**Aktualisierung**

**Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 1.1.2021**

Zum 1.1.2021 werden die Steuersätze wieder auf **19 %** bzw. **7 %** angehoben. Dabei muss einiges beachtet werden.

Damit müssen sich leistende Unternehmer und Leistungsempfänger zum 1.1.2021 auf dann wieder angehobene Steuersätze 19 % und 7 % einstellen.

* Bei **nicht (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigen Leistungsempfänger** wird das Interesse darauf gerichtet sein, Leistungen möglichst noch zum abgesenkten Steuersatz bis zum 31.12.2020 zu erhalten. Insbesondere in den Fällen, in denen aufgrund von Kapazitätsengpässen (z.B. Lieferungen von Elektrofahrzeugen) oder längeren Leistungszeiträumen (z.B. Baumaßnahmen) eine Leistungserbringung nicht bis zum 31.12.2020 sichergestellt werden kann, stellt sich die Frage der Gestaltung zur Sicherung des abgesenkten Steuersatzes
* Bei **voll vorsteuerabzugsberechtigen Leistungsempfängern** wird die zutreffende Abgrenzung und Rechnungsausstellung bei über den Stichtag hinaus erbrachten Leistungen im Vordergrund stehen. Auch gerade vor dem Hintergrund der Erfahrungen mit der Steuersatzabsenkung zum 1.7.2020 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.

**Nur bedingte Übertragung von Vereinfachungsregelungen und**

**Präzisierung durch das BMF**

In den ergänzenden Hinweisen vom 4.11.2020 stellt die Finanzverwaltung nun klar, dass in

der Nacht vom 31.12.2020 zum 1.1.2021 aus Vereinfachungsgründen noch die abgesenkten Steuersätze zur Anwendung kommen können. (Dies gilt insbesondere für die Gastronomie und Beherbergung).

Grundsätzlich gilt für die Ausführung einer Leistung Folgendes:

* **Lieferungen**: Lieferungen (auch Werklieferungen) gelten dann als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erworben hat; wird der Gegenstand befördert oder versendet, ist die Lieferung mit Beginn der Beförderung oder Versendung ausgeführt. Bei Werklieferungen ist regelmäßig die Abnahme maßgeblich.
* **Sonstige Leistungen**: Sonstige Leistungen (auch Werkleistungen) sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Endendes Leistungsabschnitts ausgeführt, wenn keine Teilleistungen vorliegen.
* **Innergemeinschaftliche Erwerbe**: Die Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats.

**Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens stellt keinen Umsatz dar**

Sachverhalte, bei denen der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird (Reverse-Charge-

Verfahren) sind keine eigenständigen Umsätze. Die Umsatzsteuer entsteht bei dem

Leistungsempfänger (Steuerschuldner) nach den Steuersätzen, die zum Zeitpunkt der Ausführung der

jeweiligen Leistung oder Teilleistung maßgeblich sind.

**Teilleistungen**

Neben der tatsächlich (endgültig) ausgeführten Leistung führt auch eine abgeschlossene Teilleistung

zur endgültigen Entstehung einer Umsatzsteuer. Damit eine Teilleistung vorliegen kann, müssen 2

notwendige Bedingungen nach nationalem Recht vorliegen:

1. Es muss sich um eine wirtschaftliche sinnvoll abgrenzbare Leistung handeln und

2. es muss eine Vereinbarung über die Ausführung der Leistung als Teilleistungen vorliegen, die

Teilleistung muss gesondert abgenommen und abgerechnet werden

Die erste Voraussetzung ist ein objektives Kriterium, das sich an der Art der Leistung orientiert und jeweils auch von branchentypischen Kriterien abhängig ist. Die zweite Voraussetzung ist ein

individuelles Kriterium, hier kommt es auf die vorliegende individuelle Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien an. **Gerade beim Übergang zum wieder angehobenen Steuersatz zum 1.1.2021 kann es für nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger interessant sein, Verträge mit Teilleistungen abzuschließen.**

**Änderung der Bemessungsgrundlage**

Aber auch bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG) ist für die zutreffende

Beurteilung wichtig, welchem Umsatz diese Änderung der Bemessungsgrundlage zuzurechnen ist und wann dieser Umsatz ausgeführt war.

