



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Hinweise
der Bundessteuerberaterkammer
zur Steuerberatervergütung ab 1. Juli 2020

- I. Anwendungszeitpunkt der neuen Steuerberatervergütungsverordnung**

- II. Temporäre Absenkung des Umsatzsteuer-Satzes von 19 % auf 16 %**

I. Anwendungszeitpunkt der neuen Steuerberatervergütungsverordnung

Am 1. Juli 2020 ist die neue Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) als Teil der „Fünften Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ in Kraft getreten ([BGBl. I 2020, S. 1495](#)).

Hinsichtlich des Anwendungszeitpunktes der neu gefassten StBVV ist die allgemeine Übergangsvorschrift des § 47a StBVV zu beachten. Nach deren Satz 1 ist die Vergütung nach bisherigem Recht zu berechnen, wenn der Auftrag zur Erledigung der Angelegenheit vor dem Inkrafttreten einer Änderung der Verordnung erteilt worden ist. Erfolgt der Auftrag erst nach Inkrafttreten der neuen Verordnung, kann er nach der neuen StBVV abgerechnet werden. Maßgeblich ist folglich, ob der Auftrag vor oder nach dem 1. Juli 2020 erteilt wurde.

Bei Einzelaufträgen ist dies unproblematisch. Fraglich ist aber, wie der Zeitpunkt der Auftragserteilung bei laufenden Auftragsverhältnissen i. S. d. § 47a Satz 1 StBVV zu ermitteln ist. Die Ermittlung des genauen Zeitpunkts der Auftragserteilung wird dadurch erschwert, dass der Steuerberatungsvertrag regelmäßig ein Dauerschuldverhältnis ist und der Steuerberater bei wiederkehrenden Leistungen nicht ausdrücklich neu beauftragt wird (Feiter in 360°StBVV eKommentar, § 47a StBVV, Rz. 2).

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer muss dabei zwischen dem allgemeinen Mandatsverhältnis und der konkreten Auftragserteilung unterschieden werden. In Steuerberatungsverträgen ist demnach nicht auf den Zeitpunkt der Begründung des Mandatsverhältnisses, sondern auf den Zeitpunkt der jeweils konkludenten Auftragserteilung abzustellen (so auch vertreten von Feiter in 360°StBVV eKommentar, § 47a StBVV, Rz. 2).

Beispiel 1:

Der Steuerberater ist seit dem Jahr 2018 mit der Erledigung aller steuerlichen Angelegenheiten des Mandanten, einschließlich der monatlichen Finanzbuchhaltung, beauftragt. Der Mandant übergibt dem Steuerberater die Belege stets im Folgemonat. Der Steuerberater kann nach Übergabe der Belege im Juli bereits die Juni-Buchführung mit der höheren Vergütung abrechnen.

Beispiel 2:

Abweichend vom Beispiel 1 übergibt der Mandant dem Steuerberater die Belege für den Mai im Juni. Der Steuerberater erledigt die Buchführung des Monats Mai erst im August. Die Mai-Buchführung muss nach der alten StBVV abgerechnet werden.

Die Frage stellt sich indessen nicht, wenn der Steuerberater mit dem Auftraggeber eine schriftliche Vereinbarung über auszuführende Tätigkeiten mit einer Geltungsdauer von mindestens einem Jahr getroffen oder eine Pauschalvergütung i. S. d. § 14 StBVV vereinbart hat. In diesen Fällen ist die Vergütung nach § 47a Satz 2 StBVV bis zum Ablauf des Jahres, in dem die Änderung der Verordnung in Kraft tritt, nach bisherigem Recht zu berechnen (§ 47a Satz 2). Die neu gefasste StBVV ist der Vergütung in diesen Fällen erst ab dem 1. Januar 2021 zugrunde zu legen.

II. Temporäre Absenkung des Umsatzsteuer-Satzes von 19 % auf 16 %

Am 29. Juni 2020 hat der Bundesrat das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz ([BGBl. I 2020 S. 1582](#)) verabschiedet. Damit wird der Umsatzsteuersatz befristet vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % gesenkt. Das BMF hat am 30. Juni 2020 das finale [BMF-Schreiben zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020](#) veröffentlicht.

1. Grundsätzliche Anmerkungen

Die neuen Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % sind auf sonstigen Leistungen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 bewirkt werden (vgl. Rz. 4 BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020). Für Steuerberatungsleistungen kommt grundsätzlich der volle Steuersatz von 19 % bzw. 16 % zur Anwendung.

