersatzänderung aufgeteilt werden. Die vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Lieferungen unterliegen dann ohne Rücksicht auf den Ablauf des - sonst üblichen - Ablesezeitraums dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. 7 %. Umsatzsteuerrechtlich bestehen gemäß vorliegendem BMF-Schreiben keine Bedenken dagegen, diese Abrechnungen bei Tarifabnehmern in der Weise vorzunehmen, dass die Ergebnisse der Ablesezeiträume, in die der Stichtag 1. Juli 2020 fällt, im Verhältnis zwischen den Tagen vor und ab dem Stichtag aufgeteilt werden. Ist der Ablesezeitraum länger als drei Monate, hat das Versorgungsunternehmen bei der Aufteilung grundsätzlich eine Gewichtung vorzunehmen, damit die Verbrauchsunterschiede in den Zeiträumen vor und ab dem Stichtag entsprechend berücksichtigt werden. Soweit wesentliche Verbrauchsunterschiede nicht bestehen, kann mit Genehmigung des Finanzamts auf die Gewichtung verzichtet werden.

In dem im Entwurf vorliegenden BMF-Schreiben wird nicht erwähnt, ob diese Vereinfachungsregelung für Strom-, Gas- und Wärmelieferungen auch für **Wasserlieferungen** gelten soll. Hinsichtlich der Anwendung der Vereinfachungsregelung für die Wasserlieferungen befinden sich die Fachverbände zurzeit noch mit der Finanzverwaltung im Austausch, sodass wir Sie über die weitere Entwicklung aktuell auf dem Laufenden halten.

In der Regel erfolgt die Ablesung des Wasserzählers für alle Tarifkunden einheitlich zum Ende eines Jahres, sodass für Wasserlieferungen des Jahres 2020 insgesamt der gesenkte Umsatzsteuersatz von 5 % zur Anwendung kommt.

Dies gilt nach unserer Auffassung auch für **wiederkehrende Beiträge**, die für die Möglichkeit des Bezugs von Trink-, Brauch- und Betriebswasser erhoben werden. Hier entsteht - legt man das Satzungsmuster des Gemeinde- und Städtebundes Rheinland-Pfalz zu Grunde - der Beitragsanspruch mit Ablauf des 31. Dezember 2020 für das abgelaufene Jahr (§ 13 Abs. 1 der Musterentgeltsatzung Wasserversorgung). Der wiederkehrende Beitrag ist daher nach derzeitigem Kenntnisstand nicht monatsgenau aufzuteilen. Eine gesonderte Abrechnung bis zum 30. Juni (7 %) und ab dem 1. Juli (5 %) erübrigt sich daher. Die gleichen Grundsätze gelten für **Grundgebühren** soweit nach der Satzung der Gebührenanspruch mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht.

Einmalbeiträge und Baukostenzuschüsse werden z. B. in der Wasserversorgung für die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung oder Anlage erhoben. Der Beitragsanspruch entsteht sobald die Einrichtung oder Anlage in Anspruch genommen wird (§ 6 der Mustersatzung GStB). Liegt dieser Zeitpunkt im 1. Halbjahr 2020 kommen 7 % Umsatzsteuer, im 2. Halbjahr dementsprechend 5 % zum Ansatz.

Behandlung von Abschlagszahlungen

Die Entstehung der Umsatzsteuer bei Abschlagszahlungen richtet sich nach dem Zeitpunkt der Vereinnahmung und unterliegt damit gemäß Abschnitt 13.1. Abs. 2 UStAE der sogenannten Ist-Versteuerung. Hiernach würden im zweiten Halbjahr 2020 vereinnahmte Abschlagszahlungen den verminderten Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterliegen.

Zurzeit ist ungeklärt, ob diesbezüglich eine Anpassung der Abschlagszahlungen erfolgen muss. Die Fachverbände stehen mit der Finanzverwaltung im Austausch. Wir werden Sie kurzfristig informieren, sobald hier Klarheit besteht.

Satzungsänderungen, Änderungen Preisblatt

Eine Anpassung der Gebührensatzung/des Preisblattes ist erforderlich, wenn dort der Steuersatz von 7 % genannt ist oder ein Bruttobetrag ausgewiesen wird. Für den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020 wird in diesem Fall eine Ergänzung/Änderung erforderlich. Es genügt nicht, die Satzung/das Preisblatt auf eine Nettoregelung umzustellen („es handelt sich um einen Nettobetrag zzgl. der jeweils geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer“), da dies der erforderlichen Angabe von Bruttobeträgen einschließlich der gesetzlichen Umsatzsteuer widerspricht (§ 3 Preisangabenverordnung).

Sonderkündigungsregelungen bei Preisänderungen

Der Verband kommunaler Unternehmen e.V. (VKU) geht davon aus, dass es sich bei der Weitergabe des verminderten Umsatzsteuersatzes an den Kunden nicht um eine Preisänderung bzw. eine Gebührenänderung im Sinne des Kommunalabgabengesetzes (KAG) handelt. Daher erübrigt sich eine briefliche Mitteilung oder öffentliche Bekanntmachung. Im Bereich der Energieversorgung liegt damit auch kein Sonderkündigungsrecht zum Zeitpunkt der Umsatzsteuersatzänderung vor.

Etwas anderes gilt bei Strom und Gaslieferungsverträge außerhalb der Grundversorgung (Sonderverträgen). Vergleich hierzu die Ausführungen in der Anwendungshilfe des VKU unter Abschnitt C.5.

5. Mehrfacheintrittskarten für den Besuch von Schwimmbädern oder Saunen (z. B. 10er Karten u.a.)

Häufig erwerben Schwimmbadbesucher im Voraus Eintrittskarten, beispielsweise eine 10er-Karte, die zehnmal zum Besuch z. B. einer Schwimmhalle für zwei Stunden berechtigt. Die Zahlung des Besuchers stellt für den Schwimmbadbesucher eine Vorauszahlung für später zu erbringende Teilleistungen des Schwimmbadbetreibers dar. Die Vorauszahlung unterliegt bei Vereinnahmung zunächst der Ist-Versteuerung, sodass im 1. Halbjahr 2020 vereinnahmte Vorauszahlungen dem Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Mit jedem Badbesuch erbringt der Schwimmbadbetreiber dann eine Teilleistung („Einlösung der Eintrittskarte durch Schwimmbadbesuch“), sodass ein Schwimmbadbesuch im 2. Halbjahr 2020 mit dem Umsatzsteuersatz von 5 % zu versteuern ist.

Nach unserem Kenntnisstand liegen im Badbereich in der Regel Bruttopreisvereinbarungen vor. Für diese Fälle ändert sich der Steuerbetrag, ohne dass der Gesamtrechnungsbetrag anzupassen ist. Eine Rückzahlung der Erstattung von Umsatzsteuer an den Kunden erfolgt nicht. Da kein Rückzahlungsanspruch des Kunden besteht, erfolgt die Berichtigung des Steuerbetrags ohne Rückzahlung an den Kunden. Diese Korrektur bedeutet für die

Badbesuche im 2. Halbjahr 2020 in der Praxis einen erheblichen Erfassungs- und Verwaltungsaufwand.

Hinsichtlich möglicher Vereinfachungsregelungen finden zurzeit Abstimmungsgespräche zwischen den Fachverbänden und der Finanzverwaltung statt, über deren Ergebnis wir Sie informieren werden.

6. Jahreskarten

Bei Jahreskarten liegen Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung vor. Dementsprechend richtet sich der anzuwendende Umsatzsteuersatz danach, ob der Leistungszeitraum im 1. oder im 2. Halbjahr 2020 endet. Dies betrifft beispielsweise Jahreskarten für Badbesuche, die nicht in Form der Teilleistung abgerechnet werden. Liegt dem Verkauf der Jahreskarte eine Bruttopreisvereinbarung vor, kommt es nicht zu einer Korrektur des Gesamtrechnungsbetrages und damit nicht zur Rückzahlung an die Kunden. Die Umsatzsteuer wird lediglich im Verhältnis zum Finanzamt korrigiert. Eine Anpassung des Gesamtrechnungsbetrages gegenüber dem Kunden unter Korrektur des Umsatzsteuersatzes und Erstattung der Umsatzsteuerdifferenz an den Kunden steht darüber hinaus aber im Ermessen des Badbetreibers.

III. Aktueller Handlungsbedarf in der Finanzbuchhaltung

1. Änderung von Einstellungen in den Fakturierungsprogrammen/Kassensysteme

Abrechnungssysteme zur Fakturierung der erbrachten Leistungen sind daraufhin anzupassen, dass in Rechnungen über die erbrachten Leistungen im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 die Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % angegeben sind. Entsprechendes gilt für Kassensysteme.

2. Anpassung von Daueraufträgen und der Erteilung von Lastschriftinzügen

Die Bezahlung von erhaltenen Dauerleistungen erfolgt regelmäßig per Überweisung mittels Dauerauftrag oder Lastschriftinzug, sodass die entsprechenden Daueraufträge bzw. die erteilten Mandate zum Lastschriftinzug für Zahlungen für im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 erbrachten Leistungen gegebenenfalls anzupassen sind.

3. Anpassung von Preislisten und Katalogen

Für die angebotenen Leistungen im Zeitraum 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 sind gegebenenfalls Verkaufskataloge und Preislisten auf die befristet anzuwendenden Umsatzsteuersätze anzupassen.

4. Änderung von Einstellungen in den Finanzbuchhaltungsprogrammen

In den Finanzbuchhaltungsprogrammen sind die bereits vorhandenen Umsatzsteuer- und Vorsteuerschlüssel, um die Steuerschlüssel für die befristet anzuwendenden Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % zu ergänzen. Dies gilt entsprechend für die Sachkonten, auf denen die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge verbucht werden.

Nicht vergessen werden darf, entsprechende Steuerschlüssel und Sachkonten für Sachverhalte des innergemeinschaftlichen Erwerbs und § 13b UStG-Fälle anzulegen.

Zudem sollten entsprechende Erlöskonten in den Finanzbuchhaltungsprogrammen angelegt werden, auf denen die Leistungen verbucht werden, die mit den befristet anzuwendenden Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % abgerechnet werden. Dies gilt entsprechend für die Konten, auf denen Erlösschmälerungen sowie Forderungsverluste verbucht werden. Es ist sicherzustellen, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen/-erklärung vollständig und korrekt erstellt und elektronisch an das Finanzamt übertragen werden können.

Bei Verwendung gängiger Standardsoftware wie DATEV u. a. ist auf die aktuellen Hinweise der Programmanbieter zu achten. Hier wird gegebenenfalls ein Softwareupdate des Programmanbieters zur Verfügung gestellt, mit dem entsprechende Umsatzsteuer- und Vorsteuerschlüssel sowie Sachkonten eingespielt werden.

5. Anpassung bei der Umsatzbesteuerung bei der privaten PKW- oder Telefonnutzung

Bei der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 sind die Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % zu beachten. Hier sollte eine Abstimmung zwischen Finanzbuchhaltung und Personalbuchhaltung erfolgen, damit für diese Sachverhalte der korrekte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommt.

6. Überprüfung von Vorsteueraufteilungsschlüsseln

Häufig werden im Bereich der öffentlichen und steuerbegünstigten Einrichtungen Gegenstände zur Ausführung von umsatzsteuerpflichtigen und nicht umsatzsteuerbaren oder umsatzsteuerfreien Leistungen verwendet.

Dies gilt beispielsweise für kommunal geführte Schwimmbäder, die für den öffentlichen Badbetrieb also auch für das Schulschwimmen genutzt werden oder beispielsweise für die Nutzung eines Gebäudes, in dem eine Stadt eine Gaststätte betreibt und darüber hinaus Räumlichkeiten unentgeltlich an Vereine überlässt. In letzterem Fall steht der Gemeinde der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen zum Betrieb der Gaststätte zu. Wird eine Eingangsleistung sowohl für den Betrieb der Gaststätte als auch für die Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten an Vereine bezogen (bspw. Strombezug), so ist der Vorsteuerabzug aus Stromrechnungen insoweit zulässig, wie die Leistung auf den Betrieb der Gaststätte entfällt. Zur Ermittlung des Anteils werden in der Praxis entsprechende Vorsteueraufteilungsschlüssel ermittelt und in den Finanzbuchhaltungsprogrammen hinterlegt. Entsprechendes gilt dann für Eingangsleistungen für den Schwimmbadbetrieb.

Dies Vorsteueraufteilungsschlüssel sind dahingehend anzupassen, dass für Leistungen, die im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführt werden, der Vorsteuerbetrag auf Basis der dann geltenden Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % ermittelt wird.

