

Dr. Broll · Schmitt · Kaufmann & Partner  
Alleenstraße 6 · 71638 Ludwigsburg

Dr. Broll Schmitt Kaufmann & Partner  
Alleenstraße 6  
71638 Ludwigsburg

## **Mandanten-Information**

### **Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 1. Januar 2021**

#### **Inhaltsverzeichnis**

I. Auf den Leistungszeitpunkt kommt es an.....	1
II. Teilleistungen.....	2
III. Voraus- und Anzahlungsrechnungen.....	2
IV. Kumulierte Anzahlungsrechnungen.....	2
V. Gutscheine.....	3
VI. Sonderzahlungen bei Leasingverträgen .....	3
VII. Wiederkehrende Leistungen .....	3
VIII. Jahresboni .....	3
IX. Erstattung von Pfandbeträgen.....	4
X. Sonderthemen.....	4
XI. Fazit.....	4

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurden befristet vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 der Normalsteuersatz der Umsatzsteuer von 19% auf 16% und der ermäßigte Steuersatz von 7% auf 5% gesenkt. Das BMF hatte mit Schreiben vom 30.06.2020 zu wesentlichen Praxisfragen Stellung genommen. Wir haben in unserer Mandanten-Information darüber berichtet.

Nun steht das Ende der „Niedrigsteuerphase“ kurz bevor. Mit einer Verlängerung ist aktuell nicht zu rechnen. Für alle nach dem Jahreswechsel erbrachten Leistungen müssen wieder 7% bzw. 19% USt in

Rechnung gestellt werden. Anders als noch bei der Absenkung der Steuersätze wird nun bei nicht (vollständig) zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfängern ein Interesse bestehen, dass die Leistungen noch vor dem Jahreswechsel ausgeführt werden.

In der Gastronomie gilt zwischen Januar und Juni 2021 für den Vor-Ort-Verzehr von Speisen dann wieder der ermäßigte Steuersatz von 7% und für den Verkauf von Getränken der Regelsteuersatz von 19%. Ab Juli kommenden Jahres müssen dann wieder 19% USt auf Speisen und Getränke an das Finanzamt abgeführt werden.

Im BMF-Schreiben vom 04.11.2020 hat die Finanzverwaltung zu weiteren Einzelfragen Stellung genommen. Zum Teil war fraglich ob Vereinfachungsregelungen aus der Steuersatzabsenkung auf die Rückanhebung übertragbar sind.

#### **I. Auf den Leistungszeitpunkt kommt es an**

Bei Lieferungen gilt die Leistung als erbracht, wenn die Verfügungsmacht am Liefergegenstand verschafft wird. Beim Versand von Gegenständen ist der Tag des Warenausgangs maßgeblich; bei Bauleistungen und Lieferungen mit Montage der Tag der Abnahme.

Bei den sonstigen Leistungen (Dienstleistungen) entsteht die Umsatzsteuer grds. mit deren Vollendung.

Nicht entscheidend sind damit der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, der Zeitpunkt der Rechnungsstellung oder der Zahlung.

Wie die Steuersatzsenkung zum 01.07.2020 gezeigt hat, können sich im Einzelfall Schwierigkeiten bei der systematischen Abgrenzung ergeben, die dann das Risiko einer Nachbelastung für den leistenden Unternehmer mit Umsatzsteuer oder die Gefährdung des Vorsteuerabzugs bei dem Leistungsempfänger nach sich ziehen.

Eine Nichtbeanstandungsregelung für den sogenannten Business-to-Business-Bereich (B2B), wie bei der Steuersatzsenkung im Juli, sieht das BMF-Schreiben vom 04.11.2020 nicht vor.

## II. Teilleistungen

Auch die Vollendung von Teilleistungen führt zur endgültigen Entstehung der Umsatzsteuer. Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Bei Bau- und Architektenleistungen liegen in der Praxis regelmäßig nicht die Voraussetzungen für Teilleistungen vor. Zwar handelt es sich häufig um wirtschaftlich abgrenzbare Leistungen; es fehlt aber an einer steuerwirksamen Vereinbarung von Entgelten für die Teilleistungen und an deren Abnahme.

Sind in einem Vertrag bisher keine Vereinbarungen über Teilleistungen getroffen, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn dies bis zum Zeitpunkt der Steuersatzänderung nachgeholt wird.

Bei Bauleistungen, die nicht bis zum 31.12.2020 vollständig ausgeführt und abgenommen werden können, sollte geprüft werden, ob nicht noch eine vertragliche Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen abgeschlossen werden kann, deren Abnahme dann auch vor dem Jahreswechsel erfolgen muss.

Die Finanzverwaltung erkennt Teilleistungen mit steuerlicher Wirkung nur dann an, wenn von den Beteiligten auch die zivilrechtlichen Folgen der Abnahme getragen werden, insbesondere also auch in Bezug auf den Beginn der Gewährleistungsfrist.

Zum Schutz vor möglichen Umsatzsteuernachzahlungen und schlimmstenfalls auch vor steuerstrafrechtlichen Konsequenzen sollten aber auf keinen Fall unrichtige Gefälligkeitsrechnungen gestellt werden.

## III. Voraus- und Anzahlungsrechnungen

Hat der Unternehmer für zwischen Juli und Dezember 2020 vereinnahmte Anzahlungen die Umsatzsteuer mit 16% bzw. 5% in Rechnung gestellt, ist bei Leistungserbringung ab Januar 2021 die Anzahlungsrechnung nicht zu berichtigen, wenn in der Schlussrechnung die Umsatzsteuer auf den Gesamtbetrag mit dem neuen Steuersatz angegeben wird. Allerdings ist darauf zu achten, dass die in der Anzahlungsrechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Schlussrechnung wieder offen abgesetzt wird. Der Unternehmer kann aber auch seine Rechnung über die zum anderen Steuersatz vereinnahmten Anzahlungen berichtigen. Die Berichtigung der Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt erfolgt in diesem Fall für den Voranmeldungszeitraum, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtet.

Bei Anzahlungsrechnungen wird nur ein Teil des Gesamtbetrags berechnet und dann noch eine Schlussrechnung erteilt, in der eine Anpassung vorgenommen werden kann. Bei einer Vorausrechnung (oder Vorauszahlung) wird der gesamte Betrag für eine später zu erbringende Leistung abgerechnet und regelmäßig später keine Rechnung mehr erteilt.

Wenn feststeht, dass die Leistung erst nach dem 31.12.2020 erbracht wird, darf die Anzahlung oder Vorauszahlung bereits mit dem dann gültigen Steuersatz von 19% bzw. 7% abgerechnet werden. Von dieser Regelung sollte auch Gebrauch gemacht werden. Denn das BMF stellt in dem aktuellen Schreiben vom 04.11.2020 klar, dass Vorauszahlungen oder Anzahlungen, die vor dem 01.01.2021 in Rechnung gestellt und erst nach dem Jahreswechsel vereinnahmt werden, mit den höheren Steuersätzen von 19% bzw. 7% zu versteuern sind, auch wenn die Anzahlungsrechnung den geringeren Steuersatz ausweist. Die Frage ist allerdings, ob dies auch so vom Vertragspartner akzeptiert wird.

## IV. Kumulierte Anzahlungsrechnungen

Die Finanzverwaltung hat in dem BMF-Schreiben vom 04.11.2020 noch einmal klargestellt, dass in Fällen von kumulierten Voraus- und Anzahlungsrechnungen die Steuer erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen ist, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die Steuer kann nicht in einer beliebigen anderen Voraus- oder Anzahlungsrechnung auf den zu diesem Zeitpunkt gültigen Steuersatz geändert werden.

## V. Gutscheine

Soweit ein Gutschein verkauft wird, bei dem sich am Verkaufstag der Umsatzsteuersatz anhand der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften eindeutig ermitteln lässt, handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein. Die Umsatzsteuer ist zu diesem Zeitpunkt endgültig entstanden. Die spätere Einlösung des Gutscheins ist umsatzsteuerlich unbeachtlich. Bei Einzweck-Gutscheinen, die vor dem Jahreswechsel verkauft werden, können die niedrigeren Steuersätze sozusagen konserviert werden. Zuzahlungen sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung dem dann gültigen Steuersatz unterworfen werden.

Bei allzu ambitionierten Gestaltungen ist jedoch Vorsicht geboten. Die Finanzverwaltung unterscheidet zwischen der verbindlichen Bestellung eines konkreten Gegenstandes und einem Einzweck-Gutschein.

Wenn der Kunde die Ware - bspw. einen Pkw - bestellt hat, ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung des „Gutscheins“ auf einen anderen ausgeschlossen ist und der Erwerber auch keine Möglichkeit hat, den tatsächlichen Auslieferungzeitpunkt zu beeinflussen, soll kein Gutschein vorliegen. Es handelt sich vielmehr um eine Anzahlung oder Vorauszahlung. Der Steuersatz bestimmt sich dabei nach dem Zeitpunkt, in dem die Leistung umsatzsteuerlich als ausgeführt gilt; im Zweifel also im neuen Jahr. Dem Unternehmer droht eine Umsatzsteuernachzahlung.

Soweit Gutscheine für Restaurationsleistungen vor dem 01.07.2020 ausgegeben wurden, bleibt es bei der Versteuerung als Einzweck-Gutschein (19% USt), auch wenn die Einlösung im Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 30.06.2021 erfolgt. Für die Behandlung als Einzweck-Gutschein ist ausschließlich auf die Gesetzeslage im Zeitpunkt der Ausgabe abzustellen. Bei zwischen Juli 2020 und Juni 2021 ausgegebenen Gutscheinen für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen handelt es sich nach Auffassung des BMF grds. um Mehrzweck-Gutscheine, sodass die Versteuerung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung vorgenommen werden muss. Ein in diesem Zeitraum verkaufter Gutschein ist nur dann ein Einzweck-Gutschein, wenn er explizit auf den Bezug von Speisen oder von Getränken beschränkt ist.

Da in Zusammenhang mit Gastronomie-Gutscheinen nicht darauf abgestellt wird, wann der Gutschein eingelöst wird (bis zum 30.06.2021 oder danach), könnte davon auszugehen sein, dass es grds. nicht auf den Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins ankommt und es bei der Behandlung als Einzweck-Gutschein entsprechend der zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins bestehenden Rechtslage bleibt. Eine klare und eindeutige Aussage des BMF wäre zu begrüßen.

## VI. Sonderzahlungen bei Leasingverträgen

Leasinggeschäfte sind zeitlich begrenzte Dauerleistungen, die in der Regel in monatlichen Teilleistungen erbracht werden. Maßgebend ist der Steuersatz, der bei Beendigung des jeweiligen Leasingmonats gilt. Bei der Sonderzahlung handelt es sich um eine Einmalzahlung an den Leasinggeber, die meist zu Beginn des Leasingvertrages geleistet wird. Die Leasing-Sonderzahlungen sind jedoch ein für den Gesamtleasingzeitraum vereinnahmtes Entgelt und somit auf die darauf entfallenden monatlichen Leasingraten zu verteilen. Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- oder Leasingverträgen sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung daher grundsätzlich zeitanteilig versteuert werden; allerdings sind auch andere sachgerechte Aufteilungsmethoden zulässig.

Wenn ein Pkw oder eine Maschine von Januar 2018 bis Dezember 2020 geleast wurde, war die Sonderzahlung im Jahr 2018 mit 19% Umsatzsteuer zu versteuern. Der Leasinggeber muss jetzt für den Zeitraum zwischen Juli und Dezember 2020 die Umsatzsteuerdifferenz erstatten. Der zum Vorsteuerabzug berechnete Leasingnehmer muss entsprechend den Vorsteuerabzug berichtigen.

## VII. Wiederkehrende Leistungen

Von dem Begriff der Dauerleistung werden wiederkehrende Leistungen nicht erfasst, die zeitpunktbezogen in regelmäßigen Abständen einmal oder mehrfach jährlich erbracht werden. Diese Leistungen werden am Tag jeder einzelnen Leistungserbringung ausgeführt. So sind z. B. Wartungsverträge von Heizungsanlagen, die die jährliche Prüfung und Wartung der Heizungsanlage erfassen, nach Auffassung der Finanzverwaltung am jeweiligen Ausführungstag ausgeführte Leistungen.