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, wann die Leistung ausgeführt worden ist. Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Absenkung der Umsatzsteuersätze nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden (vgl. Rz. 2 im BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020).

Auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Erfüllung eines Gebührentatbestandes nach StBVV oder der Rechnungsstellung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt des Zahlungseingangs.

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

Zur korrekten Ermittlung der Umsatzsteuer muss somit immer festgestellt werden, wann die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt wurde.

Art der Leistung	Ausführungszeitpunkt der Leistung
Sonstige Leistungen als Einzelauftrag <ul style="list-style-type: none"> - Erstellung des Jahresabschlusses, - Erstellung der Einkommen- und Umsatzsteuer und Gewerbesteuererklärung - Einmalige Beratung - Bescheidprüfung - Einsprüche - Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung 	Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Die Leistungen eines Steuerberaters sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Dies gilt nur, soweit die vorstehenden Leistungen nicht im Rahmen der Dauermandatsbetreuung bzw. als Teilleistungen erbracht werden.
Dauerleistungen (z. B. lfd. Beratung)	Zeitpunkt, zu dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Bei Steuerberatungsleistungen endet der vereinbarte Leistungszeitraum im Regelfall, wenn der Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV).

Teilleistung - Finanzbuchhaltung - Lohnbuchhaltung	Zeitpunkt, zu dem der vereinbarte Teil-Leistungszeitraum endet. Bei Steuerberatungsleistungen endet der vereinbarte (Teil-)Leistungszeitraum im Regelfall, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Bei der Finanz- und Lohnbuchhaltung also immer dann, wenn die Finanz- und Lohnbuchhaltung fertiggestellt ist.
--	--

Die Leistungen eines Steuerberaters sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Der Auftrag ist erledigt, wenn die geschuldeten Leistungen vollständig erbracht wurden. Die Erledigung des Auftrags setzt die Erfüllung der in dem Auftrag zusammengefassten Angelegenheiten voraus.

Besondere Probleme ergeben sich bei langfristigen Verträgen, die über den Zeitpunkt des Steuersatzwechsels hinaus ausgeführt werden.

2. Dauerleistungen

Bei der Erbringung von Finanz- und Lohnbuchführung und bei der Beratung im Zusammenhang mit bestimmten Projekten handelt es sich grundsätzlich um sog. Dauerleistungen. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart. Dauerleistungen wie die lfd. Beratung oder in bestimmten Fällen auch die Finanz- und Lohnbuchführung werden an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (vgl. Rz. 23 im BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020).

Beispiel 1

Mandant A beauftragt Steuerberater X mit der Betreuung einer USt-Sonderprüfung, die insgesamt 8 Monate andauert. Mit dem Abschluss der USt-Sonderprüfung rechnet Steuerberater X – wie vereinbart – im November 2020 mit der Zeitgebühr ab. Der Leistungszeitraum beginnt am 1. März 2020 und endet am 28. November 2020.

Lösung

Es handelt sich um eine Dauerleistung, die am 28. November 2020 ausgeführt ist. Daher ist der Steuersatz von 16 % auf alle erbrachten Leistungen anzuwenden.

Besonders zu beachten ist bei einer Steuersatzänderung die korrekte Ermittlung der geschuldeten Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer für seine Leistungen Anzahlungen oder Vorauszahlungen vereinnahmt hat.

Beispiel 2

Mandant A beauftragt Steuerberater X mit der Betreuung einer USt-Sonderprüfung, die insgesamt 8 Monate andauert. Mit dem Abschluss der USt-Sonderprüfung rechnet Steuerberater X – wie vereinbart – im November 2020 mit der Zeitgebühr insgesamt 2.500,00 € ab. Im Juni 2020 wird eine Anzahlung in Höhe von 2.000,00 € (zzgl. 19 % Umsatzsteuer) per Anzahlungsrechnung angefordert und vereinnahmt.

Lösung

Der Leistungszeitraum beginnt am 1. März 2020 und endet am 28. November 2020. Es handelt sich um eine Dauerleistung, die am 28. November 2020 ausgeführt ist. Daher ist der Steuersatz von 16 % auf alle erbrachten Leistungen anzuwenden. Steuerberater X erstellt eine Schlussrechnung über 2.500,00 € zzgl. 16 % Umsatzsteuer abzüglich der geleisteten Bruttoanzahlungen.

