

< Hier könnte Ihr  
Kanzlei-Eindruck  
stehen >



Ernst Rübke Verlag

## THEMENINFO

### Erhöhung der Umsatzsteuer ab 1.1.2021



Am 3.6.2020 beschloss die Bundesregierung ein Konjunkturprogramm, das die Auswirkungen der Corona-Pandemie schneller und leichter überwinden helfen sollte.

Als eine der zentralen Maßnahmen galt wohl die vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 befristete Reduzierung des regulären Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 16 % und des ermäßigten Satzes von 7 % auf 5 %.

Damit wollte die Bundesregierung die Binnennachfrage erhöhen, Investitionsanreize fördern und die Konjunktur ankurbeln.

**Die Umsatzsteuer-Reduzierung endet zum 31.12.2020, wenn keine weitere Verlängerung der reduzierten Steuersätze durch den Gesetzgeber in die Wege geleitet wird.**

Für viele Unternehmen bedeutet die Umsatzsteuerumstellung einen erheblichen bürokratischen Aufwand von der Rechnungsausstellung bis zur Registrierkassenumstellung.

**Insbesondere bei der Anpassung der „Registrierkassen“ ist wieder Eile geboten, damit diese rechtzeitig bis zum 1.1.2021 in die Lage versetzt werden können, die passende Umsatzsteuer zu berechnen und auszuweisen.**

Die nachfolgenden Ausführungen sollen Ihnen die wichtigsten Fragen zur erneuten Umsatzsteuerumstellung beantworten und Handlungsbedarf aufzeigen.

#### 1. Umsatzsteuersatz ab 1.1.2021

Die ab dem 1.1.2021 geltenden Steuersätze von **19 % und 7 %** sind für alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden. Der Zeitpunkt der Ausführung hängt von der Art des Umsatzes ab:

- » **Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe** gelten im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Erwerber als ausgeführt.
- » Bei **Werklieferungen** bestimmt der Zeitpunkt der Abnahme durch den Erwerber den Ausführungszeitpunkt.
- » Für **Dienstleistungen** (z. B. Beförderungen, Beratungen, Reparaturen) bestimmt das Leistungsende über den Leistungszeitpunkt.
- » Die **unentgeltliche Verwendung für unternehmensfremde Zwecke** wird zu dem Zeitpunkt ausgeführt, wann die fiktive Leistung erfolgt.

Wann die vertraglichen Vereinbarungen abgeschlossen oder die Rechnungen erteilt werden bzw. die Vereinnahmung des Entgelts erfolgt, ist für die Frage, welcher Steuersatz – alt oder neu – anzuwenden ist, ohne Bedeutung. Ausnahmen bilden Teilleistungen. Wird also z. B. eine Teilleistung vor dem nach dem 30.6.2020 und vor dem 31.12.2020 ausgeführt, die Rechnung aber erst nach dem 31.12.2020 erteilt, kommt für diese Teilleistung noch der Steuersatz von 16 % zur Anwendung.

#### 2. Auswirkungen der Umsatzsteuererhöhung

Ist der Unternehmer Leistungsempfänger wirkt sich die Umsatzsteueränderung nicht kostenerhöhend aus, soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. **Bei Endverbrauchern oder nicht bzw. nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen hingegen führt die Umsatzsteuererhöhung zu einer echten finanziellen Belastung, wenn sie vom Unternehmer an den Verbraucher über die Preisgestaltung weitergegeben wird.**

Gesetzlich vorgeschriebene Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare etc.) schließen die Umsatzsteuer nicht ein. Die Unternehmer (z. B. Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten,

Ingenieure) sind in diesen Fällen verpflichtet, diese zusätzlich, mit dem ab 1.1.2021 geltenden Steuersatz, zu berechnen.

**Hinweis:** § 29 Umsatzsteuergesetz bestimmt, dass bei Leistungen, die auf einem Vertrag beruhen, der nicht später als vier Monate vor dem In-Kraft-Treten des Gesetzes abgeschlossen worden ist, der eine Vertragsteil von dem anderen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung verlangen kann. Voraussetzung ist aber, dass die Vertragsparteien nichts anderes vereinbart haben.

