



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Ergänzung der umsatzsteuerlichen Hinweise für die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwälte im Hinblick auf die Absenkung der Umsatzsteuersätze durch das Konjunkturpaket der Bundesregierung

Ergänzung der Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht – Stand: Dezember 2020

Die Bundesrechtsanwaltskammer hat umsatzsteuerliche Hinweise für die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwälte (Stand: Mai 2020)¹ veröffentlicht.

Dieser Beitrag gibt ergänzende Hinweise zu der durch das Konjunkturpaket der Bundesregierung beschlossenen Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19 % auf 16 % vom 01.07.2020 bis 31.12.2020.

Die Anwendung des korrekten Umsatzsteuersatzes ist für den Vorsteuerabzug des Mandanten essentiell.

Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetzliche Grundlage	2
2.	Umsatzsteuersatzsenkung	2
2.1	Maßgeblicher Zeitpunkt: Leistungserbringung i. S. d. UStG = Fälligkeit der Vergütung i. S. d. RVG	2
2.2	Teilleistungen.....	4
2.3	Vorschuss	6
3.	Literaturhinweise	8

¹ https://brak.de/w/files/01_ueber_die_brak/handlungshinweise_steuer_05_2020.pdf

1. Gesetzliche Grundlage

Das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29.06.2020 (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz)² sieht u. a. eine auf ein halbes Jahr befristete Absenkung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 16 % (§ 12 Abs. 1 UStG) für die Zeit vom 01.07. bis zum 31.12.2020 vor.

Diese Absenkung betrifft auch die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Denn auch für sie gelten die Regelungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG).

Das Bundesministerium der Finanzen hat begleitende BMF-Schreiben vom 30.06.2020³ und vom 04.11.2020⁴ veröffentlicht. Dabei enthält das BMF-Schreiben vom 04.11.2020 auch Erläuterungen zur Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 01.01.2021.

2. Umsatzsteuersatzsenkung

Die Änderung des Umsatzsteuergesetzes, mit der die Umsatzsteuersätze gesenkt werden, ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG auf Leistungen des Rechtsanwalts anzuwenden, die ab dem In-Kraft-Treten der geänderten Vorschrift ausgeführt werden. Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Anwendung der Änderungsvorschrift – z. B. der Absenkung oder Anhebung der Umsatzsteuersätze – nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.

2.1 Maßgeblicher Zeitpunkt: Leistungserbringung i. S. d. UStG = Fälligkeit der Vergütung i. S. d. RVG

Der Umsatzsteuersatz von 16 % ist auf die sonstigen Leistungen des Rechtsanwalts anzuwenden, die zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 bewirkt werden. Maßgebend für die Anwendung dieser Umsatzsteuersätze ist somit stets der Zeitpunkt, zu dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird.

Die Leistung des Rechtsanwalts ist ausgeführt, wenn er seine geschuldete Gesamtleistung erbracht hat. Zur Bestimmung dieses Leistungszeitpunkts ist bei Rechtsanwälten der Eintritt der **Fälligkeit der Vergütung i. S. v. § 8 RVG** heranzuziehen. Danach wird die Vergütung fällig, wenn der Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (§ 8 Abs. 1 Satz 1 RVG). Ist der Rechtsanwalt in einem gerichtlichen Verfahren tätig, wird die Vergütung gem. § 8 Abs. 1 Satz 2 RVG auch fällig, wenn eine Kostenentscheidung ergangen oder der Rechtszug beendet ist (z. B. Urteil oder Vergleich) oder wenn das Verfahren länger als drei Monate ruht. Sind mehrere Fälligkeitstatbestände verwirklicht, ist der erste (frühere) maßgebend. Der Eintritt der Fälligkeit bewirkt dann, dass der Leistungszeitraum i. S. d. UStG beendet ist, sodass die Umsatzsteuer nach dem Satz anfällt, der zu diesem Zeitpunkt gilt.

² BGBl. I S. 1512

³ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2020-06-30-befristete-Senkung-umsatzsteuer-juli-2020-final.pdf;jsessionid=935E6EA71D6295089510E214460E8683.delivery2-replication?_blob=publicationFile&v=5

⁴ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2020-11-04-ergaenzung-befristete-senkung-umsatzsteuer-juli-2020.pdf?_blob=publicationFile&v=1

Auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Erfüllung eines Gebührentatbestandes nach Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG), die zivilrechtliche Vereinbarung eines Auftrags oder der Rechnungsstellung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt des Zahlungseingangs (vgl. Abschn. 12.1 Abs. 3 UStAE).

