



Baden-Württemberg

MINISTERIUM FÜR VERKEHR
ABTEILUNGSLEITER STRAßENVERKEHR, STRAßENINFRASTRUKTUR

Ministerium für Verkehr
Postfach 10 34 52 • 70029 Stuttgart

An die Abteilungen 4
der Regierungspräsidien

Stuttgart 23.06.2020

Durchwahl 0711 231-3619

Aktenzeichen 2-3946.14/6


(Bitte bei Antwort angeben!)

Stuttgart
Karlsruhe
Freiburg
Tübingen

Landesstelle für Straßentechnik
beim Regierungspräsidium Tübingen

Nachrichtlich per E-Mail:

Landkreistag Baden-Württemberg
Städtetag Baden-Württemberg
Gemeindetag Baden-Württemberg
Rechnungshof Baden-Württemberg

 **Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 01.07.2020**

Anlagen

- Kurzinformation des Finanzministeriums zur befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze vom 10.06.2020, Az.: 3-S721.0/13
- Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens
- Erlass des IM vom 30.11.2006 zur Umsatzsteuererhöhung, Az.: 63-3946.14/3
- Allgemeines Rundschreiben Straßenbau (ARS), Nr. 32/2006
- Fragen zur Senkung des allgemeinen und ermäßigten Steuersatzes
- Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft, BStBl I 2009, 1292

Informationen zum Schutz personenbezogener Daten nach der DSGVO finden sich auf der Internetseite des Ministeriums für Verkehr unter „Service“ / „Datenschutz“. Auf Wunsch werden diese Informationen in Papierform versandt.

I. Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Der am 12.06.2020 im Bundeskabinett beschlossene Gesetzentwurf eines "Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise" (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) sieht in Artikel 3 eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes vor. Mit Wirkung vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 soll der allgemeine Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 1 UStG) von 19 v. H. auf 16 v. H. und der ermäßigte Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 2 UStG) von 7 v. H. auf 5 v. H. abgesenkt werden.

Von der geplanten Änderung des Umsatzsteuergesetzes sind auch die von der Straßenbauverwaltung abgeschlossenen Verträge für Straßenbaumaßnahmen im Bereich der Bundesfernstraßen in der Baulast des Bundes sowie im Bereich der Landesstraßen in der Baulast des Landes betroffen.

Mit beigefügter Kurzinformation vom 10.06.2020 (Az.: 3-S721.0/13) hat das Ministerium für Finanzen (FM) im Vorgriff auf ein die Gesetzesänderung noch zu veröffentlichendes begleitendes Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) erste Umsetzungshinweise für die Anwendung der zeitlich befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze gegeben.

Es wird gebeten, die Handreichungen des Finanzministeriums zu beachten und bis zum Vorliegen einer gesetzlichen Regelung sowie der Einführung von allgemeinen Umsetzungsvorgaben auf Bundesebene entsprechend den nachstehend dargestellten Handlungsempfehlungen zu verfahren. Wir weisen darauf hin, dass es sich hierbei lediglich um vorläufige Hinweise handelt und sich mit Inkrafttreten der gesetzlichen Regelungen zur Beurteilung der rechtlichen Behandlung zur zeitlich befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze noch Änderungen ergeben können.

II. Entstehung der Umsatzsteuer und des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes mit Ausführung der Leistung

Entsprechend den Ausführungen unter Ziffer 1.2 des bislang veröffentlichten Entwurfs eines begleitenden Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen

sind die mit Wirkung vom 01.07.2020 geltenden Umsatzsteuersätze auf Lieferungen und sonstige Leistungen anzuwenden, die zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 ausgeführt werden (§ 27 Absatz 1 Satz 1 UStG).

Maßgebend für die Anwendung der abgesenkten Umsatzsteuersätze ist demnach der Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Lieferungen – einschließlich Werklieferungen – sind ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt. Sonstige Leistungen – insbesondere Werkleistungen – sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt, der häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen wird (vgl. Abschnitt 13.2. Absatz 1 Umsatzsteueranwendungserlass, UStAE).

Gemäß § 27 Absatz Satz 2 UStG gilt für nach dem 30.06.2020 ausgeführte Leistungen der abgesenkte Steuersatz auch insoweit, als die Umsatzsteuer für Anzahlungen, Abschlags- oder Vorauszahlungen bereits vor dem 01.07.2020 entstanden ist. Die Steuerberechnung ist in diesen Fällen erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 27 Absatz 1 Satz 3 UStG; Ziffer 1.2 des Entwurfs des BMF-Schreibens).

Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen erbracht, kommt es für die Anwendung des jeweiligen Umsatzsteuersatzes nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.

III. Behandlung von Bauleistungen

Für die Abwicklung von Bauleistungen können wir unter Berücksichtigung der für die Entstehung der Umsatzsteuer maßgeblichen Zeitpunktes folgende Hinweise geben:

1. Zeitpunkt der Vollendung der Leistung

a) Bis zum 30.06.2020 vollendete Leistungen:

Sofern die Leistungen bis zum 30.06.2020 ausgeführt und vollendet bzw. abgenommen werden, unterliegt das Vorhaben dem Regelsteuersatz von 19 % und ist in den Abschlags- und Schlussrechnungen mit einem Umsatzsteuersatz von 19 v. H. zu berechnen.

b) Zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 vollendete Leistungen:

Für Bauleistungen, die im Zeitraum zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 vollendet werden, wäre die gesamte Leistung dem Regelsteuersatz von 16 % zu unterwerfen und in der Schlussrechnung entsprechend auszuweisen, unabhängig davon, ob diese Leistung bereits vor dem 01.07.2020 begonnen wurde. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Umfang bereits erfolgte Abschlagszahlungen mit einem Umsatzsteuersatz von 19 v. H. geleistet wurden. Für ggf. erforderliche Rechnungsberichtigungen im Rahmen der Schlussrechnung sind die Ausführungen unter Ziffer 2.2 ff. in dem Entwurf des BMF-Schreibens zu beachten.

Es ist dafür Sorge zu tragen, dass alle Leistungen, die nach dem Vertrag bis zum 31.12.2020 fertig zu stellen sind, bis spätestens zu diesem Zeitpunkt auch abgenommen werden, sofern die Voraussetzungen für eine Abnahme der Leistungen vorliegen. Insoweit gelten die Ausführungen in dem beigefügten Erlass vom 30.11.2006, Az.: 63-3946.14/3 zur Erhöhung der Umsatzsteuer ab dem 01.01.2007 entsprechend.

c) Ab dem 01.01.2021 vollendete Leistungen:

Sofern Leistungen nach dem 31.12.2020 vollendet werden, wäre die gesamte Leistung dem Regelsteuersatz von 19 v. H. zu unterwerfen.

2. Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen, für die das Entgelt gesondert vereinbart und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Sie werden umsatzsteuerlich als separate Leistungen erbracht. Es gilt zu beachten, dass für die steuerrechtliche Anerkennung von Teilleistungen eine gesonderte Vereinbarung über die Zahlung von Teilentgelten erforderlich ist. Abschlagszahlungen gelten insoweit nicht als Teilentgelte, da sie insoweit in der Schlussrechnung aufgehen.

Vor dem 01.07.2020 erbrachte Teilleistungen werden dann anerkannt, wenn die unter Ziffer 3.2.2. des veröffentlichten Entwurfs des BMF-Schreibens genannten Voraussetzungen vorliegen. Ob eine nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen zum 31.12.2020 zugelassen wird, ist im derzeitigen Entwurf des BMF-Schreibens nicht geregelt und bleibt abzuwarten. Sofern bereits ersichtlich ist, dass ein Bauvorhaben erst ab dem 01.01.2021 fertig gestellt wird, würde die gesamte Leistung dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen. Wir regen daher an, zu prüfen, ob in einem solchen Fall der Abschluss einer Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen in Betracht kommt. Insoweit würden dann die bis zum 31.12.2020 abgenommenen Teilleistungen endgültig nur dem zum maßgeblichen Zeitpunkt der Leistungserbringung geltenden Steuersatz von 16 % unterliegen. Auf die Hinweise zur (nachträglichen) Vereinbarung von Teilleistungen in den beigefügten Anlagen wird verwiesen.

3. Forderung von Auftragnehmern nach Teilabnahme und Teilschlussrechnung von Leistungen

Ob die Forderungen von Auftragnehmern in laufenden Vertragsverhältnissen nach Teilabnahme und Teilschlussrechnung der Leistung berechtigt sind, ist anhand der zu Grunde liegenden Vertragsunterlagen zu prüfen. Insoweit wäre ebenfalls zu prüfen, ob nicht auch bei einer Teilschlussrechnung von Leistungen vor dem 01.07.2020 ein Umsatzsteuersatz von 16 v. H. anzuwenden ist. Für die Bestimmung des jeweils anzuwendenden Umsatzsteuersatzes wird auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen sowie auf die beigefügten Anlagen.

4. Stand der Leistungserbringung zum 30.06.2020 sowie zum 31.12.2020

Aufgrund der Vorläufigkeit des Erlasses und der bisher unklaren Rechtslage ist in laufenden Vertragsverhältnissen der Stand der Leistungserbringung (Aufmaßblätter, Dokumentation des Bautenstands) zur Akte festzustellen, um im Zweifel bei Streitigkeiten zu steuerrechtlichen Sachverhalten einen Nachweis der erbrachten Leistungen im Geltungszeitraum der jeweiligen Umsatzsteuersätze führen zu können. Die Bestimmung, ob vor dem 01.07.2020 ausgeführte aber ggf. noch nicht vollendete Leistungen ebenfalls dem Umsatzsteuersatz von 16 % unterliegen, bleibt hiervon unberührt.

IV. Auswirkungen auf Lieferleistungen und freiberufliche Leistungen der Ingenieure und Architekten

Bei Verträgen über Lieferleistungen oder über freiberufliche Leistungen ist sinngemäß zu verfahren.

V. Sonstiges

Maßgebend für den Steuersatz ist nach dem Umsatzsteuergesetz der Zeitpunkt der Ausführung und Vollendung der Leistung, nicht etwa der Zeitpunkt der Rechnungsstellung. Insoweit gelten die Ausführungen in dem Erlass vom 30.11.2006, Az.: 63-3946.14/3 zur Erhöhung der Umsatzsteuer ab dem 01.01.2007 entsprechend.

gez. Hollatz

Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze

Der Koalitionsausschuss hat am 03.06.2020 zur Bekämpfung der Folgen der Corona-Pandemie ein kurzfristiges Konjunktur- und Krisenbewältigungspaket beschlossen. Dieses enthält zur Stärkung der Binnennachfrage in Deutschland auch eine vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze (allgemeiner Steuersatz von 19% auf 16% und ermäßigter Steuersatz von 7% auf 5%). Die kurzfristige Umsetzung der künftigen gesetzlichen Regelungen stellt sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung eine gewaltige technische und administrative Herausforderung dar.

Es ist absehbar, dass Anwendungsfragen und besondere Übergangsregelungen in einem die Gesetzesänderung begleitenden BMF-Schreiben zügig geklärt werden. Im Vorgriff darauf werden nachfolgend die wichtigsten Punkte dargestellt:

► Wann gelten die neuen (abgesenkten) Steuersätze?

Die abgesenkten Steuersätze von 16% bzw. 5% sind auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die in der Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 ausgeführt werden.

Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltseinnahme oder der Rechnungserteilung. Anzahlungen sichern keinen Steuersatz. Auch in Fällen der Istbesteuerung und der Istbesteuerung von Anzahlungen ist entscheidend, wann der Umsatz ausgeführt wird.

Aufgrund der befristeten Absenkung gibt es keine Veränderung bei der Abgrenzung, ob eine Leistung ermäßigt zu besteuern ist oder dem Regelsteuersatz unterliegt.

► Wann ist ein Umsatz ausgeführt?