**Anzahlungen**

Besonders zu beachten ist bei einer Steuersatzänderung die korrekte Ermittlung der geschuldeten Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer für seine Leistungen Anzahlungen oder Vorauszahlungen vereinnahmt hat. Dabei sind grundsätzlich die folgenden Möglichkeiten denkbar (soweit keine Verlängerung der Absenkung der Steuersätze erfolgt, was derzeit nicht absehbar ist):

**Leistungserbringung Anzahlungen Steuerliche Behandlung**

Die **Entlastung** bzw. die **Nachversteuerung von Anzahlungen** erfolgt in der Voranmeldung des

Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder Teilleistung, auf die sich die Anzahlung bezieht, ausgeführt ist. Besteuert der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, erfolgt die Entlastung bzw. Nachversteuerung in dem Voranmeldungszeitraum, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

Die Finanzverwaltung hat in ihren Ergänzungen klargestellt, dass in Fällen von kumulierten Voraus- und Anzahlungsrechnungen die Anpassung der Steuer erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen ist, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird.

Hat der Unternehmer für zwischen dem 1.7. und 31.12.2020 vereinnahmte Anzahlungen die

Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 5 % in der Rechnung angegeben, ist bei Leistungserbringung ab dem

1.1.2021 die Anzahlungsrechnung nicht zu berichtigen, wenn in der Endrechnung 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 erfolgt in diesem Fall für den Voranmeldungszeitraum, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt.

Die Regelungen gelten nicht nur für den leistenden Unternehmer, sondern gleichfalls für die

Vorsteuerabzugsbeträge des Leistungsempfängers.

Anzahlungsrechnungen, die noch in 2020 ausgestellt werden, bei denen die Vereinnahmung aber erst in 2021 erfolgt, unterliegen den Steuersätzen von 19 % bzw. 7 %, unabhängig davon, welcher

Steuersatz in der Rechnung ausgewiesen worden ist. Der Leistungsempfänger hat unter den weiteren Bedingungen des § 15 UStG aber höchstens einen Vorsteuerabzug in Höhe des ausgewiesenen Betrags. Bei Vorausrechnungen, die zum abgesenkten Steuersatz ausgestellt worden sind, bei denen die Ausführung der Leistung aber erst in 2021 zum dann wieder angehobenen Steuersatz erfolgt, ist dann die Vorausrechnung zu berichtigen.

**Dauerleistungen, Jahreskarten, Abonnements**

Bei Dauerleistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss abgegrenzt werden, ob der Unternehmer ggf. Teilleistungen ausführt. Soweit Teilleistungen vorliegen, entsteht die

Umsatzsteuer für alle Teilleistungen, die bis zum 31.12.2020 ausgeführt worden sind, noch mit dem abgesenkten Steuersatz von 16 % bzw. 5 %. Für alle Teilleistungen, die ab dem 1.1.2021 ausgeführt werden, gilt dann wieder ein Steuersatz von 19 % bzw. 7 %. Sonder- und Ausgleichzahlungen bei **Miet- oder Leasingverträgen** sollen grundsätzlich zeitanteilig der jeweiligen Hauptleistung zugeordnet werden, allerdings sind auch andere sachgerechte Aufteilungsmethoden zulässig.