Dies gilt auch, wenn die Entgelte gesetzlich vorgeschrieben sind, wie bei Leistungen von Rechtsanwälten durch das RVG, und die Entgelte die Umsatzsteuer für die jeweiligen Leistungen nicht einschließen. Unabhängig von dem Zeitpunkt der vertraglichen Leistungsvereinbarung hat der Rechtsanwalt die Umsatzsteuer für seine zwischen dem 30.06.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführten Leistungen nach dem neuen Umsatzsteuersatz von 16 % dem Entgelt hinzuzurechnen (Rz. 14 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 unter Verweis auf Abschn. 29.1 Abs. 5 UStAE).

Die Leistungen eines Rechtsanwalts sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 RVG). Der Auftrag ist erledigt, wenn die geschuldete anwaltliche Dienstleistung erbracht ist. Ob dies zutrifft, hängt von dem rechtlichen Charakter des erteilten Auftrags ab. Handelt es sich, wie im Regelfall, um einen Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichem Charakter (§§ 611, 627, 675 BGB), ist die Leistung mit der Erbringung der jeweils konkret geschuldeten Dienstleistung (z. B. erstes Beratungsgespräch) ausgeführt. Wird dem Rechtsanwalt der Auftrag erteilt, bei dem ein durch anwaltliche Arbeit herbeizuführender Erfolg geschuldet wird, etwa ein Gutachten zu erstellen, eine Rechtsauskunft zu einem Einzelfall bzw. einer konkreten Rechtsfrage zu erteilen, einen Vertragsentwurf zu fertigen oder eine Eintragung im Handelsregister zu bewerkstelligen, handelt es sich regelmäßig um einen Werkvertrag (§ 631 BGB, vgl. BGH NJW 1965, 106 f.). In Abhängigkeit von der konkreten Vereinbarung wird der Auftrag in der Regel mit der Übersendung des fertigen Gutachtens oder des Vertragsentwurfs bzw. der Erteilung der Rechtsauskunft erledigt und damit umsatzsteuerrechtlich die Leistung ausgeführt sein.

Diese Grundsätze gelten auch in den Fällen der sog. Ist-Versteuerung, wenn

- das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt wird, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist (Anzahlungen, Vorschüsse i. S. v. § 9 RVG, usw.) oder
- der Rechtsanwalt die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) berechnet.

Maßgeblich ist stets, zu welchem Zeitpunkt die sonstige Leistung ausgeführt wird. Hat der Rechtsanwalt vor dem 01.07.2020 Entgelte oder Teilentgelte für sonstige Leistungen vereinnahmt, die erst nach dem 30.06.2020 ausgeführt werden, ist auch auf diese Beträge nachträglich der ab dem 01.07.2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 % anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die hiernach dem Steuersatz von 16 % unterfallenden vereinnahmten Entgelte sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind in der Zeile 28 („zu anderen Steuersätzen“) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum 2020 einzutragen. Bereits mit 19 % besteuerte Anzahlungen für nach dem 30.06.2020 ausgeführte Umsätze sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 („zum Steuersatz von 19 %“) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird.

2.2 Teilleistungen

Teilleistungen setzen voraus, dass eine Leistung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbar ist und für bestimmte Teile der Gesamtleistung das Entgelt gesondert vereinbart ist (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 UStG; zur Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen vgl. Abschn. 13.4 UStAE). In dem Fall kommt es für die Frage des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes darauf an, wann die jeweilige Teilleistung bewirkt und damit erbracht wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 und 2 UStG). Auf Teilleistungen, die vor dem 01.07.2020 erbracht werden, ist der bis zum 30.06.2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden. Vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 ausgeführte Teilleistungen sind dem befristeten Umsatzsteuersatz von 16 % zu unterwerfen.

Bei Rechtsanwälten kann es insbesondere bei **laufenden Beratungsverträgen mit der Abrechnung auf Stundenbasis** nach Vergütungsvereinbarung zur Entstehung von Teilleistungen kommen. Werden in einem bestimmten Zeitraum (z. B. Juli 2020) Beratungsleistungen erbracht, liegen jeweils (Teil-)Leistungen vor, die in dem auf Stundenbasis abgerechneten Zeitraum erbracht und damit ausgeführt sind. Etwas anderes gilt dann, wenn der Anwalt ausnahmsweise im Rahmen eines Beratungsvertrages mit einer Werkleistung beauftragt wurde. Die im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 erbrachten Teilleistungen unterliegen dem gesenkten Umsatzsteuersatz von 16 %; die davor und danach erbrachten Teilleistungen dem Umsatzsteuersatz von 19 %.

Beispiel 1: Firma F beauftragt die Rechtssozietät R ab dem 01.05.2020 mit der laufenden Rechtsberatung und vereinbart eine monatliche Abrechnung.

Lösung: Die für die Monate Mai und Juni 2020 erteilten Abrechnungen erfolgen mit einem Umsatzsteuersatz von 19 %, die für die Monate Juli bis Dezember 2020 erteilten Abrechnungen mit einem Umsatzsteuersatz von 16 %.

