SEILER & KOLLEGEN
STEUERKANZLEI

HAUS DER BERATUNG

Merkblatt

Umsatzsteuererhöhung 2021

Inhalt

1 Einleitung

2 Steuersatzänderung zum 01.01.2021

2.1 Rechtlicher Hintergrund

2.2 Sonderfall Gastronomie

3 Abgrenzungskriterium Leistungszeitpunkt

4 IT-Umstellung zum 01.01.2021

5 Gesetzliche und vertragliche Ausgleichsansprüche

5.1 Nettopreisvereinbarung

5.2 Bruttopreisvereinbarung

6 Gestaltungsmöglichkeiten vor dem Jahreswechsel

6.1 Umstellung von Verträgen auf Teilleistungen

6.2 Ausgabe von Gutscheinen

6.3 Bewusste Priorisierung bei der Auftragsausführung

7 Mögliche Prüfungsschwerpunkte der Finanzämter

7.1 Außenprüfung und Umsatzsteuer-Sonderprüfung

7.2 Mögliche Prüfungsschwerpunkte einschließlich Verteidigungsansätze

8 Erfordernis einer Rechnungsberichtigung

1 Einleitung

Nachdem im Rahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes für das zweite Halbjahr 2020 zur Entlastung von Bürgern und Unternehmen eine befristete Umsatzsteuersenkung beschlossen wurde, steht nun die **Wiederanhebung der Steuersätze** an. Der Regelsteuersatz erhöht sich ab dem 01.01.2021 wieder von **16 % auf 19 %**, der ermäßigte Steuersatz von **5 % auf 7 %**.

Nach Überwindung der Wirtschaftskrise werden die Finanzverwaltungen nicht zögern, auch Geschäftsvorfälle während dieser außergewöhnlichen Zeit genau unter die Lupe zu nehmen. Hier gilt es, sich durch entsprechende Vorkehrungen bereits jetzt zu wappnen. Wie Sie die sich daraus ergebenden Chancen für sich und Ihre Mandanten nutzen können und gleichzeitig gängige Fallen vermeiden, haben wir im Folgenden für Sie zusammengefasst.

2 Steuersatzänderung zum 01.01.2021

2.1 Rechtlicher Hintergrund

Am 01.07.2020 ist im Zuge des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes die temporäre Umsatzsteuersenkung von 19 % auf 16 % (Regelsatz) und 7 % auf 5 % (ermäßigter Steuersatz) in Kraft getreten. Die abgesenkten Steuersätze gelten jedoch nur während des zweiten Halbjahres 2020. Zum **01.01.2021** werden die Steuersätze wieder auf das **vorherige Niveau** von 19 % bzw. 7 % **angehoben**.

Vor allem für private Verbraucher und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer (z.B. nicht zur Umsatzsteuer optierende Vermieter) hat der **genaue Leistungszeitpunkt** wirtschaftliche Auswirkungen, denn damit ergibt sich die Frage, ob bereits die regulären oder noch die zeitlich befristet abgesenkten Steuersätze zur Anwendung kommen.

Aus der ab dem 01.01.2021 wieder auf das Vorniveau anzuhebenden Steuersatzhöhe könnte sich zudem ein **positiver Vorzieheffekt** ergeben, indem sich private Verbraucher und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer noch die niedrigeren Steuersätze bis zum Jahresende 2020 sichern möchten. Ökonomen erwarten, dass deshalb etwa Konsumgüter wie zum Beispiel Elektrogeräte noch bis Jahresende 2020 angeschafft werden.

Je nach Preiselastizität der Nachfrage und vertraglichen Rahmenbedingungen haben Sie als Unternehmer die Umsatzsteuersenkung entweder an Ihre Kunden weitergegeben oder aber in Form einer höheren Gewinnmarge selbst vereinnahmt.

Laut dem damaligen Gesetzentwurf des Bundesfinanzministeriums (BMF) sollte die Kaufkraft derjenigen gestärkt werden, die von der Corona-Pandemie besonders betroffen waren und eine besonders hohe Konsumneigung hatten. Für das Jahr 2020 wurde mit einem Haushaltseffekt von bis zu 20 Mrd. € gerechnet. Aufgrund der zweiten Corona-Welle bleibt das tatsächliche Konsum- und Investitionsverhalten im zweiten Halbjahr 2020 jedoch abzuwarten.

2.2 Sonderfall Gastronomie

Die Gastronomie profitiert noch bis zum 30.06.2021 von einer branchenspezifischen, weiteren Umsatzsteuersenkung bei dem Vor-Ort-Verzehr von Speisen (ohne Getränke). Hier wird ab dem 01.01.2021 eine Umsatzsteuer von nur 7 % anstatt regulär 19 % erhoben.

Damit gelten **in der Gastronomie** (nur für Speisen) abhängig vom Zeitraum jeweils **folgende Steuersätze**:

Zeitraum	Umsatzsteuer für Speisen
bis 30.06.2020	19 %
01.07.2020 bis 31.12.2020	5 %
01.01.2021 bis 30.06.2021	7 %
ab 01.07.2021	19 %

3 Abgrenzungskriterium Leistungszeitpunkt

Auch bei der Rückumstellung der Steuersätze auf das bisherige Niveau von 19 % (Regelsatz) bzw. 7 % (ermäßigter Satz) ist das entscheidende zeitliche Abgrenzungskriterium der **Leistungszeitpunkt**. Dieser entscheidet, ob Leistungen noch mit dem abgesenkten Steuersatz in Rechnung gestellt werden können.

Hinweis

Um Kunden von der noch bis zum 31.12.2020 abgesenkten Umsatzsteuer profitieren lassen zu können, sollten Lieferungen und Dienstleistungen wenn möglich **vor dem Jahreswechsel** abgeschlossen werden. Planen Sie daher gerade für das hektische Jahresende in diesem Jahr ausreichend Zeit für den formellen Abschluss des jeweiligen Geschäfts ein (z.B. Versand der Ware aus dem Lager oder Abnahme gemeinsam mit dem Kunden).

Umgekehrt sollte auf Seiten des Einkaufs auf eine entsprechend fristgerechte bzw. sogar vorzeitige Auftragserfüllung hingewirkt werden.

Grundsätzlich nicht entscheidend sind damit der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, der Zeitpunkt der Rechnungserteilung und der Zeitpunkt der Zahlung.

Hinweis

Zahlreiche IT-Systeme wenden den gültigen Umsatzsteuersatz zum Zeitpunkt der Rechnungstellung an. Es kann sich daher anbieten, Leistungen, die noch vor dem Jahreswechsel zum niedrigeren Steuersatz erbracht werden, noch im selben Jahr abzurechnen, um manuelle Rechnungsberichtigungen zu vermeiden.

Bei einer **Warenlieferung** ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung der Beginn der Beförderung, also der Tag, an dem die Ware das Unternehmen verlässt. Dies gilt unabhängig von etwaigen Lieferklauseln. Nicht entscheidend sind damit andere Zeitpunkte wie die Warenannahme oder der Zeitpunkt der Rechnungserstellung, auch wenn dieser mitunter mit dem Versanddatum zusammenfallen kann („Leistungsdatum gleich Rechnungsdatum“).

Bei **Dienstleistungen** gestaltet sich die Abgrenzung des Leistungszeitpunkts oftmals schwieriger: Im Fall des Bauhandwerks ist der Leistungszeitpunkt regelmäßig durch die Abnahme (inklusive Abnahmeprotokoll) markiert. Falls - etwa bei der Vermietung oder in der Baubranche - wirksam Teilleistungen vereinbart worden sind (z.B. mehrfache Abnahme je Baufortschritt), kommt es zu mehreren verschiedenen Leistungszeitpunkten mit der Folge, dass je nach Teilleistung abweichende Steuersätze anzuwenden sein können.

4 IT-Umstellung zum 01.01.2021

Im Rahmen der IT-seitigen Steuerfindung waren für die temporäre Umsatzsteuersenkung im Regelfall neue, zeitabhängige Steuerkennzeichen anzulegen. Bei den bestehenden Steuerkennzeichen mussten die Prozentwerte nicht verändert werden. Bei der nun anstehenden Erhöhung auf das vorherige Niveau von 19 % bzw. 7 % müssen Sie daher lediglich die **zuvor bestehenden Steuerkennzeichen „reaktivieren“**.

Falls Sie für das zweite Halbjahr 2020 separate Steuerkonten eingerichtet und zum 01.07.2020 manuell den entsprechenden Steuerkennzeichen zugordnet haben, müssen Sie diese zur anstehenden Steuererhöhung zum 01.01.2021 erneut entsprechend anpassen.

Hinweis

In jedem Fall sollten Sie sich spätestens jetzt um einen Termin mit Ihrem IT-Administrator bzw. Softwaredienstleister kümmern.

Die Erfahrungen mit der Umsatzsteuersenkung zum 01.07.2020 haben gezeigt, dass zahlreiche Unternehmen in den Bereichen, die nicht zu ihrem Kerngeschäft gehören - etwa bei der Abrechnung von Reisekosten oder Sachzuwendungen an Personal (z.B. Dienstwagenbesteuerung) - auf einfache, zweckgerechte Excel-Tools setzen. Gerade bei diesen müssen Sie an eine erneute manuelle Anpassung der Formeln an die neuen Umsatzsteuersätze denken.

Bei pauschaler Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der **Dienstwagenüberlassung** wird die Umsatzsteuer während des zweiten Halbjahres 2020 in Höhe von 16 % anstatt zuvor 19 % herausgerechnet.

Beispiel

Bei einem inländischen Bruttolistenpreis von 25.000 € ermittelt sich der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung im Rahmen der 1-%-Methode auf monatlich 250 €. Bei einem Umsatzsteuersatz von 19 % war bis zum 01.07.2020 ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 39,92 € enthalten.

Während des zweiten Halbjahres 2020 blieb der geldwerte Vorteil in Höhe von 250 € insgesamt unverändert, jedoch waren nun monatlich nur 16 % Umsatzsteuer, das heißt 34,48 €, enthalten.

Durchführen eines Testlaufs bzw. Testkaufs

Um die korrekte Funktionsweise der Steuerfindung inkl. Generierung einer ordnungsgemäßen Rechnung zu überprüfen, sollten Sie einen Testlauf (z.B. Testbestellung) samt Rechnungserzeugung durchführen.

Beispiel

Einige Abrechnungssysteme, die zur Erstellung einer Nebenkostenabrechnung genutzt werden, lassen technisch nur einen einzigen Steuersatz zu.

Da bei der Nebenkostenabrechnung für das Jahr 2020 für umsatzsteuerpflichtig vermietete Flächen meist monatliche Teilleistungen und somit zeitanteilig für beide Halbjahre zwei verschiedene Steuersätze vorliegen, müssen oftmals zwei verschiedene Nebenkostenabrechnungen je Halbjahr erstellt werden.

Hinweis

Aus der Erfahrung mit der Umsatzsteuersenkung zum 01.07.2020 ist bekannt, dass ein Teil der betroffenen Unternehmen ihre IT-Systeme nicht rechtzeitig anpassen konnte. Umso entscheidender sind daher gut geschulte Mitarbeiter im Verkauf, die bis zur Umstellung der IT-Systeme im Zweifel auch manuelle Korrekturen der Ausgangsrechnungen vornehmen können.

5 Gesetzliche und vertragliche Ausgleichsansprüche

Mitunter stellt sich die Frage, welche der Vertragsparteien einen Anspruch darauf hat, von der unerwarteten Umsatzsteuersenkung zu profitieren. Dabei muss unterschieden werden, ob mit dem Kunden eine **Bruttopreisvereinbarung** oder eine **Nettopreisvereinbarung** getroffen wurde.

5.1 Nettopreisvereinbarung

Unmittelbar von der Umsatzsteuersenkung profitieren bei Nettopreisabreden gerade Abnehmer, die keine Vorsteuerabzugsberechtigung haben (z.B. Privatkunden oder Vermieter privater Wohnungen, die ihrerseits nicht zur Umsatzsteuer optieren können und daher Mietrechnungen ohne Umsatzsteuer ausstellen).

Beispiel

„Preis: 1.000 € zzgl. gesetzliche MwSt."

5.2 Bruttopreisvereinbarung

Da bei einer Bruttopreisabrede lediglich ein fixer Bruttopreis vertraglich vereinbart worden ist, profitiert zunächst der leistende Unternehmer von der gesunkenen Umsatzsteuer in Form einer höheren Marge.

Beispiel

„Preis: 1.190 € inkl. gesetzliche MwSt."

Allerdings entsteht bei langfristigen Verträgen gegebenenfalls ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch für die gesunkene umsatzsteuerliche Belastung des leistenden Unternehmers.

6 Gestaltungsmöglichkeiten vor dem Jahreswechsel

6.1 Umstellung von Verträgen auf Teilleistungen

Teilleistungen sind **wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen**, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach **statt der einheitlichen Gesamtleistung** geschuldet werden.

Beispiel

Teilleistungen liegen zum Beispiel vor bei der monatlichen Geschäftsraummiete, der monatlichen laufenden Beratung durch einen Rechtsanwalt oder bei Monatslieferungen nach Rahmenverträgen.

Falls noch keine Teilleistung vereinbart wurde, ist dies auch nach Beginn der Leistung - selbst im zweiten Halbjahr 2020 - noch möglich. Entscheidend ist, dass eine Teilleistung vor ihrem Abschluss vereinbart worden ist.

Das BMF vertritt die Auffassung, dass Voraussetzung für die Anerkennung von vor dem 01.07.2020 erbrachten und abgenommenen Teilleistungen eine vertragliche Vereinbarung vor dem 01.07.2020 ist. Somit äußert sich die Finanzverwaltung gerade zu dem Fall, dass Teilleistungen in den Zeitraum vor der Steuersatzsenkung fallen. Für Teilleistungen, die nach dem 01.07.2020 vereinbart worden sind, kann im Analogieschluss nichts anderes gelten.

Hinweis:

Aus zivilrechtlicher Sicht sollte darauf geachtet werden, bei einer Aufteilung in mehrere Teilleistungen einen Umsatzsteuervorteil nicht etwa durch die Aufgabe von Gewährleistungsansprüchen zu gefährden. Auf keinen Fall sollte auch eine unfertige Leistung abgenommen werden, um den Leistungszeitpunkt noch in das zweite Halbjahr 2020 zu verlagern. Abgesehen von steuerstrafrechtlichen Risiken könnte der Auftraggeber seine Gewährleistungsansprüche verlieren.

6.2 Ausgabe von Gutscheinen

Abhängig vom konkreten Sachverhalt können gute Gründe dafürsprechen, durch die Ausgabe von **Einzweckgutscheinen** im zweiten Halbjahr 2020 eine Besteuerung zu den abgesenkten Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % zu erreichen, auch wenn die Leistungen erst ab dem 01.01.2021 erbracht werden.

Nach der gesetzlichen Definition ist ein Gutschein allgemein ein Instrument, bei dem

- die Verpflichtung besteht, ihn als vollständige oder teilweise **Gegenleistung** für eine Lieferung oder Dienstleistung anzunehmen, und
- der **Liefergegenstand** oder die **Dienstleistung** oder die **Identität** des leistenden Unternehmers entweder auf dem Gutschein selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Gutscheins, angegeben ist.

Vermeintliche Gutscheine, die lediglich zu einem Preisnachlass berechtigen, sind jedoch keine Gutscheine im umsatzsteuerlichen Sinne.

Hinweis

Bei einem Gutschein handelt es sich dann um einen Einzweckgutschein, wenn der Ort der Lieferung oder Dienstleistung und die für diese Umsätze geschuldete Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen.

Auch das BMF hatte in seinem Schreiben vom 30.06.2020 noch klargestellt, dass bei Einzweckgutscheinen die Gutscheinausgabe der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung und damit die Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes ist. Folglich sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins entscheidend.

In seinem jüngsten Schreiben vom 04.11.2020 stellt sich das BMF allerdings gegen die Auffassung, dass die abgesenkten Steuersätze auf nachfolgend beschriebene Weise noch bis zum 31.12.2020 gesichert werden könnten: 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 laut BMF in Wirklichkeit eine **Anzahlung, die zum Zeitpunkt der Bezahlung zu versteuern** ist. Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 01.01.2021 zwar zunächst mit 16 % bzw. 5 % zu berechnen. Bei Lieferung des Gegenstands nach dem 31.12.2020 muss dann jedoch eine Berichtigung auf 19 % bzw. 7 % erfolgen.

Das BMF begründet seine Auffassung damit, dass anders als beim Einzweckgutschein der Leistungsgegenstand nicht nur bestimmbar, sondern - wie im Fall einer verbindlichen Bestellung - inhaltlich genau bestimmt ist. Der Käufer hat nämlich keine Möglichkeit, den tatsächlichen Auslieferungszeitpunkt auszuwählen bzw. zu beeinflussen. Bei der Ausgabe von Einzweckgutscheinen ist diese Auffassung des BMF entsprechend zu berücksichtigen.

6.3 Bewusste Priorisierung bei der Auftragsausführung

Da nur bei einer Leistungserbringung bis zum 31.12.2020 noch die abgesenkten Steuersätze anfallen, könnten in den nächsten Wochen Lieferungen und Dienstleistungen an Privatkunden oder andere von der Umsatzsteuer befreiten Unternehmer (z.B. Wohnungsvermieter ohne Umsatzsteueroption, Kleinunternehmer oder gemeinnützige Träger und Einrichtungen) priorisiert und bis zum Jahreswechsel fertiggestellt werden.

7 Mögliche Prüfungsschwerpunkte der Finanzämter

7.1 Außenprüfung und Umsatzsteuer-Sonderprüfung

Die Finanzämter haben meist mehrere Jahre - bis zur Bestandskraft der entsprechenden Umsatzsteuerfestsetzung - Zeit, die korrekte Umsetzung der temporären Umsatzsteuersenkung zu überprüfen. Mögliche Instrumente der Überprüfung sind dabei unter anderem die **Außenprüfung (Betriebsprüfung)**, die sich neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer meist auch auf die Umsatzsteuer erstreckt.

Daneben steht es den Finanzämtern aber auch frei, eine sogenannte **Umsatzsteuer-Sonderprüfung** durchzuführen. Ausgelöst werden kann eine solche Prüfung beispielsweise durch **auffällige Veränderungen** von einem Voranmeldungszeitraum auf den nächsten, zum Beispiel wenn eine regelmäßige monatliche Umsatzsteuerzahllast plötzlich umschlägt in einen vergleichsweise hohen Überhang an Vorsteuererstattung.

Große Verzerrungen sind hier vorprogrammiert durch die Art und Weise, wie die Umsätze und Steuerbeträge während des Zeitpunkts der temporären Steuersenkung in den Erklärungen zur Voranmeldung sowie zur Jahreserklärung einzutragen sind: Die Bemessungsgrundlage zu den abgesenkten Steuersätzen von 16 % und 5 % sowie der dazugehörige Steuerbetrag sind in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum und in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2020 gesammelt in den Kennzahlen für „Umsätze zu anderen Steuersätzen“ einzutragen (Zeilen 28 und 35 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Zeilen 45, 84 und 96 der Umsatzsteuererklärung). Es erfolgt dabei gerade keine Differenzierung zwischen Umsätzen zum allgemeinen Steuersatz und Umsätzen zum ermäßigten Steuersatz.

Risikoprofil von Käufer- und Verkäuferseite

Ein Unternehmer kann sich dabei mit folgenden Risiken konfrontiert sehen: Zum einen besteht für **leistende Unternehmer** das Risiko, dass ein zu geringer Steuersatz angewendet und somit zu wenig Umsatzsteuer abgeführt worden ist. Falls umgekehrt ein zu hoher Steuerbetrag ausgewiesen wurde, wird dieser dennoch solange geschuldet, bis eine Rechnungsberichtigung durchgeführt worden ist (vgl. Punkt 8 „Erfordernis einer Rechnungsberichtigung“).

Für **Leistungsempfänger** hingegen besteht die Gefahr, dass in einer Rechnung ein überhöhter Umsatzsteuerausweis bezahlt und als Vorsteuer geltend gemacht worden ist, obwohl das Recht auf Vorsteuerabzug nur für einen niedrigeren Steuersatz bestanden hätte. Einen gewissen Schutz vor solchen Risiken können eine sorgfältige Rechnungseingangskontrolle sowie die bewusste Schulung der damit betrauten Mitarbeiter bieten.

7.2 Mögliche Prüfungsschwerpunkte einschließlich Verteidigungsansätze

Für die Abgrenzung des anwendbaren Steuersatzes entscheidend ist der **Zeitpunkt der Leistungserbringung**. Nachfolgend stellen wir für Sie praxisrelevante Zweifelsfälle dar und geben Ihnen mögliche Verteidigungsargumente an die Hand.

- **Abnahme als Leistungszeitpunkt in der Baubranche**

Regelmäßig stellt die Abnahme den Zeitpunkt der Leistungserbringung dar. Falls die Abnahme während des zweiten Halbjahres 2020 stattgefunden hat, könnten die Finanzämter einen Anreiz haben, die wirksame Abnahme bereits vorher im ersten Halbjahr 2020 bzw. erst später im Jahr 2021 zu erkennen. Sie sollten deshalb darauf achten, dass die Abnahme in Form eines **Abnahmeprotokolls** dokumentiert wird. Daneben kann es, auch wenn die Abnahme während des zweiten Halbjahres 2020 formell nicht dokumentiert wurde, den-

noch zu einer konkludenten Abnahme gekommen sein, indem der Bauherr bereits vor Abschluss sämtlicher (Rest-)Arbeiten in das Objekt eingezogen ist.

Hinweis

Zum Schutz vor möglichen steuerstrafrechtlichen Konsequenzen sollten Sie jedoch in keinem Fall dem Druck von Kunden zur Ausstellung einer unrichtigen Gefälligkeitsrechnung bzw. -abnahme nachgeben.

- **Eigenschaft als Teilleistung**

Falls eine Teilleistung vorliegt, kommt es zu einem eigenen Leistungszeitpunkt mit der Folge, dass hier eine Abgrenzung zwischen den erhöhten und den abgesenkten Umsatzsteuersätzen stattfindet. Falls eine Teilleistung nun in den Zeitraum des zweiten Halbjahres 2020 fällt bzw. für diesen Zeitraum vereinbart worden ist, könnten die Finanzämter dies gegebenenfalls anzweifeln. Als Argumentationshilfe kann in diesem Fall das vom BMF herausgegebene Merkblatt zur Umsatzsteuerung in der Bauwirtschaft dienen, das in seinem Kapitel II.2. einen Katalog von möglichen Teilleistungen enthält.

Hinweis

Insbesondere bei Bauleistungen liegen die Voraussetzungen für Teilleistungen in der Praxis jedoch häufig nicht vor, da Teilleistungen im Vorhinein weder vereinbart noch wirksam abgenommen worden sind. Zudem werden Teilabnahmen im Sinne der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB) häufig vertraglich ausdrücklich ausgeschlossen.

- **Berufen auf die Übergangsregelung für Umsätze im Juli 2020**

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 30.06.2020 für den ersten Monat nach der Umstellung (Juli 2020) eine **Nichtbeanstandungsregelung** für den sogenannten **Business-to-Business-Bereich** (B2B) erlassen, wie sie zuvor etwa von der Bundessteuerberaterkammer gefordert wurde. Demnach darf bei Leistungen an einen anderen Unternehmer ein im Juli 2020 zu hoch ausgewiesener Steuersatz nicht beanstandet werden.

- **Dokumentation in Form einer schriftlichen Unternehmensrichtlinie**

Die Komplexität des Umsatzsteuerrechts, die hohe Geschwindigkeit bei der (abermaligen) Umstellung der Steuersätze und die Tatsache, dass die Umsatzsteuer sowohl auf Einkaufs- als auch Verkaufsseite oft an Massentransaktionen anknüpft, führt zwangsläufig dazu, dass die Fehlerwahrscheinlichkeit ansteigt. Sie sollten deshalb die umsatzsteuerlichen Vorgaben dokumentieren und **konkrete Arbeitsanweisungen** für die Abläufe, etwa der Rechnungserstellung und der Prüfung von Eingangsrechnungen, erstellen. Solche Dokumente werden dann Teil eines steuerlichen Compliance-Management-Systems (sogenanntes Tax-CMS).

Hinweis

Bei der Umstellung der Umsatzsteuersätze in den IT-Systemen wird in den meisten Programmen ein Programmierprotokoll erstellt, das die vorgenommenen Änderungen aufzeichnet.

8 Erfordernis einer Rechnungsberichtigung

Falls dem Leistungsempfänger der volle **Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt** wird, dass der Umsatzsteuerausweis in der Eingangsrechnung über die bezogenen Waren und Dienstleistungen **fälschlicherweise zu hoch ausgewiesen** war, so sollte er gegenüber seinem Lieferanten auf eine **Rechnungsberichtigung** drängen. Der Leistungsempfänger hat einen gesetzlichen Anspruch auf Ausstellung einer formell ordnungsmäßigen Rechnung, sofern die Leistung nicht umsatzsteuerfrei ist (z.B. Kreditgeschäft oder Vermietung). Falls sich der leistende Unternehmer weigert, eine korrekte Rechnung auszustellen, stellt dies eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 € geahndet werden kann.

Der leistende Unternehmer kann die Rechnung berichtigen. In seinem Schreiben vom 18.09.2020 hat das BMF zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer Rechnungsberichtigung Stellung genommen.

Hinweis

Danach kann eine Berichtigung auch in Form einer Stornierung der ursprünglichen Rechnung sowie einer Neuerteilung der Rechnung erfolgen.

Eine formal unrichtige Rechnung ist laut BMF allerdings nur dann rückwirkend berichtigungsfähig, wenn sie ursprünglich folgende fünf Merkmale enthielt:

- Rechnungsaussteller
- Leistungsempfänger
- Leistungsbeschreibung
- Entgelt
- gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer

Berichtigung von Anzahlungsrechnungen nicht zwingend notwendig

Falls für Teilentgelte, die vor dem 01.07.2020 für nach dem 30.06.2020 ausgeführte Leistungen vereinnahmt wurden, Rechnungen ausgestellt worden sind, waren in diesen Rechnungen die bis zum 30.06.2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19 % bzw. 7 % anzugeben.

Eine Rechnungsberichtigung für diese zuvor erstellten Anzahlungsrechnungen ist dann nicht nötig, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte

Leistung oder Teilleistung mit den ab 01.07.2020 geltenden abgesenkten Umsatzsteuersätzen ausgewiesen wird.

Hinweis

Bereits jetzt wird deutlich, dass gerade die Regelungen zu Anzahlungsrechnungen vielfach für Verwirrung sorgen und entsprechende Rechnungen oftmals zu Unrecht als unzutreffend zurückgewiesen werden. So sind Anzahlungsrechnungen bis zum Jahresende noch mit 16 % (im Regelsteuersatz) auszustellen, auch wenn im Rahmen einer Schlussrechnung im Jahr 2021 19 % Umsatzsteuer auszuweisen sind.

Soweit jedoch feststeht, dass die jeweilige Leistung erst nach dem 31.12.2020 erbracht wird, beanstandet es das BMF nicht, wenn in der Anzahlungsrechnung bereits der dann gültige Steuersatz von 19 % bzw. 7 % angewandt wird. Der Empfänger einer solchen Rechnung kann den ausgewiesenen Steuerbetrag dann auch als Vorsteuer geltend machen. Umgekehrt schuldet der Leistende bis zu einer Rechnungsberichtigung dennoch die unrichtig zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer, wenn in einer Anzahlungsrechnung vor dem 01.07.2020 die Umsatzsteuer mit 19 % bzw. 7 % berechnet worden ist, das Entgelt jedoch erst nach dem 30.06.2020 vereinnahmt worden ist.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: November 2020

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.