Gerade bei Dauerleistungen, die im Rahmen von Teilleistungen (z. B. Mietverträge, Leasingverträge) ausgeführt werden, muss auf eine Anpassung und Korrektur der Abrechnungen (Verträge, Dauerrechnungen etc.) geachtet werden. Dazu muss nicht ein neuer Vertrag (z. B. Mietvertrag) ausgestellt werden, es ist ausreichend eine hinreichend genau bezeichnete Ergänzung/Änderung zu dem Vertrag zu verfassen, die die Bemessungsgrundlage und den neuen Steuersatz und Steuerbetrag ausweist. Soweit aufgrund der Steuersatzabsenkung zum 1.7.2020 neue Dauerrechnungen ausgestellt worden sind, muss zum 1.1.2021 daran gedacht werden, wieder Dauerrechnungen mit dem dann aktuellen Steuersatz auszustellen.

Die Regelungen für Dauerleistungen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF, Schreiben v.4.11.2020) aber nicht auf solche Leistungen anzuwenden, die zeitpunktbezogen – einmal jährlich oder auch mehrfach jährlich – erbracht werden. Hier soll die Leistung am Tag der jeweiligen Leistungsausführung erbracht worden sein. So sind z. B. in zivilrechtliche Dauerschuldverhältnisse gekleidete Wartungsverträge von Heizungsanlagen, die die jährliche Prüfung und Wartung der Heizungsanlage erfassen, nach Auffassung der Finanzverwaltung am jeweiligen Ausführungstag ausgeführte Leistungen.

**Jahreskarten (Saisonkarten, Abonnements o. ä.)**

Bei Zahlung zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung; die Leistung ist erst am Ende der Laufzeit ausgeführt. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht insoweit nach den gesetzlichen Grundlagen, die am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums vorliegen. Das gilt auch für Jahreskarten im öffentlichen Nahverkehr oder auch bei anderen Verkehrsanbietern (z. B. BahnCard 100 der DB AG). Auch solche Leistungen unterliegen endgültig dem Steuersatz, der im Moment des Abschlusses des Leistungszeitraums gültig ist. Soweit aber ein Vertrag mit monatsweiser Zahlung abgeschlossen worden ist, werden darin Teilleistungen gesehen. Die zur Steuersatzabsenkung beim Bahnfernverkehr zum 1.1.2020 getroffenen Vereinfachungsregelungen (BMF, Schreiben v. 21.1.2020, BStBl 2020 I S. 197) gelten entsprechend.

**10er-Karten** u. ä. (z. B. bei Schwimmbädern, Saunabädern etc.) stellen nach herrschender Meinung Vorauszahlungen für Teilleistungen dar. Bei Zahlung der 10er-Karte entsteht Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung; wird eine Leistung nach dem jeweiligen Steuersatzwechsel in Anspruch genommen, erfolgt eine anteilige Entlastung bzw. Nachversteuerung.

**Zeitungsabonnements** u. ä.: Soweit sich Leistungsbezüge über einen abgegrenzten Zeitraum auf

körperliche Gegenstände beziehen (z. B. Zeitungsabonnements mit Zustellung von Zeitungen), muss jeweils abgegrenzt werden, ob Teilleistungen für abgrenzbare Zeiträume oder Teillieferungen vorliegen können und in welchem Turnus eine Zahlung erfolgt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF, Schreiben v. 4.11.2020) liegt auch bei analogen Zeitungs- und

Zeitschriftenabonnements eine am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführte

Leistung vor, wenn für die einzelnen Ausgaben kein gesondertes Entgelt vereinbart ist oder

abgerechnet wird, sondern nur ein Gesamtkaufpreis existiert.

**Bauleistungen**

Ein besonderes Problem ergibt sich bei Bauleistungen. Bei Bauleistungen liegen regelmäßig in der

Praxis nicht die Voraussetzungen für Teilleistungen vor. Es werden zwar häufig wirtschaftlich

abgrenzbare Leistungen ausgeführt, überwiegend fehlt es hier aber an einer Vereinbarung von

Teilleistungen und der entsprechenden steuerwirksamen Abnahme von solchen Teilleistungen.

Insbesondere bei der jetzt anstehenden Anhebung der Umsatzsteuer sollte geprüft werden, ob nicht noch eine Vereinbarung über Teilleistungen getroffen werden kann, wenn die Gesamtleistung nicht bis zum 31.12.2020 abgeschlossen (abgenommen) werden kann.