Beispiel 1a: Firma F beauftragt die Rechtssozietät R ab dem 01.05.2020 mit der laufenden Rechtsberatung und vereinbart eine jährliche Abrechnung zum Ende eines Kalenderjahres.

Lösung: Bei der Abrechnung der Beratungsleistung, die den Zeitraum 01.05. bis 31.12.2020 betrifft, stellt die Rechtsanwaltssozietät ihre Beratung für den Zeitraum 01.05. bis 30.06.2020 mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % und für den Zeitraum 01.07. bis 31.12.2020 mit einem Umsatzsteuersatz von 16 % in Rechnung. Maßgeblicher Zeitpunkt ist die Leistungserbringung.

Bei einer **Pauschalvergütung**, d. h., wenn für eine bestimmte anwaltliche Tätigkeit eine der Höhe nach bestimmte Vergütung vereinbart wird, kommt es auf den Zeitpunkt der Beendigung des Auftrags an. Hierbei kann die Aufteilung in gesondert abrechenbare Teilleistungen vereinbart werden, wenn die Teilleistungen wirtschaftlich von zeitlich nachfolgenden Teilleistungen abgegrenzt werden können. Möglich ist beispielsweise die Abgrenzung der außergerichtlichen Beratung zur außergerichtlichen Vertretung und dieser wiederum zur gerichtlichen Vertretung. Auch die Tätigkeiten in verschiedenen Verfahrensschnitten des gerichtlichen Verfahrens können wirtschaftlich voneinander abgegrenzt werden.

Liegt keine Vergütungsvereinbarung vor und wird **nach RVG abgerechnet**, können eigenständige gebührenrechtliche Angelegenheiten i. S. v. § 15 Abs. 2 RVG Teilleistungen darstellen. Grundsätzlich ist hinsichtlich derselben gebührenrechtlichen Angelegenheit (§ 16 RVG) die Höhe des Umsatzsteuersatzes einheitlich zu beurteilen. Gleiches gilt für Tätigkeiten, die mit dem Verfahren zusammenhängen (§ 19 RVG).

Umfasst die Tätigkeit von vornherein eine Vertretungsleistung durch mehrere Instanzen, ist die Leistung zwar insgesamt erst mit Abschluss des gesamten Verfahrens erbracht (*Nieskens*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 13 Anm. 295 „Rechtsanwaltsleistungen“, Stand: 07/2019). Wegen § 8 Abs. 1 Satz 2 RVG wird jedoch bei Beendigung eines Rechtszuges oder bei getroffener Kostenentscheidung die Vergütung insoweit fällig. Damit ist eine selbständige Teilleistung auch bei darüberhinausgehendem Auftrag dann anzunehmen, wenn ein Rechtszug beendet oder eine Kostenentscheidung ergangen ist. Keine Teilleistung liegt dagegen vor, wenn innerhalb der Erledigung eines Auftrages eine Gebühr anfällt, ohne dass der Auftrag oder ein Rechtszug gleichzeitig beendet wird bzw. eine Kostenentscheidung gefällt wird (*Nieskens*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 13 Anm. 295 „Rechtsanwaltsleistungen“, Stand: 07/2019).

Verschiedene Angelegenheiten (§ 17 RVG) und besondere Angelegenheiten (§ 18 RVG) sind gesondert zu beurteilen.

Beispiel 2: Am 28.05.2020 erhält Rechtsanwalt R von Mandant M den Auftrag, eine einstweilige Verfügung zu erwirken (Wert: 20.000 EUR). Am 01.06.2020 reicht er einen entsprechenden Schriftsatz bei Gericht ein. Gegen die ohne mündliche Verhandlung am 25.06.2020 ergehende Beschlussverfügung legt der Antragsgegner keinen Widerspruch ein. Im Juli 2020 erhebt R auftragsgemäß Hauptsacheklage. Der Klage wird im Dezember 2020 stattgegeben. Im Januar 2021 rechnet R gegenüber M das erstinstanzliche Verfahren ab. Ein anschließendes Berufungsverfahren endet im Mai 2021 durch Rücknahme der Berufung

Lösung: Das Verfahren auf Erlass einer einstweiligen Verfügung und das Hauptsacheverfahren sind verschiedene Angelegenheiten (§ 17 Nr. 4 RVG). Auf die Vergütung für das Verfahren auf Erlass der einstweiligen Verfügung ist der Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden, auf die Vergütung für das erstinstanzliche Klageverfahren 16 %. Für das Berufungsverfahren sind wiederum 19 % Umsatzsteuer zu erheben.

Beispiel 3: Am 04.10.2019 stellt Rechtsanwalt R für Mandant M einen Antrag auf Prozesskostenhilfe beim Landgericht. Nach Bewilligung durch das Landgericht erhebt R am 02.12.2019 Klage. Nach einer mündlichen Verhandlung am 25.05.2020 gibt das Landgericht der Klage mit Urteil vom 02.07.2020 statt.

Lösung: Das Prozesskostenhilfverfahren und das anschließende Verfahren beim Landgericht sind dieselbe Angelegenheit (§ 16 Nr. 2 RVG), die mit dem Urteil des Landgerichts beendet ist. Auf die Vergütung für das Klageverfahren ist – einschließlich der Terminsgebühr (Nr. 3104 VV RVG) – der Umsatzsteuersatz von 16% anzuwenden.

Beispiel 4: Mandant M beauftragt Rechtsanwalt R im April 2020 mit der Beantragung eines Mahnbescheids. Dieser wird im Mai 2020 erlassen. Der im Juni 2020 beantragte Vollstreckungsbescheid wird im Juli 2020 erlassen. Im August 2020 beauftragt R den Gerichtsvollzieher mit der Einholung einer Vermögensauskunft. Nachdem diese vorliegt, beantragt R im Dezember 2020 eine Kontenpfändung. Der Pfändungs- und Überweisungsbeschluss wird im Januar 2021 erlassen.

Lösung: Es gilt zwischen dem Mahnverfahren und den Vollstreckungstätigkeiten zu differenzieren. Auch hier kommt es auf die Fälligkeit der Leistung gem. § 8 RVG an. Wann dies der Fall ist, ist für jede gebührenrechtliche Angelegenheit gesondert zu prüfen. Das Mahnverfahren und das streitige Verfahren sind verschiedene Angelegenheit (§ 17 Nr. 2 RVG). Das Mahn- und das dem nachfolgende Vollstreckungsbescheidsverfahren bilden eine Angelegenheit. Diese endet entweder mit Widerspruch (dann tritt die Beendigung des Mahnverfahrens mit Eingang der Akten bei dem Streitgericht ein, vgl. § 696 Abs. 1 Satz 3 ZPO) oder mit Erlass des Vollstreckungsbescheids. Es sind daher für das Mahnverfahren (Verfahrensgebühr gem. Nr. 3305 VV RVG und Gebühr nach Nr. 3308 VV RVG für den Antrag auf den Vollstreckungsbescheid) 16 % Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Die Zwangsvollstreckungsmaßnahmen stellen besondere Angelegenheiten nach § 18 RVG und damit jeweils eine eigene Angelegenheit dar: Die Beauftragung des Gerichtsvollziehers nach § 18 Abs. 1 Nr. 16 RVG und der Pfändungsantrag nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 RVG.

In der Literatur werden verschiedene Auffassungen zum Zeitpunkt der Fälligkeit von Vollstreckungsmaßnahmen vertreten. Nach Einschätzung der BRAK spricht viel dafür, dass sich ein Vollstreckungsauftrag erst mit Abschluss der Vollstreckungsmaßnahme i. S. v. § 8 Abs. 1 Satz 1 RVG erledigt. Der Auftrag des Rechtsanwalts, den Gerichtsvollzieher mit der Einholung einer Vermögensauskunft zu beauftragen, ist in diesem Fall dann erledigt, wenn Vermögensauskunft erteilt worden ist. Für die Beauftragung des Gerichtsvollziehers zur Einholung der Vermögensauskunft sind vorliegend daher 16 % Umsatzsteuer auszuweisen. Letztlich muss bei dieser Auslegung der Gerichtsvollzieher den im Vollstreckungsauftrag enthaltenen Umsatzsteuersatz auf dessen Richtigkeit hin prüfen. Ferner müsste für den Antrag auf Erlass eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses nach Einschätzung der BRAK der Umsatzsteuersatz von 19 % gelten, da sich die Vollstreckungsmaßnahme erst mit Erlass des Beschlusses im Jahr 2021 erledigt und damit fällig wird. In diesem Fall müsste das Vollstreckungsgericht die in 2020 mit 16 % beantragte Umsatzsteuer von sich aus auf 19 % abändern. (Hinweis: Wie bereits ausgeführt, sind Nachberechnungen möglich, die zu etwaigen Rückerstattungen führen können.)

Beispiel 4a: Mandant M beauftragt im laufenden Ermittlungsverfahren Rechtsanwalt R im September 2019 mit seiner Verteidigung. Im Januar 2020 wird Anklage erhoben, die im April 2020 zur Hauptverhandlung zugelassen wird. Die mehrtägige Hauptverhandlung findet vom 15.06. bis zum 10.08.2020 statt. Das Urteil wird im September 2020 rechtskräftig.

Lösung: Die Verteidigung im Ermittlungsverfahren und das nachfolgende gerichtliche Verfahren sind verschiedene Angelegenheiten (§ 17 Nr. 10 RVG). Auf die Vergütung für die Verteidigung im Ermittlungsverfahren ist der Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden, auf die Vergütung für das gerichtliche Verfahren (Zwischen- und Hauptverfahren) 16 %. Das gilt unabhängig davon, ob nach RVG oder aufgrund einer Vergütungsvereinbarung abgerechnet wird.

2.3 Vorschuss

Der Rechtsanwalt kann von seinem Auftraggeber für die entstandenen und die voraussichtlich entstehenden Gebühren und Auslagen einen angemessenen Vorschuss fordern (§ 9 RVG). In der Endrechnung sind Vorschüsse anzugeben. Entscheidend ist hier der Umsatzsteuersatz, der in der Endrechnung zugrunde gelegt wird. Und dieser richtet sich, wie oben dargestellt, stets nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung.

Beispiel 5: Rechtsanwalt R hat im April 2020 einen Vorschuss in Höhe von 5.000 EUR abgerechnet und dabei einen Umsatzsteuersatz von 19 % zugrunde gelegt. Die anwaltliche Leistung wird im August 2020 erbracht. In der Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2020, die R im Mai 2020 abgegeben hat, hat er den Vorschuss mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % angemeldet.

Lösung: Nach Inkrafttreten der Absenkung der Umsatzsteuersätze zum 01.07.2020 kann R die Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2020 korrigieren, indem er in Zeile 26 den Vorschuss als negative Bemessungsgrundlage abzieht und in Zeile 28 einträgt. R erstellt eine Schlussrechnung über 5.000 EUR zzgl. 16 % Umsatzsteuer und erstattet dem Mandanten die Differenz zur Rechnung vom April 2020. Einer Berichtigung des Steuerausweises in der Rechnung über den Vorschuss bedarf es dann nicht, weil in der Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung mit dem ab 01.07.2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 % ausgewiesen wird (vgl. Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020).

Beispiel 6: Rechtsanwalt R hat dem Mandanten M im Juli 2020 einen Vorschuss für die außergerichtliche Geltendmachung eines Anspruchs gegenüber B mit 16 % in Rechnung gestellt. Nach letztmaliger Zahlungsaufforderung im Januar 2021 beauftragt M R im Februar 2021 mit der Klageerhebung gegen B. R stellt M hierüber im Februar 2021 erneut eine Vorschussrechnung für die gerichtliche Tätigkeit.

Lösung: Die außergerichtliche Vertretung ist mit Auftrag zur Klageerhebung beendet. Die Geschäftsgebühr (Nr. 2300 VV RVG), d. h. auch der bereits gezahlte Vorschuss, sind mit 19 % zu versteuern. R stellt M eine Rechnung über die Geschäftsgebühr zzgl. 19 % Umsatzsteuer abzgl. des bezahlten Vorschusses (mit Ausweis der bezahlten 16 % Umsatzsteuer). Zusätzlich stellt R eine Verfahrensgebühr (Nr. 3100 VV RVG) abzgl. der anzurechnenden hälftigen Geschäftsgebühr zzgl. 19 % Umsatzsteuer in Rechnung.

Beispiel 7: Mandant M beauftragt Rechtsanwalt R im Januar 2019 mit einem selbständigen Beweisverfahren zur Feststellung der Ursächlichkeit eines Baumangels. Das Beweisverfahren endet am 25.06.2020 mit der Übermittlung eines Gutachtens, in der die Ursächlichkeit des Mangels bestätigt wird. Anfang Juli 2020 stellt R M das Honorar für das Beweisverfahren in Rechnung. Das anschließende Hauptsacheverfahren endet nach einer mündlichen Verhandlung mit Anerkenntnis des Beklagten im Dezember 2020.

Lösung: Da das selbständige Beweisverfahren ein besonderes Verfahren nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 RVG ist, stellt R M im Juli 2020 hinsichtlich des selbständigen Beweisverfahrens eine Rechnung über eine Verfahrensgebühr (Nr. 3100 VV RVG) mit 19 % Umsatzsteuer. Für das Hauptsacheverfahren stellt R unter Anrechnung der Verfahrensgebühr für das Beweisverfahren eine Rechnung mit 16 % Umsatzsteuer. Die im Juli 2020 erhobene Umsatzsteuer von 19 % ist nicht anteilig zu erstatten.

Beispiel 8: Mandant M beauftragt Rechtsanwalt R im November 2020 mit der gerichtlichen Geltendmachung eines Anspruchs. R stellt M eine Vorschussrechnung für die gerichtliche Tätigkeit, die noch im Dezember 2020 bezahlt wird.

Lösung: Nach der Ist-Versteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG) entsteht nur Umsatzsteuer in Höhe von 16 %. Soweit feststeht, dass die jeweilige Leistung erst nach dem 31.12.2020 erbracht wird, wird jedoch nicht beanstandet, wenn bereits der dann gültige Steuersatz von 19 % angewandt wird (vgl. Rz. 1 des BMF-Schreibens vom 04.11.2020).

Beispiel 9: Mandant M beauftragt Rechtsanwalt R Ende 2020 mit der gerichtlichen Geltendmachung eines Anspruchs. R stellt M am 29.12.2020 eine Vorschussrechnung mit einem Umsatzsteuersatz von 16 % für die gerichtliche Tätigkeit.

Lösung: Da die Vorschussrechnung vor dem 01.01.2021 gestellt wird, der Vorschuss aber erst nach dem 31.12.2020 von R vereinnahmt wird, muss die Leistung mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % versteuert werden, auch wenn die Rechnung einen Steuersatz von 16 % ausweist (vgl. Rz. 2 des BMF-Schreibens vom 04.11.2020).

Beispiel 10: Rechtsanwalt R hat im April 2020 einen Vorschuss in Höhe von 5.000 EUR abgerechnet und dabei einen Umsatzsteuersatz von 19 % zugrunde gelegt. Im August 2020 hat R einen weiteren Vorschuss in Höhe von 3.000 EUR abgerechnet und dabei einen Umsatzsteuersatz von 16 % zugrunde gelegt. Die anwaltliche Leistung wird im November 2020 erbracht. In der Umsatzsteuer-Voranmeldung für April 2020, die R im Mai 2020 abgegeben hat, hat er den Vorschuss mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % angemeldet. In der Umsatzsteuer-Voranmeldung für August 2020, die R im September 2020 abgegeben hat, hat er den weiteren Vorschuss mit einem Umsatzsteuersatz von 16 % angemeldet.

Lösung: Maßgeblich für den anzuwendenden Umsatzsteuersatz ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung im November 2020. In der Schlussrechnung sind daher 16 % Umsatzsteuer auszuweisen. Einer Berichtigung des Steuerausweises in der im April 2020 erteilten Vorschuss-Rechnung bedarf es dann nicht, weil in der Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung mit dem ab 01.07.2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16 % ausgewiesen wird. Die Berechnung dieser Steuer wird somit erst für den Voranmeldungszeitraum berichtigt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG), hier mit der Voranmeldung für November 2020. Die Steuer der ersten Vorschussrechnung kann nicht mit der zweiten Vorschussrechnung aus August 2020 geändert werden. (vgl. Rz. 3 des BMF-Schreibens vom 04.11.2020).

Hinweis: Dieser Beitrag kann wegen der Vielfalt der gebührenrechtlichen Konstellationen nur die Grundzüge der aufgeworfenen umsatzsteuerlichen Fragen behandeln. Bei Zweifelsfragen wird dringend dazu geraten, einen Steuerberater hinzuzuziehen.

3. Literaturhinweise

Müller-Rabe in Gerold/Schmidt, RVG, 24. Auflage, 7008 VV Rn. 35 ff. (zur Änderung der Höhe der MwSt. zum 01.01.2007)

Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: 07/2019)

Onderka, IWW Institut: Welche Auswirkungen hat die Umsatzsteuererhöhung zum 1.1.07?⁵

Schneider: Auswirkungen der Änderung des Umsatzsteuersatzes in Familiensachen, NZFam 2020, 597

Schüller für RAK Berlin: Absenkung des allgemeinen USt-Satzes von 19 % auf 16 % für die Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020⁶

von Seltmann: Mehrwertsteuer auf Anwaltsrechnungen ab dem 1.1.2007, NJW-Spezial 2006, 525

Stange/Mehren, Anwaltliche Rechnungen bei corona-bedingt ermäßigtem Umsatzsteuersatz, NJW 2020, 3225

* * *

⁵ <https://www.iww.de/rvgprof/archiv/umsatzsteuer-welche-auswirkungen-hat-die-umsatzsteuererhoehung-zum-1107-f22416>

⁶ https://www.rak-berlin.de/download/pdf_bisEnde2021/200624_HinweiseUStSenkung.pdf?m=1592998483&



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 4. November 2020

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

GZ **III C 2 - S 7030/20/10009 :016**
DOK **2020/1074476**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Ergänzend zum BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584, gilt für die befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020 und zu deren Anhebung zum 1. Januar 2021 Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

<u>Tz.</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Rz.</u>
1	Voraus- und Anzahlungsrechnungen	1 - 4
2	Ausgabe eines Gutscheins für einen verbindlich bestellten Gegenstand sowie von Restaurantgutscheinen	5 - 6
3	Erstattung von Pfandbeträgen	7
4	Gewährung von Jahresboni	8 - 9
5	Herstellerrabatt bei der Abgabe pharmazeutischer Produkte	10
6	Besteuerung von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie von Abwasserbeseitigung	11
7	Besteuerung von Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungs-omnibussen	12 - 14
8	Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- oder Leasingverträge	15
9	Anzuwendender Steuersatz bei Gesamtmargenbildung nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG	16
10	Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 4 UStG	17

