Himmelsbach & Streif GmbH | Kinzigtalblick 3 | 77960 Seelbach

Himmelsbach & Streif GmbH
Steuerberatungsgesellschaft,
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Telefon +49 7823 9497-0
E-Mail kanzlei@himmelsbach-streif.de
Internet www.himmelsbach-streif.de
HRB 715519, Reg.Gericht Freiburg
Sitz Seelbach

Ansprechpartner Martin Himmelsbach
Durchwahl +49 7823 9497-0
Durchwahl Fax +49 7823 9497-4107
E-Mail Martin.Himmelsbach
@himmelsbach-streif.de

Seelbach, den 8. Dezember 2020

Umsatzsteuer-Umstellung ab 01.01.2021

«ZMSD/Betr Briefanrede»,

Nachdem zum 01.07.2020 die Umsatzsteuersätze im Zuge der Corona-Krise abgesenkt wurden, muss nun mit Blick auf den Jahreswechsel wieder an die „Rück-Umstellung“ gedacht werden. Zum 01.01.2021 werden die Steuersätze wieder auf 19 % bzw. 7 % angehoben. Die Wiederanhebung ist allerdings mehr als nur eine einfache Rückkehr zu den bisherigen Sätzen. Einige Übergangsprobleme und komplexe Sachverhalte mit Blick auf die Abgrenzung von Leistungen werden sich auch hier ergeben, auf die wir gern hinweisen möchten.

Als im Sommer die Umsatzsteuer gesenkt wurde, war bereits klar, dass dies nur temporär erfolgt und zum 01.01.2021 die Wiederanhebung erfolgen muss. Während bei der kurzfristigen Senkung im Sommer auch technische Herausforderungen in der Kürze der Zeit im Vordergrund standen, so ist dies bei der Rückumstellung weitgehend durch den zeitlichen Vorlauf entspannter. Zu Fragen der Abwicklung hat das Bundesministerium für Finanzen in einem ergänzenden Schreiben vom November 2020 Hinweise und Vereinfachungsregelungen bekannt gegeben, die die Rückumstellung möglichst unproblematisch regeln sollen.

Einige Themen werden dennoch bestehen bleiben, insbesondere die zutreffende Abgrenzung und Rechnungsstellung von Leistungen um Nachbelastungen oder mangelnde Abzugsfähigkeit beim Vorsteuerabzug zu vermeiden.

Berufsträger

Martin Himmelsbach
(Geschäftsführer, Gesellschafter)
Dipl.-Kaufmann
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Rudolf Streif
(Geschäftsführer, Gesellschafter)
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Alfred Himmelsbach
(Prokura)
Dipl.-Volkswirt
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Corinna Brosamer
Steuerberaterin
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

Silke Himmelsbach
Steuerberaterin

Katrin Kunz
Steuerberaterin

Linda Kurz
Wirtschaftsprüferin
Master of Science (M.sc.)

Elena Schies
Dipl.-Betriebswirtin
Steuerberaterin
Wirtschaftsprüferin

Abgrenzung von Leistungen, insbesondere bei Kapazitätsengpässen

In der aktuellen Situation besteht ein großes Interesse von Leistungsabnehmern (insbesondere solchen, die nicht (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigt sind), dass die Leistungen noch im Jahr 2020 erbracht werden, so dass sie noch von dem geringen Steuersatz profitieren. In bestimmten Fällen kann dies sicherlich zu Kapazitätsengpässen führen. **Wichtig** ist hier nochmal der Hinweis, dass **Anzahlungen** oder bis zum 31.12.2020 geleistete Vorauszahlungen, ebenso wie vor Erbringungsdatum der Leistung datierte Rechnungen **keinen Einfluss** auf die Festlegung des maßgeblichen Steuersatzes haben.

Ausschlaggebend für den anzuwendenden Steuersatz ist **ausschließlich der Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung**, **damit gemeint ist die Fertigstellung.** Es kommt also nicht darauf an, wann der Auftrag erteilt, die Rechnung ausgegeben oder der Zahlungseingang war.