Bei Dauerleistungen, die als Teilleistungen ausgeführt werden, z. B. Mietverträge, Leasingverträge, muss auf eine Anpassung und Korrektur der Abrechnungen (Vertrag als Rechnung, Dauerrechnungen etc.) geachtet werden. Es ist ausreichend eine hinreichend genau bezeichnete Ergänzung zum Abrechnungsdokument zu erstellen.

## VIII. Jahresboni

Von der Finanzverwaltung wird es nicht beanstandet, wenn bei der Aufteilung nach folgenden Vereinfachungsregelungen verfahren wird.

- (1) Es ist zulässig das Verhältnis zwischen den steuerpflichtigen Umsätzen der Zeiträume vor und nach dem 1. Juli 2020 ermitteln. Nach diesem Verhältnis kann die Entgeltminderung aufgeteilt werden.
  - (2) Eine Jahresrückvergütung für das gesamte Kalenderjahr 2020 kann zu 50% auf Umsätze des ersten Halbjahres und zu 50% auf Umsätze des zweiten Halbjahres aufgeteilt werden.
  - (3) Darüber hinaus wird es auch nicht beanstandet, wenn der Jahresbonus für 2020 einheitlich mit 19% bzw. 7% abgerechnet wird. Allerdings müssen dies dann sowohl der leistende Unternehmer (für seine geschuldete Umsatzsteuer) als auch der Leistungsempfänger (für seinen Vorsteuerabzug) gleichermaßen umsetzen.
- Besteuerung von Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen
  - Anzuwendender Steuersatz bei Gesamtmargenbildung nach § 25 Abs. 3 S. 3 UStG
  - Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 4 UStG
  - Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements
  - Leistungszeitpunkt bei Leistungen eines Insolvenzverwalters
  - Leistungen des Gerüstbauerhandwerks

## IX. Erstattung von Pfandbeträgen

Die Rücknahme von Leergut oder Paletten stellt eine Entgeltminderung dar. Umsatzsteuer und Vorsteuer sind entsprechend zu korrigieren.

Aus Vereinfachungsgründen lässt es die Finanzverwaltung zu, bei der Erstattung von Pfandbeträgen innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten nach Inkrafttreten der Steuersatzänderung, die Umsatzsteuer noch mit dem jeweils „alten“ Steuersatz zu korrigieren. Pfandrückzahlungen können somit auch noch bis März 2021 den abgesenkten Steuersätzen von 16% bzw. 5% zugerechnet werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann Pfandgeld im Zeitraum nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 mit 16% bzw. 5% Umsatzsteuer abgerechnet werden, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer mit dem Steuersatz von 16% bzw. 5% korrigieren und diese Abrechnungsmethode auch für Pfandgelder ab dem 01.01.2021, dann mit dem Steuersatz von 19% bzw. 7%, angewendet wird.

## X. Sonderthemen

Das BMF-Schreiben vom 04.11.2020 beinhaltet zudem Vereinfachungen und Klarstellungen für folgende Bereiche:

- Herstellerrabatt bei pharmazeutischen Produkten
- Besteuerung von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie von Abwasserbeseitigung
- Vereinfachungsregelungen des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 gelten auch für EEG-Einspeisung und Netznutzung.

## XI. Fazit

Die temporäre Steuersatzsenkung bedeutet für die meisten Unternehmer zunächst einmal einen hohen Umstellungsaufwand; und das gleich doppelt. Neben praktischen Umsetzungsschwierigkeiten haben sich in rechtlicher Hinsicht zahlreiche Fragestellungen ergeben. Für leistende Unternehmer besteht das Risiko, dass mit einem zu geringer Steuersatz abgerechnet und somit zu wenig Umsatzsteuer abgeführt worden ist. Für Leistungsempfänger hingegen besteht die Gefahr, dass in einer Rechnung ein zu hoher Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen, bezahlt und als Vorsteuer geltend gemacht wird. Hier kann nur die gesetzlich geschuldete, niedrigere Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden.

Wenn Sie Fragen haben, wenden Sie sich an Ihren BSKP-Berater!

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Broll Schmitt Kaufmann & Partner

Alle Informationen erfolgen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr und Anspruch auf Vollständigkeit.  
Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung!  
Rechtsstand: 30. November 2020.