11	Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements	18
12	Leistungszeitpunkt bei Leistungen eines Insolvenzverwalters	19
13	Leistungen des Gerüstbauerhandwerks	20
14	Wiederkehrende Leistungen	21
15	Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe	22

1. Voraus- und Anzahlungsrechnungen

- 1 In Voraus- und Anzahlungsrechnungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 gestellt werden und für die das Entgelt in diesem Zeitraum vereinnahmt worden ist, ist die Steuer mit dem Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu berechnen. Soweit feststeht, dass die jeweilige Leistung erst nach dem 31. Dezember 2020 erbracht wird, wird es aber nicht beanstandet, wenn bereits der dann gültige Steuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent angewandt wird. Der Empfänger einer solchen Rechnung kann unter den übrigen Voraussetzungen den ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer geltend machen (vgl. BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584, Rz. 47, 51 und 52 sowie 9 und 11).
- 2 Wenn in einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung vor dem 1. Juli 2020 die Steuer nach dem Steuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent berechnet, das Entgelt jedoch erst nach dem 30. Juni 2020 vereinnahmt worden ist, schuldet der Leistende die Mehrsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Der Leistungsempfänger ist insoweit - vorbehaltlich der Nichtbeanstandungsregelung in Rz. 46 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584 - nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da es sich um keine gesetzlich geschuldete Steuer handelt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Voraus- oder Anzahlungsrechnungen, die vor dem 1. Januar 2021 gestellt werden und für die das Entgelt nach dem 31. Dezember 2020 vereinnahmt wird, sind mit einem Steuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent 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.
- 3 Sofern in Fällen von kumulierten Voraus- und Anzahlungsrechnungen in einer bereits gestellten Rechnung die Steuer nach einem zu diesem Zeitpunkt zutreffenden Steuersatz berechnet worden ist, ist die Berechnung dieser Steuer erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, 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.
- 4 Das Rechtsverhältnis zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger ist zivilrechtlicher Natur. Soweit zwischen den Beteiligten ein schuldrechtlicher Vertrag besteht, handelt es sich bei einer ggf. bestehenden Verpflichtung zur Erteilung oder Berichtigung einer Rechnung um eine aus § 242 Bürgerliches Gesetzbuch abgeleitete zivilrechtliche Nebenpflicht, die in einem zivilrechtlichen Verfahren durchgesetzt werden kann (vgl. Abschnitt 14.1 Abs. 5 UStAE).

2. Ausgabe eines Gutscheins für einen verbindlich bestellten Gegenstand sowie von Restaurantgutscheinen

- 5 Die Ausstellung eines als Gutschein bezeichneten Dokuments für einen verbindlich bestellten Gegenstand, bei dem ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung des Gutscheins auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ausgeschlossen ist und dessen Ausstellung mit einer Abnahmeverpflichtung verbunden ist, ist eine Anzahlung, die gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist, zu versteuern ist. Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 1. Januar 2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu berechnen. Bei Lieferung des Gegenstands nach dem 31. Dezember 2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19 Prozent bzw. 7 Prozent im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen. Steht bereits bei Leistung der Anzahlung fest, dass die Lieferung erst nach dem 31. Dezember 2020 erfolgen wird, kann die Anzahlung aus Vereinfachungsgründen bereits mit 19 Prozent versteuert werden.

Beispiel:

Ein Kfz-Händler bietet an, auf den Erwerb eines Neu- oder Gebrauchtfahrzeugs, welches erst nach dem 31. Dezember 2020 ausgeliefert werden kann, den abgesenkten Umsatzsteuersatz anzuwenden, indem im zweiten Halbjahr 2020 die Ausgabe eines als Gutschein bezeichneten Dokuments („Gutschein“) mit einem Steuersatz von 16 Prozent erfolgt. Der „Gutschein“ ist auf eine verbindliche Bestellung eines individualisierten Fahrzeugs mit einer Verpflichtung zur Abnahme bezogen. Ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung des „Gutscheins“ auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ist ausgeschlossen. Es liegt kein Einzweck-Gutschein i. S. d. § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG, sondern eine Anzahlung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG vor. Diese berechtigt den Erwerber in Verbindung mit der verbindlichen Bestellung ein genau bestimmtes Fahrzeug von einem genau bezeichneten Unternehmer in Empfang zu nehmen. Der Unterschied zum Einzweck-Gutschein besteht darin, dass der Leistungsgegenstand nicht nur bestimmbar, sondern - wie im Falle einer verbindlichen Bestellung - inhaltlich genau bestimmt ist. Der Erwerber hat keine Möglichkeit, den tatsächlichen Auslieferungszeitpunkt auszuwählen bzw. zu beeinflussen. Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 1. Januar 2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16 Prozent zu berechnen. Bei Lieferung des Fahrzeugs nach dem 31. Dezember 2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19 Prozent im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen.