Entscheidend ist der Zeitpunkt:

- bei **Lieferungen**, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erworben hat bzw. die Lieferung/Beförderung begonnen wurde;
- bei **sonstige Leistungen** (auch Werkleistungen), wenn sie vollendet sind;
- bei **innergemeinschaftlichen Erwerben**, wenn die Rechnung erstellt ist, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats
- bei **Dauerleistungen** im Zeitpunkt der Leistungserbringung. Soweit es sich um teilbare Teilleistungen handelt (siehe Folgepunkt) zum Zeitpunkt, an dem die Teilleistung abgeschlossen ist (z.B. monatliche Miete). Bei nicht teilbaren Dauerleistungen (z.B. einjährige Wartungsverträge) zum Ende der Laufzeit, da diese Leistung dann erst mit Vollendung abgeschlossen ist.
- bei **Teilleistungen**, wenn tatsächlich abgeschlossene Teilleistungen vorliegen, die zum einen wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbar sind und zum anderen auch als Teilleistungen vertraglich vereinbart wurden. (Sollte eine vertragliche Vereinbarung abgeschlossen worden sein, die eigentlich keine Teilleistungen vorsieht, akzeptiert die Finanzverwaltung auch nachträgliche Vertragsanpassungen, wenn die Anpassung bis zum Wechsel des Steuersatzes vorgenommen wird. Hier lohnt es sich also womöglich, noch einmal die Verträge zu überprüfen.)

Es ergeben sich wieder einige Sonderfälle:

Sonderfälle bei Restaurantleistungen

Für **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** gibt es eine weitere Besonderheit. Hier wurde für diese Leistungen (außer Getränkeabgabe) mit dem **Corona-Steuerhilfegesetz** beschlossen, dass der **ermäßigte Steuersatz** vom 01.07.2020 bis **30.06.2021** gilt. Hier ergeben sich also ab dem 01.01.2021 wieder Steuersätze von 7 % für Verpflegungsdienstleistungen (außer Getränke) und 19 % für Getränke.

	Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme von Getränken	**Getränke**
Bis 30.06.2020	19 %	19 %
01.07.2020 bis 31.12.2020	**5 %**	**16 %**
01.01.2021 bis 30.06.2021	**7 %**	**19 %**
Ab 01.07.2021	19 %	19 %

Zudem ist hier immer die Frage, wie die **Umstellung in der Übergangsnacht** erfolgen kann. Hier zeigt sich die Finanzverwaltung großzügig und erlaubt in den ergänzenden Hinweisen vom 04.11.2020, dass in der **Nacht vom 31.12.2020 zum 01.01.2021 aus Vereinfachungsgründen** noch **die abgesenkten Steuersätze** zur Anwendung kommen können. Außerdem gilt dieses Mal sogar, dass **auch** diese **Vereinfachungsregelung**

für Beherbergungsleistungen und damit verbundene Leistungen in der Silvesternacht gelten. Gleiches gilt übrigens auch für Taxi-Leistungen: Auch hier können alle Leistungen in der Silvesternacht noch zum niedrigeren Steuersatz abgerechnet werden.

Sonderfälle bei Bauleistungen

Erbrachte Leistungen, die nicht bis zum 31.12.2020 abgenommen bzw. fertiggestellt werden (können), können nur dann als Teilleistungen tatsächlich mit dem niedrigeren Steuersatz ausgewiesen werden, sofern sie als echte Teilleistungen (wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbar und vertraglich fixiert) vereinbart wurden. In der Praxis liegt hier meist nicht die Voraussetzung vor, dass es sich hier um echte, steuerwirksame Teilleistungen handelt. Bei Leistungen, die bis zum 31.12.2020 erbracht sind und ggf. als abgeschlossen abgenommen werden könnten, sollte daher geprüft werden, ob eine **Zwischenabnahme** und damit verbunden eine **Änderung der vertraglichen Vereinbarungen** (bis spätestens **31.12.2020!**) möglich ist. Die **Teilabnahmen** müssen allerdings auch bis zu diesem **Stichtag** erfolgt sein.

