

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
babnhausen@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

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 Gebrauchtfahrzeugs, 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 zeitan- teilig 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 Gesamtmarge 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.