Zeithonorar	2.500,00 €
zzgl. 16 % USt	<u>400,00 €</u>
Bruttobetrag	2.900,00 €

abzüglich Anzahlungen	2.000,00 €	
zzgl. 19 % Umsatzsteuer	<u>380,00 €</u>	<u>-2.380,00 €</u>
Noch zu zahlender Betrag		520,00 €

Die Erklärung in der USt-Voranmeldung erfolgt gem. den Ausführungen in Rz. 8 und 9 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020.

3. Finanz- und Lohnbuchhaltung

Die Erstellung der Finanz- und Lohnbuchführung wird in den meisten Fällen monatlich/quartersweise – durch Vorschüsse (§ 8 StBVV) abgerechnet. Eine Verrechnung der gezahlten Vorschüsse erfolgt in der Schlussrechnung (§ 9 StBVV).

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Erbringung der **monatlichen/quartersweisen Finanz- und Lohnbuchführung um Teilleistungen** handelt, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Die Leistung muss überhaupt wirtschaftlich teilbar sein.
- Es muss eine gesonderte Entgeltvereinbarung vorliegen.
- Diese gesonderte Entgeltvereinbarung muss für bestimmte Teile der Leistung vereinbart sein.

Diese Auffassung spiegelt sich auch im aktuellen BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 wider. Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z. B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit Teilleistungen i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden.

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. 25 BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020). Dauerleistungen, die klassische sonstige Leistungen darstellen, werden gem. Rz. 24 an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte **Leistungszeitraum endet** (Abschnitt 13.1 Abs. 3 UStAE). Bei Steuerberatungsleistungen endet der vereinbarte Leistungszeitraum im Regelfall, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Bei der Finanzbuchhaltung also immer dann, wenn die Buchhaltung fertiggestellt ist. In der Praxis könnten sich dies beispielweise danach richten, wann konkret auf den jeweiligen Monat die letzte Leistungserfassung erfolgte und damit die Teilleistung abgeschlossen war.

Beispiel 2

Steuerberater X wird mit der Durchführung der Buchführung beauftragt. Gleichzeitig wird ein monatlicher Vorschuss vereinbart. Er stellt im Jahr 2020 jeweils zum 1. eines Monats die Vorschüsse in Höhe von 250,00 € netto für die lfd. Monatsbuchhaltung in Rechnung. Im Februar 2021 wird der korrekte Gegenstandswert ermittelt und die Schlussrechnung unter Anrechnung der geleisteten Vorschüsse gestellt. Der Mandant hat keine Dauerfristverlängerung.

Lösung

Da der (Teil-)Leistungszeitraum jeweils an dem Tag endet, an dem die Buchhaltung fertiggestellt ist, werden die Vorschüsse für Januar 2020 bis Mai 2020 und Dezember 2020 mit 19 % und die Vorschüsse für Juni 2020 bis November 2020 mit 16 % abgerechnet.

Mit der Schlussrechnung wird die tatsächliche Bemessungsgrundlage für die ausgeführten Teilleistungen ermittelt. Umsatzsteuerlich liegt in diesen Fällen eine Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 Abs. 1 UStG vor. Die Berichtigung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, indem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (mit Erstellung der Schlussrechnung im Februar 2021).

Ein Beispiel einer Schlussrechnung finden Sie auf der nachfolgenden Seite.

Beispiel für eine Schlussrechnung im Februar 2021
1. Buchführung Januar bis Mai 2020 und Dezember 2020, § 33 Abs. 1 StBVV

(ausgeführt Februar bis Juni 2020 und Januar 2021)

Gegenstandswert und Tabelle

6 Monatsgebühren á 300,00 €		1.800,00 €
Auslagenpauschale § 16 StBVV	6 x 20,00 €	<u>120,00 €</u>
		1.920,00 €
zzgl. 19 % Umsatzsteuer		<u>364,80 €</u>
		2.284,80 €
Abzüglich Summe Vorschuss	1.500,00 €	
zzgl. 19 % Umsatzsteuer	<u>285,00 €</u>	<u>-1.785,00 €</u>
Noch zu zahlen		<u>499,80 €</u>

2. Buchführung Juni bis November 2020, § 33 Abs. 1 StBVV

(ausgeführt Juli 2020 bis Dezember 2020)

Gegenstandswert und Tabelle

6 Monatsgebühren	á 300,00 €	1.800,00 €
Auslagenpauschale § 16 StBVV	6 x 20,00 €	<u>120,00 €</u>
		1.920,00 €
zzgl. 16 % Umsatzsteuer		<u>307,20 €</u>
		2.227,20 €
Abzüglich Summe Vorschuss	1.500,00 €	
zzgl. 16% Umsatzsteuer	240,00 €	-1.740,00 €
Noch zu zahlen		<u>487,20 €</u>
Gesamtbetrag		987,00 €

Die Mehr-Umsatzsteuer (19 %) in Höhe von 79,80 € und die Mehr-Umsatzsteuer (16 %) in Höhe von 67,20 sind in der Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2021 zu erklären

4. Pauschalvergütung

Für einzelne oder mehrere für denselben Auftraggeber laufend auszuführende Tätigkeiten, kann der Steuerberater gem. § 14 StBVV eine Pauschalvergütung vereinbaren. Beim Abschluss einer Pauschalvereinbarung, ist darauf zu achten, dass genau angegeben wird, auf welche Tatbestände und welche Zeiträume sie sich bezieht. Daher sind in der Vereinbarung die vom Steuerberater zu übernehmenden Tätigkeiten und die Zeiträume, für die sie geleistet werden, im Einzelnen aufzuführen.

Bei der Ermittlung des korrekten Steuersatzes muss zunächst geprüft werden, welche Leistungsbestandteile das Pauschalhonorar enthält und wann die sonstige Leistung ausgeführt ist (vgl. vorstehende Tabelle). Gemäß Abschnitt 10.1 Abs. 11 UStAE ist in Fällen, in denen ein Unternehmer zwei oder mehrere unterschiedliche zu besteuernde sonstige Leistungen erbringt, der einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Dabei hat der Unternehmer die einfachstmögliche, sachgerechte Aufteilungsmethode (BFH-Beschluss vom 3. April 2013; Az. V B 125/12) zu wählen. Möglich wäre hier eine Aufteilung nach den geleisteten Stunden.



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Hinweise
der Bundessteuerberaterkammer
zur Steuerberatervergütung ab 1. Juli 2020

- I. Anwendungszeitpunkt der neuen Steuerberatervergütungsverordnung**

- II. Temporäre Absenkung des Umsatzsteuer-Satzes von 19 % auf 16 %**

I. Anwendungszeitpunkt der neuen Steuerberatervergütungsverordnung

Am 1. Juli 2020 ist die neue Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) als Teil der „Fünften Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ in Kraft getreten ([BGBl. I 2020, S. 1495](#)).

Hinsichtlich des Anwendungszeitpunktes der neu gefassten StBVV ist die allgemeine Übergangsvorschrift des § 47a StBVV zu beachten. Nach deren Satz 1 ist die Vergütung nach bisherigem Recht zu berechnen, wenn der Auftrag zur Erledigung der Angelegenheit vor dem Inkrafttreten einer Änderung der Verordnung erteilt worden ist. Erfolgt der Auftrag erst nach Inkrafttreten der neuen Verordnung, kann er nach der neuen StBVV abgerechnet werden. Maßgeblich ist folglich, ob der Auftrag vor oder nach dem 1. Juli 2020 erteilt wurde.

Bei Einzelaufträgen ist dies unproblematisch. Fraglich ist aber, wie der Zeitpunkt der Auftragserteilung bei laufenden Auftragsverhältnissen i. S. d. § 47a Satz 1 StBVV zu ermitteln ist. Die Ermittlung des genauen Zeitpunkts der Auftragserteilung wird dadurch erschwert, dass der Steuerberatungsvertrag regelmäßig ein Dauerschuldverhältnis ist und der Steuerberater bei wiederkehrenden Leistungen nicht ausdrücklich neu beauftragt wird (Feiter in 360°StBVV eKommentar, § 47a StBVV, Rz. 2).

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer muss dabei zwischen dem allgemeinen Mandatsverhältnis und der konkreten Auftragserteilung unterschieden werden. In Steuerberatungsverträgen ist demnach nicht auf den Zeitpunkt der Begründung des Mandatsverhältnisses, sondern auf den Zeitpunkt der jeweils konkludenten Auftragserteilung abzustellen (so auch vertreten von Feiter in 360°StBVV eKommentar, § 47a StBVV, Rz. 2).