### 3. Anzahlungen

Bei Anzahlungen entsteht die Steuer bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder Teilentgelts, auch wenn die Leistung noch nicht ausgeführt worden ist. In der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 erhaltene Entgelte oder Teilentgelte sind daher noch mit dem herabgesetzten Steuersatz von 16 % zu versteuern. Bei Ausführung der Leistung nach dem 31.12.2020 muss die Differenz zwischen dem alten und dem neuen Steuersatz in Höhe von 3 % nachberechnet und entrichtet werden.

Der Leistungsempfänger kann den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Anzahlung vor Ausführung der Leistung geltend machen, sobald er die Rechnung erhalten und die Anzahlung geleistet hat.

**Beispiel:** Der Architekt erteilt einem Unternehmer im November 2020 folgende Rechnung über Planungsleistungen:

Vorschuss für Planungsleistungen im 3. Quartal 2020	5.000 €
16 % MwSt	<u>800 €</u>
Summe	5.800 €

Der Leistungsempfänger bezahlt die Rechnung noch im gleichen Monat. Er kann in der Voranmeldung für November 2020 den gezahlten Vorsteuerbetrag in Höhe von 800 € geltend machen. Der Architekt schuldet die Umsatzsteuer in Höhe von 800 € bei Vereinnahmung im Monat November mit Ablauf des Monats.

Im Februar 2021 stellt der Architekt dem Unternehmer folgende Schlussrechnung:

Honorar für erbrachte Planungsleistungen	7.000 €	
19 % MwSt	<u>1.330 €</u>	
Summe	8.330 €	
abzüglich Vorschuss	5.000 €	
16 % MwSt	800 €	
	5.800 €	
		<u>./ 5.800 €</u>
Restzahlung		2.530 €

Der Architekt schuldet mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Februar 2021 die Umsatzsteuer in Höhe von 530 €. Der Leistungsempfänger kann in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Februar 2021 den Vorsteuerrestbetrag in Höhe von 530 € geltend machen. In der Schlussrechnung sind die bei Ausführung der Leistung vereinnahmten Anzahlungen und die darauf

entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn für die Anzahlungen Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilt worden sind.

Werden die Nettoanzahlung und der darauf entfallende Umsatzsteuerbetrag in der Schlussrechnung nicht abgesetzt, schuldet der Unternehmer den gesamten in der Schlussrechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag. Die Umsatzsteuer, die auf die Anzahlungen entfällt, wird dann doppelt geschuldet. Es besteht jedoch die Möglichkeit, die „falsche“ Schlussrechnung zu berichtigen und darin die fehlende Absetzung nachzuholen.

Der unternehmerische Leistungsempfänger kann nur die Umsatzsteuer auf die erbrachte Leistung als Vorsteuer geltend machen. Die vom Leistenden zusätzlich geschuldete Umsatzsteuer aufgrund des zu hohen Steuerausweises kann er nicht als Vorsteuer abziehen.

Die Verpflichtung zur Angabe der Anzahlungsrechnungen und der darin enthaltenen Umsatzsteuer entfällt nur, wenn die Schlussrechnung in Form einer Restrechnung erteilt wird. Dabei ist die Angabe des Gesamtnettoentgelts und der anschließende Abzug der Nettoanzahlungen nicht zu beanstanden.

**Hinweis:** Alternativ besteht auch die Möglichkeit, in den Abschlagsrechnungen für Leistungen, die nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden, bereits vor der Änderung der Umsatzsteuer den neuen Umsatzsteuersatz von 19 % auszuweisen.

Voraus- oder Anzahlungsrechnungen, die vor dem 1.1.2021 gestellt werden und für die das Entgelt nach dem 31.12.2020 vereinnahmt wird, sind mit einem Steuersatz von 19 % bzw. 7 % zu versteuern, auch wenn die Rechnung einen geringeren Steuersatz ausweist. Der Vorsteuerabzug steht dem Leistungsempfänger unter den übrigen Voraussetzungen nur in Höhe der ausgewiesenen Steuer zu.