**Weitere Sonderregelungen**

Auch in weiteren Sonderfällen müssen umsatzsteuerrechtliche Besonderheiten beachtet werden, zu denen die Finanzverwaltung in ihrem Schreiben zur temporären Steuersatzabsenkung Stellung

genommen hatte:

* **Erstattung von Pfandbeträgen:**
* **Entgeltsänderungen durch Jahresboni**
* **Telekommunikationsleistungen**:
* **Strom-, Gas- und Wärmelieferungen**:
* **Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr**:
* **Verkäufe von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten,**
* **Besteuerung von Leistungen in Gaststätten/Beherbergungsumsätze**:
* **Preiserstattungsgutscheine:**
* **Steuersatz bei Margenbesteuerung**:
* **Leistungen von Gerüstbauern:**
* **Umtausch:** **Sicherung des abgesenkten Steuersatzes**

Zur Wiederanhebung der Umsatzsteuersätze zum 1.1.2021 wird zumindest für die nicht oder nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger das Interesse bestehen, Leistungen, wenn möglich noch bis zum 31.12.2020 zu erhalten.

Insbesondere dann, wenn längere Lieferfristen bestehen (z. B. bei der Lieferung von

Elektrofahrzeugen) oder wenn längere Ausführungszeiten vorliegen (z. B. bei der Ausführung von

Bauleistungen). In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob noch der abgesenkte Steuersatz gesichert

werden kann.

**Wichtig: Anzahlungen** oder bis 31.12.2020 geleistete **Vorauszahlungen** haben **keinen Einfluss** **auf die** **endgültige Festlegung des maßgeblichen Steuersatzes**. Auch die Ausstellung einer Rechnung vor dem1.1.2021 sichert nicht die abgesenkten Steuersätze, wenn die Leistung tatsächlich erst ab dem 1.1.2021 ausgeführt wird.

Bei der Ausführung von **Bauleistungen**, die nicht bis zum 31.12.2020 ausgeführt und abgenommen

werden können, sollte in jedem Fall geprüft werden, ob nicht bis zum 31.12.2020 noch eine

vertragliche Vereinbarung über die Ausführung von Teilleistungen abgeschlossen werden kann und

die bis zum 31.12.2020 tatsächlich ausgeführten Teilleistungen dann auch bis zu diesem Zeitpunkt

abgenommen (und abgerechnet) werden.

Bei der **Lieferung von Gegenständen** oder der Ausführung von sonstigen Leistungen kommt die

Ausführung von Teilleistungen i. d. R. nicht in Betracht. In diesen Fällen ist darüber nachzudenken,

ob der Steuersatz von 16 % bzw. 5 % durch die zum 1.1.2019 eingeführten Regelungen zu den

**Gutscheinen** auch für Leistungen, die erst in 2021 (oder später) ausgeführt werden, gesichert werden

kann. Für diese Gutscheine gilt grundsätzlich Folgendes:

1. **Einzweck-Gutschein** (§ 3 Abs. 13 i. V. m. Abs. 14 UStG): Ein Einzweck-Gutschein liegt dann vor,wenn der Ort der Leistung (hier also z. B. Deutschland) schon bei Ausgabe des Gutscheins feststeht

und sich aufgrund der Leistung die Höhe der Umsatzsteuer eindeutig ermitteln lässt. Liegt ein

solcher Einzweckgutschein vor, entsteht die Umsatzsteuer schon bei Verkauf des Gutscheins und

jeder weiteren Weiterveräußerung (Leistungsfiktion). Die tatsächliche Ausführung der Leistung –

wenn also der Gutschein eingelöst wird – führt dann nicht mehr zu einer besteuerten Leistung und

damit zu keiner Umsatzsteuer.