Beispiel 1:

Der Steuerberater ist seit dem Jahr 2018 mit der Erledigung aller steuerlichen Angelegenheiten des Mandanten, einschließlich der monatlichen Finanzbuchhaltung, beauftragt. Der Mandant übergibt dem Steuerberater die Belege stets im Folgemonat. Der Steuerberater kann nach Übergabe der Belege im Juli bereits die Juni-Buchführung mit der höheren Vergütung abrechnen.

Beispiel 2:

Abweichend vom Beispiel 1 übergibt der Mandant dem Steuerberater die Belege für den Mai im Juni. Der Steuerberater erledigt die Buchführung des Monats Mai erst im August. Die Mai-Buchführung muss nach der alten StBVV abgerechnet werden.

Die Frage stellt sich indessen nicht, wenn der Steuerberater mit dem Auftraggeber eine schriftliche Vereinbarung über auszuführende Tätigkeiten mit einer Geltungsdauer von mindestens einem Jahr getroffen oder eine Pauschalvergütung i. S. d. § 14 StBVV vereinbart hat. In diesen Fällen ist die Vergütung nach § 47a Satz 2 StBVV bis zum Ablauf des Jahres, in dem die Änderung der Verordnung in Kraft tritt, nach bisherigem Recht zu berechnen (§ 47a Satz 2). Die neu gefasste StBVV ist der Vergütung in diesen Fällen erst ab dem 1. Januar 2021 zugrunde zu legen.

II. Temporäre Absenkung des Umsatzsteuer-Satzes von 19 % auf 16 %

Am 29. Juni 2020 hat der Bundesrat das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz ([BGBl. I 2020 S. 1582](#)) verabschiedet. Damit wird der Umsatzsteuersatz befristet vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % gesenkt. Das BMF hat am 30. Juni 2020 das finale [BMF-Schreiben zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020](#) veröffentlicht.

1. Grundsätzliche Anmerkungen

Die neuen Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % sind auf sonstigen Leistungen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 bewirkt werden (vgl. Rz. 4 BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020). Für Steuerberatungsleistungen kommt grundsätzlich der volle Steuersatz von 19 % bzw. 16 % zur Anwendung.

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, wann die Leistung ausgeführt worden ist. Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Absenkung der Umsatzsteuersätze nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden (vgl. Rz. 2 im BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020).

Auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Erfüllung eines Gebührentatbestandes nach StBVV oder der Rechnungsstellung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt des Zahlungseingangs.

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

Zur korrekten Ermittlung der Umsatzsteuer muss somit immer festgestellt werden, wann die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt wurde.

Art der Leistung	Ausführungszeitpunkt der Leistung
Sonstige Leistungen als Einzelauftrag <ul style="list-style-type: none"> - Erstellung des Jahresabschlusses, - Erstellung der Einkommen- und Umsatzsteuer und Gewerbesteuererklärung - Einmalige Beratung - Bescheidprüfung - Einsprüche - Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung 	Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Die Leistungen eines Steuerberaters sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Dies gilt nur, soweit die vorstehenden Leistungen nicht im Rahmen der Dauermandatsbetreuung bzw. als Teilleistungen erbracht werden.
Dauerleistungen (z. B. lfd. Beratung)	Zeitpunkt, zu dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Bei Steuerberatungsleistungen endet der vereinbarte Leistungszeitraum im Regelfall, wenn der Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV).

Teilleistung - Finanzbuchhaltung - Lohnbuchhaltung	Zeitpunkt, zu dem der vereinbarte Teil-Leistungszeitraum endet. Bei Steuerberatungsleistungen endet der vereinbarte (Teil-)Leistungszeitraum im Regelfall, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Bei der Finanz- und Lohnbuchhaltung also immer dann, wenn die Finanz- und Lohnbuchhaltung fertiggestellt ist.
--	--

Die Leistungen eines Steuerberaters sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Der Auftrag ist erledigt, wenn die geschuldeten Leistungen vollständig erbracht wurden. Die Erledigung des Auftrags setzt die Erfüllung der in dem Auftrag zusammengefassten Angelegenheiten voraus.

Besondere Probleme ergeben sich bei langfristigen Verträgen, die über den Zeitpunkt des Steuersatzwechsels hinaus ausgeführt werden.

2. Dauerleistungen

Bei der Erbringung von Finanz- und Lohnbuchführung und bei der Beratung im Zusammenhang mit bestimmten Projekten handelt es sich grundsätzlich um sog. Dauerleistungen. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart. Dauerleistungen wie die lfd. Beratung oder in bestimmten Fällen auch die Finanz- und Lohnbuchführung werden an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (vgl. Rz. 23 im BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020).

Beispiel 1

Mandant A beauftragt Steuerberater X mit der Betreuung einer USt-Sonderprüfung, die insgesamt 8 Monate andauert. Mit dem Abschluss der USt-Sonderprüfung rechnet Steuerberater X – wie vereinbart – im November 2020 mit der Zeitgebühr ab. Der Leistungszeitraum beginnt am 1. März 2020 und endet am 28. November 2020.

Lösung

Es handelt sich um eine Dauerleistung, die am 28. November 2020 ausgeführt ist. Daher ist der Steuersatz von 16 % auf alle erbrachten Leistungen anzuwenden.

Besonders zu beachten ist bei einer Steuersatzänderung die korrekte Ermittlung der geschuldeten Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer für seine Leistungen Anzahlungen oder Vorauszahlungen vereinnahmt hat.

Beispiel 2

Mandant A beauftragt Steuerberater X mit der Betreuung einer USt-Sonderprüfung, die insgesamt 8 Monate andauert. Mit dem Abschluss der USt-Sonderprüfung rechnet Steuerberater X – wie vereinbart – im November 2020 mit der Zeitgebühr insgesamt 2.500,00 € ab. Im Juni 2020 wird eine Anzahlung in Höhe von 2.000,00 € (zzgl. 19 % Umsatzsteuer) per Anzahlungsrechnung angefordert und vereinnahmt.

Lösung

Der Leistungszeitraum beginnt am 1. März 2020 und endet am 28. November 2020. Es handelt sich um eine Dauerleistung, die am 28. November 2020 ausgeführt ist. Daher ist der Steuersatz von 16 % auf alle erbrachten Leistungen anzuwenden. Steuerberater X erstellt eine Schlussrechnung über 2.500,00 € zzgl. 16 % Umsatzsteuer abzüglich der geleisteten Bruttoanzahlungen.

Zeithonorar	2.500,00 €
zzgl. 16 % USt	<u>400,00 €</u>
Bruttobetrag	2.900,00 €

abzüglich Anzahlungen	2.000,00 €	
zzgl. 19 % Umsatzsteuer	<u>380,00 €</u>	<u>-2.380,00 €</u>
Noch zu zahlender Betrag		520,00 €

Die Erklärung in der USt-Voranmeldung erfolgt gem. den Ausführungen in Rz. 8 und 9 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020.

3. Finanz- und Lohnbuchhaltung

Die Erstellung der Finanz- und Lohnbuchführung wird in den meisten Fällen monatlich/quartersweise – durch Vorschüsse (§ 8 StBVV) abgerechnet. Eine Verrechnung der gezahlten Vorschüsse erfolgt in der Schlussrechnung (§ 9 StBVV).

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Erbringung der **monatlichen/quartersweisen Finanz- und Lohnbuchführung um Teilleistungen** handelt, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Die Leistung muss überhaupt wirtschaftlich teilbar sein.
- Es muss eine gesonderte Entgeltvereinbarung vorliegen.
- Diese gesonderte Entgeltvereinbarung muss für bestimmte Teile der Leistung vereinbart sein.

Diese Auffassung spiegelt sich auch im aktuellen BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 wider. Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z. B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit Teilleistungen i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden.

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. 25 BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020). Dauerleistungen, die klassische sonstige Leistungen darstellen, werden gem. Rz. 24 an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte **Leistungszeitraum endet** (Abschnitt 13.1 Abs. 3 UStAE). Bei Steuerberatungsleistungen endet der vereinbarte Leistungszeitraum im Regelfall, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 7 StBVV). Bei der Finanzbuchhaltung also immer dann, wenn die Buchhaltung fertiggestellt ist. In der Praxis könnten sich dies beispielweise danach richten, wann konkret auf den jeweiligen Monat die letzte Leistungserfassung erfolgte und damit die Teilleistung abgeschlossen war.