### 4. Ist-Versteuerung

Nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) gilt die Soll-Besteuerung als Regelfall. Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,

- » dessen Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600 000 € betragen hat, oder
- » der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, befreit ist, oder
- » soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs ausführt,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten, sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet.

Anders als bei der Regelversteuerung nach vereinbarten Entgelten muss die Steuer bei Anwendung des Ist-Prinzips erst dann an das Finanzamt abgeführt werden, wenn der Kunde tatsächlich bezahlt hat. Die Vorsteuer kann sich der Unternehmer auch in Zukunft bei Leistungsbezug und Vorliegen einer Rechnung unabhängig von der Bezahlung sofort vom Finanzamt erstatten lassen.

Werden Lieferungen oder sonstige Leistungen in dem Zeitraum vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 also vor dem 1.1.2021 ausgeführt, das Entgelt jedoch nach diesem Datum vereinnahmt, schuldet der Unternehmer die Umsatzsteuer darauf zum jeweils alten Steuersatz in Höhe von 16 % bzw. 5 %.

## 5. Teilleistungen

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Werklieferungen oder -leistungen, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die statt der Gesamtleistung geschuldet werden.

Sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger müssen sich darüber einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespalten werden soll. Danach muss auch verfahren werden.

Liegt bei einer einheitlichen Gesamtleistung (z. B. einer Werklieferung, Werkleistung oder Dauerleistung) der Leistungsbeginn vor dem 31.12.2020 und das Leistungsende nach diesem Stichtag, kann sie unter weiteren Voraussetzungen in Teilleistungen aufgeteilt werden.

Die Aufteilung bringt für **nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfänger** dann einen finanziellen Vorteil, wenn Teilleistungen, deren Vollendung i. d. R. für 2021 geplant sind, vor dem 1.1.2021 vollendet und abgenommen werden. Dann kann noch der nach derzeitigem Regelungsansatz bis dahin geltende verminderte Steuersatz von 16 % verwendet werden. Erfolgt die Abnahme nach dem 31.12.2020, kommt der dann wieder gültige Steuersatz von 19 % zum Tragen.

**Beispiel:** Eine Malerfirma wird beauftragt, in einem Haus mit neun Wohnungen den Innenanstrich durchzuführen. Die Arbeiten in drei Wohnungen werden im Juni 2020 vollendet und vom Auftraggeber abgenommen und abgerechnet.

Die Arbeiten von weiteren drei Wohnungen werden im September 2020 abgenommen und abgerechnet. Die Arbeiten für die letzten drei Wohnungen können erst nach dem 31.12.2020 abgeschlossen und abgenommen werden.

Die im Juni 2020 ausgeführten Teilleistungen sind mit einem Steuersatz von 19 % und die nach dem 1.7.2020 ausgeführten Teilleistungen mit einem Steuersatz von 16 % zu besteuern. Für die letzten 3 Wohnungen gilt dann wieder der (alte) Steuersatz von 19 %.

Bei Werklieferungen und -leistungen müssen Teilleistungen folgende Voraussetzungen erfüllen:

- » Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil der Werklieferung bzw. Werkleistung handeln.
- » Die Teilleistung muss vollendet sein bzw. gesondert abgenommen werden.
- » Es muss eine gesonderte Vereinbarung über die Entrichtung eines Teilentgelts für die Teilleistung getroffen sein.
- » Die Teilleistung muss gesondert abgerechnet werden.

**Wirtschaftliche Teilbarkeit:** Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kann eine Werklieferung bzw. -leistung

nicht in Lieferelemente und in sonstige Leistungen aufgeteilt werden. Die wirtschaftliche Teilbarkeit einer Werklieferung bzw. -leistung setzt somit voraus, dass die Teilleistung selbst eine Werklieferung bzw. -leistung ist.

**Gesonderte Abnahme:** Die Annahme von Teilleistungen erfordert die tatsächliche Durchführung der vertraglichen Vereinbarungen, d. h. wenn für die Abnahme Schriftform vereinbart worden ist, so ist auch die Abnahme der Teilleistung gesondert schriftlich festzuhalten. Darüber hinaus sind die Rechtsfolgen der Abnahme zu beachten (Beginn der Gewährleistungsfrist).

Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme wird nicht anerkannt (z. B. die Gewährleistungsfrist beginnt erst mit Abnahme des Gesamtwerts).

Bei einer Steuersatzänderung muss die Teilleistung vor dem In-Kraft-Treten der Änderung abgenommen werden bzw. bei einer Werkleistung muss diese vorher beendet sein.

**Gesonderte Vereinbarung:** Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Regelmäßig enthält der Werkvertrag ein Leistungsverzeichnis, in dem eine Leistungsbeschreibung, Mengen und Preise aufgeführt sind.

Nur wenn im Leistungsverzeichnis derartige Einzelpositionen enthalten sind, können Teilleistungen angenommen werden. Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart, scheiden Teilleistungen aus. Bei einer Umsatzsteuersatzänderung muss die Vereinbarung vor dem In-Kraft-Treten der Änderung erfolgen.

**Gesonderte Abrechnung:** Die Teilleistung muss durch eine entsprechende Rechnungslegung gesondert abgerechnet werden. Die Abrechnung hat dabei den vertraglichen Vereinbarungen zu entsprechen.

**Nachprüfbarere Unterlagen:** Bei der Beurteilung der Frage, ob Teilleistungen vorliegen, kann es sein, dass die Finanzverwaltung folgende Unterlagen einsehen will: Werkvertrag und Leistungsverzeichnis, Bauakte, Stundenlohnzettel der Arbeitnehmer, Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer.

**Anmerkung:** Im Hinblick auf die Umsatzsteueränderungen sollten gerade in der Bauwirtschaft Vorkehrungen getroffen werden, um die Übergänge zu dem neuen - erst reduzierten, dann wieder höheren Steuersatz - zu berücksichtigen.

## 6. Dauerleistungen

Dauerleistungen, wie z. B. Vermietungen, Wartungen, Leasing, werden an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Dieser kann unterschiedlich lang sein (z. B. Kalendermonat, Vierteljahr); es ist auch möglich, dass keine zeitliche Begrenzung vereinbart ist.

Die Abrechnung und Ausführung von Teilleistungen ist möglich. Teilleistungen gelten mit dem Ende des Abrechnungszeitraums als erbracht. Bei Dauerleistungen, bei denen die Ab-

rechnungszeiträume bis zum 31.12.2020 enden, gilt noch der Steuersatz von 16 %. Ab dem 1.1.2021 kommt der Steuersatz von 19 % zum Tragen.

**Bitte beachten Sie:** Im Vertrag über Dauerleistungen fehlende Angaben müssen in anderen Unterlagen enthalten sein, auf die im Vertrag hinzuweisen ist. Bei einem Vertrag ohne Angabe des Zeitraums der jeweiligen Leistung reicht es aus, wenn sich dieser aus den einzelnen Zahlungsbelegen (Überweisungsträgern) ergibt.

## 7. Sonderregelung

Für bestimmte Unternehmer hatte das Bundesfinanzministerium (BMF) bei Umsatzsteueränderungen – i. d. R. Erhöhungen – Sonderregelungen zugunsten dieser Unternehmen zugelassen, die auch bei der anstehenden Änderung zum Tragen kommen. Nachfolgend sollen einige davon aufgezeigt werden:

- » **Taxi- und Mietwagenunternehmer** können demnach die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 31.12.2020 zum 1.1.2021 für Beförderungen, die der Umsatzsteuer nach dem Regelsteuersatz unterliegen, dem bis zum 31.12.2020 geltenden Steuersatz von 16 % bzw. 5 % unterwerfen. Dies gilt jedoch dann nicht für Rechnungen, in denen die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2021 geltenden Steuersatz von 19 % bzw. 7 % ausgewiesen wird.
- » **Bewirtschaftungsleistungen im Gastgewerbe:** Besondere Regelungen gelten auch für die Gastronomie. Für sie wurde der Umsatzsteuersatz für Speisen ab dem 1.7.2020 von 19 % auf 7 % abgesenkt. Die Reduzierung legte der Gesetzgeber für ein Jahr – also bis zum 30.6.2021 – fest. Nachdem aber ab dem 1.7.2020 die allgemeine Absenkung des Umsatzsteuersatzes von 7 % auf 5 % erfolgt, galt der Prozentsatz von 5 % auch für Gastronomen bis 31.12.2020.

In der Zeit vom 1.1.2021 bis zum 30.6.2021 gilt für **Speisen** der (eigentlich für ein Jahr beschlossene) reduzierte Steuersatz von 7 %. Ab dem 1.7.2021 steigt der Umsatzsteuersatz dann wieder auf den Regelsatz von 19 %.

Vorausgesetzt die Corona-Pandemie lässt **Silvesterfeiern** wieder zu, können Bewirtschaftungsleistungen im Gastgewerbe (z. B. Abgabe von Speisen und Getränken usw.), die in der Silvesternacht vom 31.12.2020 zum 1.1.2021 in Gaststätten, Hotels und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, voraussichtlich der Umsatzsteuer nach dem bis zum 31.12.2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 5 % für Speisen bzw. 16 % für Getränke unterworfen werden.

Diese Silvester-Regelung gilt auch für Beherbergungen und den damit zusammenhängenden Leistungen

- » **Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern:** Die Leistung des Handelsvertreters ist, sofern sich die Ent-

geltensvereinbarung nach den §§ 87 ff. HGB richtet, der Umsatzsteuer nach dem ab 1.7.2020 geltenden Steuersatz von 16 % bzw. ab 1.1.2021 dem alten Steuersatz von 19 % zu unterwerfen, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach diesen Terminen ausgeführt hat.

## 8. Änderung der Bemessungsgrundlagen nach dem 31.12.2020

Kommt es nach dem 31.12.2020 zu einer Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch Skonto oder Preisnachlass bzw. durch eine Nachberechnung für einen vor dem 1.1.2021 ausgeführten Umsatz, muss die Berichtigung nach dem bis zum 1.1.2021 geltenden Steuersatz erfolgen.

Die Beträge, die ein Unternehmer zum Einlösen von Gutscheinen für Barzahlungsnachlässe (Rabatt- oder Sparmarken usw.) aufwendet, mindern die Entgelte für die Leistungen, für die er diese Gutscheine ausgegeben hat. Sofern diese Leistungen steuerpflichtig sind, hat der Unternehmer die dafür geschuldete Umsatzsteuer zu berichtigen. Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1.1.2021 und nach dem 31.12.2020 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb wurde es vom Fiskus zugelassen, die Steuerberichtigung nach einem vereinfachten Verfahren (Zwei-Monats-Regel) vorzunehmen.

## 9. Schlussempfehlungen

- » Nicht oder nur zum Teil zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfänger sollten **geplante Anschaffungen**, die nach dem 31.12.2020 vorgesehen sind, vorziehen. Hier sei erneut darauf hingewiesen, dass nicht das Rechnungsdatum, sondern das Leistungsdatum zählt.
- » Vergessen Sie nicht bei Abgabe von **Angeboten, Kostenvoranschlägen und Preislisten**, beim Abschluss von langfristigen Verträgen auf die Umsatzsteueränderungen zum 1.1.2021 hinzuweisen. Ohne Hinweis ist ein Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung nur unter bestimmten Voraussetzungen durchsetzbar.
- » Treffen Sie frühzeitig Vorkehrungen, damit die **technischen Voraussetzungen auch für die Fakturierung der Rechnungen** mit den ab dem 1.1.2021 gültigen Steuersätzen gegeben sind.
- » Insbesondere Kunden mit **elektronischen Registrierkassen** müssen dafür Sorge tragen, dass diese ab dem 1.1.2021 wieder die richtigen Steuersätze ausweisen und auch berechnen.
- » Prüfen Sie, ob Teilleistungen noch vor dem **31.12.2020** fertiggestellt und abgenommen werden können.

