

Kanzlei Kempten
Eberhardstraße 2
87435 Kempten
Telefon 08 31 / 96 07 86 - 0
Telefax 08 31 / 96 07 86 - 29
kempten@lex-tribut.de

Kanzlei Babenhausen
Stadtgasse 9
87727 Babenhausen
Telefon 0 83 33 / 92 67 69 - 0
Telefax 0 83 33 / 92 67 69 - 19
babenhausen@lex-tribut.de

Andreas Tronsberg, LL.M.
Diplom Wirtschaftsjurist (FH)
Steuerberater

Jürgen Wild
Diplom Betriebswirt (FH)
Steuerberater
Fachberater für
Internationales Steuerrecht

www.tronsberg-wild.de

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 Rechenausstellung 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 Abschlussrechnungen 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 Gesamtwerks).

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.

Nachprüfbare 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.
- » **Bewirtschaftungen 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 Bewirtschaftungen 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.