



Version 1.4 vom 20. Juli 2020

(zuletzt inhaltlich geänderte Passagen in roter Schrift)

Umsatzsteuer in der Wasserversorgung;

Hinweise zur temporären Absenkung der Umsatzsteuersätze im 2. Hj. 2020

1. Anlass und Hintergrund:

Am 3. Juni 2020 hat die Große Koalition im Koalitionsausschuss beschlossen, im Rahmen eines Konjunkturpakets die Umsatzsteuersätze ab 1.7.2020 befristet bis Ende 2020 abzusenken: Der Regelsteuersatz soll von 19 % auf 16 % sinken, der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 %.

Dieses Vorhaben wird mit dem Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) umgesetzt. Den Gesetzesentwurf hat das Bundeskabinett am 12. Juni beschlossen (Direkter Link zum BMF). Aus der Gesetzesbegründung ergeben sich für die Wasserversorgung keine weitergehenden Hinweise. Das BMF hat am 23. Juni den zwischenzeitlich zweiten Entwurf für ein begleitendes BMF-Schreiben vorgelegt (siehe werkeDirekt); dort wird nun - über die Strom-, Gas- und Wärmelieferung hinaus - ausdrücklich auch auf die Wasserversorgung eingegangen.

Das Gesetz wird nicht von der Bundesregierung, sondern von den Regierungsfractionen in den Bundestag eingebracht. Für den 26. Juni ist Beratung im Bundesrat terminiert, dieser muss dem Gesetz zustimmen.

Über die Änderung der Steuersätze hinaus gibt es als "flankierende" Maßnahme im UStG noch einen Zahlungsaufschub zur Abführung der Einfuhrumsatzsteuer bis zum 26. des Folgemonats.

Hauptknackpunkte aus der Absenkung der Steuersätze sind:

- wie den Jahresverbrauch auf die beiden Halbjahre aufteilen; Zwischenablesung - ja oder nein?
- Vorgehen bei den wKB und den Grundgebühren;
- Anpassung der Vorausleistungen / Abschlagszahlungen erforderlich oder geboten?

Diese Fragen sind teilweise bereits mit dem o.g. Entwurf BMF-Schreiben geklärt; in den übrigen Fragen bemühen sich die Fachverbände derzeit beim BMF um weitere Klärung.

Die nachfolgenden Hinweise stehen ausdrücklich unter dem Vorbehalt der tatsächlichen gesetzlichen Ausgestaltung, der Gesetzesbegründung sowie der ggf. vom BMF ergänzend herausgegebenen Verlautbarungen bzw. Schreiben.

2. Allgemeine umsatzsteuerrechtlich Grundsätze

Für die zutreffende Anwendung des Steuersatzes gilt § 12 UStG. Bei einer Änderung der Steuersätze sind die neuen Steuersätze auf Umsätze anzuwenden, die von dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift an bewirkt werden. Auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts kommt es für die Frage, welchem Steuersatz eine Leistung oder Teilleistung unterliegt, ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung. Auch in den Fällen der Ist-Versteuerung (§ 20 UStG) und der Ist-Versteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) ist entscheidend, wann der Umsatz bewirkt wird. Das gilt unabhängig davon, wann die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG entsteht (Abschnitt 12.1 Abs. 3 UStAE).

Für die Entstehung der Umsatzsteuer ist § 13 UStG maßgebend. Bei der Besteuerung nach **vereinbarten Entgelten** richtet sich die Entstehung der Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen nach dem **Zeitpunkt der Leistung**. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem eine Lieferung oder sonstige Leistung vollständig ausgeführt worden ist. Im Gegensatz zur Soll-Besteuerung richtet sich bei der Ist-Besteuerung (**vereinnahmte Entgelte**) die Entstehung der Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen nach dem Zeitpunkt, zu dem der Kunde **tatsächlich zahlt**. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Eine Ausnahme von dem genannten Grundsatz besteht nach § 27 Abs. 1 UStG u.a. bei Änderung des Steuersatzes. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes – hier der Steuersätze – sind auf Umsätze im anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Das gilt für Lieferungen und sonstige Leistungen auch insoweit, als die Steuer dafür nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) oder nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung) besteuert wird und vor dem Inkrafttreten der Änderungsvorschrift entstanden ist.

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

Lieferungen von Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Wasser sind jedoch erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums als ausgeführt zu behandeln. Die während des Ablesezeitraums geleisteten Abschlagszahlungen der Tarifabnehmer sind nicht als Entgelt für Teilleistungen anzusehen; sie führen jedoch bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums ihrer Vereinnahmung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zur Entstehung der Steuer (Abschnitt 13.1 Abs. 2 Satz 4 und 5 UStAE).

3. Auswirkungen auf die Erhebung der Entgelte Wasserversorgung

a) Einmalbeiträge bzw. Baukostenzuschüsse

Umsatzsteuerrechtlich maßgeblicher Zeitpunkt der Leistungserbringung ist der Zeitpunkt, an dem der beitragsrechtliche Vorteil entstanden ist, also die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung gemäß § 6 Abs. 1 Entgeltsatzung Wasserversorgung.

Liegt dieser Zeitpunkt bis einschl. 30 Juni 2020, sind 7 % anzuwenden, ab dem 1. Juli bis zum 31. Dezember 2020 sind es 5 %, danach wieder 7 %.

b) Wiederkehrender Beitrag wkB und Grundgebühr

Hierzu liegen unverändert keine offiziellen Verlautbarungen von Seiten der Finanzverwaltung vor. Solche sind unserer Einschätzung nach auch nicht zu erwarten, weder aus Rheinland-Pfalz noch vom BMF.

Inzwischen hat sich u.a. bei den WP-Gesellschaften folgende Auffassung gefestigt, der sich auch der GStB anschließt; wir empfehlen daher, so zu verfahren:

a) **Grundgebühr:** Die Grundgebühr ist u.E. zweifelsfrei genauso Entgelt für eine Wasserlieferung wie ein laufendes Entgelt. Eine Abrechnung der Grundgebühren erfolgt regelmäßig gleichlaufend mit der Abrechnung der mengenbezogenen Nutzungsgebühr im Zuge einer Jahresrechnung. Daher sehen wir keine Veranlassung, eine Grundgebühr steuerlich anders zu behandeln als eine laufende Gebühr (siehe unten).

b): **Wiederkehrender Beitrag:** Auch der wkB ist im Ergebnis ein Entgelt, das unmittelbar mit der Wasserlieferung im Zusammenhang steht, so dass der ermäßigte Steuersatz gilt. Der Unterschied besteht bekanntlich (nur) darin, dass der wkB für die Möglichkeit der Wasserlieferung erhoben wird, die Gebühr dagegen bei tatsächlichem Bezug. Auch dabei handelt es sich um ein Dauer-schuldverhältnis, das vom Verfahren her analog zur Grundgebühr abgerechnet wird (Anspruch entsteht zum 31.12. jeden Jahres). Daher ist auch auf diese Leistung Abschnitt 13.1 Abs. 3 UStAE anzuwenden. Somit gilt diese Dauerleistung als zum Kalenderjahresende (Ende des Leistungszeitraums) ausgeführt, so dass auch der wkB einheitlich und für das ganze Jahr mit dem verminderten Steuersatz abzurechnen ist.

d) Nutzungsgebühr / Arbeitspreis

Zwar ist der umsatzsteuerrechtlich maßgebliche Zeitpunkt der Leistungserbringung grundsätzlich der Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums. Gemäß UStAE sind Lieferungen von Wasser jedoch erst mit **Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums** als ausgeführt zu behandeln. Die während des Ablesezeitraums geleisteten Abschlagszahlungen der Tarifabnehmer sind nicht als Entgelt für Teilleistungen anzusehen; sie führen jedoch bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums ihrer Vereinnahmung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zur Entstehung der Steuer (Abschnitt 13.1 Abs. 2 Satz 4 und 5 UStAE). D.h. wenn der Ablesezeitraum vor dem 31.12.2020 endet, gilt die Lieferung nach den Vorgaben des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses als im Dezember 2020 erbracht, mit der Folge der Anwendung des Steuersatzes in Höhe von 5 % auf die gesamte Lieferung; vgl. insoweit den fortgeschriebenen Entwurf vom 23. Juni für ein begleitendes-BMF-Schreiben unter Rn. 35.

Entgeltrechtlich ist diese Thematik der unterjährigen Aufteilung irrelevant, da die (netto)Entgelte bzw. -Preise unverändert bleiben (es sei denn, sie würden unterjährig angepasst).

e) Kostenerstattung Grundstücksanschlüsse

Umsatzsteuerrechtlich maßgeblicher Zeitpunkt der Leistungserbringung ist der Zeitpunkt, an dem der Grundstücksanschluss fertiggestellt ist. Das Verlegen der Grundstücksanschlüsse ist gemäß europäischer Rechtsprechung Bestandteil der Leistung "Wasserlieferung", so dass der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist. Je nach Zeitpunkt der Fertigstellung sind 7 % bzw. 5 % anzuwenden.

f) Ausweisung der Umsatzsteuer in der Gebührensatzung / im Preisblatt

Soweit in Dokumenten, die ein Beschlussgremium durchlaufen (insbesondere Haushaltssatzung, gesonderte Gebührensatzung oder Preisblatt), der geltende Umsatzsteuersatz von 7 %, der Umsatzsteuerbetrag oder der Bruttobetrag zahlenmäßig ausgewiesen ist, ist zur Anpassung an den neuen Steuersatz eine Änderung erforderlich.

Idealerweise wird solchen Beschluss-Dokumenten jegliche Nennung zahlenmäßiger Beträge vermieden und lediglich auf die Geltung der jeweils gesetzlichen Umsatzsteuer verwiesen. Formulierungsvorschlag:

"Bei den hier ausgewiesenen Gebühren (bzw. Preisen) handelt es sich um Nettobeträge. Sie gelten jeweils zuzüglich der gesetzlich festgelegten Umsatzsteuer."

Um den Anforderungen der Preisangabenverordnung zu genügen, die gegenüber dem Endverbraucher einen Ausweis des Bruttobetrags fordert, wird empfohlen, die Bruttobeträge ergänzend in einem gesonderten Preisblatt o.ä. auszuweisen, dessen Änderung jederzeit im Rahmen der laufenden Verwaltung vorgenommen werden kann.

g) Erhebung der Vorausleistungen / Abschlagszahlungen

Die monatlichen oder quartalsweisen Vorausleistungen bzw. Abschlagszahlungen wurden in aller Regel Anfang 2020 festgesetzt, und zwar mit dem seinerzeit geltenden Steuersatz von 7 %.

Aus dem fortgeschriebenen Entwurf vom 23. Juni für ein begleitendes-BMF-Schreiben ergibt sich aus Rn. 37, dass eine Berichtigung der Rechnungen über Abschlagszahlungen / Vorausleistungen "zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten" nicht beanstandet wird. Gleichermaßen wird aus Billigkeitsgründen nicht beanstandet, wenn ein vorsteuerabzugsberechtigter Kunde die Vorsteuer auf Grundlage der unberichtigten Abschlagsrechnung geltend macht.

Ob eine ("freiwillige") Berichtigung erfolgt, liegt also im Ermessen des Wasserversorgers.

4. Im Verhältnis zum Finanzamt

- In den Voranmeldungen werden ab Monat Juli 2020 für die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 erbrachten Leistungen die neuen Steuersätze berücksichtigt.
- Die Steuererklärung 2020 erfolgt wie bisher auf Basis der tatsächlichen durch Zähler ermittelten Mengen, sowohl bezogen auf die Wasserabgabe als auch auf den Wasserbezug von Dritten, mit den jeweils zutreffenden Steuersätzen.

- Bei Eingangsrechnungen ist u.a. auf den korrekten Ausweis der Steuer zu achten (§ 14 Abs. 4 UStG). Ein zu hoher Steuerausweis ist vom leistenden Unternehmer an das Finanzamt abzuführen (§ 14c UStG), berechtigt den empfangenden Unternehmer jedoch **nicht** zum Vorsteuerabzug!

5. Zusammengefasst: Empfehlungen des Fachbeirats

- Eine **Zwischenablesung** zum 1. Juli ist **nicht erforderlich**. Auf den gesamten Wasserverbrauch des Jahres 2020 kann, sofern er bis zum 31.12.2020 ermittelt wird (was regelmäßig zutrifft), der herabgesetzte Steuersatz von 5% angewendet werden. Eine **unterjährige Aufteilung** des Jahreswasserverbrauchs jedes einzelnen Kunden ist somit **nicht erforderlich**.
- Sowohl der **wkB** als auch die **Grundgebühren** werden im Zuge der Schlussabrechnung Anfang 2021 einheitlich für das ganze Jahr mit dem herabgesetzten Steuersatz von 5 % berechnet.
- Eine **Anpassung** der auf Basis von 7 % festgesetzten **Vorausleistungen / Abschlagszahlungen** ist **nicht zwingend** erforderlich, sie liegt im eigenen Ermessen.
- **Prüfen**, ob in der Haushaltssatzung, in der gesonderten Gebührensatzung oder im Preisblatt der geltende Umsatzsteuersatz, der Umsatzsteuerbetrag oder der Bruttobetrag **zahlenmäßig ausgewiesen** ist; ggf. sind die nötigen Anpassungen vorzunehmen.
- Diese **Empfehlungen** sind insoweit **vorläufig** und **vorbehaltlich** der Endfassung des vorgesehenen begleitenden **BMF-Schreibens**.