Beispiel 2

Steuerberater X wird mit der Durchführung der Buchführung beauftragt. Gleichzeitig wird ein monatlicher Vorschuss vereinbart. Er stellt im Jahr 2020 jeweils zum 1. eines Monats die Vorschüsse in Höhe von 250,00 € netto für die lfd. Monatsbuchhaltung in Rechnung. Im Februar 2021 wird der korrekte Gegenstandswert ermittelt und die Schlussrechnung unter Anrechnung der geleisteten Vorschüsse gestellt. Der Mandant hat keine Dauerfristverlängerung.

Lösung

Da der (Teil-)Leistungszeitraum jeweils an dem Tag endet, an dem die Buchhaltung fertiggestellt ist, werden die Vorschüsse für Januar 2020 bis Mai 2020 und Dezember 2020 mit 19 % und die Vorschüsse für Juni 2020 bis November 2020 mit 16 % abgerechnet.

Mit der Schlussrechnung wird die tatsächliche Bemessungsgrundlage für die ausgeführten Teilleistungen ermittelt. Umsatzsteuerlich liegt in diesen Fällen eine Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 Abs. 1 UStG vor. Die Berichtigung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, indem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (mit Erstellung der Schlussrechnung im Februar 2021).

Ein Beispiel einer Schlussrechnung finden Sie auf der nachfolgenden Seite.

Beispiel für eine Schlussrechnung im Februar 2021
1. Buchführung Januar bis Mai 2020 und Dezember 2020, § 33 Abs. 1 StBVV

(ausgeführt Februar bis Juni 2020 und Januar 2021)

Gegenstandswert und Tabelle

6 Monatsgebühren á 300,00 €		1.800,00 €
Auslagenpauschale § 16 StBVV	6 x 20,00 €	<u>120,00 €</u>
		1.920,00 €
zzgl. 19 % Umsatzsteuer		<u>364,80 €</u>
		2.284,80 €
Abzüglich Summe Vorschuss	1.500,00 €	
zzgl. 19 % Umsatzsteuer	<u>285,00 €</u>	<u>-1.785,00 €</u>
Noch zu zahlen		<u>499,80 €</u>

2. Buchführung Juni bis November 2020, § 33 Abs. 1 StBVV

(ausgeführt Juli 2020 bis Dezember 2020)

Gegenstandswert und Tabelle

6 Monatsgebühren	á 300,00 €	1.800,00 €
Auslagenpauschale § 16 StBVV	6 x 20,00 €	<u>120,00 €</u>
		1.920,00 €
zzgl. 16 % Umsatzsteuer		<u>307,20 €</u>
		2.227,20 €
Abzüglich Summe Vorschuss	1.500,00 €	
zzgl. 16% Umsatzsteuer	240,00 €	-1.740,00 €
Noch zu zahlen		<u>487,20 €</u>
Gesamtbetrag		987,00 €

Die Mehr-Umsatzsteuer (19 %) in Höhe von 79,80 € und die Mehr-Umsatzsteuer (16 %) in Höhe von 67,20 sind in der Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2021 zu erklären

4. Pauschalvergütung

Für einzelne oder mehrere für denselben Auftraggeber laufend auszuführende Tätigkeiten, kann der Steuerberater gem. § 14 StBVV eine Pauschalvergütung vereinbaren. Beim Abschluss einer Pauschalvereinbarung, ist darauf zu achten, dass genau angegeben wird, auf welche Tatbestände und welche Zeiträume sie sich bezieht. Daher sind in der Vereinbarung die vom Steuerberater zu übernehmenden Tätigkeiten und die Zeiträume, für die sie geleistet werden, im Einzelnen aufzuführen.

Bei der Ermittlung des korrekten Steuersatzes muss zunächst geprüft werden, welche Leistungsbestandteile das Pauschalhonorar enthält und wann die sonstige Leistung ausgeführt ist (vgl. vorstehende Tabelle). Gemäß Abschnitt 10.1 Abs. 11 UStAE ist in Fällen, in denen ein Unternehmer zwei oder mehrere unterschiedliche zu steuernde sonstige Leistungen erbringt, der einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Dabei hat der Unternehmer die einfachstmögliche, sachgerechte Aufteilungsmethode (BFH-Beschluss vom 3. April 2013; Az. V B 125/12) zu wählen. Möglich wäre hier eine Aufteilung nach den geleisteten Stunden.