< Hier könnte Ihr  
Kanzlei-Eindruck  
stehen >



Ernst Rübke Verlag

## THEMENINFO

### Sonderregelungen bei der Erhöhung der Umsatzsteuer ab 1.1.2021



Mit Schreiben vom 4.11.2020 nimmt das Bundesfinanzministerium (BMF) ergänzend zum Schreiben vom 30.6.2020 für die befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1.7.2020 und zu deren Anhebung zum 1.1.2021 Stellung. Danach gelten für bestimmte Unternehmen u. a. folgende Sonderregelungen:

#### 1. Ausgabe eines Gutscheins

Die Ausstellung eines als Gutschein bezeichneten Dokuments für einen verbindlich bestellten Gegenstand, bei dem ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung des Gutscheins auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ausgeschlossen ist und dessen Ausstellung mit einer Abnahmeverpflichtung verbunden ist, ist eine Anzahlung, die mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist, zu versteuern ist.

Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 1.1.2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16 % bzw. 5 % zu berechnen. Bei Lieferung des Gegenstands nach dem 31.12.2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19 % bzw. 7 % im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen. Steht bereits bei Leistung der Anzahlung fest, dass die Lieferung erst nach dem 31.12.2020 erfolgen wird, kann die Anzahlung aus Vereinfachungsgründen bereits mit 19 % versteuert werden.

**Beispiel:** Ein Kfz-Händler bietet an, auf den Erwerb eines Neu- oder Gebrauchtfahrzeuges, welches erst nach dem 31.12.2020 ausgeliefert werden kann, den abgesenkten Umsatzsteuersatz anzuwenden, indem im zweiten Halbjahr 2020 die Ausgabe eines als Gutschein bezeichneten Dokuments („Gutschein“) mit einem Steuersatz von 16 % erfolgt. Der „Gutschein“ ist auf eine verbindliche Bestellung eines individualisierten Fahrzeugs mit einer Verpflichtung zur Abnahme bezogen. Ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung

des „Gutscheins“ auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ist ausgeschlossen. Es liegt kein Einzweck-Gutschein, sondern eine Anzahlung vor. Diese berechtigt den Erwerber in Verbindung mit der verbindlichen Bestellung ein genau bestimmtes Fahrzeug von einem genau bezeichneten Unternehmer in Empfang zu nehmen.

Der Unterschied zum Einzweck-Gutschein besteht darin, dass der Leistungsgegenstand nicht nur bestimmbar, sondern – wie im Falle einer verbindlichen Bestellung – inhaltlich genau bestimmt ist. Der Erwerber hat keine Möglichkeit, den tatsächlichen Auslieferungszeitpunkt auszuwählen bzw. zu beeinflussen. Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 1.1.2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16 % zu berechnen. Bei Lieferung des Fahrzeugs nach dem 31.12.2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19 % im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen.

Soweit Gutscheine für Restaurationsleistungen vor dem 1.7.2020 ausgegeben wurden, bleibt es bei der Versteuerung als Einzweck-Gutschein mit 19 %, auch wenn die Einlösung im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 erfolgt. Denn für die Behandlung als Einzweck-Gutschein ist ausschließlich auf die Gesetzeslage im Zeitpunkt der Ausgabe abzustellen.

Durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020 wurde eine Neuregelung angefügt. Diese beinhaltet die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen vom 1.7.2020 bis 30.6.2021, mit Ausnahme von Getränken. Da in diesem Zeitraum der anzuwendende Steuersatz wegen der unterschiedlichen Besteuerung von Speisen und Getränken nicht eindeutig bestimmbar ist, handelt es sich bei in diesem Zeitraum ausgegebenen Gutscheinen für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen grundsätzlich um Mehrzweck-Gutscheine mit der Folge, dass die Versteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung zum dann gültigen Steuersatz erfolgt.

In der Zeit vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 ausgegebene Gutscheine für Restaurationsleistungen können nur dann als Einzweck-Gutscheine behandelt werden, wenn die Gutscheine auf den Bezug von Speisen oder den Bezug von Getränken explizit beschränkt werden. Gutscheine für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen einschließlich Getränke gelten erst wieder als Einzweck-Gutscheine, wenn sie für den Zeitraum ab dem 1.7.2021 ausgestellt werden.

## 2. Erstattung von Pfandbeträgen

Aus Vereinfachungsgründen kann Pfandgeld im Zeitraum nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 mit 16 % Umsatzsteuer abgerechnet werden, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer mit dem Steuersatz von 16 % korrigieren und diese Abrechnungsmethode auch für Pfandgelder ab dem 1.1.2021, dann mit dem Steuersatz von 19 %, angewendet wird. Dies sowie auch die Vereinfachungsregelungen des BMF-Schreibens vom 30.6.2020 gelten nicht nur für Flaschenpfand, sondern auch für Pfandgelder für andere Gegenstände, wie z. B. als Transporthilfsmittel ausgetauschte Paletten.

## 3. Gewährung von Jahresboni

In Fällen, in denen ein Unternehmer sowohl mit dem allgemeinen als auch mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuerte Umsätze ausführt, ist es nicht zu beanstanden, wenn er für die Steuerberichtigung das Verhältnis der mit dem allgemeinen zu den mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Umsätzen zugrunde legt und hierbei für das gesamte Kalenderjahr von einem Steuersatz von jeweils 19 % bzw. 7 % ausgeht. In diesem Fall ist nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer von einer Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen absieht und der Steuerberichtigung ausnahmslos den ermäßigten Steuersatz von 7 % zugrunde legt. Der Leistungsempfänger hat entsprechend zu verfahren.

## 4. Herstellerrabatt bei der Abgabe pharmazeutischer Produkte

Gewährt ein Pharmazieunternehmen seinem Abnehmer nachträglich einen Herstellerrabatt, führt dies zu einer Entgeltminderung. Die Bemessungsgrundlage ist entsprechend zu korrigieren. Dies gilt auch für gesetzliche Rabatte. Hinsichtlich der Vereinfachungsregelungen ist hierbei Voraussetzung, dass die Apotheke das Entgelt von dritter Seite korrespondierend zur Entgeltminderung mit demselben Steuersatz ansetzt.

## 5. Besteuerung von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie von Abwasserbeseitigung

Die Vereinfachungsregelungen des BMF-Schreibens vom 30.6.2020 können auch auf Leistungen im Rahmen der EEG-Einspeisung und der Netznutzung angewendet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger

um einen Endverbraucher oder um ein Versorgungsunternehmen handelt. Auf die Entnahme von Strom im Jahr 2020 durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, kann der zum 31.12.2020 geltende Steuersatz angewendet werden.

## 6. Besteuerung von Personenbeförderungen

Auf die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten, die bis zum Ablauf des letzten Betriebstags des Monats Dezember 2020 gültig sind (der Betriebstag 31.12.2020 endet vielfach erst nach 24 Uhr), können noch die bis zum 31.12.2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % angewandt werden.

Vor dem 1.1.2021 erzielte Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen können, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 31.12.2020 hinausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1.1.2021 und die nach dem 31.12.2020 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.

## 7. Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- oder Leasingverträgen

Unabhängig davon, ob Sonder- und Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Miet- oder Leasingvertrages der Haupt- oder einer Nebenleistung zuzurechnen sind, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung. Sofern die Hauptleistung in Zeiträumen vor dem 1.7.2020 und Zeiträumen nach dem 30.6.2020 oder in Zeiträumen nach dem 31.12.2020 und Zeiträumen vor dem 1.1.2021 erbracht wird, ist die Sonder- und Ausgleichszahlung grundsätzlich zeitannteilig der jeweiligen Hauptleistung zuzuordnen. Andere sachgerechte Aufteilungsmethoden sind zulässig.

