

# USt-CheckUp

MASSNAHMEN IN DER KRISE

## USt-CheckUp: Dauerleistungen und die Reduzierung des Umsatzsteuersatzes vom 01.07.2020 bis 31.12.2020

### 1. Dauerleistungen

Dauerleistungen sind Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken. Dauerleistungen sind bspw. folgende sonstige Leistungen:

- Vermietung
- Leasing
- Wartung, Service und Hotlines/Supports
- Wiederkehrende Leistungen, wie z. B. Beratungs- oder Buchhaltungsleistungen

### 2. Besteuerung von Dauerleistung

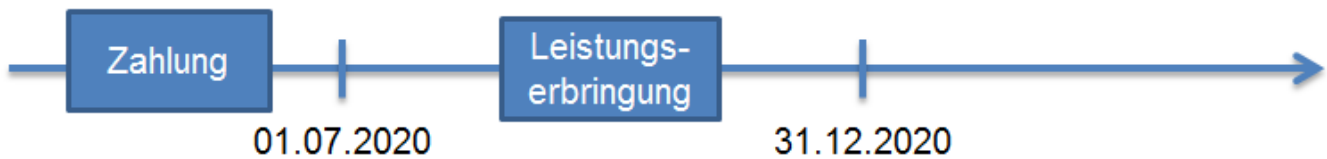
#### 2.1 Grundsatz

Dauerleistungen werden an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte **Leistungszeitraum endet**. Bei Dauerleistungen kommt es daher auf den individuellen Vertrag und den vereinbarten Leistungszeitraum an. Bei Monatsleistungen ist dies der jeweilige Monat und bei Jahresleistungen das Jahresende; auf die Zahlung kommt es nicht an.

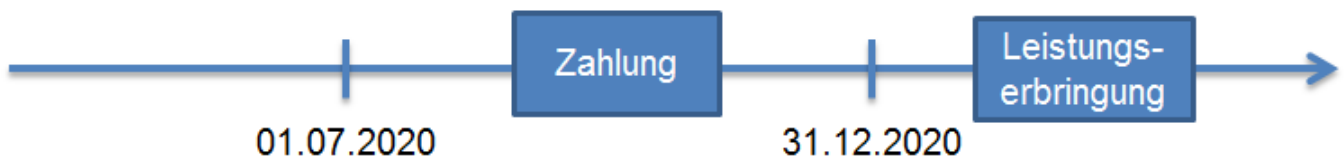
#### 2.2 Leistungserbringung zu einem bestimmten Zeitpunkt und vor- oder nachgelagerte Zahlungen

Erfolgt nach dem Vertrag die Leistungserbringung eindeutig zu einem bestimmten Zeitpunkt, ist dieser maßgebend; unabhängig von der Zahlung.

- (1) Zahlung bis zum 30.06.2020 aber Leistungserbringung Zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020:  
Steuersatz 16%



- (2) Zahlung zwischen dem 01.07 bis 31.12.2020 aber Leistungserbringung vor dem 01.07.2020 oder nach dem 31.12.2020: Steuersatz 19%



### 2.3 Teilbare Dauerleistungen

Eine teilbare Dauerleistung liegt vor, wenn zeitlich abgrenzbare teilbare Leistungen erbracht werden. Damit es sich umsatzsteuerlich um eine teilbare Leistung handelt, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- (1) **Wirtschaftliche Abgrenzbarkeit:** Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ist es nicht zulässig, eine Lieferung oder Leistung willkürlich in einzelne Leistungen aufzuteilen. Es müssen nach Zeit oder Leistung abgrenzbare Teilleistungen vereinbart und ausgeführt werden.
- (2) **Gesonderte Vereinbarung:** Der Vertrag muss abgrenzbare Teilleistungen vorsehen, für die ein gesondertes Entgelt für jeden Teilzeitraum vereinbart wurde.
- (3) **Gesonderte Abrechnung:** Die Teilleistungen werden gesondert und gemäß der vertraglichen Vereinbarung abgerechnet.