Komplexes Thema der Anzahlungen

Auch bei der **Rückumstellung des Umsatzsteuersatzes** ist das Thema der korrekten Ermittlung der Umsatzsteuer, wenn Anzahlungen oder Vorauszahlungen im Rahmen der Leistungserbringung geschlossen wurden, komplex. Diese Tabelle soll eine Übersicht geben.

	Leistungserbringung	**Anzahlungen**	**Steuerliche Behandlung**
1	Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.06.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind ist unerheblich	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 % bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %
2a	Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind vor dem 01.07.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16 % bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 5 %
2b	Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 01.07.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 01.07.2020 waren mit 19 % bzw. 7 % besteuert worden (der leistende Unternehmer könnte aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden - soweit dies sicher ist -, den Regelsteuersatz mit 16 % bzw. 5 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss mit dem entsprechenden Steuersatz), bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 01.07.2020 bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % zu entlasten. Die Korrektur hat in einer Schlussrechnung zu erfolgen.

3a	Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 01.01.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.
3b	Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden (der leistende Unternehmer kann aber auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 2021 ausgeführt werden, den Regelsteuersatz mit 19 % bzw. 7 % angeben; in diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss in 2020 mit 19 % bzw. 7 %), bei Ausführung der Leistung ab 2021 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuversteuern.

Hinweis: Die Finanzverwaltung hat im Schreiben vom 4.11.2020 erneut eindeutig 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 (§ 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. Eine Anpassung an die **korrekten Steuersätze zum Zeitpunkt der Leistungserbringung** muss aber in jedem Fall erfolgen.

Dauerverträge / langfristige Verträge

Bei Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, muss zunächst unterschieden werden, ob es sich um Dauerleistungen oder Teilleistungen handelt, die dann zum Zeitpunkt der jeweiligen Leistungserbringung einzeln ausgeführt werden. Bei Dauerleistungen wie Mietverträgen, Leasingverträgen muss zum 01.01.2021 wieder eine Anpassung vorgenommen werden, damit die entsprechenden Abrechnungen korrekt sind. Insbesondere sind hier wieder Daueraufträge und automatische Einzüge anzupassen – je nachdem, wie es bei den Banken hinterlegt ist.

Umtausch

Bei Umtausch von Leistungen im neuen Jahr (was insbesondere im Zusammenhang mit dem Weihnachtsgeschäft relevant sein könnte) ist zu beachten, dass mit der Rückgabe die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht wird. Für das zurückgegebene Produkt wird im Prinzip also die ursprüngliche Umsatzsteuer von 16 % zurückerstattet. Die neue Ersatz-Leistung wird dann mit 19 % besteuert. Dies ist wiederum problematisch.

Beispiel: Ein Weihnachtsgeschenk wurde am 20.12.2020 für 116,-- EUR brutto (100,-- netto, 16,-- EUR USt = 16 %) erworben und wird im neuen Jahr wieder umgetauscht. Nehmen wir an, der Preis beträgt immer noch 116 EUR, so sind hierin dann 19 % Umsatzsteuer (97,48 EUR netto, 18,52 EUR USt= 19 %) enthalten. In der Umsatzsteuervoranmeldung werden 16 EUR erstattet, dann aber 18,52 gezahlt.

