Bundesministerium
der Finanzen

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörde
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-
FAX +49 (0) 30 18 682-
E-MAIL
DATUM

- E-Mail -Verteiler U 1 -
- E-Mail -Verteiler U 2 -

BETREFF **Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020;**
Entwurf eines begleitenden BMF-Schreibens

GZ **III C 2 - S 7030/20/10009 :004**

DOK **2020/0562372**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

Tz.	Inhalt	Rz.
1	Umsatzsteuersatzsenkung	
1.1	Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19 Prozent auf 16 Prozent und 7 Prozent auf 5 Prozent	1
1.2	Anwendungsregelung für Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 27 Abs. 1 UStG)	2 - 3
2	Auswirkungen der befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze	
2.1	Anwendungsbeginn	4 - 5
2.2	Behandlung bei der Istversteuerung	6 - 7
2.3	Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Juli 2020 für nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden	8 - 9
2.4	Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 1. Juli 2020 ausgeführte Leistungen	

2.4.1	Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020	10
2.4.2	Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020	11
2.5	Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen	12
2.6	Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Minderbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)	
2.6.1	Grundsätzliches	13
2.6.2	Berechnung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger bei gesetzlich vorgeschrieben Entgelten	14
2.6.3	Ansprüche auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung (§ 29 Abs. 2 UStG)	15
2.7	Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen	16 - 17
3.	Übergangsregelungen	
3.1	Allgemeines	18
3.2	Werklieferungen und Werkleistungen	
3.2.1	Grundsätzliches	19
3.2.2	Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen	20 - 21
3.3	Dauerleistungen	
3.3.1	Grundsätzliches	22 - 23
3.3.2	Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen	24 - 25
3.4	Änderungen der Bemessungsgrundlagen	
3.4.1	Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein)	26 - 27
3.4.2	Einlösen von Gutscheinen	28
3.4.3	Erstattung von Pfandbeträgen	29
3.4.4	Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen	30 - 32
3.5	Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen	33
3.6	Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen	34 - 35
3.7	Besteuerung von Personenbeförderungen	
3.7.1	Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen	36 - 38
3.7.2	Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr	39
3.8	Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern	40
3.9	Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern	41
3.10	Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zum erhöhten allgemeinen Umsatzsteuersatz	42
3.11	Umtausch von Gegenständen	43

ENTWURF

4. Anhebung des Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2021 44 - 48

ENTWURF

1 Umsatzsteuersatzsenkung

1.1 Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19 Prozent auf 16 Prozent und von 7 Prozent auf 5 Prozent

1 Durch Art. X des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom XX. Juni 2020 - Zweites Corona-Steuerhilfegesetz - (BGBl. I S. XXX) werden vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 der allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 Prozent auf 16 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG) sowie der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 Prozent auf 5 Prozent (§ 12 Abs. 2 UStG) gesenkt. Die Änderungen treten am 1. Juli 2020 in Kraft (vgl. Art. X Zweites Corona-Steuerhilfegesetz, a.a.O.).

1.2 Anwendungsregelung für Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 27 Abs. 1 UStG)

2 Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind Änderungen des Umsatzsteuergesetzes auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Anwendung einer Änderungsvorschrift (z. B. der Absenkung und Anhebung der Umsatzsteuersätze) nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.

3 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes sind nach § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG auf die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen auch insoweit anzuwenden, als die Umsatzsteuer dafür - z. B. bei Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen, Vorschüssen - in den Fällen der Istversteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, Buchstabe b oder § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG bereits vor dem In-Kraft-Treten der betreffenden Änderungsvorschrift entstanden ist. Die Steuerberechnung ist in diesen Fällen erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).

2 Auswirkungen der befristeten Absenkung der Umsatzsteuersätze

2.1 Anwendungsbeginn

4 Die neuen Umsatzsteuersätze von 16 Prozent und 5 Prozent sind auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 bewirkt werden (vgl. Rzn. 2 und 3). Maßgebend für die Anwendung dieser Umsatzsteuersätze ist stets der Zeitpunkt, in

dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung oder der Rechnungserteilung (vgl. Abschnitt 12.1 Abs. 3 UStAE). Entsprechendes gilt für Teilleistungen (vgl. Rz. 2), für die die Rzn. 19 bis 25 besondere Übergangsregelungen enthalten.

5 Die Umsatzsteuersätze von 16 Prozent und 5 Prozent sind auch bei der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar befristet auf Einfuhren, die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 vorgenommen werden.

2.2 Behandlung bei der Istversteuerung

6 Hat der Unternehmer in den Fällen der Istversteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, Buchstabe b oder § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG) vor dem 1. Juli 2020 Entgelte oder Teilentgelte (Anzahlungen usw.) für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden und der Besteuerung unterliegen, ist auch auf diese Beträge nachträglich der ab dem 1. Juli 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG).

7 Werden nach dem 30. Juni 2020 Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer vor dem 1. Juli 2020 ausgeführt hat, ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent zu berechnen.

2.3 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Juli 2020 für nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden

8 Erteilt der Unternehmer über Teilentgelte, die er vor dem 1. Juli 2020 für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, ist in diesen Rechnungen die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent berechnete Umsatzsteuer anzugeben. Der Leistungsempfänger ist, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, berechtigt, die in der jeweiligen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Rechnung erhalten und soweit er die verlangte Zahlung geleistet hat. Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen (Anzahlungs-) Rechnungen bedarf es nicht, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit dem ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen wird. Die Umsätze zu den Steuersätzen 16 Prozent und 5 Prozent sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind insgesamt in der Zeile 28 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 45 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 einzutragen. Dies gilt auch für Umsätze, für die eine Anzahlung vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmt wurde. Bereits mit 19 Prozent oder 7 Prozent besteuerte Anzahlungen zu nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Umsätzen sind zu korrigieren, indem in

Zeile 26 bzw. 27 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 38 bzw. 41 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird.

9 Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass in Rechnungen, die vor dem 1. Juli 2020 über die vor diesem Zeitpunkt vereinnahmten Teilentgelte für nach dem 30. Juni 2020 erbrachte steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen ausgestellt werden, die Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen wird. Die ausgewiesene Umsatzsteuer wird vom Unternehmer geschuldet. Der Leistungsempfänger kann den angegebenen Umsatzsteuerbetrag unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen, nachdem die Rechnung vorliegt und soweit der Rechnungsbetrag gezahlt worden ist. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 1. Juli 2020 entstandenen Umsatzsteuer (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG) scheidet in diesen Fällen aus. Ebenso wird es bei Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG nicht beanstandet, wenn eine vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte Abschlagszahlung für eine nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistung dem Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent unterworfen wird.

2.4 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 1. Juli 2020 ausgeführte Leistungen

2.4.1 Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020

10 Der Unternehmer, der über steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen, die er nach dem 30. Juni 2020 ausführt, vor dem 1. Juli 2020 Vorausrechnungen erteilt, ist nach § 14 Abs. 2 und 4 UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, darin die Umsatzsteuer nach den ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzugeben. Die ausgewiesene Umsatzsteuer entsteht in diesem Falle bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder die Teilleistung erbracht wird (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG). Der Leistungsempfänger kann, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die ausgewiesene Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abziehen, in dem die Leistung oder Teilleistung an ihn ausgeführt wird. Falls bei einer Werklieferung, Werkleistung oder Dauerleistung vor dem 1. Juli 2020 Teilleistungen vereinbart werden, muss eine vorher über die gesamte Leistung erteilte Vorausrechnung entsprechend berichtigt werden (vgl. hierzu Rzn. 19 bis 25).

2.4.2 Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Juli 2020

11 Hat der Unternehmer für eine steuerpflichtige Leistung oder Teilleistung, die er nach dem 30. Juni 2020 ausführt, vor dem 1. Juli 2020 eine Vorausrechnung erteilt, in der die Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen ist, und vereinnahmt er vor dem 1. Juli 2020 das gesamte Entgelt oder Teilentgelt, entsteht die Umsatzsteuer für diese Entgelte in der ausgewiesenen Höhe (vgl. Abschnitt 14.8 Abs. 6 UStAE). Der Leistungsempfänger kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 unter

Beachtung des befristet geltenden Umsatzsteuersatzes berechnete Umsatzsteuer, die auf die vorausgezahlten Entgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum der Zahlung als Vorsteuer abziehen. Eine Berichtigung der Steuerberechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG entfällt.

2.5 Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen

12 Nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG hat der Unternehmer, der im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) über eine von ihm erbrachte Leistung oder Teilleistung eine Endrechnung erteilt, darin die vor der Ausführung der Leistung oder Teilleistung vereinnahmten Teilentgelte (Anzahlungen) und die auf sie entfallenden Umsatzsteuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Hat der Unternehmer für eine nach dem 30. Juni 2020 ausgeführte Leistung oder Teilleistung vor dem 1. Juli 2020 Teilentgelte vereinnahmt, ist bei der Erteilung der Endrechnung zu berücksichtigen, dass die Besteuerung nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 befristet geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent vorzunehmen ist. Im Übrigen gilt für die Erteilung von Endrechnungen in diesen Fällen Abschnitt 14.8 Abs. 7 bis 11 UStAE sinngemäß. Bereits mit 19 Prozent oder 7 Prozent besteuerte Anzahlungen zu nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Umsätzen sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 bzw. 27 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 38 bzw. 41 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird. Eine Eintragung in Zeile 62 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 58 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 (als negative Nachsteuer) ist insoweit nicht vorzunehmen.

2.6 Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Minderbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)

2.6.1 Grundsätzliches

13 Der Unternehmer ist nach § 14 Abs. 2 und § 14a UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, über Leistungen (Lieferungen, sonstige Leistungen und ggf. Teilleistungen), die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt werden, Rechnungen zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 befristet geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen ist. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1. Juli 2020 geschlossen worden sind und dabei von den bis dahin geltenden Umsatzsteuersätzen (19 Prozent bzw. 7 Prozent) ausgegangen worden ist. Aus der Regelung über den Steuerausweis folgt aber nicht, dass die Unternehmer verpflichtet sind, bei der Abrechnung der vor dem 1. Juli 2020 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 befristet eingetretenen umsatzsteuerlichen Minderbelastung zu senken. Es handelt sich dabei vielmehr um eine besondere zivilrechtliche

Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt (vgl. dazu Rzn. 14 und 15).

2.6.2 Berechnung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger bei gesetzlich vorgeschriebenen Entgelten

14 Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare usw.) vorgeschrieben, die entsprechend dem umsatzsteuerrechtlichen Entgeltsbegriff die Umsatzsteuer für die Leistungen nicht einschließen. Derartige Entgeltsregelungen enthalten insbesondere das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG), die Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV), die Kostenordnung für Notare (KostO) und die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI). Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, haben sie für ihre nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer nach dem zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 Prozent dem Entgelt hinzurechnen (vgl. Abschnitt 29.1 Abs. 5 UStAE).

2.6.3 Ansprüche auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung (§ 29 Abs. 2 UStG)

15 Nach § 29 Abs. 2 UStG kann der eine Vertragsteil von dem anderen Vertragsteil einen Ausgleich verlangen, wenn er eine Leistung nach dem 30. Juni 2020 ausführt. Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, dass die Leistung auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. März 2020 geschlossen worden ist. Die Vertragspartner dürfen außerdem nichts anderes vereinbart haben (z. B. dass Ausgleichsansprüche im Falle einer Anhebung oder Absenkung des Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen sind).

2.7 Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen

16 Bei Rechnungen im Sinne der §§ 33 und 34 UStDV (Rechnungen über Kleinbeträge, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr) für Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ausgeführt werden, kann die Umsatzsteuer mit dem leicht gerundeten Prozentsatz von

13,79 (Regelsteuersatz) bzw.
4,76 (ermäßigter Steuersatz)

von den Rechnungsbeträgen errechnet werden.

17 Für nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 31. Dezember 2020 erbrachte Umsätze, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent unterliegen, sind die Gesamtbeträge der Entgelte und sonstigen Bemessungsgrundlagen sowie der Entgeltminderungen mit dem

von den Summen der aufgezeichneten Bruttobeträge (z. B. Preise und Preisminderungen) zu errechnen. Bei der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 5 Prozent gilt für die Berechnung der Entgelte und Entgeltminderungen von den Bruttobeträgen der Divisor 1,05.

3 Übergangsregelungen

3.1 Allgemeines

18 Um den Übergang zur Anwendung der zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden neuen Umsatzsteuersätzen in der Praxis zu erleichtern, werden in den nachfolgenden Textziffern 3.2 bis 3.10 (Rzn. 19 bis 43) besondere Übergangsregelungen getroffen. Die damit zugelassenen Erleichterungen und Verfahren können von allen Unternehmern angewandt werden, für die sie zutreffen. Einer Genehmigung durch das zuständige Finanzamt bedarf es dazu nicht.

3.2 Werklieferungen und Werkleistungen

3.2.1 Grundsätzliches

19 Werklieferungen oder Werkleistungen, unterliegen insgesamt der Besteuerung nach den Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent, wenn sie zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 ausgeführt werden. Eine andere umsatzsteuerrechtliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht werden (vgl. Rzn. 20 und 21).

3.2.2 Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen

20 Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z. B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Für die Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen vgl. Abschnitt 13.4 UStAE. Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden, sind die bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden. Später ausgeführte Teilleistungen sind den befristeten Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu unterwerfen.

21 Vor dem 1. Juli 2020 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. Juli 2020 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1. Juli 2020 vollendet oder beendet worden sein.

3. Vor dem 1. Juli 2020 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. Juli 2020 entsprechend geändert werden.

4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

3.3 Dauerleistungen

3.3.1 Grundsätzliches

22 Auswirkungen hat die Absenkung der Umsatzsteuersätze insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen), sofern der Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Umsatzsteuersatzänderung in den für die Leistung vereinbarten Zeitraum fällt. Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z. B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen, laufende Finanz- und Lohnbuchführung) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z. B. von Baumaterial) handeln. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume (z. B. ½ Jahr, 1 Jahr, 1 Kalenderjahr, 5 Jahre) oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart.

23 Dauerleistungen werden ausgeführt:

1. im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (Abschnitt 13.1 Abs. 3 UStAE),

2. im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme (vgl. Rz. 34) und Wasser - am Tag jeder einzelnen Lieferung (Abschnitt 13.1 Abs. 2 UStAE).

Auf Dauerleistungen, die hiernach vor dem 1. Juli 2020 erbracht werden und die der Umsatzbesteuerung unterliegen, ist der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden. Später ausgeführte Dauerleistungen sind der Besteuerung nach den Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu unterwerfen. Bei der Abrechnung von Nebenleistungen, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung (z. B. monatlicher Zins für eine steuerpflichtige Vermietung mit monatlichem Abschlag für die Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistungen).

ENTWURF

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind (Abschnitt 14.1 Abs. 2 UStAE), sind an den zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersatz anzupassen. Auf die Regelung des § 31 Abs. 1 UStDV wird hingewiesen. Ein in Folge der Absenkung des Umsatzsteuersatzes geänderter Vertrag muss für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten.

3.3.2 Ausführungen und Abrechnung von Teilleistungen

24 Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z. B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden. Teilleistungen sind auch dann anzuerkennen, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt der auf einen kürzeren Leistungsabschnitt entfallende Teilbetrag angegeben wird und es dem Leistungsempfänger überlassen bleibt, das Gesamtentgelt oder die Teilentgelte zu entrichten. Die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst (vgl. Rz. 23).

25 Wird bei einer Dauerleistung z. B. für die Zeit vom 1. Januar 2020 bis zum 31. Dezember 2020 vor dem 1. Juli 2020 ein kürzerer Abrechnungszeitraum (z. B. Kalendervierteljahr) als früher vereinbart, sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen. Als Vereinbarung eines kürzeren Abrechnungszeitraums ist es insbesondere auch anzusehen, wenn in einer vor dem 1. Juli 2020 erteilten Rechnung das Entgelt oder der Preis für diesen Abrechnungszeitraum - ggf. neben dem Gesamtentgelt oder -preis - angegeben wird. Sind über Dauerleistungen, die vor dem 1. Juli 2020 begonnen haben und nach diesem Zeitpunkt enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis und die insgesamt nach dem 1. Juli 2020 anzuwendenden Umsatzsteuersatz berechnete Umsatzsteuer angegeben worden sind, können sie vor dem 1. Juli 2020 entsprechend berichtigt werden.

3.4 Änderungen der Bemessungsgrundlagen

3.4.1 Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein)

26 Tritt nach dem 30. Juni 2020 eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG oder steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 13b UStG ein (z. B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung), hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Dabei ist sowohl im Falle der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten als auch im Falle der

Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

27 Eine Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG scheidet aus, soweit sich die Entgelte für nichtsteuerbare und steuerfreie Umsätze nachträglich ändern. Führt der Unternehmer Umsätze aus, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, ist bei einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer nach dem Umsatzsteuersatz zu berichtigen, der auf den jeweils zugrundeliegenden Umsatz anzuwenden war. Dies kann in der Praxis einen unangemessenen Arbeitsaufwand erfordern. Zur Vereinfachung wird deshalb zugelassen, nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Umsätze nach dem Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätzen sowie den steuerfreien und nichtsteuerbaren Umsätzen des Voranmeldungszeitraums aufzuteilen, in dem die Änderungen der Bemessungsgrundlagen tatsächlich eingetreten sind (vgl. auch Abschnitt 22.6 Abs. 20 und 21 UStAE). Entsprechendes gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

3.4.2 Einlösen von Gutscheinen

28 Vergütet ein Unternehmer von ihm ausgegebene Gutscheine, die einen Endabnehmer in die Lage versetzen, Leistungen um den Nennwert der Gutscheine verbilligt zu erwerben, kann dies grundsätzlich zur Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer führen (vgl. Abschnitt 17.2 Abs. 6 UStAE). Sofern eine Entgeltminderung für eine steuerpflichtige Leistung vorliegt, hat der Unternehmer die dafür geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Der Umsatzsteuersatz ergibt sich aus der Lieferung, für die der Gutschein eingelöst worden ist (Abschnitt 17.2 Abs. 6 UStAE). Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1. Juli 2020 und die nach dem 30. Juni 2020 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

> Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Gutscheine in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 31. August 2020, ist die Umsatzsteuer - soweit die zugrundeliegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden Steuersatz von 19 Prozent zu berichtigen. Bei der Erstattung von Gutscheinen nach dem 31. August 2020 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 Prozent zu berichtigen.

Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die vorgenannte Vereinfachungsregel gilt insoweit nicht.

Die zur erleichterten Trennung nachträglicher Entgeltminderungen getroffenen Regelungen in Abschnitt 22.6 Abs. 20 und 21 UStAE (vgl. auch Rz. 27) bleiben hiervon unberührt.

Bei Einzweck-Gutscheinen ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung der Leistungsfiktion die Ausgabe des ausgegebenen Unternehmers an den Kunden. Die spätere Gutscheineinlösung, also die tatsächliche Lieferung bzw. Leistungserbringung, ist für die umsatzsteuerliche Würdigung nicht mehr relevant, da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt.

3.4.3 Erstattung von Pfandbeträgen

29 Nimmt ein Unternehmer Leergut zurück und erstattet einen dafür gezahlten Pfandbetrag, liegt eine Entgeltminderung vor. Der Unternehmer hat die geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Zur Vermeidung von Schwierigkeiten wird zugelassen, die Steuerberichtigung nachfolgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

> Erstattet der Unternehmer Pfandbeträge in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 30. September 2020, ist die Umsatzsteuer soweit die zugrundeliegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen nach dem bis zum 30. Juni 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent zu berichtigen. Bei der Erstattung von Pfandbeträgen nach dem 30. September 2020 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 Prozent zu berichtigen. Bei dem Dreimonatszeitraum wird davon ausgegangen, dass der Bestand an Warenumschließungen sich viermal jährlich umschlägt. Bei kürzeren oder längeren Umschlagzeiträumen ist der Zeitraum zu Beginn des Jahres, in dem die Entgeltminderungen noch mit dem Steuersatz von 19 Prozent zu berücksichtigen sind, entsprechend zu kürzen oder zu verlängern, wobei der durchschnittliche Umschlagszeitraum im Benehmen zwischen Unternehmer und Finanzamt zu ermitteln ist.

3.4.4 Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen

30 Die Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020 ist bei der Berichtigung der Steuer- und Vorsteuerbeträge nach § 17 Abs. 1 UStG ebenfalls zu berücksichtigen, wenn die Entgelte für die in einem Jahreszeitraum ausgeführten Leistungen gemeinsam (z. B. durch Jahresrückvergütungen, Jahresboni, Treuerabatte und dergleichen) gemindert werden und dieser Jahreszeitraum vor dem 1. Juli 2020 begonnen hat und nach dem 30. Juni 2020 endet (z. B. vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020). Soweit die gemeinsamen Entgeltminderungen für die bis zum 30. Juni 2020 ausgeführten Umsätze gewährt werden, sind folglich bei der Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG die Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent zugrunde zu legen. Auf den Anteil der gemeinsamen Entgeltminderungen, der auf die Umsätze nach dem 30. Juni 2020 (z. B. vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2020) entfällt, sind auch für die Steuer- und Vorsteuerberichtigung die Umsatzsteuersätze von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden. Der Unternehmer hat nach § 17 Abs. 4 UStG den betreffenden Leistungsempfängern einen Beleg zu erteilen, aus dem hervorgeht, wie sich die gemeinsamen Entgeltminderungen auf die Umsätze in den beiden Zeiträumen entsprechend den anzuwendenden Steuersätzen verteilen.

Zur Vereinfachung kann bei der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen wie folgt verfahren werden:

1. Der Unternehmer ermittelt das Verhältnis zwischen seinen steuerpflichtigen Umsätzen der anteiligen Jahreszeiträume vor und nach dem Stichtag 1. Juli 2020. Er teilt nach diesem Verhältnis die gemeinsamen Entgeltminderungen auf, die er den einzelnen Leistungsempfängern für den über den 1. Juli 2020 hinausreichen den Jahreszeitraum gewährt.

2. Unterliegen die Umsätze des Unternehmers teils dem allgemeinen, teils dem ermäßigten Steuersatz, wird das Verhältnis zwischen den nichtbegünstigten und den begünstigten Umsätzen entweder für den über den 1. Juli 2020 hinausreichenden Jahreszeitraum insgesamt oder für die beiden anteiligen Zeiträume gesondert ermittelt. Der Unternehmer verteilt die den einzelnen Leistungsempfängern gewährten gemeinsamen Entgeltminderungen nach diesem Umsatzverhältnis auf die verschiedenen Steuersätze.

3. Eine Jahresrückvergütung für das gesamte Kalenderjahr 2020 kann zu 50% (Januar bis Juni) mit 7% bzw. 19% und zu 50% (Juli bis Dezember) mit 5% bzw. 16% berücksichtigt werden, unabhängig davon, wann die zugrundeliegenden Umsätze ausgeführt wurden.

Der Leistungsempfänger hat bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs von der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen auf die verschiedenen Steuersätze auszugehen, die der Unternehmer vorgenommen und in dem nach § 17 Abs. 4 UStG zu erteilenden Beleg angegeben hat.

31 Es ist außerdem nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer von einer Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen absieht und der Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ausnahmslos den allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent zugrunde legt. Der Leistungsempfänger muss dann bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG entsprechend verfahren.

3.5 Besteuerung von Telekommunikationsleistungen

32 Telekommunikationsleistungen (z. B. Telefondienstleistungen) sind den Dauerleistungen zuzurechnen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit (meist zwischen sechs und 24 Monaten) abgeschlossen werden und periodische Abrechnungszeiträume vorsehen. Nach Rz. 24 sind in diesen Fällen Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten. Fällt der 1. Juli 2020 in den vereinbarten Abrechnungszeitraum, ist es auch nicht zu beanstanden, wenn einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 30. Juni 2020 endet.

3.6 Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

33 Die Lieferungen von Strom, Gas und Wärme durch Versorgungsunternehmen an Tarifabnehmer werden nach Ablesezeiträumen (z. B. vierteljährlich) abgerechnet. Sofern die Ablesezeiträume nicht am 30. Juni 2020, sondern zwischen einem Zeitpunkt zwischen dem 1. Juli 2020 und 31. Dezember 2020 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent zu unterwerfen. Das gilt nicht, wenn die innerhalb der Ablesezeiträume vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Lieferungen in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Liefer- und Vertragsbedingungen gesondert abgerechnet werden. In diesem Falle unterliegen die vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Lieferungen ohne Rücksicht auf den Ablauf des - sonst üblichen - Ablesezeitraums dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 Prozent. Umsatzsteuerrechtlich bestehen keine Bedenken dagegen, diese Abrechnungen bei Tarifabnehmern in der Weise vorzunehmen, dass die Ergebnisse der Ablesezeiträume, in die der Stichtag 1. Juli 2020 fällt, im Verhältnis zwischen den Tagen vor und ab dem Stichtag aufgeteilt werden. Ist der Ablesezeitraum länger als drei Monate, hat das Versorgungsunternehmen bei der Aufteilung grundsätzlich eine Gewichtung vorzunehmen, damit die Verbrauchsunterschiede in den Zeiträumen vor und ab dem Stichtag entsprechend berücksichtigt werden. Soweit wesentliche Verbrauchsunterschiede nicht bestehen, kann mit Genehmigung des Finanzamts auf die Gewichtung verzichtet werden.

34 Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten können die Finanzämter auf Antrag ein vereinfachtes Abrechnungsverfahren für solche Versorgungsunternehmen zulassen, die bei ihren Tarifabnehmern ein manuelles direktes Inkassoverfahren anwenden. Sofern in diesem Inkassoverfahren bei Tarifabnehmern mit gleichen Ablesezeiträumen zu unterschiedlichen Zeitpunkten abgelesen wird und sich die Ablesezeiträume unterschiedlich um den 1. Juli 2020 verteilen, kann zum Ausgleich der unterschiedlichen Ablesezeitpunkte für die letzte Ablesung vor dem 1. Juli 2020 ein mittlerer Ablesezeitpunkt gebildet werden.

35 Die Rechnungen an die Tarifabnehmer sind nach den entsprechend den vorstehenden Grundsätzen ermittelten Ergebnissen auszustellen. Spätere Entgeltberichtigungen sowie Änderungen der nach den vorstehenden Grundsätzen vorgenommenen Aufteilung der Lieferungen sind umsatzsteuerlich entsprechend zu berücksichtigen.

3.7 Besteuerung von Personenbeförderungen

3.7.1 Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen

36 Auf die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten, die bis zum Ablauf des letzten Betriebstags des Monats Juni 2020 gültig sind (der Betriebstag 30. Juni 2020 endet vielfach erst nach 24 Uhr), kann, sofern die Beförderungsleistungen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen, noch der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 Prozent angewandt werden.

37 Vor dem 1. Juli 2020 erzielte Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen können, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 30. Juni 2020 hinausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1. Juli 2020 und die nach dem 30. Juni 2020 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.

38 Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 21. Januar 2020 (BStBl. I S. 197) gelten entsprechend.

3.7.2 Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr

39 Taxi- und Mietwagenunternehmer können die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 30. Juni 2020 zum 1. Juli 2020 für Beförderungen dem ab dem 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen zu unterwerfen. Dies gilt nicht, soweit Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer in Höhe der bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen ausgewiesen wird.

3.8 Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern

40 Die Leistung des Handelsvertreters unterliegt, sofern sich die Entgeltsvereinbarung nach den §§ 87 ff HGB richtet, dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt hat.

3.9 Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern

41 Die Leistung des Handelsmaklers wird im Zeitpunkt der Erteilung der Schlussnote (§ 94 HGB) ausgeführt. Wird die Schlussnote nach dem 30. Juni 2020 erteilt, ist auf die Vermittlungsleistung der ab 1. Juli 2020 geltende allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 Prozent anzuwenden.

3.10 Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zu dem abgesenkten allgemeinen Umsatzsteuersatz

42 Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird zugelassen, dass auf Bewirtungsleistungen (z. B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.) in der Nacht vom 30. Juni 2020 zum 1. Juli 2020 in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, der ab dem 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 bzw. 5 Prozent angewandt wird. Dies gilt nicht für die Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.

3.11 Umtausch von Gegenständen

43 Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem 1. Juli 2020 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, falls sie dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegt, der ab 1. Juli 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 Prozent anzuwenden.

4. Anhebung des Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2021

44 Die vorgenannten Regelungen gelten entsprechend, sofern im Folgenden keine abweichenden Regelungen getroffen wurden, für die Anhebung der Umsatzsteuersatzsätze von 16 Prozent auf 19 Prozent und von 5 Prozent auf 7 Prozent zum 1. Januar 2021.

45 **Behandlung bei der Istversteuerung**

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird. Darüber hinaus wird zur Vereinfachung zugelassen, dass die für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum berechnet und entrichtet wird, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird. Vereinnahmt der Unternehmer das restliche Entgelt nach dem 31. Dezember 2020 in mehreren Teilbeträgen, kann er die Umsatzsteuer, soweit sie noch auf die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum berechnen und entrichten, in dem der letzte Teilbetrag vereinnahmt wird.

46 **Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Januar 2021 für nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden**

Für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen, die nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführt werden und für die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt werden, ist die Umsatzsteuer nach dem Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu berechnen. Unter den oben genannten Voraussetzungen kann in einer Restrechnung die für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer (zwei Prozentpunkte beim ermäßigten Steuersatz, drei Prozentpunkte beim regulären Steuersatz) zusätzlich angegeben werden (vgl. Rz. 12). Die weitere Umsatzsteuer, die auf die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte entfällt, ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum anzumelden und zu entrichten, in dem die Leistung oder Teilleistung erbracht wird (vgl. Rz. 6). Der Vorsteuerabzug kann insoweit vom Leistungsempfänger beansprucht werden, sobald die Leistung ausgeführt ist und die Endrechnung oder Restrechnung vorliegt. Wird der Steuerausweis in den Rechnungen, die über die vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmten Teilentgelte ausgestellt worden sind, nach dem 30. Juni 2020 wegen der Absenkung der Umsatzsteuer berichtigt, sind die Berichtigungen der für die Teilentgelte geschuldeten Umsatzsteuer und ggf. des Vorsteuerabzugs für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Unternehmer zugleich mit der Berichtigung des Steuerausweises einen Ausgleichsanspruch nach § 29 Abs. 2 UStG geltend macht und den Umsatzsteuermehrbetrag nachberechnet. In diesem Falle bedarf

es einer weiteren Berichtigung der Umsatzsteuerberechnung und des Vorsteuerabzugs, wenn der nachberechnete Betrag nicht im Voranmeldungszeitraum der Steuerausweisberichtigung, sondern später gezahlt wird.

47 **Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen**

Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Januar 2021
Die Ausführungen unter Rz. 10 geltend entsprechend für Vorausrechnungen, die vor dem 1. Januar 2021 erteilt werden und bei denen die Leistung nach dem 31. Dezember 2020 erbracht wird wobei in diesen Fällen die Umsatzsteuer nach den Umsatzsteuersätzen von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzugeben ist.

Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen
Für die Anhebung der Umsatzsteuersätze gelten ab dem 1. Januar 2021 für den Regelsteuersatz von 19 Prozent der Divisor 1,19 und für den ermäßigten Steuersatz der Divisor 1,07.

48 **Änderungen der Bemessungsgrundlagen**
Für ein eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG oder steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 13b UStG ein (z. B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung) gelten die Rz. 26 und 27 gelten für die Erhöhung der Umsatzsteuersätze zum 1. Januar 2021 entsprechend.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (http://www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Umsatzsteuer - zum Download bereit.

Im Auftrag

ENTWURF