**Beispiele:** Bei Dauerschuldverhältnissen (Miete, Pacht, etc. siehe USt-CheckUp I vom 26.06.2020) kommt es auf die vertragliche Vereinbarung an:

- Wurde eine Jahresmiete vereinbart, am Anfang des Jahres entrichtet und kann der Vertrag auch nur auf Jahresende gekündigt werden, spricht vieles für eine Jahresleistung.
- Wurde dagegen eine Monatsmiete vereinbart, spricht viel für eine monatliche Teilleistung.
- Bei Bauleistungen, können Teilleistungen vereinbart und die jeweiligen einzelnen Gewerke –auch einzeln abgenommen werden.

**Fazit:** Die Abgrenzung einer einheitlichen Leistung von Teilleistungen kann nur anhand der einzelnen vertraglichen Regelungen entschieden werden. Ob eine Abgrenzung im Einzelfall tatsächlich möglich ist, bedarf gegebenenfalls der Interpretation dessen, was die Parteien sich gedacht hatten.

- (4) **Tatsächliche Umsetzung:** Die Annahme von Teilleistungen erfordert die tatsächliche Durchführung der vertraglichen Vereinbarungen. Eine, nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme eines Teils eines Gesamtbauwerks wird von der Finanzverwaltung nicht als Teilleistung anerkannt. Davon ist auszugehen, wenn die zivilrechtlichen Folgen der Abnahme - Fälligkeit der Vergütung, Beweislastumkehr bei Mangelhaftigkeit des Werks, Gefahrenübergang für diese Leistung auf den Besteller/ Auftraggeber - ganz oder teilweise tatsächlich ausgeschlossen werden.

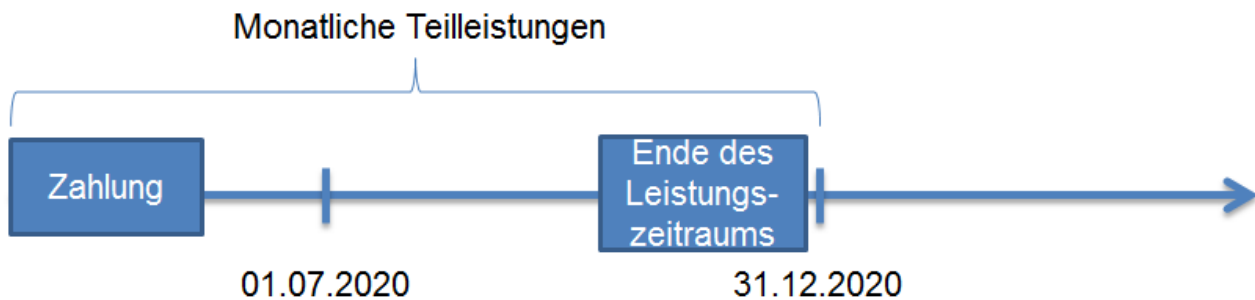
**Aber:** Das bloße Hinausschieben der Abnahme bzw. des Verjährungsfristbeginns für Mängelansprüche, auf den finalen Abnahmetermin für das gesamte Werk **alleine**, steht der Annahme einer Teilleistung nicht entgegen.

Nachfolgend haben wir einige Beispielfälle dargestellt um die Problematik der Frage, ob eine Teilleistung oder eine

Gesamtleistung vorliegt zu veranschaulichen. Entscheidend ist schlussendlich der Vertrag und dessen Interpretation durch die Finanzverwaltung.

### Beispiel: Wartungsleistungen

Beispiel 1: Ein Wartungsvertrag sieht vor, dass über einen Zeitraum von 12 Monaten sich der Leistungsgeber verpflichtet, eine Software monatlich zu warten und deren monatliche Verfügbarkeit sicherzustellen. Die Zahlung erfolgt jährlich im Voraus und dem Empfänger steht über den gesamten Zeitraum ein monatliches Kündigungsrecht zu, welches mit entsprechenden Frist ausgeübt werden kann. Für Monate, in denen keine Leistung mehr erbracht werden sollte, erfolgt eine Rückerstattung.



Der Leistungsgeber rechnet die Jahresrechnung für die jeweiligen Monatsleistungen wie folgt ab:

Pos.	Material/ Beschreibung	Menge	Nettopreis	Netto- betrag	Umsatzste- uer (19%)	Brutto- betrag
1	Wartungsleistungen Laufzeit von: 01.01.2020 Laufzeit bis: 31.12.2020 <u>Für je EUR 100,00/ Monat</u>	12,0	100,00	1.200,00	228,00	1.428,00

Die Zahlung iHv. EUR 1.428,00 ist zum 22.01.2020 fällig.

Ergebnis:

- Die Voraussetzungen für Teileleistungen sind erfüllt: Es liegt eine Vereinbarung über einen monatlichen Leistungszeitraum vor, für den jeweils ein gesondertes Entgelt vereinnahmt wird.
- Der Leistungszeitpunkt ist am Ende eines jeden Monats und wird zu dem jeweils gültigen Steuersatz besteuert.
- Die Rechnung ist für die Monate Juli – Dezember 2020 auf den Steuersatz von 16% (statt 19%) zu korrigieren.

### 3. Rechnungskorrekturen und Eintragungen in die Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung

Sofern die Umsatzsteuer bereits in Rechnung gestellt und auch vereinnahmt (und damit bereits an das Finanzamt abgeführt) wurde, sollte die Berichtigung innerhalb des Berichtigungszeitraumes erfolgen.

#### 3.1 Rechnungskorrektur

- a) Wird eine Dauerleistung in Teileleistungen erbracht, sind die Rechnungen für die Monate Juli bis Dezember richtigzustellen oder die Dauerrechnung ist anzupassen.
- b) Handelt es sich bei den Leistungen um nicht teilbare Dauerleistungen, welche im Zeitraum des reduzierten Umsatzsteuersatzes erbracht werden, muss auf der korrigierten Rechnung der Steuersatz für die gesamte Leistung angepasst werden. Dies kann im Juli 2020 rückwirkend für die Jahresrechnung erfolgen.

Voraussetzung ist, dass in der Korrekturrechnung ein eindeutiger Bezug zur alten Rechnung hergestellt wird. Dies kann bspw. durch einen Verweis auf die alte zu korrigierende Rechnung geschehen (z. B. „Diese Rechnung korrigiert die Rechnung mit der Nr. 123456789 vom 01.01.2020. Grund für die Korrektur ist die Änderung des Umsatzsteuersatzes.“). In der Korrektur sind dann dieselben Netto-Beträge der Dauerleistung zu nennen, aber mit 16% auf den neuen Brutto-Betrag überzuleiten. Unterhalb der Rechnungsposition ist dann eine weitere Zeile einzufügen, um die bereits geleistete Zahlung des Kunden in Abzug zu bringen (z. B. „abzgl. Zahlung vom 15.01.2020 in Höhe von € XX.“). Im Ergebnis wird dem Kunden dann genau die Differenz der Umsatzsteuer geschuldet.

Berichtigte Rechnung zum Beispiel 2:

Rechnung vom 02.07.2020

Rechnungsnummer: 987654321

Diese Rechnung korrigiert die Rechnung mit der Nr. 123456789 vom 01.01.2020. Grund der Korrektur der Rechnung ist die Änderung des Umsatzsteuersatzes.

Pos.	Material/Beschreibung	Menge	Nettopreis	Umsatzsteuer (16%)	Bruttobetrag
1	Wartungsleistungen Laufzeit von: 01.01.2020 Laufzeit bis: 31.12.2020	1,0	1.200,00	192,00	1.392,00
Abzgl. Zahlung vom 10.01.2020					1.428,00
<b>Restbetrag (Gutschrift)</b>					<b>- 36,00</b>

Anzahlungsrechnungen müssen nicht korrigiert werden, da in der Schlussrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit dem korrekten Steuersatz auszuweisen und die für die Teilentgelte zu viel vereinnahmte / geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich anzugeben sind.

### 3.2 Eintragungen in die Umsatzsteuervoranmeldungen

Wird die Rechnung aus dem Beispielfall 2 korrigiert, muss auch in dem Monat der Korrektur und der Rückerstattung des offenen Betrages die Rechnungsberichtigung in der Voranmeldung vorgenommen werden; spätestens jedoch in der Voranmeldung für den Monat der Leistungserbringung.

Dabei sind die Umsätze zu 16% bzw. 5% in Höhe des ganzen Rechnungsbetrages (netto) in der Umsatzsteuer-Voranmeldung in der Zeile 28 einzutragen; korrespondierend dazu muss der Betrag in gleicher Höhe mit einem negativen Vorzeichen („Minus“) in den Zeilen 26 und 27 erfasst und damit die bereits verbuchten Umsätze zu 19% bzw. 7% entsprechend korrigiert werden. Diese Angaben sind auch in der Umsatzsteuerjahreserklärung anzugeben. Dort sind alle Umsätze zu 16% bzw. 5% in voller Höhe in der Zeile 45 zu erfassen, während entsprechende Negativbeträge in den Zeilen 38 und 41 erklärt werden müssen.

#### 4. Rahmenvertrag über mehrere Leistungen

Verträge, welche mehrere Leistungen beinhalten - sowohl nicht teilbare als auch teilbare Dauerleistungen - bezeichnen wir als „Mischverträge“. Wenn diese Mischverträge nicht geteilt werden können, gibt es für die umsatzsteuerliche Behandlung keine klare gesetzliche Regelung. Unseres Erachtens ist die Leistung zu bestimmen, die als Hauptleistung den Mischvertrag bestimmt. Diese Auffassung könnte je nach Betrachtung aus der Sicht des Leistenden oder des Leistungsempfängers zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Nach unserer Auffassung ist bei nicht teilbaren Verträgen die Hauptleistung für die gesamte Leistung maßgeblich, so dass der Steuersatz anzuwenden ist, der sich für die Hauptleistung nach den obigen Grundsätzen ergibt.

##### Beispiel 4:

Ein Wartungsvertrag mit einem Softwareanbieter und einem Leistungszeitraum vom 01.10.2019 bis 30.09.2020 enthält folgende Leistungen:

- Software-Update; auf elektronischem Weg erbrachte Einspielung im September 2020
- Hotline erreichbar Mo-Fr von 8-17 Uhr
- Ticketsystem bei Problemen

Der Vertrag mit dem Softwareunternehmen enthält keine Angaben zu gesonderten Leistungsmerkmalen sowie Kostenabgrenzungen und das jährliche Update enthält wesentliche Neuerungen, die von der Gewichtung und Werthaltigkeit über die Hotline und das Ticketsystem hinausgehen. Diese Leistungen können nur zusammen mit dem Update beauftragt werden. Die beiden anderen Leistungen sind als nicht abgrenzbare Nebenleistungen anzusehen.

Ergebnis:

- Das Update im September stellt die Hauptleistung dar, die den Vertrag prägt; die anderen Leistungen sind Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistungen teilen.
- Die Leistungen werden als eine Dauerleistung betrachtet, welche am Ende der Laufzeit (30.09. mit Einspielen des Updates) erbracht ist.
- Die Leistung wird mit dem am 30.09.2020 gültigen Umsatzsteuersatz von 16% besteuert.
- Der Steuersatz auf der Rechnung muss entsprechend für den gesamten Zeitraum auf 16% korrigiert werden (statt 19%).

#### **Empfehlung**

Zur steuerlichen Behandlung von Mischverträgen hat sich die Finanzverwaltung bisher nicht konkret geäußert. Wir gehen davon aus, dass es sich hierbei um Einzelfallentscheidungen handeln wird, da es auf den Vertrag und die Beurteilung der Hauptleistung ankommen wird. Weiterhin gehen wir davon aus, dass Leistungsgeber und Leistungsempfänger sich heute über die zutreffende umsatzsteuerliche Behandlung trefflich streiten können, dass das letzte Wort aber die Finanzverwaltung sprechen wird. Um dem derzeit akuten Handlungsbedarf nachzukommen und zur Absicherung gegen eine eventuell später anders lautende Beurteilung durch die Finanzbehörden, **empfehlen** wir einen **Vertragsnachtrag**. Mit dem beiliegenden Muster für einen Vertragsnachtrag stellen Sie mit Ihrem Kunden klar, dass die Abrechnung heute vorläufig erfolgt und dass bei einer gegenläufigen Auffassung der Finanzverwaltung eine Rechnungsberichtigung erfolgen wird. Damit schließen Sie das Risiko aus, dass Sie beispielsweise heute mit 16% abrechnen und diese Rechnung vom Kunden als Leistungsabrechnung angesehen wird, sodass eine Rechnungskorrektur dann nicht mehr möglich ist. Der Kunde verpflichtet sich, die eventuell fehlenden 3% Umsatzsteuer gegen Vorlage einer berichtigten Rechnung nachzuzahlen, sollte die Finanzverwaltung den zugrundeliegenden Sachverhalt im Nachgang anders beurteilen.