1. **Mehrzweck-Gutschein** (§ 3 Abs. 13 i. V. m. Abs. 15 UStG): Ein Mehrzweck-Gutschein liegt vor,

wenn es sich um einen Gutschein handelt, der kein Einzweck-Gutschein ist, weil entweder der Ort

der Leistung oder die sich aus der Leistung ergebende Umsatzsteuer bei Verkauf bzw. Ausgabe des

Gutscheins nicht feststeht. In diesem Fall ist der Verkauf dieses Gutscheins nur ein Tausch von Geld

in eine andere Form eines Zahlungsmittels und unterliegt keiner Umsatzsteuer. Erst wenn der

Gutschein eingelöst wird, unterliegt die tatsächlich ausgeführte Leistung der Umsatzsteuer. Deshalb

darf bei einem Verkauf eines Mehrzweck-Gutscheins noch keine Umsatzsteuer in einer Abrechnung

gesondert ausgewiesen werden.

Soweit ein Gutschein ausgegeben wird, bei dem sich im Moment der Ausgabe (Verkauf) die

Umsatzsteuer anhand der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften eindeutig ermitteln lässt

und der Ort bestimmbar ist, handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein und die Umsatzsteuer ist

zu diesem Zeitpunkt endgültig entstanden. Dass dieser Gutschein dann evtl. zu dem dann wieder

angehobenen Steuersatz eingelöst wird, ist irrelevant. Eine analoge Anwendung der Änderung der

Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG wird von der Finanzverwaltung ausgeschlossen. Zuzahlungen

sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung dem dann gültigen Steuersatz unterworfen werden.

**Anpassung langfristiger Verträge**

Bei einer Änderung des Steuersatzes ist für die Prüfung der wirtschaftlichen Auswirkungen immer

festzustellen, wer von den Vertragsparteien die Auswirkungen zu tragen hat. Darüber hinaus ist die

Vorsteuerabzugsberechtigung von entscheidender Bedeutung, da bei voller

Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers eine Überwälzung der Umsatzsteuer auf den

Leistungsempfänger keine Probleme bereiten sollte.

Ist der Leistungsempfänger aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss geprüft werden,

welcher der Vertragspartner die Umsatzsteuer zu tragen hat. Besonderheiten ergeben sich bei

langfristigen Verträgen (Abschluss vor mehr als 4 Monaten vor Eintritt der Rechtsänderung). Hier

kann es zu einem Ausgleich einer Mehr- oder Minderbelastung durch die Vertragsparteien kommen

Der maßgebliche Vertrag muss zwischen den Vertragsparteien vor dem jeweiligen Stichtag der

Gesetzesänderung rechtskräftig abgeschlossen worden sein (§ 29 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 UStG). Die

Frage, ob ein Vertrag vor dem Stichtag abgeschlossen worden ist, oder ob er nach dem Stichtag

abgeschlossen wurde und damit nicht unter die Regelung des § 29 UStG fällt, bestimmt sich nach

zivilrechtlichen Vorschriften. Dazu ist insbesondere erforderlich, dass nicht nur ein verbindliches

Vertragsangebot vorliegt, der Leistungsempfänger muss das Vertragsangebot auch angenommen

haben. Für Verträge, bei denen zwar ein verbindliches Angebot vor dem Stichtag abgegeben worden

ist, der Leistungsempfänger das Vertragsangebot aber erst nach dem Stichtag annimmt, kann ein

Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nicht nach § 29 UStG erfolgen.

Ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nach § 29 UStG kann nur erfolgen, wenn dem Vertrag

keine anderen Regelungen zugrunde liegen (§ 29 Abs. 1 Satz 2 UStG). Vereinbarungen zwischen den

Vertragsparteien können sowohl ausdrücklich in individuellen vertraglichen Regelungen bestehen, sie können sich aber auch schlüssig aus dem Verhalten der beteiligten Vertragsparteien ergeben.

Voraussetzung für eine Anwendung des § 29 Abs. 1 UStG ist darüber hinaus, dass der Vertrag nicht

später als 4 Monate vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist.