



Merkblatt (Stand 17.12.2020)

Erhöhung des Umsatzsteuersatzes zum 1.1.2021 (nach befristeter Senkung im 2. Hj. 2020)

Nachdem durch das zweite Corona-Steuerhilfegesetz die Umsatzsteuersätze im 2. Halbjahr 2020 befristet für sechs Monate auf 16% bzw. 5% gesenkt wurden, erfolgt ab dem 1.1.2021 eine Wiederanhebung auf die ursprünglichen Steuersätze von 19% (Regelsteuersatz) und 7% (ermäßigter Steuersatz).

Für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (mit Ausnahme von Getränken) gilt jedoch noch bis zum 30.6.2021 die Sonderregelung, dass diese Umsätze dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Für diese erhöht sich somit am 1.1.2021 der Steuersatz von 5% auf 7%. Für Getränke gilt ab dem 1.1.2021 wieder der Regelsteuersatz von 19%.

I. Welche Umsätze sind von der Steuersatz-Erhöhung betroffen?

Die neuen Steuersätze gelten für alle Umsätze, die nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden. Es kommt darauf an, wann die **Leistung erbracht** wird (§ 27 Abs. 1 UStG).

Ein Umsatz gilt dann als erbracht, wenn die vertraglich geschuldete Leistung beendet bzw. vollständig ausgeführt ist (**Leistungszeitpunkt**). Es gelten folgende Leistungszeitpunkte:

- Lieferungen: Tag des Beginns der Beförderung (Lieferzeitpunkt)
- Werklieferungen/Werkleistungen: Tag der Verschaffung der Verfügungsmacht an dem fertigen Werk (Abnahme, **Hinweis**: Eine schriftliche Dokumentation wird empfohlen)
- Sonstige Leistungen: Tag der Beendigung bzw. der vollständigen Leistungserbringung

Entsprechendes gilt für **Teilleistungen**, z. B. bei Bauleistungen, die in Teilen abgenommen werden, und bei Dauerverträgen (z. B. Mietverträge, Reinigungsverträge, Dauerlieferverträge u. a., die nach Zeitabschnitten abgerechnet werden). Hierzu wird auf das „[Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft, Stand Oktober 2009](#)“ der Finanzverwaltung hingewiesen. **Wartungsleistungen** dagegen sind wiederkehrende Leistungen, die am Tag ihrer jeweiligen Vollendung als erbracht gelten (vgl. [BMF-Schreiben vom 4.11.2020](#)).

Tipp: Prüfen Sie die Möglichkeit der Vereinbarung von **Teilleistungen**. Diese unterliegen bei Vollendung im Jahr 2020 noch dem 16%igen Steuersatz. Bitte befragen Sie hierzu Ihren Steuerberater.

Nach dem BMF-Schreiben vom 11.8.2006 gilt bei einer Umsatzsteuererhöhung Folgendes:

Vor dem 1. Januar 2021 erbrachte **Teilleistungen** werden anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
2. Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1. Januar 2021 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1. Januar 2021 vollendet oder beendet worden sein.
3. Vor dem 1. Januar 2021 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1. Januar 2020 entsprechend geändert werden.
4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Bei einer **Änderung der Bemessungsgrundlage** gilt ebenfalls der Steuersatz im Leistungszeitpunkt.

Hinweis: Die Frage, welchem Steuersatz ein Umsatz unterliegt, ist immer nach den vorgenannten Grundsätzen zu klären. **Nicht** ausschlaggebend ist,

- wann die Rechnung gestellt wird,
- ob ein Unternehmer die Soll- oder die Ist-Versteuerung anwendet,
- ob der Leistende oder der Leistungsempfänger (§ 13b UStG) die Umsatzsteuer schuldet,
- ob ein Unternehmer seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich oder vierteljährlich beim Finanzamt einreicht,
- wann der Kunde die Rechnung bezahlt bzw. der Unternehmer das Entgelt vereinnahmt (Ausnahme: Anzahlungen, s. II).

II. Welchem Umsatzsteuersatz unterliegen Anzahlungen?

Anzahlungen sind (Teil-) Zahlungen vor Erbringung der Leistung, über die eine Anzahlungsrechnung ausgestellt wird. Nach Erbringung der Leistung wird eine Schlussrechnung gestellt.

Anzahlungen unterliegen dem gleichen Umsatzsteuersatz wie die Leistung, für die sie gezahlt werden. Zunächst ist die Anzahlung mit dem Steuersatz zu versteuern, der im Zeitpunkt der Zahlung gilt. Gilt im Zeitpunkt der Leistungserbringung (s. I.) ein anderer Steuer-

satz, so ist die Umsatzsteuer für die erhaltenen Anzahlungen in der Schlussrechnung sowie in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung erbracht wird, zu berichtigen (§ 27 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG).

Hierzu ein Beispiel:

Beispiel: Bauunternehmer B baut für den Kunden K eine Werkstatthalle für 150.000 Euro zzgl. Umsatzsteuer. Die Fertigstellung (Leistungszeitpunkt, vgl. I. 2.) erfolgt im Februar 2021. B hat im März, Mai und August 2020 Anzahlungen von K vereinnahmt.

Lösung: Der Umsatz (Bau der Werkstatthalle) unterliegt dem 19%igen Umsatzsteuersatz. Das gleiche gilt für die Anzahlungen. Die Anzahlungen wurden von B bereits mit 19% (März und Mai 2020) und mit 16% (August 2020) versteuert. Bei Fertigstellung im Februar 2021 korrigiert B in der Schlussrechnung sowie in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Voranmeldungszeitraum Februar 2021 die Umsatzsteuer hinsichtlich der Anzahlung aus August 2020.

Schlussrechnung:

	Entgelt netto	USt	Summe brutto
Gesamtbetrag	150.000	28.500 (19%)	178.500
abzügl. Anzahlungen			
März 2020	30.000	5.700 (19%)	
Mai 2020	30.000	5.700 (19%)	
August 2020	30.000	4.800 (16%)	
Restzahlung	60.000	12.300	72.300

USt-Voranmeldung Februar 2021:

Umsatz $60.000 \times 19\% \text{ USt} = 11.400$

Berichtigung d. USt für Anzahlungen

(August 2020):

Zeile 62 $30.000 \times 3\% = \underline{\underline{900}}$

Zahllast 12.300

Die entsprechende Nachsteuer von 3 % auf bereits versteuerte Anzahlungen ist in Zeile 62 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum einzutragen.

In der Umsatzsteuererklärung sind die entsprechenden Steuerbeträge in der Zeile 58 einzutragen.

Die zur Umsatzsteuer-Senkung ergangenen Verwaltungsanweisungen enthalten zur Versteuerung von Anzahlungen folgende **Sonderregelungen**:

- Werden im 2. Halbjahr 2020 Anzahlungen für Leistungen vereinnahmt, die erst nach dem 31.12.2020 erbracht werden, kann die Korrektur der Umsatzsteuer (abweichend von § 27 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG) mit der letzten Anzahlung/Teilzahlung nach dem 31.12.2020 vorgenommen werden ([BMF-Schreiben vom 30.6.2020](#), Rz. 48).
- Werden Rechnungen über Entgelte oder Teilentgelte schon früher berichtigt, ist die Berichtigung der Umsatzsteuer im Zeitraum der Rechnungsberichtigung vorzunehmen ([BMF-Schreiben vom 30.6.2020](#), Rz. 51).
- Aus Vereinfachungsgründen kann in Anzahlungsrechnungen über Zahlungen, die im 2. Halbjahr 2020 für Leistungen vereinnahmt werden, die erst nach dem 31.12.2020 erbracht werden, bereits der Steuersatz von 19% bzw. 7% angesetzt werden; eine Korrektur bei Leistungserbringung ist dann nicht erforderlich (vgl. [BMF-Schreiben vom 4.11.2020](#), Rz. 1).

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 (vgl. [BMF-Schreiben vom 4.11.2020](#), Rz. 2).

III. Welchem Steuersatz unterliegen Vorauszahlungen?

Bei einer Vorauszahlung erhält der Leistende das vollständige Entgelt vor Erbringung der Leistung. Es wird eine Vorausrechnung ausgestellt. Anders als bei Anzahlungen wird nach Leistungserbringung jedoch keine Schlussrechnung ausgestellt.

Hinsichtlich der Höhe des Umsatzsteuersatzes gelten die gleichen Grundsätze wie für Anzahlungen (§ 27 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG), s. II:

Eine Vorauszahlung unterliegt dem gleichen Umsatzsteuersatz wie die Leistung, für die sie gezahlt wird. Zunächst ist die Vorauszahlung mit dem Steuersatz zu versteuern, der im Zeitpunkt der Zahlung gilt. Gilt im Zeitpunkt der Leistungserbringung (s. I.) ein anderer Steuersatz, so ist die Umsatzsteuer für die erhaltene Vorauszahlung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung erbracht wird, zu berichtigen (§ 27 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG). **Nichtbeanstandungsregelung:** Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch in Vorausrechnungen über Zahlungen, die im 2. Halbjahr 2020 für Leistungen vereinnahmt werden, die erst nach dem 31.12.2020 erbracht werden, bereits der Steuersatz von 19% bzw. 7% angesetzt werden; eine Korrektur bei Leistungserbringung ist dann nicht erforderlich (vgl. [BMF-Schreiben vom 4.11.2020](#), Rz. 1).

Vorausrechnungen, 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 (vgl. [BMF-Schreiben vom 4.11.2020](#), Rz. 2).

IV. Umsatzsteuer in Angeboten und Verträgen

Wenn Sie in 2020 Angebote abgeben, die auch noch in 2021 Gültigkeit haben oder Verträge abschließen, die erst in 2021 erfüllt werden, dann müssen Sie schon jetzt an die Umsatzsteuer-Erhöpfung denken.

Beispiele:

- Verträge über Bauvorhaben, die erst in 2021 beendet werden
- Wartungsverträge, die auch noch in 2021 gelten
- Angebote für Leistungen, die erst in 2021 erbracht werden

Bei der Abfassung des Vertrages bzw. Angebotes in 2020 sollten Sie sich vorbehalten, die Umsatzsteuer-Erhöpfung an den Kunden weiterzugeben.

Sie können z. B. die folgenden Formulierungen verwenden:

1. Unternehmerische Kunden

„Alle Preise verstehen sich zuzüglich der jeweils geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer.“
oder:

„Netto-Preis xxx zuzüglich der jeweils geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer.“

2. Privatkunden

„Netto-Preis xxx zuzüglich 16% USt xxx = Brutto-Preis xxx. Ab dem 1.1.2021 erhöht sich die Umsatzsteuer auf 19%. Wird die Leistung nachdem 31.12.2020 vollendet, gilt folgender Preis: Netto-Preis xxx zuzüglich 19% USt xxx = Brutto-Preis xxx.“

Hinweis: Gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 der Preisangabenverordnung (PAngV) ist bei Angeboten an Verbraucher der Endpreis einschließlich Umsatzsteuer anzugeben.

Bereits bestehende Verträge, die noch einen Umsatzsteuersatz von 16% vorsehen, sollten entsprechend angepasst werden. Ist das Entgelt im Vertrag festgelegt und werden daneben keine separaten Rechnungen gestellt (z. B. bei Mietverträgen), ist dies auch im Interesse des Kunden, damit er – sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – die volle Vorsteuer geltend machen kann.

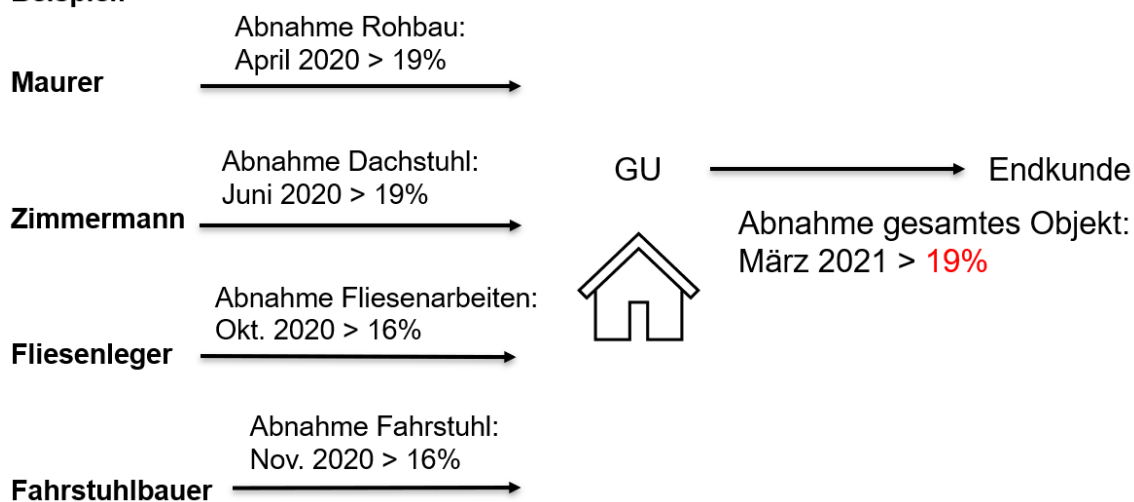
Ob der Unternehmer in Einzelfall einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG hinsichtlich der Differenz zwischen dem 16%igen und dem 19%igen Umsatzsteuersatz hat, ist zumindest fraglich, da die temporäre Steuersatzminderung und somit auch die Wiederanhebung der Umsatzsteuersätze zum 1.1.2021 im Rahmen des sog. Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes bereits am 30.6.2020 in Kraft getreten sind. Bitte befragen Sie hierzu Ihren steuerlichen Berater.

Achtung: Die Nichtbeanstandungsregelung hinsichtlich der weiteren Anwendung des bisherigen Steuersatzes im zwischenunternehmerischen Bereich, die für Juli 2020 galt, ist für Januar 2021 **nicht** vorgesehen.

V. Steuersatz bei Einschaltung von Subunternehmern

Bei der Anwendung des Steuersatzes ist auf die jeweilige Leistung und das jeweilige Vertragsverhältnis abzustellen. Schließt ein GU mit Subunternehmern Verträge über einzelne Leistungen ab, so gilt für diese Leistungen (Subunternehmer an GU) der Steuersatz im Zeitpunkt der Abnahme durch den GU. Der GU seinerseits erbringt eine Gesamtleistung an den Endkunden (z. B. schlüsselfertiges Einfamilienhaus). Hierfür gilt der Steuersatz im Zeitpunkt der Abnahme durch den Endkunden. Hierzu ein Beispiel:

Beispiel:



VI. Gutscheine

Bei Gutscheinen muss zwischen Einzweckgutscheinen (Ort der Leistung und Höhe der Umsatzsteuer stehen bei Ausstellung des Gutscheins fest, § 3 Abs. 14 UStG) und Mehrzweckgutscheinen (§ 3 Abs. 15 UStG) unterschieden werden. Bei Einzweckgutscheinen gilt der Steuersatz bei Ausgabe des Gutscheins; eine spätere Korrektur erfolgt nicht. Bei Mehrzweckgutscheinen gilt der Umsatzsteuersatz zum Zeitpunkt der Einlösung.

„Gutscheine“ für verbindlich bestellte Gegenstände sind keine Gutscheine, sondern Anzahlungen (vgl. [BMF-Schreiben vom 4.11.2020](#)).

Gutscheine für Restaurationsleistungen, die vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 ausgegeben werden, sind Mehrzweckgutscheine, weil sich zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins der Steuersatz nicht bestimmen lässt (vgl. [BMF-Schreiben vom 4.11.2020](#)).

Hinweis: Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn Gutscheine, die vom 1.1.2019 bis zum 1.2.2021 ausgegeben werden, noch nicht nach den Grundsätzen des [BMF-Schreibens vom 2.11.2020](#) behandelt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 2.11.2020, S. 13, Abschnitt II).

Hinweis: Dieses Merkblatt ersetzt nicht die Beratung durch einen Steuerberater im Einzelfall.

ZDH-Abt. Steuer- und Finanzpolitik