Gutscheine

Eine ebenfalls im Kontext des Weihnachtsgeschäfts sicherlich besonders relevante Frage ist zudem die der korrekten Versteuerung von Gutschein. Zudem wäre es denkbar, dass in Fällen, in denen die eigentliche Leistung nicht erbracht werden kann (z.B. aus Kapazitätsgründen) ein Gutschein hier eine Alternative darstellt. Hierbei muss seit dem 01.01.2019 unterschieden werden zwischen Einzweckgutscheinen und Mehrzweckgutscheinen. Bei **Einzweckgutscheinen** liegt die Leistungserbringung bereits bei Ausgabe vor, d.h. hier ist es relevant, wann der Gutschein ausgestellt wurde. Ein Einzweckgutschein liegt vor, wenn der Gutschein ausschließlich für Umsätze mit **ermäßigtem** (5 % bzw. 7 % USt) oder ausschließlich mit regulärem Steuersatz (16 % bzw. 19 %) eingelöst werden kann. Es kann also nur **ein Steuersatz** gelten. Im Jahr 2020 erworbene Einzweckgutscheine können daher z.B. mit 16 % USt ausgewiesen werden; die Inanspruchnahme der tatsächlichen Leistung (d.h. Einlösung des Gutscheins) löst keine Umsatzsteuer mehr aus. **Anders sieht es dagegen beim Mehrzweck-Gutschein** aus. Hier steht bei Ausgabe **noch nicht fest**, ob der **ermäßigte oder reguläre Steuersatz** bei der Einlösung anzuwenden ist. Damit ist die Umsatzsteuer erst bei Einlösung mit dem dann gültigen Steuersatz abzuführen. Beispielsweise Gutscheine im Gastronomie-Bereich für **Restaurationsdienstleistungen** weisen aktuell hier die Problematik sind Mehrzweckgutscheine, da sie sowohl für Speisen als auch für Getränke eingesetzt werden können – daher also auch unterschiedliche Umsatzsteuersätze zum Tragen kommen können.

Grundsätzlich ist es oft sinnvoll, Mehrzweckgutscheine auszugeben, da hier die Umsatzsteuer erst zum Zeitpunkt der Einlösung fällig wird. Nicht eingelöste Gutscheine führen daher zu keiner Abführung der Umsatzsteuer. In der aktuellen Situation, dass ab dem 01.01.2021 die Steuersätze wieder erhöht werden, könnte jedoch auch ein Einzweckgutschein attraktiv sein um von den niedrigen Steuersätzen im Jahr 2020 noch zu profitieren.

Mit Blick auf Gestaltungsmöglichkeiten wird hier aktuell diskutiert, ob es denkbar wäre, dass bei **individueller Bestellung eines Gegenstands und bei Lieferung erst in 2021** die Möglichkeit besteht, aktuell einen Einzweckgutschein zu erwerben und so vom zurzeit noch niedrigeren Steuersatz zu profitieren (z.B. verbindliche Bestellung eines Pkw zur Lieferung in 2021 und Verkauf eines Einzweckgutscheins in 2020 mit 16 % Umsatzsteuer, der dann bei Lieferung des Fahrzeugs in 2021 eingelöst wird). Hier ist Vorsicht geboten, denn ggf. könnte dies als Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO ausgelegt werden.

Auch weitere Einzelfälle – z.B. Pfandabrechnung, Leistungen wie Gas, Strom, Wasser etc. können gewisse Schwierigkeiten mit sich bringen. Wir beraten Sie hier im Einzelfall natürlich, wie dies korrekt zu versteuern ist.

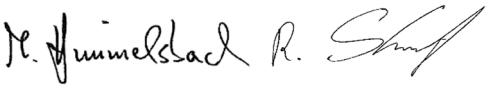
Was passiert bei falsch ausgewiesener Umsatzsteuer?

Bei der Rückumstellung zum 01.01.20201 können gleich mehrere Probleme auftreten: Im Falle, dass die **Umsatzsteuer zu gering ausgewiesen wird** (also z.B. noch 16 % statt 19 %), muss die tatsächliche (höhere) Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden. Dies bedeutet, dass der **Nettoertrag gemindert** wird.

Zusätzlich führt ein falscher Umsatzsteuerausweis bei Eingangsrechnungen dazu, dass es bei Rechnungsempfängern im Zusammenhang mit dem **Vorsteuerabzug zu Problemen** kommt. Auch die Angabe des falschen Steuersatzes in einer sog. Kleinbetragsrechnung (bis 250 EUR; § 33 UStDV) führt zu einem **unrichtigen Steuerausweis**, wenn ein zu hoher Steuersatz ausgewiesen wird.

Wir unterstützen Sie gerne bei Fragen wegen der Rückumstellung – wenden Sie sich dazu gerne an Ihren zuständigen Berater.

Mit den besten Grüßen,



Martin Himmelsbach & Rudolf Streif
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater