

Alles Wichtige zur Absenkung des Umsatzsteuersatzes 2020

Die Regierungskoalition hat im Rahmen ihres Konjunktur- und Krisenbewältigungspakets am 3.6.2020 verkündet, den Umsatzsteuersatz vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % abzusenken. Diese Maßnahme wird sowohl bei der Absenkung zum 1.7.2020 als auch bei Wiederanhebung zum 1.1.2021 zu Übergangsschwierigkeiten führen. Wir möchten Ihnen heute die wesentlichen Problemfelder näherbringen, aber auch Lösungsmöglichkeiten aufzeigen.

Grundsätzliches

- 1. Regelsteuersatz** (§ 12 Abs. 1 UStG): Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt der Regelsteuersatz von 19 %; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein Regelsteuersatz von 16 %. Ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der Regelsteuersatz von 19 % gelten.
- 2. Ermäßigter Steuersatz:** Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt in den in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Sonderfällen der ermäßigte Steuersatz von 7 %; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein ermäßigter Steuersatz von 5 %. Ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

Ausführung des Umsatzes maßgeblich

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

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

Hinweis: Ausführung der Leistung

Kunde K bestellt am 10.08.2020 ein neues Elektrofahrzeug für 40.000 EUR zuzgl. Umsatzsteuer. Als Liefertermin wird November 2020 vereinbart. K leistet schon im August 2020 eine Vorauszahlung von (40.000 EUR zuzgl. 16 % USt =) 46.400 EUR. Aufgrund von Lieferengpässen kann das Fahrzeug erst am 18.2.2021 ausgeliefert werden. Soweit die Absenkung des Regelsteuersatzes nicht über den 31.12.2020 hinaus verlängert werden sollte, ist die Leistung erst im Februar 2021 ausgeführt und unterliegt damit wieder dem Regelsteuersatz von 19 %.

Grundsätzlich gilt für die Ausführung einer Leistung Folgendes:

- **Lieferungen:** Lieferungen (auch Werklieferungen) gelten dann als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erworben hat; wird der Gegenstand befördert oder versendet, ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt (Abschn. 13.1 Abs. 2 UStAE).
- **Sonstige Leistungen:** Sonstige Leistungen (auch Werkleistungen) sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnitts ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen (Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE).
- **Innergemeinschaftliche Erwerbe:** Die Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG).

Entstehung der Umsatzsteuer

Grundsätzlich gilt: Die Umsatzsteuer entsteht endgültig erst mit Ausführung einer Leistung oder Teilleistung - Anzahlungen sichern keinen Steuersatz. Neben der tatsächlich (endgültig) ausgeführten Leistung führt auch eine abgeschlossene **Teilleistung** zur endgültigen Entstehung einer Umsatzsteuer. Damit eine Teilleistung nach nationalem Recht vorliegt, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

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

Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien

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

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

Leistungen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger

Soweit Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausgeführt werden, ist es egal, ob die Leistungen vor oder nach den jeweiligen Steuersatzänderungen ausgeführt werden. Es ist in diesen Fällen nur auf die richtige Ausstellung der Rechnungen zu achten. Werden Leistungen aber an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger ausgeführt, sollte die Leistung möglichst in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden.

Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen

Besondere Herausforderungen ergeben sich für Unternehmer, die Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen ausführen: Bis 30.6.2020 unterliegen ihre Leistungen dem Umsatzsteuersatz von 19 %, ab 1.7.2020 dann einer ermäßigten Umsatzsteuer von 5 %, vom 1.1.2021 bis 30.6.2021 einem ermäßigten Steuersatz von 7 % und dann voraussichtlich ab dem 1.7.2021 wieder dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 %.

Einzelfragen zu besonderen Problemfeldern

Obwohl sich die Finanzverwaltung zu der kurzfristig anstehenden Steuersatzänderung noch nicht abschließend geäußert hat, ist davon auszugehen, dass die meisten Abgrenzungsfragen entsprechend der früheren Umsetzung von Steuersatzänderungen beantwortet werden können:

Anzahlungen

Besonders zu beachten ist bei einer Steuersatzänderung die korrekte Ermittlung der geschuldeten Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer für seine Leistungen Anzahlungen oder Vorauszahlungen vereinnahmt hat. Dabei sind grundsätzlich die folgenden Möglichkeiten denkbar (die Zusammenstellung geht davon aus, dass die Absenkung des Steuersatzes nicht über den 31.12.2020 hinaus verlängert wird):

Leistungserbringung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.6.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist, unerheblich	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 % bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind vor dem 1.7.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16 % bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 5 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 1.7.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 1.7.2020 waren mit 19 % bzw. 7 % besteuert worden (der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 ausgeführt werden - soweit dies sicher ist -, den Regelsteuersatz mit 16 % bzw. 5 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss mit

		dementsprechenden Steuersatz), bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 1.7. bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % zu entlasten
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 1.1.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden (der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 2021 ausgeführt werden, den Regelsteuersatz mit 19 % bzw. 7 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss in 2020 mit 19 % bzw. 7 %), bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern.

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

Hat der Unternehmer für zwischen dem 1.7. und 31.12.2020 vereinnahmte Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 5 % in der Rechnung angegeben, ist bei Leistungserbringung ab dem 1.1.2021 die Anzahlungsrechnung nicht zu berichtigen, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer auf den Gesamtbetrag mit dem neuen Steuersatz angegeben wird. Allerdings ist darauf zu achten, dass die in der Anzahlungsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgesetzt wird. Der Unternehmer kann aber auch seine Rechnung über die zum anderen Steuersatz vereinnahmten Anzahlungen berichtigen. Die Berichtigung erfolgt in diesem Fall für den Voranmeldungszeitraum, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt.

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

Hinweis: Rechnungstellung vor Steuersatzänderung

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

Dauerleistungen, Jahreskarten, Abonnements

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Soweit Teilleistungen vorliegen, entsteht die Umsatzsteuer für alle Teilleistungen, die bis zum 30.6.2020 ausgeführt worden sind, noch mit dem alten Regelsteuersatz von 19 bzw. 7 %. Für alle Teilleistungen, die in der Zeit zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 ausgeführt werden, gilt der Steuersatz von 16 % bzw. 5 % und danach dann wieder mit 19 % bzw. 7 %.

Hinweis: Korrektur der Abrechnungen

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

Bauleistungen

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

Keine Vereinbarungen über Teilleistungen

Wurden in einem Vertrag keine Vereinbarungen über Teilleistungen getroffen, beanstandete es die Finanzverwaltung bei früheren Steuersatzänderungen nicht, wenn bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuersatzänderung eine entsprechende Vereinbarung nachgeholt wurde. Zumindest wenn es dann wieder zur Anhebung des Steuersatzes auf 19 % zum 1.1.2021 kommt, sollten bei noch nicht vollständig ausgeführten Leistungen für die bis dahin ausgeführten wirtschaftlich abgrenzbaren Leistungen Vereinbarungen für Teilleistungen getroffen werden.

Werden einheitliche Bauleistungen in der Zeit ab dem 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt (in der Regel ist hier die Abnahme durch den Auftraggeber maßgeblich), unterliegt die gesamte Leistung dem Regelsteuersatz von dann 16 %, unabhängig davon, in welchem Umfang schon (mit 19 %) besteuerte Anzahlungen geleistet worden waren. Entsprechend ist die Leistung dann wieder dem Regelsteuersatz von 19 % zu unterwerfen, wenn die Leistung nach dem 31.12.2020 ausgeführt wird.

Soweit bei Leistungen gegenüber einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger ausgeführt werden, sollte der Abschluss gegebenenfalls - ohne hier eine

missbräuchliche Gestaltung vorzunehmen - in die Zeit zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 gelegt werden. Sollten die Voraussetzungen für die Durchführung und Abrechnung von Teilleistungen erfüllt sein, empfiehlt es sich für den Bauherrn, derartige Teilleistungen bis zum 31.12.2020 abschließen zu lassen und so in den Genuss des verminderten Steuersatzes von 16 % zu kommen.

Entgeltsänderungen durch Jahresboni o. ä.

Jahresrückvergütungen, Jahresboni etc. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrundeliegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wurde es von der Finanzverwaltung in der Vergangenheit nicht beanstandet, dass die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird.

Telekommunikationsleistungen

Es handelt sich um Dauerleistungen. Geht der jeweils vereinbarte Abrechnungszeitraum über den jeweiligen Stichtag (1.7.2020 / 31.12.2020) hinaus, wird es nicht zu beanstanden sein, wenn ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am jeweiligen Stichtag endet.

Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

Soweit der Ablesezeitraum nach dem jeweiligen Stichtag endet, wurde es bisher von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Leistung in eine vor und eine nach dem jeweiligen Stichtag ausgeführte Leistung aufgeteilt wird, soweit die Liefer- und Vertragsbedingungen dem nicht entgegenstehen. Die Aufteilung hat danach zeitanteilig zu erfolgen. Gegebenenfalls muss eine Gewichtung erfolgen (z. B. bei Wärmelieferung eine thermische Gewichtung).

Besteuerung von Leistungen in Gaststätten

Aus Vereinfachungsgründen konnten bei früheren Steuersatzänderungen alle Umsätze aus Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht der Steuersatzänderung mit dem jeweils „alten“ Steuersatz besteuert werden. Dies galt aber nicht für Beherbergungsumsätze; hier ist die Leistung erst nach der Übernachtung abgeschlossen. Bei Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen ist darüber hinaus zu beachten, dass die Absenkung auf den ermäßigten Steuersatz dann zum 1.7.2021 auslaufen soll.

Umtausch

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem Änderungsstichtag gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, der zu diesem Zeitpunkt maßgeblich Steuersatz anzuwenden.

Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer

Ein besonderes Problem ergibt sich insbesondere bei der Absenkung der Steuersätze zum 1.7.2020. Stellt ein Unternehmer eine Rechnung noch mit dem alten Steuersatz von 19 % (oder 7 %) aus, erbringt die Leistung aber zwischen dem 1.7. und dem 31.12.2020 hat er zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen (unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer, § 14c Abs. 1

UStG.). Dieser zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag wird von dem Unternehmer geschuldet. Dieser zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag kann aber von einem grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger **nicht als Vorsteuer** abgezogen werden.

Hinweis: Zu hoch ausgewiesener Steuerbetrag

Unternehmer U hat am 28.6.2020 eine Rechnung an einen anderen Unternehmer mit 1.000 EUR zuzgl. 190 EUR Umsatzsteuer erteilt; der Leistungsempfänger zahlt die 1.190 EUR. Die Leistung wird aber erst am 2.7.2020 ausgeführt. U schuldet 16 % aus 1.190 EUR (= 164,14 EUR), die Differenz von 25,86 EUR schuldet U nach § 14c Abs. 1 UStG. Der Leistungsempfänger kann aber nur die Umsatzsteuer von 164,14 EUR als Vorsteuer abziehen.

Teilweise wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger den vollen (alten) gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer abzieht, wenn der leistende Unternehmer die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer abführt. Dies erfolgte zuletzt bei dem Übergang zum ermäßigten Steuersatz beim Bahnfernverkehr (BMF, Schreiben v. 21.1.2020, BStB1 2020 I S. 197). In anderen Fällen - so z. B. bei der Umstellung des Steuersatzes zum 18.12.2019 bei E-Books und E-Papers wird noch immer auf eine entsprechende Vereinfachungsregelung gewartet. Die Steuerberaterkammer bemüht sich aktuell bei der Bundesregierung um die Durchsetzung einer entsprechenden Regelung.

Grundsätzlich ist der Unternehmer berechtigt, die Rechnung zu berichtigen. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Vertragsparteien eine Netto- oder Bruttopreisvereinbarung abgeschlossen haben. Der BFH hat darüber hinaus festgestellt, dass eine wirksame Rechnungsberichtigung auch voraussetzt, dass der Zahlungsempfänger einen überhöhten Betrag an den Vertragspartner zurückzahlt.

Auch die Angabe des Steuersatzes in einer sog. Kleinbetragsrechnung (bis zu einem Gesamtbetrag von 250 EUR) führt zu einem unrichtigen Steuerausweis, wenn ein zu hoher Steuersatz ausgewiesen wird.

Gutscheine im Umsatzsteuerrecht

Seit dem **1.1.2019** gelten in Deutschland neue Regelungen für Gutscheine. Soweit aus einem Gutschein eine Leistung unmittelbar zu fordern ist, es sich also nicht nur um sog. Preisermäßigungs- oder Rabattgutscheine handelt, muss zwischen dem sog. Einweckgutschein und dem Mehrweckgutschein unterschieden werden. Diese beiden Formen von Gutscheinen führen zu grundsätzlich unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Ergebnissen:

- 1. Einweckgutschein** (§ 3 Abs. 14 UStG): Ein Einweckgutschein liegt dann vor, wenn der Ort der Leistung (hier also z.B. Deutschland) schon bei Ausgabe des Gutscheins feststeht und sich aufgrund der Leistung die Höhe der Umsatzsteuer eindeutig ermitteln lässt. Liegt ein solcher Einweckgutschein vor, entsteht die Umsatzsteuer schon bei Verkauf des Gutscheins und jeder weiteren Weiterveräußerung. Die tatsächliche Ausführung der Leistung - wenn also der Gutschein eingelöst wird - ist dann keiner Umsatzsteuer mehr zu unterwerfen.

- 2. Mehrzweckgutschein** (§ 3 Abs. 15 UStG): Ein Mehrzweckgutschein liegt vor, wenn es sich um einen Gutschein handelt, der kein Einzweckgutschein ist, weil entweder der Ort der Leistung oder die sich aus der Leistung ergebende Umsatzsteuer bei Verkauf bzw. Ausgabe des Gutscheins nicht feststeht. In diesem Fall ist der Verkauf dieses Gutscheins nur ein Tausch von Geld in eine andere Form eines Zahlungsmittels und unterliegt keiner Umsatzsteuer. Erst wenn der Gutschein eingelöst wird, unterliegt die tatsächlich ausgeführte Leistung der Umsatzsteuer. Deshalb darf bei einem Verkauf eines Mehrzweckgutscheins noch keine Umsatzsteuer in einer Abrechnung gesondert ausgewiesen werden.

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

Hinweis: Mehrzweck-Gutscheine oder Einzweckgutscheine

Derzeit sollte in jedem Fall versucht werden, Gutscheine als Mehrzweck-Gutscheine auszugestalten.

Langfristige Verträge

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

Ist der **Leistungsempfänger aber nicht zum Vorsteuerabzug** berechtigt, muss geprüft werden, welcher der Vertragspartner die Umsatzsteuer zu tragen hat. Besonderheiten ergeben sich bei langfristigen Verträgen (Abschluss vor mehr als 4 Monaten vor Eintritt der Rechtsänderung). Hier kann es zu einem Ausgleich einer mehr- oder Minderbelastung durch die Vertragsparteien kommen.

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

Ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nach § 29 UStG kann nur erfolgen, wenn dem Vertrag **keine anderen Regelungen** zugrunde liegen, § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG. Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien können sowohl ausdrücklich in individuellen vertraglichen Regelungen bestehen, sie können sich aber auch schlüssig aus dem Verhalten der beteiligten Vertragsparteien ergeben.

Voraussetzung für eine Anwendung des § 29 Abs. 1 UStG ist darüber hinaus, dass der Vertrag **nicht später als 4 Monate** vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist. Der Zeitraum von 4 Monaten war ursprünglich gewählt worden, da (früher) davon ausgegangen wurde, dass eine Steuersatzänderung mindestens 4 Monate vor Inkrafttreten zumindest diskutiert wird. Eine Situation, wie sie jetzt vorliegt, dass eine Änderung der Öffentlichkeit vorgestellt wird und binnen 4 Wochen in Kraft treten soll, lag bei Schaffung des § 29 UStG außerhalb der Vorstellungskraft.

Hinweis: Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung

Tischlermeister T hatte am 15.2.2020 (alternativ: 15.3.2020) einen Vertrag über den Einbau von Fenstern zu einem Preis von 100.000 € abgeschlossen (keine Festpreisvereinbarung). Eine vertragliche Vereinbarung über die Umsatzsteuer wurde nicht getroffen. Der Einbau der Fenster ist am 19.7.2020 abgeschlossen. Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz von 16 %. Der Leistungsempfänger kann im Grundfall einen Ausgleich der niedrigeren Umsatzsteuerbelastung verlangen, da der Vertrag mehr als 4 Monate vor Eintritt der Änderung abgeschlossen wurde. In der Alternative kann kein Ausgleich verlangt werden.

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

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