Lieferungen (einschl. Werklieferungen) sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erlangt hat. Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt. Bei Werklieferungen wird die Verfügungsmacht gewöhnlich mit der Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks erlangt.

Sonstige Leistungen (einschl. Werkleistungen) sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollen- dung ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die sonstige Leistung mit Been- digung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt, es sei denn, es liegen Teilleis- tungen vor.

Bei **Teilleistungen** können unterschiedliche Steuersätze - je nach Zeitpunkt des bewirkten Teils - zur Anwendung kommen. Teilleistungen liegen vor, wenn es sich um eine wirtschaft- lich teilbare Leistung handelt und das Entgelt für die geschuldeten Teile jeweils gesondert vereinbart wurde. Oft ist auch eine gesonderte Abnahme erforderlich.

Ob ausnahmsweise - wie in der Vergangenheit bei Steuersatzänderungen - eine nachträgliche Vereinbarung von Teilleistungen (insbesondere zum 31.12.2020) zugelassen wird, wird im angekündigten BMF-Schreiben geregelt werden müssen.

Bei **langfristigen Verträgen bzw. Dauerleistungen** ist der Leistungszeitpunkt und damit der anwendbare Steuersatz von der Art der Dauerleistung abhängig. So ist bei sonstigen Leis-

tungen (z.B. Vermietungen, Leasing) der Tag maßgeblich, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Ggf. sind auch hier Teilleistungen vereinbart (z.B. bei monatlichen Mietzahlungen).

Bei **wiederkehrenden Lieferungen** erfolgt die Leistung umsatzsteuerlich am Tag jeder einzelnen Lieferung, sofern die einzelnen Gegenstände und nicht die gesamte Einheit Liefergegenstand sind.

Bei Wirtschaftsgütern, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden (z.B. **Strom, Wärme und Wasser**), ist die Lieferung erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums ausgeführt. Der zu diesem Zeitpunkt geltende Steuersatz ist anzuwenden. Bei früheren Steuersatzänderungen wurden in diesem Zusammenhang Ausnahmen zugelassen, wenn innerhalb der Ablesezeiträume vor einem Steuersatzwechsel ausgeführte Lieferungen in Übereinstimmung mit den zugrundeliegenden Liefer- und Vertragsbedingungen gesondert abgerechnet wurden. Dies kann insbesondere zum Beginn und Ende des Absenkungszeitraums eine Rolle spielen. Insoweit sind die Regelungen im angekündigten BMF-Schreiben abzuwarten.

► **Was ist bei der Erteilung von Rechnungen zu beachten?**

Für Leistungen, die während des Zeitraums 01.07. bis 31.12.2020 ausgeführt werden, dürfen nur Rechnungen mit Steuerbeträgen ausgestellt werden, die nach den abgesenkten Steuersätzen von 16% bzw. 5% berechnet sind. Bei einem höheren (unrichtigen) Steuerausweis wird auch der Mehrbetrag geschuldet. Der Leistungsempfänger kann hingegen nur den richtigen Steuerbetrag als Vorsteuern abziehen.

Bezüglich Anzahlungsrechnungen und Rechnungen vor Leistungserbringung, die vor der Steuersatzänderung ausgestellt wurden und deshalb zum maßgebenden Zeitpunkt der Leistungserbringung einen zu hohen Steuerausweis enthalten, wird das angekündigte BMF-Schreiben Regelungen zur Schlussrechnung und zum Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung enthalten.

► **Gibt es zivilrechtliche Ausgleichsansprüche für umsatzsteuerliche Mehr- oder Minderbelastungen?**

Das Umsatzsteuergesetz (UStG) sieht in § 29 UStG nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen den Ausgleich von Mehr- und Minderbelastungen zwischen den Vertragspartnern vor, die sich durch Änderungen des UStG ergeben. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn langfristige Verträge (Abschluss vor mehr als 4 Monate vor Eintritt der Rechtsänderung) bestehen. Auch bei bestimmten Leistungsbereichen, bei denen die Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare usw.) vorgeschrieben sind und die jeweils zum vorgeschriebenen Entgelt geschuldete Umsatzsteuer gesondert berechnet wird, können umsatzsteuerliche Mehr- oder Minderbelastungen ausgeglichen werden.

Da entsprechende Ausgleichsansprüche zivilrechtlicher Natur sind, können die Vertragspartner auch etwas anderes (z.B. Nettopreisvereinbarung oder aber Vereinbarung eines Festpreises) vereinbart haben. Hierbei handelt es sich immer um zivilrechtliche Vereinbarungen. Im Streitfall sind hierfür die Zivilgerichte zuständig, nicht die Finanzämter.

Darüber hinaus liegt es im Ermessen des Leistenden, ob er die befristete Senkung der Steuersätze durch einen niedrigeren (End-)Preis an seinen Kunden weitergibt. Ein Rechtsanspruch hierauf besteht nicht.

► **Sind weitere Sonderfälle denkbar?**

Es sind zahlreiche weitere Sonderfälle (z.B. Erstattung von Pfandbeträge, Entgeltsänderungen durch Jahresboni, Entgeltsminderungen und -erhöhungen, Einlösen von Gutscheinen, Umtausch von Gegenständen) denkbar, für die ebenfalls die Anwendungs- und Übergangsregelungen im BMF-Schreiben abzuwarten sind.



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörde
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-
FAX +49 (0) 30 18 682-
E-MAIL
DATUM

- E-Mail -Verteiler U 1 -
- E-Mail -Verteiler U 2 -

BETREFF **Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020;
Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens**

GZ **III C 2 - S 7030/20/10009 :004**

DOK **2020/0562372**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

<u>Tz.</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Rz.</u>
1	Umsatzsteuersatzsenkung	
1.1	Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19 Prozent auf 16 Prozent und 7 Prozent auf 5 Prozent	1
1.2	Anwendungsregelung für Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 27 Abs. 1 UStG)	2 - 3
2	Auswirkungen der befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze	
2.1	Anwendungsbeginn	4 - 5
2.2	Behandlung bei der Istbesteuerung	6 - 7
2.3	Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Juli 2020 für nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden	8 - 9
2.4	Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 1. Juli 2020 ausgeführte Leistungen	

2.4.1	Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020	10
2.4.2	Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020	11
2.5	Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen	12
2.6	Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Minderbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)	
2.6.1	Grundsätzliches	13
2.6.2	Berechnung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger bei gesetzlich vorgeschrieben Entgelten	14
2.6.3	Ansprüche auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung (§ 29 Abs. 2 UStG)	15
2.7	Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen	16 - 17
3.	Übergangsregelungen	
3.1	Allgemeines	18
3.2	Werklieferungen und Werkleistungen	
3.2.1	Grundsätzliches	19
3.2.2	Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen	20 - 21
3.3	Dauerleistungen	
3.3.1	Grundsätzliches	22 - 23
3.3.2	Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen	24 - 25
3.4	Änderungen der Bemessungsgrundlagen	
3.4.1	Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein)	26 - 27
3.4.2	Einlösen von Gutscheinen	28
3.4.3	Erstattung von Pfandbeträgen	29
3.4.4	Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen	30 - 32
3.5	Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen	33
3.6	Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen	34 - 35
3.7	Besteuerung von Personenbeförderungen	
3.7.1	Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen	36 - 38
3.7.2	Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr	39
3.8	Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern	40
3.9	Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern	41
3.10	Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zum erhöhten allgemeinen Umsatzsteuersatz	42
3.11	Umtausch von Gegenständen	43

ENTWURF

1 Umsatzsteuersatzsenkung

1.1 Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19 Prozent auf 16 Prozent und von 7 Prozent auf 5 Prozent

- 1 Durch Art. X des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom XX. Juni 2020 - Zweites Corona-Steuerhilfegesetz - (BGBl. I S. XXX) werden vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 der allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 Prozent auf 16 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG) sowie der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 Prozent auf 5 Prozent (§ 12 Abs. 2 UStG) gesenkt. Die Änderungen treten am 1. Juli 2020 in Kraft (vgl. Art. X Zweites Corona-Steuerhilfegesetz, a.a.O.).

1.2 Anwendungsregelung für Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 27 Abs. 1 UStG)

- 2 Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind Änderungen des Umsatzsteuergesetzes auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Anwendung einer Änderungsvorschrift (z. B. der Absenkung und Anhebung der Umsatzsteuersätze) nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.
- 3 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes sind nach § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG auf die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen auch insoweit anzuwenden, als die Umsatzsteuer dafür - z. B. bei Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen, Vorschüssen - in den Fällen der Istversteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, Buchstabe b oder § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG bereits vor dem In-Kraft-Treten der betreffenden Änderungsvorschrift entstanden ist. Die Steuerberechnung ist in diesen Fällen erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).

2 Auswirkungen der befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze

2.1 Anwendungsbeginn

- 4 Die neuen Umsatzsteuersätze von 16 Prozent und 5 Prozent sind auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 bewirkt werden (vgl. Rzn. 2 und 3). Maßgebend für die Anwendung dieser Umsatzsteuersätze ist stets der Zeitpunkt, in

dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung oder der Rechnungserteilung (vgl. Abschnitt 12.1 Abs. 3 UStAE). Entsprechendes gilt für Teilleistungen (vgl. Rz. 2), für die die Rzn. 19 bis 25 besondere Übergangsregelungen enthalten.

- 5 Die Umsatzsteuersätze von 16 Prozent und 5 Prozent sind auch bei der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar befristet auf Einführen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 vorgenommen werden.

2.2 Behandlung bei der Istbesteuerung

- 6 Hat der Unternehmer in den Fällen der Istbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, Buchstabe b oder § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG) vor dem 1. Juli 2020 Entgelte oder Teilentgelte (Anzahlungen usw.) für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden und der Besteuerung unterliegen, ist auch auf diese Beträge nachträglich der ab dem 1. Juli 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG).
- 7 Werden nach dem 30. Juni 2020 Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer vor dem 1. Juli 2020 ausgeführt hat, ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent zu berechnen.

2.3 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Juli 2020 für nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden

- 8 Erteilt der Unternehmer über Teilentgelte, die er vor dem 1. Juli 2020 für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, ist in diesen Rechnungen die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent berechnete Umsatzsteuer anzugeben. Der Leistungsempfänger ist, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, berechtigt, die in der jeweiligen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Rechnung erhalten und soweit er die verlangte Zahlung geleistet hat. Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen (Anzahlungs-) Rechnungen bedarf es nicht, wenn 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 Prozent und 5 Prozent sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind insgesamt in der Zeile 28 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 45 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 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 Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 38 bzw. 41 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird.

- 9 Es bestehen 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 Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen wird. Die ausgewiesene Umsatzsteuer wird vom Unternehmer geschuldet. Der Leistungsempfänger kann den angegebenen Umsatzsteuerbetrag unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen, 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. Ebenso wird es bei Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG nicht beanstandet, wenn eine vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte Abschlagszahlung für eine nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistung dem Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent unterworfen wird.

2.4 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 1. Juli 2020 ausgeführte Leistungen

2.4.1 Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020

- 10 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 Prozent bzw. 5 Prozent anzugeben. Die ausgewiesene Umsatzsteuer 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 Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abziehen, in dem die Leistung oder Teilleistung an ihn ausgeführt wird. Falls bei einer Werklieferung, Werkleistung oder Dauerleistung vor dem 1. Juli 2020 Teilleistungen vereinbart werden, muss eine vorher über die gesamte Leistung erteilte Vorausrechnung entsprechend berichtigt werden (vgl. hierzu Rzn. 19 bis 25).

2.4.2 Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020

- 11 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 Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen ist, und vereinbart er vor dem 1. Juli 2020 das gesamte Entgelt oder Teilentgelt, entsteht die Umsatzsteuer für diese Entgelte in der ausgewiesenen Höhe (vgl. Abschnitt 14.8 Abs. 6 UStAE). Der Leistungsempfänger kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 unter

Beachtung des befristet geltenden Umsatzsteuersatzes berechnete Umsatzsteuer, die auf die vorausgezahlten Entgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum der Zahlung als Vorsteuer abziehen. Eine Berichtigung der Steuerberechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG entfällt.