7. Anpassung von Verfahrensbeschreibungen bei der Rechnungseingangsprüfung

Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer

Im Rahmen der Rechnungseingangsprüfung ist darauf zu achten, dass der korrekte Umsatzsteuersatz angegeben ist. Wird beispielsweise eine Leistung, die im Juli 2020 erbracht wird, vom leistenden Unternehmer mit Ausweis von 19 % Umsatzsteuer abgerechnet, so wäre in Höhe der Differenz zwischen dem alten Umsatzsteuersatz von 19 % und dem neuen Umsatzsteuersatz von 16 % ein Vorsteuerabzug für vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger (bspw. Stadt im Bereich der Wasserversorgung) ausgeschlossen (unrichtiger Steuerausweis nach § 14c UStG).

Rechnungsberichtigung

Wie bereits in Abschnitt II. im Bereich der Bauleistungen beschrieben, lohnt es sich auch für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger, die Richtigkeit des in den Eingangsrechnungen angegebenen Umsatzsteuersätzen zu überprüfen, da in diesem Fall die berechnete Umsatzsteuer des leistenden Unternehmers ein Kostenfaktor darstellt.

Unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht, wird dieser als Leistungsempfänger das Interesse haben, für ausgeführte Leistungen im 2. Halbjahr 2020 nur einen Nettobetrag zuzüglich 16 % Umsatzsteuer zu zahlen.

Welche Schlussfolgerungen sich für den Leistungsempfänger ergeben, wenn er im 2. Halbjahr 2020 eine Rechnung mit 19 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt bekommt, ist davon abhängig, ob der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht.

Die Schlussfolgerungen werden in nachfolgender Tabelle erläutert. Aus Gründen der Übersichtlichkeit beziehen sich die Erläuterungen auf den allgemeinen Umsatzsteuersatz. Entsprechendes gilt für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes.

Leistungsempfänger	Nettopreisvereinbarung	Festpreisvereinbarung
Vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger (bspw. Stadt im Bereich der Wasserversorgung)	Veranlassung einer Rechnungsberichtigung zur Vermeidung der Folgen aus § 14c UStG.	Vorsteuerabzug nur in Höhe von 16 % zulässig. Rechnungsberichtigung aus Sicht des Leistungsempfängers nicht zwingend notwendig.
Nicht vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger (bspw. Stadt im Bereich der Abwasserentsorgung)	Veranlassung einer Rechnungsberichtigung, da Umsatzsteuer Kostenfaktor darstellt (3 % Einsparpotential).	Kein Einsparpotential, da Festpreis vereinbart.

Verbleibender Vorsteuerabzug aus Schlussrechnungen (bspw. im Bereich der empfangenen Bauleistungen)

Hierzu folgendes Beispiel:

	Nettobetrag EUR	Umsatzsteuer EUR	Steuersatz %	Bruttobetrag EUR
Leistungsausführung Oktober 2020	12.000,00	1.920,00	16 %	13.920,00
abzüglich erhaltene Anzahlung aus Juni 2020	-5.000,00	-950,00	19 %	-5.950,00
abzüglich erhaltene Anzahlung aus August 2020	-5.000,00	-800,00	16 %	-5.800,00
Restzahlung	2.000,00	170,00		2.170,00

Aus der Schlussrechnung verbleibt für den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger damit noch ein Vorsteuerbetrag von 170,00 EUR.

Über die weiteren Entwicklungen, insbesondere aufgrund des noch nicht abgeschlossenen Gesetzgebungsverfahrens und des noch erwarteten endgültigen BMF-Schreibens, halten wir Sie auf dem Laufenden. Dies gilt ebenso für Vereinfachungs- und Übergangsregelung durch die Finanzverwaltung.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüße

DORNBACH GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft



Dipl.-Kfm. Klaus Schmidt
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Geschäftsführender Gesellschafter

—
Telefon 0261 9431-232
Fax 0261 9431-234
E-Mail kschmidt@dornbach.de



Helmut Loch
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

—
Telefon 0261 9431-204
Fax 0261 9431-234
E-Mail hloch@dornbach.de



Tobias Führ
Steuerberater

—
Telefon 0261 9431-224
Fax 0261 9431-234
E-Mail tfuehr@dornbach.de