## 8. Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements

Bei digitalen Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements wird die Leistung am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführt. Bei analogen Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements wird die Leistung ebenfalls am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführt, wenn für die einzelnen Ausgaben kein gesondertes Entgelt vereinbart ist oder abgerechnet wird, sondern nur ein Gesamtkaufpreis existiert.

## 9. Anzuwendender Steuersatz bei Gesamtmargenbildung

Ermittelt der Unternehmer nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG in der bis 17.12.2019 geltenden Fassung, die nach § 27 Abs. 26 UStG für Umsätze bis zum 31.12.2021 anzuwenden ist, die Bemessungsgrundlage für die gesamten innerhalb des Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen, kann für diese Umsätze im Jahr 2020 der zum 31.12.2020 geltende Steuersatz von 16 % angewendet werden.

## 10. Differenzbesteuerung

Auf die Gesamtmarke nach § 25a Abs. 4 UStG kann für Umsätze im Jahr 2020 der zum 31.12.2020 geltende Steuersatz von 16 % angewendet werden.

## 11. Leistungszeitpunkt bei Leistungen eines Insolvenzverwalters

Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrundeliegende Auftrag (letzte Vollzugshandlung) erledigt ist. Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erst mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens erbracht, soweit keine anderen Beendigungsgründe vorliegen. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die Bestimmung des Leistungszeitpunkts auf den Vollzug der Schlussverteilung abgestellt wird.

Im Restschuldbefreiungsverfahren bestimmt sich der Leistungszeitpunkt nach dem Zeitpunkt der rechtskräftigen Erteilung der Restschuldbefreiung.

## 12. Leistungen des Gerüstbauerhandwerks

Der Gerüstbauer erbringt mit der Zurverfügungstellung eines fachmännisch montierten Gerüsts für einen bestimmten Zeitraum eine einheitliche sonstige Leistung. Es handelt sich nicht um eine Werkleistung im umsatzsteuerlichen Sinne, da der Gerüstbauer nicht die Bearbeitung eines Gegenstands übernimmt. Die Leistungselemente „Montage und Demontage“ sind Nebenleistungen zu der Hauptleistung, der Grundvorhaltung des Gerüsts für eine bestimmte Zeit, da die Auf- und Abbauleistungen mit der zeitlichen Überlassung des Gerüsts eng zusammenhängen und zwangsläufig in ihrem Gefolge

vorkommen. Denn die Auf- und Abbauleistungen haben für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern stellen das Mittel dar, um die Nutzung des Gerüsts unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Die Gesamtleistung „Gerüstbau“ kann mit den Leistungsbestandteilen Montage, Standzeit (Summe aus Grundvorhaltung und Überstandsmiete) und Demontage ggf. auch in Teilleistungen nach Nutzungszeiträumen aufgeteilt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Leistungsbestandteile einzeln geschuldet und bewirkt werden. Werden keine Teilleistungen vereinbart, gilt die Leistung mit Abschluss der Demontage als ausgeführt.

## 13. 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.

**Beispiel:** Eine als „jährlicher Wartungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarung hat folgenden Inhalt: Der Anbieter verpflichtet sich, die Anlage einmal jährlich zu überprüfen. Bei der Überprüfung wird die Funktionstüchtigkeit überprüft und ein Überprüfungsprotokoll erstellt; für Leistungen, die über die Kontrollarbeiten hinausgehen, erhält der Kunde ein gesondertes Angebot; der Preis beträgt jährlich xxx €. Die Zahlung wird zehn Tage nach Erhalt der Rechnung fällig; diese Vereinbarung ist bis drei Monate vor Ablauf des Kalenderjahres kündbar. Es handelt sich nicht um eine Dauerleistung, da keine durchgehende Leistungsbereitschaft bzw. -erbringung geschuldet wird, sondern um eine zeitpunktbezogen zu erbringende Tätigkeit, die lediglich zivilrechtlich in ein Dauerschuldverhältnis gekleidet ist. Der Steuersatz richtet sich nach dem Tag der Leistungserbringung.