2.5 Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen

- 12 Nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG hat der Unternehmer, der im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) über eine von ihm erbrachte Leistung oder Teilleistung eine Endrechnung erteilt, darin die vor der Ausführung der Leistung oder Teilleistung vereinnahmten Teilentgelte (Anzahlungen) und die auf sie entfallenden Umsatzsteuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Hat der Unternehmer für eine nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistung oder Teilleistung vor dem 1. Juli 2020 Teilentgelte vereinnahmt, ist bei der Erteilung der Endrechnung zu berücksichtigen, dass die Besteuerung nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 befristet geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent vorzunehmen ist. Im Übrigen gilt für die Erteilung von Endrechnungen in diesen Fällen Abschnitt 14.8 Abs. 7 bis 11 UStAE sinngemäß. 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 Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 38 bzw. 41 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird. Eine Eintragung in Zeile 62 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 58 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 (als negative Nachsteuer) ist insoweit nicht vorzunehmen.

2.6 Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Minderbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)

2.6.1 Grundsätzliches

- 13 Der Unternehmer ist nach § 14 Abs. 2 und § 14a UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, über Leistungen (Lieferungen, sonstige Leistungen und ggf. Teilleistungen), die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden, Rechnungen zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 befristet geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen ist. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1. Juli 2020 geschlossen worden sind und dabei von den bis dahin geltenden Umsatzsteuersätzen (19 Prozent bzw. 7 Prozent) ausgegangen worden ist. Aus der Regelung über den Steuerausweis folgt aber nicht, dass die Unternehmer verpflichtet sind, bei der Abrechnung der vor dem 1. Juli 2020 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 befristet eingetretenen umsatzsteuerlichen Minderbelastung zu senken. Es handelt sich dabei vielmehr um eine besondere zivilrechtliche

Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt (vgl. dazu Rzn. 14 und 15).

2.6.2 Berechnung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger bei gesetzlich vorgeschriebenen Entgelten

- 14 Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare usw.) vorgeschrieben, die entsprechend dem umsatzsteuerrechtlichen Entgeltbegriff die Umsatzsteuer für die Leistungen nicht einschließen. Derartige Entgeltsregelungen enthalten insbesondere das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG), die Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV), die Kostenordnung für Notare (KostO) und die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI). Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, haben sie für ihre nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent dem Entgelt hinzurechnen (vgl. Abschnitt 29.1 Abs. 5 UStAE).

2.6.3 Ansprüche auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung (§ 29 Abs. 2 UStG)

- 15 Nach § 29 Abs. 2 UStG kann der eine Vertragsteil von dem anderen Vertragsteil einen Ausgleich verlangen, wenn er eine Leistung nach dem 30. Juni 2020 ausführt. Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, dass die Leistung auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. März 2020 geschlossen worden ist. Die Vertragspartner dürfen außerdem nichts anderes vereinbart haben (z. B. dass Ausgleichsansprüche im Falle einer Anhebung oder Absenkung des Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen sind).

2.7 Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen

- 16 Bei Rechnungen im Sinne der §§ 33 und 34 UStDV (Rechnungen über Kleinbeträge, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr) für Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführt werden, kann die Umsatzsteuer mit dem leicht gerundeten Prozentsatz von

13,79 (Regelsteuersatz) bzw.
4,76 (ermäßigter Steuersatz)

von den Rechnungsbeträgen errechnet werden.

- 17 Für nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 31. Dezember 2020 erbrachte Umsätze, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent unterliegen, sind die Gesamtbeträge der Entgelte und sonstigen Bemessungsgrundlagen sowie der Entgeltminderungen mit dem

Divisor 1,16

von den Summen der aufgezeichneten Bruttobeträge (z. B. Preise und Preisminderungen) zu errechnen. Bei der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 5 Prozent gilt für die Berechnung der Entgelte und Entgeltminderungen von den Bruttobeträgen der Divisor 1,05.

3 Übergangsregelungen

3.1 Allgemeines

18 Um den Übergang zur Anwendung der zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden neuen Umsatzsteuersätzen in der Praxis zu erleichtern, werden in den nachfolgenden Textziffern 3.2 bis 3.10 (Rzn. 19 bis 43) besondere Übergangsregelungen getroffen. Die damit zugelassenen Erleichterungen und Verfahren können von allen Unternehmern angewandt werden, für die sie zutreffen. Einer Genehmigung durch das zuständige Finanzamt bedarf es dazu nicht.

3.2 Werklieferungen und Werkleistungen

3.2.1 Grundsätzliches

19 Werklieferungen oder Werkleistungen, unterliegen insgesamt der Besteuerung nach den Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent, wenn sie zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 ausgeführt werden. Eine andere umsatzsteuerrechtliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht werden (vgl. Rzn. 20 und 21).

3.2.2 Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen

20 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. Für die Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen vgl. Abschnitt 13.4 UStAE. Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden, sind die bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden. Später ausgeführte Teilleistungen sind den befristeten Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu unterwerfen.

21 Vor dem 1. Juli 2020 erbrachte Teilleistungen werden anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
2. Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1. Juli 2020 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1. Juli 2020 vollendet oder beendet worden sein.
3. Vor dem 1. Juli 2020 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1. Juli 2020 entsprechend geändert werden.
4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

3.3 Dauerleistungen

3.3.1 Grundsätzliches

22 Auswirkungen hat die Absenkung der Umsatzsteuersätze insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen), sofern der Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Umsatzsteuersatzänderung in den für die Leistung vereinbarten Zeitraum fällt. Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z. B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen, laufende Finanz- und Lohnbuchführung) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z. B. von Baumaterial) handeln. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume (z. B. ½ Jahr, 1 Jahr, 1 Kalenderjahr, 5 Jahre) oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart.

23 Dauerleistungen werden ausgeführt:

1. im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (Abschnitt 13.1 Abs. 3 UStAE),
2. im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme (vgl. Rz. 34) und Wasser - am Tag jeder einzelnen Lieferung (Abschnitt 13.1 Abs. 2 UStAE).

Auf Dauerleistungen, die hiernach vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden und die der Umsatzbesteuerung unterliegen, ist der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden. Später ausgeführte Dauerleistungen sind der Besteuerung nach den Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu unterwerfen. 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. 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.

3.3.2 Ausführungen und Abrechnung von Teilleistungen

- 24 Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z. B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden. Teilleistungen sind auch dann anzuerkennen, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt der auf einen kürzeren Leistungsabschnitt entfallende Teilbetrag angegeben wird und es dem Leistungsempfänger überlassen bleibt, das Gesamtentgelt oder die Teilentgelte zu entrichten. Die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst (vgl. Rz. 23).
- 25 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. Sind über Dauerleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 begonnen haben und nach diesem Zeitpunkt enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis und die insgesamt nach dem 1. Juli 2020 anzuwendenden Umsatzsteuersatz berechnete Umsatzsteuer angegeben worden sind, können sie vor dem 1. Juli 2020 entsprechend berichtigt werden.

3.4 Änderungen der Bemessungsgrundlagen

3.4.1 Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein)

- 26 Tritt nach dem 30. Juni 2020 eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG oder steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 13b UStG 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 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

- 27 Eine Steuerberichtigung 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 Bemessungsgrundlagen für die vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Umsätze nach dem Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätzen sowie 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.

3.4.2 Einlösen von Gutscheinen

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

Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Gutscheine in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 31. August 2020, ist die Umsatzsteuer - 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 Bemessungsgrundlage 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. 27) bleiben hiervon unberührt.

Bei Einzweck-Gutscheinen ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung der Leistungsfiktion die Ausgabe des ausgegebenen Unternehmers an den Kunden. Die spätere Gutscheineinlösung, also die tatsächliche Lieferung bzw. Leistungserbringung, ist für die umsatzsteuerliche Würdigung nicht mehr relevant, da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt.

3.4.3 Erstattung von Pfandbeträgen

- 29 Nimmt ein Unternehmer Leergut zurück und erstattet einen dafür gezahlten Pfandbetrag, liegt eine Entgeltminderung vor. Der Unternehmer hat die geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Zur Vermeidung von Schwierigkeiten wird zugelassen, die Steuerberichtigung nachfolgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Erstattet der Unternehmer Pfandbeträge in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 30. September 2020, ist die Umsatzsteuer soweit die zugrundeliegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent zu berichtigen. Bei der Erstattung von Pfandbeträgen nach dem 30. September 2020 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 Prozent zu berichtigen. Bei dem Dreimonatszeitraum wird davon ausgegangen, dass der Bestand an Warenumschließungen sich viermal jährlich umschlägt. Bei kürzeren oder längeren Umschlagzeiträumen ist der Zeitraum zu Beginn des Jahres, in dem die Entgeltminderungen noch mit dem Steuersatz von 19 Prozent zu berücksichtigen sind, entsprechend zu kürzen oder zu verlängern, wobei der durchschnittliche Umschlagszeitraum im Benehmen zwischen Unternehmer und Finanzamt zu ermitteln ist.

3.4.4 Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen

- 30 Die Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020 ist bei der Berichtigung der Steuer- und Vorsteuerbeträge nach § 17 Abs. 1 UStG ebenfalls zu berücksichtigen, wenn die Entgelte für die in einem Jahreszeitraum ausgeführten Leistungen gemeinsam (z. B. durch Jahresrückvergütungen, Jahresboni, Treuerabatte und dergleichen) gemindert werden und dieser Jahreszeitraum vor dem 1. Juli 2020 begonnen hat und nach dem 30. Juni 2020 endet (z. B. vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020). Soweit die gemeinsamen Entgeltminderungen für die bis zum 30. Juni 2020 ausgeführten Umsätze gewährt werden, sind folglich bei der Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG die Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent zugrunde zu legen. Auf den Anteil der gemeinsamen Entgeltminderungen, der auf die Umsätze nach dem 30. Juni 2020 (z. B. vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2020) entfällt, sind auch für die Steuer- und Vorsteuerberichtigung die Umsatzsteuersätze von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden. Der Unternehmer hat nach § 17 Abs. 4 UStG den betreffenden Leistungsempfängern einen Beleg zu erteilen, aus dem hervorgeht, wie sich die gemeinsamen Entgeltminderungen auf die Umsätze in den beiden Zeiträumen entsprechend den anzuwendenden Steuersätzen verteilen.

Zur Vereinfachung kann bei der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen wie folgt verfahren werden:

1. Der Unternehmer ermittelt das Verhältnis zwischen seinen steuerpflichtigen Umsätzen der anteiligen Jahreszeiträume vor und nach dem Stichtag 1. Juli 2020. Er teilt nach diesem Verhältnis die gemeinsamen Entgeltminderungen auf, die er den einzelnen Leistungsempfängern für den über den 1. Juli 2020 hinausreichen den Jahreszeitraum gewährt.
2. Unterliegen die Umsätze des Unternehmers teils dem allgemeinen, teils dem ermäßigten Steuersatz, wird das Verhältnis zwischen den nichtbegünstigten und den begünstigten Umsätzen entweder für den über den 1. Juli 2020 hinausreichenden Jahreszeitraum insgesamt oder für die beiden anteiligen Zeiträume gesondert ermittelt. Der Unternehmer verteilt die den einzelnen Leistungsempfängern gewährten gemeinsamen Entgeltminderungen nach diesem Umsatzverhältnis auf die verschiedenen Steuersätze.
3. Eine Jahresrückvergütung für das gesamte Kalenderjahr 2020 kann zu 50% (Januar bis Juni) mit 7% bzw. 19% und zu 50% (Juli bis Dezember) mit 5% bzw. 16% berücksichtigt werden, unabhängig davon, wann die zugrundeliegenden Umsätze ausgeführt wurden.

Der Leistungsempfänger hat bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs von der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen auf die verschiedenen Steuersätze auszugehen, die der Unternehmer vorgenommen und in dem nach § 17 Abs. 4 UStG zu erteilenden Beleg angegeben hat.

- 31 Es ist außerdem nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer von einer Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen absieht und der Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ausnahmslos den allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent zugrunde legt. Der Leistungsempfänger muss dann bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG entsprechend verfahren.

3.5 Besteuerung von Telekommunikationsleistungen

- 32 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. Nach Rz. 24 sind in diesen Fällen Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten. Fällt der 1. Juli 2020 in den vereinbarten Abrechnungszeitraum, ist es auch nicht zu beanstanden, wenn einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 30. Juni 2020 endet.

3.6 Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

- 33 Die Lieferungen von Strom, Gas und Wärme durch Versorgungsunternehmen an Tarifabnehmer werden nach Ablesezeiträumen (z. B. vierteljährlich) abgerechnet. Sofern die Ablesezeiträume nicht am 30. Juni 2020, sondern zwischen einem Zeitpunkt zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent zu unterwerfen. Das gilt nicht, wenn die innerhalb der Ablesezeiträume vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Lieferungen in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Liefer- und Vertragsbedingungen gesondert abgerechnet werden. In diesem Falle unterliegen die vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Lieferungen ohne Rücksicht auf den Ablauf des - sonst üblichen - Ablesezeitraums dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 Prozent. Umsatzsteuerrechtlich bestehen 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.
- 34 Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten können die Finanzämter auf Antrag ein vereinfachtes Abrechnungsverfahren für solche Versorgungsunternehmen zulassen, die bei ihren Tarifabnehmern ein manuelles direktes Inkassoverfahren anwenden. Sofern in diesem Inkassoverfahren bei Tarifabnehmern mit gleichen Ablesezeiträumen zu unterschiedlichen Zeitpunkten abgelesen wird und sich die Ablesezeiträume unterschiedlich um den 1. Juli 2020 verteilen, kann zum Ausgleich der unterschiedlichen Ablesezeitpunkte für die letzte Ablesung vor dem 1. Juli 2020 ein mittlerer Ablesezeitpunkt gebildet werden.
- 35 Die Rechnungen an die Tarifabnehmer sind nach den entsprechend den vorstehenden Grundsätzen ermittelten Ergebnissen auszustellen. Spätere Entgeltberichtigungen sowie Änderungen der nach den vorstehenden Grundsätzen vorgenommenen Aufteilung der Lieferungen sind umsatzsteuerlich entsprechend zu berücksichtigen.

3.7 Besteuerung von Personenbeförderungen

3.7.1 Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen

- 36 Auf die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten, die bis zum Ablauf des letzten Betriebstags des Monats Juni 2020 gültig sind (der Betriebstag 30. Juni 2020 endet vielfach erst nach 24 Uhr), kann, sofern die Beförderungsleistungen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen, noch der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 Prozent angewandt werden.

- 37 Vor dem 1. Juli 2020 erzielte Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen können, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 30. Juni 2020 hinausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1. Juli 2020 und die nach dem 30. Juni 2020 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.
- 38 Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 21. Januar 2020 (BStBl. I S. 197) gelten entsprechend.

3.7.2 Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr

- 39 Taxi- und Mietwagenunternehmer können die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 30. Juni 2020 zum 1. Juli 2020 für Beförderungen dem ab dem 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen zu unterwerfen. Dies gilt nicht, soweit Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer in Höhe der bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen ausgewiesen wird.

3.8 Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern

- 40 Die Leistung des Handelsvertreters unterliegt, sofern sich die Entgeltsvereinbarung nach den §§ 87 ff HGB richtet, dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt hat.

3.9 Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern

- 41 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.

3.10 Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zu dem abgesenkten allgemeinen Umsatzsteuersatz

- 42 Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird zugelassen, dass auf Bewirtungsleistungen (z. B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.) in der Nacht vom 30. Juni 2020 zum 1. Juli 2020 in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, der ab dem 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 bzw. 5 Prozent angewandt wird. Dies gilt nicht für die Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.

3.11 Umtausch von Gegenständen

43 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, falls sie dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegt, der ab 1. Juli 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 Prozent anzuwenden.

4. **Anhebung des Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2021**

44 Die vorgenannten Regelungen gelten entsprechend, sofern im Folgenden keine abweichenden Regelungen getroffen wurden, für die Anhebung der Umsatzsteuersätze von 16 Prozent auf 19 Prozent und von 5 Prozent auf 7 Prozent zum 1. Januar 2021.

45 **Behandlung bei der Istbesteuerung**

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird. Darüber hinaus wird zur Vereinfachung zugelassen, dass die für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum berechnet und entrichtet wird, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird. Vereinnahmt der Unternehmer das restliche Entgelt nach dem 31. Dezember 2020 in mehreren Teilbeträgen, kann er die Umsatzsteuer, soweit sie noch auf die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum berechnen und entrichten, in dem der letzte Teilbetrag vereinnahmt wird.

46 **Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Januar 2021 für nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden**

Für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen, die nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführt werden und für die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt werden, ist die Umsatzsteuer nach dem Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu berechnen. Unter den oben genannten Voraussetzungen kann in einer Restrechnung die für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer (zwei Prozentpunkte beim ermäßigten Steuersatz, drei Prozentpunkte beim regulären Steuersatz) zusätzlich angegeben werden (vgl. Rz. 12). Die weitere Umsatzsteuer, die auf die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte entfällt, ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum anzumelden und zu entrichten, in dem die Leistung oder Teilleistung erbracht wird (vgl. Rz. 6). Der Vorsteuerabzug kann insoweit vom Leistungsempfänger beansprucht werden, sobald die Leistung ausgeführt ist und die Endrechnung oder Restrechnung vorliegt. Wird der Steuerausweis in den Rechnungen, die über die vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmten Teilentgelte ausgestellt worden sind, nach dem 30. Juni 2020 wegen der Absenkung der Umsatzsteuer berichtigt, sind die Berichtigungen der für die Teilentgelte geschuldeten Umsatzsteuer und ggf. des Vorsteuerabzugs für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Unternehmer zugleich mit der Berichtigung des Steuerausweises einen Ausgleichsanspruch nach § 29 Abs. 2 UStG geltend macht und den Umsatzsteuermehrbetrag nachberechnet. In diesem Falle bedarf

es einer weiteren Berichtigung der Umsatzsteuerberechnung und des Vorsteuerabzugs, wenn der nachberechnete Betrag nicht im Voranmeldungszeitraum der Steuerausweisberichtigung, sondern später gezahlt wird.

47 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen

Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Januar 2021

Die Ausführungen unter Rz. 10 geltend entsprechend für Vorausrechnungen, die vor dem 1. Januar 2021 erteilt werden und bei denen die Leistung nach dem 31. Dezember 2020 erbracht wird wobei in diesen Fällen die Umsatzsteuer nach den Umsatzsteuersätzen von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzugeben ist.

Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen

Für die Anhebung der Umsatzsteuersätze gelten ab dem 1. Januar 2021 für den Regelsteuersatz von 19 Prozent der Divisor 1,19 und für den ermäßigten Steuersatz der Divisor 1,07.

48 Änderungen der Bemessungsgrundlagen

Für ein eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG oder steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 13b UStG ein (z. B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung) gelten die Rz. 26 und 27 gelten für die Erhöhung der Umsatzsteuersätze zum 1. Januar 2021 entsprechend.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Umsatzsteuer - zum Download bereit.

Im Auftrag



JF A

INNENMINISTERIUM BADEN-WÜRTTEMBERG

Innenministerium Baden-Württemberg, Postfach 10 24 43, 70020 Stuttgart

Regierungspräsidien
- Abteilungen 4, Straßenwesen und Verkehr
Stuttgart
Karlsruhe
Freiburg
Tübingen

Stuttgart, 30.11.2006
Telefax (0711) 231- 3609
Durchwahl (0711) 231- 3635
Herr Fegert
Aktenzeichen: 63-3946.14/3
(Bitte bei Antwort angeben!)

Regierungspräsidium Tübingen
Landesstelle für Straßentechnik
Postfach 30 01 80
70441 Stuttgart

Rechnungshof
Baden-Württemberg
Postfach 5380
76133 Karlsruhe

Erhöhung der Umsatzsteuer ab 01.01.2007

Erllass des UVM vom 09.03.1998, Nr. 66-3946.14/3 sowie E-Mails des IM/Ref. 63, Ries vom 29.09. und 30.11.2006

Anl.: 0

Dienstgebäude:

Dorotheenstraße 6
70173 Stuttgart
Hauptstätter Str. 67
70182 Stuttgart



Charlottenplatz

Österreichischer Platz



Gekennzeichnete
Parkplätze

Karlstraße, Dorotheenstraße

Tiefgarage (Anmeldung)

Vermittlung: (07 11) 2 31-4

Telefax: (07 11) 2 31-50 00

Internet: poststelle@im.bwl.de
www.im.baden-wuerttemberg.de

I. Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Mit Wirkung zum 01.01.2007 wird der allgemeine Steuersatz von

16 v. H. (alt) auf 19 v. H. (neu)

angehoben.

Der ermäßigte Steuersatz bleibt unverändert bei 7 v. H. bestehen.

II. Auswirkungen auf Bauleistungen (VOB)

Bei Bauverträgen ist gem. Nr. 17.3 ZVB/E-StB 2006 wie folgt zu verfahren:

1. Für Bauleistungen, die nach dem Vertrag

bis zum 31.12.2006

zu erbringen sind, ist in Abschlags- und Schusszahlungen der Betrag für die Umsatzsteuer mit dem Satz von 16 v. H. zu berechnen (unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsstellung).

Es ist dabei Sorge zu tragen, dass alle Leistungen, die nach dem Vertrag vor dem 31.12.2006 fertiggestellt werden müssen und bei denen die Voraussetzungen des § 12 VOB/B für die Abnahme vorliegen, bis spätestens 31.12.2006 abgenommen werden. Gleiches gilt auch für mögliche Teilabnahmen (siehe Nr. (5) Abschnitt 3.9 Abnahme des HVA B-StB).

Bei einer vom Auftragnehmer zu vertretenden Überschreitung der Vertragsfristen vor dem 31.12.2006, die zu einer höheren Umsatzsteuer führt, ist der Auftragnehmer in Verzug zu setzen und darauf hinzuweisen, dass die Differenz zwischen dem aktuellen Umsatzsteuerbetrag und dem bei Fristablauf maßgebenden Umsatzsteuerbetrag nicht erstattet wird.

2. Für Bauleistungen, für die nach dem Vertrag die Leistungen über den Termin der Umsatzsteuererhöhung hinweg zu erbringen sind, und die Abnahme nach dem 31.12.2006 erfolgt, gilt:

2.1. In Abschlagszahlungen bis zum 31.12.2006 ist der Betrag für die Umsatzsteuer mit dem Satz von 16 v. H. zu berechnen. Nach dem 31.12.2006 sind 19 v. H. zu berechnen.

2.2. In Schlussrechnungen ab dem 01.01.2007 ist der Betrag für die Umsatzsteuer mit dem Satz von 19 v. H. zu berechnen.

III. Auswirkungen auf sonstige Leistungen (Lieferleistungen und Freiberufliche Leistungen der Ingenieure und Architekten)

Bei Verträgen über Lieferleistungen oder über Freiberufliche Leistungen ist sinngemäß wie bei den Bauleistungen zu verfahren.

Maßgebend für den Steuersatz ist nach dem Umsatzsteuergesetz der Zeitpunkt des Bewirkens (Erbringens) der Leistungen, nicht etwa der Zeitpunkt der Rechnungsstellung.

Bei vom Auftragnehmer zu vertretenden Fristüberschreitungen gilt der bei Fristablauf maßgebende Steuersatz.

IV. Der Erlass des Ministeriums für Umwelt und Verkehr Baden-Württemberg vom 09.03.1998, AZ.: 66-3946.14/3, wird aufgehoben.

Die Regierungspräsidien werden gebeten, die Landratsämter und Stadtkreise als unter Verwaltungsbehörden entsprechend zu informieren und dabei auch das am 30.11.2006 bereits vorab übersandte ARS 32/2006 weiterzugeben.

gez. Ries



**Bundesministerium
für Verkehr, Bau
und Stadtentwicklung**

Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung • Postfach 20 01 00, 53170 Bonn

Wolfgang Hahn
Leiter der Abteilung Straßenbau, Straßenverkehr

**Oberste Straßenbaubehörden
der Länder**

HAUSANSCHRIFT Robert-Schuman-Platz 1, 53175 Bonn
POSTANSCHRIFT Postfach 20 01 00, 53170 Bonn

TEL. 0228 300-5121
FAX 0228 300-1477
E-MAIL ref-s12@bmvsbund.de
INTERNET www.bmvbs.de

nachrichtlich:

Bundesanstalt für Straßenwesen

Bundesrechnungshof

DEGES Deutsche Einheit
Fernstraßenplanungs- und -bau GmbH

Allgemeines Rundschreiben Straßenbau Nr. 32/2006

**Sachgebiet 16.4: Bauvertragsrecht und Verdingungswesen;
Abwicklung von Verträgen**

(Dieses ARS wird im Verkehrsblatt veröffentlicht)

BETREFF **Änderung der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) zum 1.1.2007**
BEZUG Schnellbrief – StB 12/70.05/23 Va 98 – vom 24.03.1998
AZ S 12/7131.4/026-568131
DATUM Bonn, 13.11.2006

I.

Durch Artikel 4 Nr. 1 in Verbindung mit Artikel 14 Absatz 3 des Haushaltsbegleitgesetzes 2006 vom 29.06.2006 (BGBl. I S. 1402) wird mit Wirkung vom 01.01.2007 der **allgemeine Umsatzsteuersatz** (§ 12 Abs. 1 UStG) von 16 v. H. auf 19 v. H. angehoben.

Der **ermäßigte Umsatzsteuersatz** (§ 12 Abs. 2 UStG) von 7 v. H. bleibt unverändert.



II.

Grundsätzliche Regelungen

(1) Die neuen Steuersätze sind auf Lieferungen und sonstige Leistungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). Lieferungen – einschließlich Werklieferungen – sind ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt.

Sonstige Leistungen – insbesondere Werkleistungen – sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, der Rechnungslegung und der Bezahlung sind für die Frage des anzuwendenden Steuersatzes unerheblich.

(2) Dies gilt für Teilleistungen entsprechend. Teilleistungen im Sinne des Umsatzsteuerrechts (siehe BMF-Rundschreiben – IV A 5 – § 7210 – 23/06 – vom 11.08.2006) liegen vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
2. Der Leistungsanteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 01.01.2007 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 01.01.2007 vollendet oder beendet worden sein (d. h. in diesen Fällen ist die Abnahme keine Voraussetzung).
3. Vor dem 01.01.2007 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 01.01.2007 entsprechend geändert werden.
4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

(3) Gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt der erhöhte Steuersatz für nach dem 31.12.2006 erbrachte Leistungen auch insoweit, als Abschlags- oder Vorauszahlungen vor dem 01.01.2007 geleistet worden sind. Fordert der Auftragnehmer daher aus Verträgen, deren Leistungen nach



SEITE 3 VON 6 dem 31.12.2006 erbracht werden, die Umsatzsteuer-Differenzbeträge nach, sind diese zu vergüten. Ausnahmen siehe § 29 UStG.

Bauleistungen

(4) Entsprechend den Regelungen in Nr. 17.3 ZVB/E-StB sowie entsprechenden früheren Regelungen (in Vorgänger-ZVB'en) ist für alle Bauleistungen eines Auftragnehmers, die nach dem 31.12.2006 erbracht werden, die Umsatzsteuer mit dem Satz von 19 v. H. zu vergüten.

(5) Ich bitte deshalb für Bauleistungen wie folgt zu verfahren:

- Bei Leistungen für die bis zum 31.12.2006 die Abnahme erfolgte, ist in den Abschlagszahlungen oder Schlusszahlungen der Betrag für die Umsatzsteuer mit dem Satz von 16 v. H. zu berechnen (unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung).
- Bei Bauleistungen für die nach dem 31.12.2006 die Abnahme erfolgt, ist
 - in den Abschlagszahlungen bis zum 31.12.2006 der Betrag für die Umsatzsteuer mit dem Satz von 16 v. H. zu berechnen. Nach dem 31.12.2006 sind 19 v. H. zu berechnen,
 - in den Schlussrechnungen ab dem 01.01.2007 der Umsatzsteuerbetrag mit 19 v. H. zu berechnen.

Ich bitte dafür Sorge zu tragen, dass alle Leistungen, die nach dem Vertrag bis zum 31.12.2006 fertig gestellt werden können und bei denen die Voraussetzungen des § 12 VOB/B für die Abnahme vorliegen, bis spätestens 31.12.2006 abgenommen werden; gleiches gilt auch für mögliche Teilabnahmen (siehe Nr. (5), Abschnitt 3.9 Abnahme des HVA B-StB).

(6) Bei einer vom Auftragnehmer zu vertretenden Überschreitung der Vertragsfristen, die zu einer höheren Umsatzsteuerzahlung führt, ist Nr. 17.3 Absatz 2 ZVB/E-StB unter Beachtung und Anwendung von § 5 VOB/B anzuwenden.



SEITE 4 VON 6

Lieferleistungen

(7) Entsprechend den Regelungen in Nr. 12.2 ZVB(VOL)-StB sowie entsprechenden früheren Regelungen (in Vorgänger-ZVB'en) ist für alle Leistungen eines Auftragnehmers, die nach dem 31.12.2006 erbracht werden, die Umsatzsteuer mit dem Satz von 19 v. H. zu vergüten, soweit nicht für bestimmte Leistungen der Durchschnittssatz für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gilt.

(8) Bezüglich der Abrechnung von Liefer- oder gewerblichen Dienstleistungen bitte ich in entsprechender Anwendung der Regelungen unter (5) zu verfahren.

(9) Bei einer vom Auftragnehmer zu vertretenden Überschreitung der Vertragsfristen, die zu einer höheren Umsatzsteuerzahlung führt, ist Nr. 12.2 letzter Satz ZVB(VOL)-StB unter Beachtung und Anwendung von § 7 VOL/B anzuwenden.

(10) Zur Abgrenzung der steuerlich begünstigten Pflanzenlieferungen gilt grundsätzlich folgendes:

Eine dem ermäßigten Steuersatz von 7 v. H. unterliegende Pflanzenlieferung liegt vor, wenn der Unternehmer die Pflanzen liefert und außer dem Transport keine weiteren Tätigkeiten ausführt, die ihrer Art nach sonstige Leistungen sind (z. B. das Einsetzen der Pflanzen in das Erdreich und damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten).

Freiberufliche Leistungen der Ingenieure und Architekten

(11) Die freiberuflich Tätigen, deren Verträge durch die Honorarordnung der Architekten und Ingenieure (HOAI) abgedeckt sind, erhalten Nett honorare; die Umsatzsteuer ist in den nach der HOAI berechneten Honoraren nicht enthalten (§ 9 HOAI). Sofern die mit diesen Verträgen vereinbarten Leistungen nach dem 31.12.2006 erbracht werden, beträgt die zu erstattende Umsatzsteuer 19 v. H..

(12) Die Leistungen der Ingenieure und Architekten, denen Leistungsbilder nach der HOAI zugrunde liegen, werden grundsätzlich als einheitliche Leistung erbracht, auch wenn die Ge-



SEITE 5 VON 6 samtleistung nach der Beschreibung in der HOAI, insbesondere durch die Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen, teilbar ist. Allein die Aufgliederung der Leistungsbilder zur Ermittlung des (Teil-) Honorars führt nicht zur Annahme von Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG. Nur wenn zwischen den Vertragspartnern im Rahmen des Gesamtauftrags über ein Leistungsbild zusätzliche Vereinbarungen über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen werden, sind insoweit Teilleistungen anzunehmen. Ansonsten siehe Nr. (2).

Die vorherigen Aussagen gelten sinngemäß auch für Ingenieur- und Architektenleistungen, die nicht nach der HOAI abgerechnet werden.

(13) Bei einer vom Auftragnehmer zu vertretenden Überschreitung der Vertragsfristen, die zu einer höheren Umsatzsteuerzahlung führt, ist § 17 AVB-ING anzuwenden.

Im Auftrag
Wolfgang Hahn



Beglaubigt:

Angestellte

Fragen zur geplanten Senkung des allgemeinen und ermäßigten Steuersatzes

Grundlagen:

Entwurf des BMF-Schreibens zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 01.07.2020;

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2020-06-12-befristete-Senkung-umsatzsteuer-juli-2020.pdf?__blob=publicationFile&v=3

Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft, BStBl I 2009, 1292

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Merkblaetter/071_a.pdf?__blob=publicationFile&v=3

Für welche Umsätze gelten die neuen Steuersätze?	Maßgebend ist die Ausführung des Umsatzes (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). Umsätze, die nach dem 30.06.2020 ausgeführt werden, unterliegen den neuen Steuersätzen. Nicht maßgeblich ist die vertragliche Vereinbarung, Rechnungsstellung oder Entgeltvereinnahmung.
Wo sind die Umsätze mit 16% bzw. 5% in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung anzugeben?	In den Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind die Umsätze und Steuerbeträge voraussichtlich in Zeile 28 (Kz. 35 und 36) und in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in Zeile 45 (Kz. 155 und 156) als „Umsätze zu anderen Steuersätzen“ anzugeben.
Wann ist ein Umsatz ausgeführt?	Lieferungen werden im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ausgeführt (Abschn. 13.1 Abs. 2 UStAE). Bei Beförderungslieferungen ist das der Zeitpunkt des Beginns der Beförderung und bei Versandlieferungen der Zeitpunkt der Übergabe des Liefergegenstandes an den Spediteur (Abschn. 3.12 Abs. 2, 3 und 7 UStAE). Sonstige Leistungen werden im Zeitpunkt der Vollen- dung ausgeführt (Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE).
Wann ist eine Werklieferung erbracht?	Eine Werklieferung ist ausgeführt, sobald der Auftraggeber befähigt ist, im eigenen Namen über das auf- tragsgemäß fertig gestellte Werk zu verfügen, regel- mäßig also mit Übergabe und Abnahme. Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an. Sie kann auch stillschweigend durch Nutzung des Werks erfolgen. Restarbeiten oder Nachbesserungen, von denen der bestimmungsgemäße Gebrauch nicht abhängig ist,

	hindern die Leistungserbringung nicht.
Wann entsteht die Umsatzsteuer auf Teilleistungen?	Wird ein Umsatz nicht in der Gesamtheit, sondern in Teilen geschuldet, kommt es auf die Ausführung der jeweiligen Teilleistung an.
Wann liegt eine Teilleistung vor?	Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Gesamtleistung handeln (Beispiele vgl. Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft, Tz. 2), für die das Entgelt gesondert vereinbart, geschuldet und abgerechnet wird (Abschn. 13.4 UStAE).
Wann sind Dauerleistungen erbracht?	<p>Dauerleistungen liegen vor, wenn sonstige Leistungen (Miete, Leasing, Wartung, Finanz- und Lohnbuchhaltung) oder eine Gesamtheit von Lieferungen unbegrenzt oder für einen bestimmten Zeitraum geschuldet werden. Dauerleistungen werden mit der Vollendung oder mit Ablauf des jeweiligen Leistungszeitraums erbracht. Bei einer monatlichen Leistungserbringung unterliegen die Teilleistungen für die Monate Juli bis Dezember 2020 den neuen Steuersätzen. Verträge über Dauerleistungen können Rechnungen sein. Insoweit muss der Steuerausweis geändert werden, wenn die Leistung den neuen Steuersätzen unterliegt.</p> <p>Bei jährlichen Dauerleistungen (z.B. 01.05.2020 bis 30.04.2021) kann vor dem 01.07.2020 noch ein kürzerer Abrechnungszeitraum vereinbart werden (z.B. 01.05.2020 bis zum 31.12.2020). Als Vereinbarung gilt auch die Erteilung einer Rechnung vor dem 01.07.2020, in der das Entgelt für diesen Abrechnungszeitraum angegeben wird.</p>

<p>Wurden An- /Vorauszahlungen vor dem 30.06.2020 geleistet und/oder Leistungen nach dem 30.06.2020 und vor dem 31.2.2020 erbracht?</p>	<p>An- oder Vorauszahlungen liegen vor, wenn die Leistung insgesamt geschuldet und nur das Entgelt in Teilen angefordert wird.</p> <p>Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens sind in Rechnungen über diese An- und Vorauszahlungen die neuen Steuersätze anzugeben, auch wenn die Teilbeträge vor dem 01.07.2020 vereinnahmt werden. Wurde die Steuer bereits mit 19% ausgewiesen, wird die Leistung aber zwischen dem 01.07 und 31.12.2020 erbracht, unterliegt der Umsatz insgesamt den neuen Steuersätzen (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die Steuerberechnung ist erst in dem Veranlagungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt ist (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG). Der Steuerbeweis mit 19% in der Zahlungsrechnung muss nicht berichtigt werden, wenn in der Schlussrechnung der Umsatz mit dem neuen Steuersatz abgerechnet wird. Die Korrektur des Steuerbetrags ist mit einem Negativbetrag in der Umsatzsteuer-VA in den Zeilen 26 und 27 (Kz. 81 und 86) und in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in den Zeilen 38 und 41 (Kz. 177 und 275) vorzunehmen. Ein Eintrag in Zeile 62 (Kz. 65) in der Umsatzsteuer-VA bzw. Zeile 58 (Kz. 319) in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung (Nachsteuer) ist nicht erforderlich.</p>
<p>Muss der verminderte Steuerbetrag an den Leistungsempfänger weitergegeben werden?</p>	<p>Entscheidend ist die zivilrechtliche Grundlage (Netto- oder Bruttopreisvereinbarung). Bei gesetzlich vorgeschriebenen Entgelten (Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater, Architekten) wird die Umsatzsteuer zusätzlich geschuldet. Damit müssen die neuen Steuersätze abgerechnet werden, wenn die Leistungen in diesem Zeitraum erbracht werden.</p>
<p>Bestehen gesetzliche Ausgleichsansprüche?</p>	<p>Nach § 29 Abs. 2 UStG kann ein Ausgleich beansprucht werden, wenn der Vertrag vor dem 01.03.2020 abgeschlossen und keine abweichende Vereinbarung getroffen wurde (z.B. vertraglicher Ausschluss der Ausgleichsbeträge bei Anhebung oder Absenkung des Umsatzsteuersatzes).</p>
<p>Was passiert, wenn der Unternehmer weiterhin 19% bzw. 7% ausweist?</p>	<p>Die um 3% bzw. 2% überhöht ausgewiesene Steuer wird nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet. Ein Vorsteuerabzug ist nur in der gesetzlich zutreffenden Höhe (16% bzw. 5 %) möglich.</p>

<p>Wie sind Restaurations- und Verpflegungsumsätze zu besteuern?</p>	<p>Bisherige Planung: Ermäßigter Steuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020: 5% • vom 01.01.2021 bis zum 30.06.2021: 7% • ab 01.07.2021: 19% <p>Das gilt auch bei Verpflegungsleistungen in Kantinen.</p>
<p>Was ist bei Entgeltminderungen zu beachten?</p>	<p>Insoweit kommt es auf den bei Ausführung des Umsatzes geltenden Steuersatz an. Entfällt die Entgeltminderung auf Umsätze zu verschiedenen Steuersätzen und/oder auf nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze, dürfen aus Vereinfachungsgründen die Verhältnisse des Voranmeldungszeitraums der Entgeltminderung zugrunde gelegt werden. Jahresboni oder -rückvergütungen sind nach dem Verhältnis der auf den jeweiligen Zeitraum entfallenden Umsätze aufzuteilen. Entsprechende Abrechnungen sind zu erteilen. Es besteht eine Vereinfachungsregelung.</p> <p>Bei Pfandbeträgen und Preiserstattungsgutscheinen gibt es eine Vereinfachungsregelung.</p>

Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft

- Stand: Oktober 2009 -

Abkürzungen

AO	= Abgabenordnung	UStR	= Umsatzsteuer-Richtlinien 2008
EStG	= Einkommensteuergesetz	VOB	= Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen
UStG	= Umsatzsteuergesetz	VOB/A	= Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen Teil A (Ausgabe 2006)
UStDV	= Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung	VOB/B	= Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen Teil B (Ausgabe 2006)

Inhaltsverzeichnis

- I Vorbemerkung
- II. Begriffsbestimmungen
 - 1. Werklieferungen und Werkleistungen
 - 2. Teilleistungen
- III. Entstehung der Steuer
 - 1. Sollversteuerung
 - a) Werklieferungen
 - b) Sonstige Leistungen
 - c) Teilleistungen
 - 2. Entstehung der Steuer bei Voraus- und Abschlagszahlungen
- IV. Voranmeldung und Vorauszahlung der Umsatzsteuer
- V. Ermittlung des Entgelts
- VI. Auswirkung des ertragsteuerlichen Steuerabzugs bei Bauleistungen (§ 48 ff. EStG)
- VII. Ausstellung von Rechnungen und Vorsteuerabzug
- VIII. Berichtigungspflicht
- IX. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

I. Vorbemerkung

Das Merkblatt ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder. Es soll Unternehmer über die wichtigsten Grundsätze der Umsatzbesteuerung von Bauleistungen unterrichten. In erster Linie ist es für Bauunternehmer bestimmt, die Umsätze ausführen, für die der Leistungsempfänger die Steuer **nicht** nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet (siehe Abschnitt IX.).

II. Begriffsbestimmungen

1. Werklieferungen und Werkleistungen

Den in der Bauwirtschaft erbrachten Bauleistungen liegen in der Regel Werkverträge oder Werklieferungsverträge nach der VOB zu Grunde. Auch das Umsatzsteuerrecht unterscheidet zwischen Werklieferungen und Werkleistungen.

Eine **Werklieferung** liegt vor, wenn der Unternehmer ein bestelltes Werk unter Verwendung eines oder mehrerer von ihm selbst beschaffter Hauptstoffe erstellt (§ 3 Abs. 4 UStG, Abschnitt 27 Abs. 1 Satz 1 UStR). Beistellungen des Auftraggebers (z. B. Baustrom und Bauwasser, nicht dagegen die Bauwesenversicherung, vgl. Abschnitt 27 Abs. 2 Satz 3 UStR) scheiden aus dem Leistungsaustausch aus.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer erstellt ein schlüsselfertiges Wohnhaus für den Auftraggeber zu einem Pauschalpreis von 300.000 € brutto. Der Auftraggeber kürzt den Rechnungsbetrag um 3.000 € für beigestellten Baustrom und beigestelltes Bauwasser sowie um weitere 1.000 € für eine abgeschlossene Bauwesenversicherung.

Der Unternehmer hat insgesamt 297.000 € (als Bruttobetrag) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Nur der Baustrom und das Bauwasser (3.000 €) nehmen nicht am Leistungsaustausch teil.

Eine **Werkleistung** liegt vor, wenn für eine Leistung kein Hauptstoff verwendet wird (z. B. Aushub einer Baugrube, Erdbewegungen) oder wenn die benötigten Hauptstoffe vom Auftraggeber gestellt werden (Abschnitt 27 Abs. 1 Satz 3 UStR). Die Verwendung von Nebenstoffen des Auftragnehmers hat auf die Beurteilung keinen Einfluss.

2. Teilleistungen

Wie Werklieferungen bzw. Werkleistungen werden im Umsatzsteuerrecht auch Teile einer Leistung behandelt, für die das Entgelt gesondert vereinbart und abgerechnet wird (Teilleistungen; § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Sätze 2 und 3 UStG und Abschnitt 180 UStR).

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Sowohl der Auftraggeber als auch der Auftragnehmer müssen sich darüber einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespalten werden soll und kann; danach muss dann auch verfahren werden.

Der Begriff der Teilleistung ist an folgende vier Voraussetzungen geknüpft:

- a) Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln (wirtschaftliche Teilbarkeit),
- b) der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, abgenommen worden sein (gesonderte Abnahme); ist er Teil einer Werkleistung, muss er vollendet oder beendet worden sein,
- c) es muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind (gesonderte Vereinbarung) und
- d) das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden (gesonderte Abrechnung).

Wirtschaftliche Teilbarkeit

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kann eine Werklieferung bzw. eine Werkleistung nicht in Lieferelemente und in sonstige Leistungen aufgeteilt werden (vgl. Abschnitt 180 Abs. 1 Beispiel 4 Satz 5 i. V. m. Abschnitt 27 und Abschnitt 29 Abs. 1 UStR). Die wirtschaftliche Teilbarkeit einer Werklieferung bzw. Werkleistung setzt somit voraus, dass die Teilleistung selbst eine Werklieferung bzw. Werkleistung ist.

Nachfolgende Zusammenstellung enthält einen Katalog von Teilungsmaßstäben für Bauleistungen.

Art der Arbeit	Teilungsmaßstäbe
1. Anschlüsse an Entwässerungs- und Versorgungsanlagen	Aufteilung erfolgt je Anlage.
2. Außenputzarbeiten	Es bestehen keine Bedenken gegen eine haus- oder blockweise Aufteilung bzw. gegen eine Aufteilung bis zur Dehnungsfuge.
3. Bodenbelagarbeiten	Im allgemeinen bestehen gegen eine Aufteilung je Wohnung oder Geschoss keine Bedenken.
4. Dachdeckerarbeiten	Aufteilung haus- oder blockweise zulässig.
5. Elektrische Anlagen	Eine Aufteilung ist bei Gesamtanlagen im allgemeinen blockweise vorzunehmen.
6. Erdarbeiten	Gegen eine haus- oder blockweise Aufteilung bestehen keine Bedenken.
7. Fliesen- und Plattenlegerarbeiten	Die Aufteilung nach Bädern oder Küchen ist im Regelfall zulässig.
8. Gartenanlagen	Aufteilung erfolgt je nach der Arbeit.
9. Gas-, Wasser- und Abwasserinstallation	Aufteilung der Installationsanlagen ist haus- oder blockweise zulässig. Bei der Installation z. B. von Waschbecken, Badewannen und WC-Becken bestehen im allgemeinen auch gegen eine stückweise Aufteilung keine Bedenken.
10. Glaserarbeiten	Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig.
11. Heizungsanlagen	Die Aufteilung kann haus- oder blockweise je Anlage vorgenommen werden. Bei selbständigen Etagenheizungen kann nach Wohnungen aufgeteilt werden.
12. Kanalbau	Eine abschnittsweise Aufteilung (z. B. von Schacht zu Schacht) ist zulässig.
13. Klempnerarbeiten	Aufteilung ist je nach Art der Arbeit haus- oder stückweise zulässig (z. B. Regenrinne mit Abfallrohr hausweise, Fensterabdeckungen (außen) stückweise).
14. Maler- und Tapezierarbeiten	Die Aufteilung nach Wohnungen ist im Regelfall zulässig. Eine raumweise Aufteilung erscheint nicht vertret-

- | | |
|--|--|
| | bar, wenn die Arbeiten untrennbar ineinander fließen. |
| 15. Maurer- und Betonarbeiten | Bei Neubauten können Teilleistungen im allgemeinen nur haus- oder blockweise bewirkt werden. Insbesondere bei herkömmlicher Bauweise und bei Skelettbauweise kann eine geschossweise Aufteilung grundsätzlich nicht zugelassen werden. |
| 16. Naturwerkstein- und Betonwerksteinarbeiten | Bei Objekten, die miteinander nicht verbunden sind, kann eine stückweise Aufteilung vorgenommen werden. |
| 17. Ofen- und Herdarbeiten | Gegen eine stück- oder wohnungsweise Aufteilung bestehen keine Bedenken. |
| 18. Putz- und Stuckarbeiten (innen) | Gegen eine Aufteilung nach Wohnungen oder Geschossen bestehen keine Bedenken. |
| 19. Schlosserarbeiten | Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z. B. je Balkongitter). |
| 20. Straßenbau | Fertige Straßenbauabschnitte stellen Teilleistungen dar. Beim Neubau bzw. Reparatur einer Straße kann die Fertigstellung eines laufenden Meters nicht als Teilleistung angesehen werden. |
| 21. Tischlerarbeiten | Aufteilung erscheint je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z. B. je Tür und Fenster). |
| 22. Zimmererarbeiten | Aufteilung haus- oder blockweise zulässig. |

Gesonderte Abnahme

Um Teilleistungen anzunehmen, müssen die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden, d.h. die Abnahme muss, wenn sie schriftlich vereinbart war, auch gesondert schriftlich vorgenommen werden (vgl. z. B. § 12 VOB/B). Darüber hinaus sind die Rechtsfolgen der Abnahme zu beachten (vgl. z. B. Beginn der Gewährleistungsfrist nach § 13 VOB/B). Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme des Teils eines Gesamtbauwerks ist nicht als Teilleistung im Sinne des § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 UStG anzuerkennen. Davon ist auszugehen, wenn die Folgen der Abnahme (Fälligkeit der Vergütung, Umkehr der Beweislast des Auftragnehmers für die Mängelfreiheit des Werks in die Beweislast des Auftraggebers für die Mangelhaftigkeit des Werks, Übergang der Gefahr des Untergangs der Teilleistung auf den Auftraggeber/Besteller des Werks) ganz oder teilweise tatsächlich ausgeschlossen werden. Das bloße Hinausschieben des Beginns der Verjährungsfrist für Mängelansprüche auf die Abnahme des Gesamtwerks zählt dagegen nicht dazu.

Gesonderte Vereinbarung

Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung (so genannter Einheitspreisvertrag nach § 5 Nr. 1 Buchstabe a VOB/A) ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Regelmäßig enthält der Werkvertrag ein Leistungsverzeichnis, das eine Leistungsbeschreibung, Mengen und Preise enthält (vgl. § 9 VOB/A). Nur wenn das Leistungsverzeichnis derartige Einzelpositionen enthält, können Teilleistungen angenommen werden. Vereinbarungen über zu zahlende Abschlagszahlungen (vgl. § 16 VOB/B) sind keine gesonderten Entgeltvereinbarungen. Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart (so genannter Pauschalvertrag nach § 5 Nr. 1 Buchstabe b VOB/A), scheidet Teilleistungen aus. Teilleistungen scheidet ebenfalls aus, wenn (faktisch) Teilabnahmen erfolgen, ohne dass die zugrunde liegende Vereinbarung geändert wird.

Gesonderte Abrechnung

Die Teilleistung muss durch eine entsprechende Rechnungslegung gesondert abgerechnet werden. Die Abrechnung (vgl. § 14 VOB/B) muss dem entsprechen, was vorher vereinbart worden ist.

Beispiel 2:

Ein Unternehmer ist beauftragt worden, mehrere Wohnhäuser schlüsselfertig zu erstellen. Für die einzelnen Häuser sind Pauschalpreise vereinbart worden. Jedes einzelne Haus wird gesondert abgenommen und getrennt abgerechnet. Die Lieferung jedes einzelnen Hauses ist eine Teilleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Eine Teilung ist z. B. auch bei Erdarbeiten, Außenputzarbeiten, Zimmererarbeiten und Dachdeckerarbeiten nach Häusern oder Blöcken, bei Innenputz- und Malerarbeiten nach Geschossen oder Wohnungen und bei Tischler- und Glaserarbeiten nach einzelnen Stücken möglich.

III. Entstehung der Steuer

1. Sollversteuerung

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG entsteht die Steuer bei Berechnung nach vereinbarten Entgelten (Sollversteuerung) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Werklieferung oder Werkleistung ausgeführt worden ist.

a) Werklieferungen

Eine Werklieferung ist ausgeführt, sobald dem Auftraggeber die Verfügungsmacht am erstellten Werk verschafft worden ist. Verschaffung der Verfügungsmacht bedeutet, den Auftraggeber zu befähigen, im eigenen Namen über das auftragsgemäß fertig gestellte Werk zu verfügen. In der Regel setzt die Verschaffung der Verfügungsmacht die Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werks voraus. **Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an.**

Unter Abnahme ist die Billigung der ordnungsgemäßen vertraglichen Leistungserfüllung durch den Auftraggeber zu verstehen. Nicht maßgebend ist die baubehördliche Abnahme. Die Abnahme ist in jeder Form möglich, in welcher der Auftraggeber die Anerkennung der vertragsgemäßen Erfüllung vornimmt (§ 12 VOB/B). Bei Vereinbarung einer förmlichen Abnahme wird die Verfügungsmacht im Allgemeinen am Tag der Abnahmeverhandlung verschafft. Das gilt dann nicht, wenn eine Abnahme durch eine stillschweigende Billigung stattfindet.

Eine solche stillschweigende Billigung ist z. B. anzunehmen, wenn das Werk durch den Auftraggeber bereits bestimmungsgemäß genutzt wird. Fehlende Restarbeiten oder Nachbesserungen schließen eine wirksame Abnahme nicht aus, wenn das Werk ohne diese Arbeiten seinen bestimmungsmäßigen Zwecken dienen kann.

Beispiel 3:

Ein Bauunternehmer hat sich verpflichtet, auf dem Grundstück des Auftraggebers (Bauherrn) ein Wohngebäude schlüsselfertig zu errichten. Das Gebäude wird im Juli fertig gestellt und vom Bauherrn im August abgenommen. Die baubehördliche Abnahme erfolgt im Oktober. Die Schlussrechnung wird im Dezember erstellt. Die Abschlusszahlung wird erst im Folgejahr geleistet.

Umsatzsteuerrechtlich ist die Lieferung des Gebäudes mit der Abnahme durch den Bauherrn im August ausgeführt worden. Die Steuer ist mit Ablauf des Monats August entstanden. Hätte der Bauherr das Gebäude schon unmittelbar nach der Fertigstellung im Monat Juli in Nutzung genommen (z. B. durch Einzug), wäre die Abnahme durch die schlüssige Handlung des Bauherrn vollzogen und das Gebäude im Monat Juli geliefert worden. Entsprechend wäre die Steuer mit Ablauf des Monats Juli entstanden.

Wird das vertraglich vereinbarte Werk nicht fertig gestellt und ist eine Vollendung des Werkes durch den Werksunternehmer nicht mehr vorgesehen, entsteht ein neuer Leistungsgegenstand. Dieser bestimmt sich im Falle eines Insolvenzverfahrens unter Ablehnung weiterer Erfüllung des Vertrages seitens des Insolvenzverwalters nach § 103 der Insolvenzordnung nach Maßgabe des bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens tatsächlich Geleisteten. In diesen Fällen ist die Lieferung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bewirkt (Abschnitt 178 Satz 2 Nr. 1 Sätze 7 und 8 UStR).

Gleiches gilt im Falle der Kündigung des Werkvertrages mit der Maßgabe, dass hier der Tag des Zugangs der Kündigung maßgebend ist. Stellt der Werkunternehmer die Arbeiten an dem vereinbarten Werk vorzeitig ein, weil der Besteller - ohne eine eindeutige Erklärung abzugeben - nicht willens oder in der Lage ist, seinerseits den Vertrag zu erfüllen, wird das bis dahin errichtete halbfertige Werk zum Gegenstand der Werklieferung; es wird in dem Zeitpunkt geliefert, in dem für den Werkunternehmer nach den gegebenen objektiven Umständen feststeht, dass er wegen fehlender Aussicht auf die Erlangung weiteren Werklohns nicht mehr leisten werde (Abschnitt 178 Satz 2 Nr. 1 Sätze 9 und 10 UStR).

b) Sonstige Leistungen

Sonstige Leistungen, insbesondere **Werkleistungen**, sind grundsätzlich mit der Fertigstellung, d.h. mit der Vollendung des Werkes ausgeführt. Die Vollendung des Werkes wird häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen, diese ist hier aber nicht Voraussetzung.

c) Teilleistungen

Die vorstehenden Ausführungen zu Werklieferungen bzw. Werkleistungen sind für Teilleistungen (siehe Textziffer II.2) entsprechend anzuwenden.

2. Entstehung der Steuer bei Voraus- und Abschlagszahlungen

Die Steuer entsteht in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts (**Voraus- und Abschlagszahlungen**) vor Ausführung der Leistung/Teilleistung gezahlt wird, bereits mit **Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt/Teilentgelt vereinnahmt worden ist** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG). Dabei mindert ein evtl. durchzuführender Steuerabzug für Bauleistungen nach den §§ 48 ff. EStG das Entgelt/Teilentgelt nicht (siehe Abschnitt VI.).

Für eine Voraus- und Abschlagszahlung entsteht die Steuer auch dann, wenn der Unternehmer keine Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG i. V. m. Abschnitt 187 UStR erteilt. Bezüglich der Pflicht zur Erteilung von Rechnungen im Falle der Vereinnahmung des Entgelts oder Teilentgelts vor Ausführung der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen wird auf Abschnitt VII hingewiesen.

IV. Voranmeldung und Vorauszahlung der Umsatzsteuer

Die Steuer ist nach § 18 Abs. 1 UStG binnen 10 Tage nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes (Kalendervierteljahr oder Kalendermonat) anzumelden und zu entrichten, in dem die Leis-

tungen/Teilleistungen ausgeführt bzw. die Voraus- oder Abschlagszahlungen vereinnahmt worden sind. Im Falle der Dauerfristverlängerung (§§ 46 bis 48 UStDV) verlängert sich diese Frist um einen Monat. Die Rechnungserstellung oder - im Fall der Sollversteuerung (siehe III.1) - die vollständige Zahlung durch den Auftraggeber ist nicht maßgebend.

V. Ermittlung des Entgelts

Soweit die Leistungen nach den vorstehenden Grundsätzen als ausgeführt anzusehen sind, ist die Steuer aufgrund des vereinbarten Leistungsentgelts zu entrichten. Bereits entrichtete Steuerbeträge auf Voraus- und Abschlagszahlungen sind abzuziehen.

Sind für Leistungen Einheitspreise (vgl. § 5 Nr. 1 Buchstabe a der VOB/A) vereinbart worden, erteilt der Auftragnehmer die Schlussrechnung im Allgemeinen erst mehrere Monate nach Entstehung der Steuer, weil die Ermittlung des genauen Entgelts längere Zeit erfordert (fehlende/unvollständige Aufmessungen). In solchen Fällen hat der Unternehmer im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung das sich erst endgültig betragsmäßig aufgrund einer Abschlussrechnung ergebende Entgelt zu schätzen. Die Schätzung hat sich an dem erwarteten Entgelt zu orientieren.

Ergeben sich in der Schlussrechnung Abweichungen von der vorläufigen (geschätzten) Bemessungsgrundlage, hat der Unternehmer den Unterschiedsbetrag grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die sich aus der Schlussrechnung ergebenden Mehrsteuern in der laufenden Umsatzsteuer-Voranmeldung erklärt und abführt.

Beispiel 4:

Ein Bauunternehmer erstellt auf dem Grundstück des Auftraggebers (Bauherr) ein Hochhaus. Auf der Basis von Einheitspreisen nach § 5 Nr. 1 Buchstabe a VOB/A ergibt sich eine Vertragssumme von netto 9 Mio. €. Das vertragsgemäß fertig gestellte Werk wird im September abgenommen. An Voraus- und Abschlagszahlungen wurden bis zur Abnahme netto 8,5 Mio. € geleistet, die der Bauunternehmer bereits im Zeitpunkt der Zahlung zutreffend der Steuer unterworfen hatte (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG). Eine sachgerechte Schätzung ergibt ein voraussichtliches Entgelt von netto 9,5 Mio. €. Im Februar des Folgejahres wird auf der Grundlage des endgültigen Aufmaßes die Schlussrechnung über 10 Mio. € zuzüglich Umsatzsteuer erstellt.

Die Werklieferung ist mit Abnahme im September ausgeführt. Der Bauunternehmer hat die bisher erhaltenen Voraus- und Abschlagszahlungen von bisher 8,5 Mio. € versteuert. Für die Werklieferung ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für September eine Steuer auf der Grundlage des geschätzten Entgeltes für den Restbetrag von 1 Mio. € zu berechnen. Um eine Berichtigung der Voranmeldung für September zu vermeiden, kann der sich aus der Schlussrechnung ergebende Unterschiedsbetrag (0,5 Mio. €) in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Februar des Folgejahres berücksichtigt werden.

Hat der Auftragnehmer weder Voraus- noch Abschlagszahlungen erhalten, ist das Entgelt gegebenenfalls auf der Grundlage des Angebots oder eines Voranschlages zu schätzen. Weicht der Rechnungsbetrag von dieser geschätzten Bemessungsgrundlage ab, ist die Versteuerung für den Zeitraum der Leistungserbringung ebenfalls zu berichtigen. Stehen bei Abnahme, d. h. bei Verschaffung der Verfügungsmacht, an dem bestellten Werk noch untergeordnete, die bestimmungsgemäße Nutzung nicht beeinträchtigende Restarbeiten aus, sind diese stets in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Wenn für die einheitliche Leistung ein Pauschalpreis (vgl. § 5 Nr. 1 Buchstabe b VOB/A) vereinbart worden ist, steht das Entgelt bereits fest. Der Auftragnehmer hat unter Berücksichtigung der bereits besteuerten Voraus- und Abschlagszahlungen auf der Grundlage des vereinbarten Pauschalentgeltes die Leistung in dem Voranmeldungszeitraum zu versteuern, in dem sie ausgeführt wird.

Werden vom Auftraggeber Sicherheitseinbehalte (vgl. § 17 VOB/B) vorgenommen, liegt hierin keine Entgeltsminderung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG.

VI. Auswirkung des ertragsteuerlichen Steuerabzugs bei Bauleistungen (§ 48 ff. EStG)

Nach den §§ 48 ff. EStG hat der Leistungsempfänger für den Empfang von Bauleistungen unter bestimmten Voraussetzungen einen 15%igen Steuerabzug von der vereinbarten Bruttovergütung einzubehalten.

Der 15%ige Steuerabzug ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung (Zahlung) erbracht wurde, an das für den Leistenden zuständige Finanzamt abzuführen (§ 48a Abs. 1 EStG).

Der Steuerabzug nach den §§ 48 ff. EStG hat keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Behandlung.

Zum umsatzsteuerlichen Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gehören auch Zahlungen des Leistungsempfängers an Dritte (vgl. Abschnitt 149 Abs. 7 Satz 1 UStR). Deshalb ist bei der Ermittlung des Entgelts auch der vom Leistungsempfänger einzubehaltende und an das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt abzuführende Betrag zu berücksichtigen.

Beispiel 5:

Der Unternehmer erteilt dem Leistungsempfänger für erbrachte Bauleistungen folgende Rechnung:

Auftragssumme netto:	100.000 €
Umsatzsteuer 19 %	19.000 €
Bruttobetrag	<u>119.000 €</u>

Der Leistungsempfänger überweist dem Unternehmer (119.000 € abzüglich 15 % Bauabzugssteuer 17.850 €) 101.150 €

Das umsatzsteuerliche Entgelt beträgt 100.000 €, die darauf entfallende Umsatzsteuer 19.000 €

Versteuert der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istversteuerung, § 20 UStG), ist die Versteuerung in dem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem das Entgelt bzw. Teilentgelt vereinnahmt wird.

Beispiel 6:

Der Unternehmer erteilt dem Leistungsempfänger für erbrachte Bauleistungen die im Beispiel 5 bezeichnete Rechnung. Der Leistungsempfänger überweist im März (59.500 € abzüglich 15 % Steuerabzug 8.925 €) 50.575 € und nochmals 50.575 € im Mai.

Der leistende Unternehmer hat nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für März ein Teilentgelt von 50.000 € und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Mai den Restbetrag von 50.000 € anzumelden.

Versteuert der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten (Sollversteuerung, § 16 UStG), ist die Versteuerung in dem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Bauleistung ausgeführt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG). Die vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Vorauszahlungen, Abschlagszahlungen usw. führen jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zu einer früheren Steuerentstehung (vgl. Abschnitt 181 UStR).

Beispiel 7:

Der Unternehmer führt im April Bauleistungen aus. Das vereinbarte Entgelt entspricht der im Mai erteilten Rechnung (vgl. Beispiel 5). Der Leistungsempfänger überweist im März (59.500 € abzüglich 15 % Steuerabzug 8.925 €) 50.575 € als Vorauszahlung und nochmals 50.575 € im Mai.

Der leistende Unternehmer hat nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG im März ein Teilentgelt von 50.000 € und im April nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG den Restbetrag von 50.000 € zu versteuern.

VII. Ausstellung von Rechnungen und Vorsteuerabzug

Für ausgeführte Bauleistungen ist der Auftragnehmer verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Bauleistung eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. den Absätzen 1 bis 4 UStG). Dies gilt auch dann, wenn die Bauleistung an eine Privatperson ausgeführt wird. Da die Rechnung von der Privatperson zwei Jahre lang aufzubewahren ist (§ 14b Abs. 1 Satz 5 UStG), muss die Rechnung einen Hinweis auf die zweijährige Aufbewahrungspflicht enthalten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG). Bei Nichteinhaltung der Rechnungsausstellungsverpflichtung kann das Finanzamt ein Bußgeld festsetzen (§ 26a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. den Absätzen 1 bis 4 UStG ist der Unternehmer berechtigt und ggf. verpflichtet, über das vor der Ausführung der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen vereinbarte Entgelt eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erteilen. Aus der Rechnung muss hervorgehen, dass damit Voraus- oder Abschlagszahlungen abgerechnet werden, z. B. durch Angabe des voraussichtlichen Zeitpunkts der Leistung. In den **Endabrech-**

nungen, mit denen der Unternehmer über die ausgeführten Leistungen insgesamt abrechnet, sind nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Unterlässt der Unternehmer dies, hat er den in dieser Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag an das Finanzamt abzuführen (§ 14c Abs. 1 UStG, Abschnitt 187 UStR).

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer, sofern auch die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, die ihm von anderen Unternehmern (z. B. Baustofflieferanten) **gesondert in Rechnung gestellte Steuer**, als Vorsteuer abziehen.

Für Anzahlungen kann die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG bereits für den **Besteuerungszeitraum** abgezogen werden, in dem die **Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist**. Zahlt der Unternehmer einen geringeren als den in der Rechnung angeforderten Betrag, kann er nur die Vorsteuer abziehen, die auf die jeweilige Zahlung entfällt.

Ist die gesamte Leistung ausgeführt worden, kann der Unternehmer die Vorsteuer erst dann abziehen, wenn er für die Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erhalten hat. Hat er bereits Anzahlungen geleistet und darüber Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erhalten, kann er aus der Endrechnung nur den Betrag als Vorsteuer abziehen, der auf das restliche zu entrichtende Entgelt entfällt. Das gilt auch dann, wenn der leistende Unternehmer in der Endrechnung die gezahlten Beträge und die darauf entfallende Steuer nicht abgesetzt hat.

Beispiel 8:

Ein Bauunternehmer erteilt seinem Auftraggeber, für den er eine Lagerhalle erstellt, im Juni eine Rechnung über eine zu leistende Anzahlung in Höhe von 100.000 € zuzüglich 19.000 € Umsatzsteuer. Der Auftraggeber entrichtet den Gesamtbetrag im August.

Der Bauunternehmer hat die Anzahlung in Höhe von 100.000 € in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für August der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Entsprechend kann der Auftraggeber für den Voranmeldungszeitraum August den darauf entfallenden Steuerbetrag in Höhe von 19.000 € als Vorsteuer abziehen.

Beispiel 9:

Sachverhalt wie zu Beispiel 8. Der Auftraggeber zahlt im August jedoch nur einen Betrag von insgesamt 90.000 €. Beim Bauunternehmer entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Monats August nur insoweit, als sie auf das tatsächlich vereinnahmte Teilentgelt entfällt. In der Voranmeldung für diesen Monat sind 75.630,25 € (90.000 € abzüglich Umsatzsteuer 14.369,75 €) der Steuer zu unterwerfen. Der Auftraggeber kann für diesen Voranmeldungszeitraum auch nur einen Vorsteuerabzug in Höhe von 14.369,75 € geltend machen.

Beispiel 10:

Sachverhalt wie zu Beispiel 8. Die Halle wird im Januar des Folgejahres vom Auftraggeber abgenommen. Im selben Monat erhält er vom Bauunternehmer auch die Endrechnung über 500.000 € zuzüglich 95.000 € Umsatzsteuer. Der Bauunternehmer unterlässt es aber, die bereits erhaltene und mit gesondertem Steuerausweis in Rechnung gestellte Anzahlung in Höhe von insgesamt 100.000 € zuzüglich 19.000 € Umsatzsteuer in der Endrechnung abzusetzen.

Der Bauunternehmer schuldet für den Voranmeldungszeitraum Januar des Folgejahres den in seiner Rechnung ausgewiesenen gesamten Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 95.000 € (19 % von 500.000 €). Der auf die vereinnahmte und bereits versteuerte Anzahlung von 119.000 € entfallende Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 19.000 € wird also nach § 14c Abs. 1 UStG nochmals geschuldet.

Der Auftraggeber kann für den Voranmeldungszeitraum Januar des Folgejahres nur den Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen, der auf die verbliebene Restzahlung in Höhe von 476.000 € entfällt. Für ihn ergibt sich somit unabhängig von einer eventuellen Rechnungsberichtigung durch den Bauunternehmer aufgrund der Endrechnung ein restlicher Vorsteuerabzug in Höhe von 76.000 €.

VIII. Berichtigungspflicht

Nach § 153 AO ist ein Steuerpflichtiger, der nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.

Die Umsatzsteuer-Voranmeldung steht einer Steuererklärung gleich (§ 150 Abs. 1 AO, § 18 Abs. 1 UStG).

Soweit Umsätze für die die Steuer nach der hier dargestellten Rechtslage bereits entstanden ist, bisher nicht versteuert worden sind, sind die betreffenden Voranmeldungen bzw. Jahreserklärungen nach § 153 AO umgehend zu berichtigen und die sich ergebenden Mehrsteuern zu entrichten.

IX. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts, die von im Ausland ansässigen Unternehmen steuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leistungen empfangen, schulden die darauf entfallende **Umsatzsteuer** (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). Dies gilt auch, wenn die jeweilige Leistung nicht für das Unternehmen des Empfängers oder der juristischen Person öffentlichen Rechts bestimmt ist. Weitere Informationen enthält der Abschnitt 182a UStR.

Werden Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen - mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen - (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG), von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger dann Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 UStG). Dies gilt ebenfalls, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. Weitere Informationen enthält der Abschnitt 182a UStR.

Für Fragen, die dieses Merkblatt nicht beantwortet, stehen die Finanzämter zur Verfügung. Auf die Möglichkeit, den Rat eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe in Anspruch zu nehmen, wird hingewiesen.