- 6 Soweit Gutscheine für Restaurationsleistungen vor dem 1. Juli 2020 ausgegeben wurden, bleibt es bei der Versteuerung als Einzweck-Gutschein mit 19 Prozent, auch wenn die Einlösung im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021 erfolgt. Denn für die Behandlung als Einzweck-Gutschein ist ausschließlich auf die Gesetzeslage im Zeitpunkt der Ausgabe abzustellen.

Durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19. Juni 2020, BGBl. I S. 1385 wurde § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG neu angefügt. Dieser beinhaltet die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021, mit Ausnahme von Getränken. Da in diesem Zeitraum der anzuwendende Steuersatz wegen der unterschiedlichen Besteuerung von Speisen und Getränken nicht eindeutig bestimmbar ist, handelt es sich bei in diesem Zeitraum ausgegebenen Gutscheinen für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen grundsätzlich um Mehrzweck-Gutscheine mit der Folge, dass die Versteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung zum dann gültigen Steuersatz erfolgt.

In der Zeit vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021 ausgegebene Gutscheine für Restaurationsleistungen können nur dann als Einzweck-Gutscheine behandelt werden, wenn die Gutscheine auf den Bezug von Speisen oder den Bezug von Getränken explizit beschränkt werden. Gutscheine für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen einschließlich Getränke gelten erst wieder als Einzweck-Gutscheine, wenn sie für den Zeitraum ab dem 1. Juli 2021 ausgestellt werden.

3. Erstattung von Pfandbeträgen

- 7 Aus Vereinfachungsgründen kann Pfandgeld im Zeitraum nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 mit 16 Prozent Umsatzsteuer abgerechnet werden, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer mit dem Steuersatz von 16 Prozent korrigieren und diese Abrechnungsmethode auch für Pfandgelder ab dem 1. Januar 2021, dann mit dem Steuersatz von 19 Prozent, angewendet wird. Dies sowie auch die Vereinfachungsregelungen in Rz. 31 und 50 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584, gelten nicht nur für Flaschenpfand, sondern auch für Pfandgelder für andere Gegenstände, wie z. B. als Transporthilfsmittel ausgetauschte Paletten.

4. Gewährung von Jahresboni

- 8 In Fällen, in denen ein Unternehmer sowohl mit dem allgemeinen als auch mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuerte Umsätze ausführt, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer für die Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG das Verhältnis der mit dem allgemeinen zu den mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Umsätzen zugrunde legt und hierbei für das gesamte Kalenderjahr von einem Steuersatz von jeweils 19 Prozent bzw. 7 Prozent ausgeht.
- 9 Rz. 33 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584, findet entsprechende Anwendung für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterlegen haben. In diesem Fall ist 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 ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent zugrunde legt. Der Leistungsempfänger hat nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG entsprechend zu verfahren.

5. Herstellerrabatt bei der Abgabe pharmazeutischer Produkte

- 10 Gewährt ein Pharmazieunternehmen seinem Abnehmer nachträglich einen Herstellerrabatt, führt dies zu einer Entgeltminderung. Die ursprüngliche Bemessungsgrundlage ist entsprechend zu korrigieren. Rz. 32 und 33 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584, finden entsprechende Anwendung. Dies gilt auch für gesetzliche Rabatte gem. § 130a Abs. 1 Satz 1 SGB bzw. § 1 AMRabG. Hinsichtlich der Vereinfachungsregelungen ist hierbei Voraussetzung, dass die Apotheke das Entgelt von dritter Seite korrespondierend zur Entgeltminderung mit demselben Steuersatz ansetzt.

6. Besteuerung von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie von Abwasserbeseitigung

- 11 Die Vereinfachungsregelungen der Rz. 35 ff. des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584, können auch auf Leistungen im Rahmen der EEG-Einspeisung und der Netznutzung angewendet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Endverbraucher oder um ein Versorgungsunternehmen handelt. Auf die Entnahme von Strom im Jahr 2020 durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, kann der zum 31. Dezember 2020 geltende Steuersatz angewendet werden.

7. Besteuerung von Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsbussen

- 12 Auf die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten, die bis zum Ablauf des letzten Betriebstags des Monats Dezember 2020 gültig sind (der Betriebstag 31. Dezember 2020 endet vielfach erst nach 24 Uhr), können noch die bis zum 31. Dezember 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 16 Prozent bzw. 5 Prozent angewandt werden.
- 13 Vor dem 1. Januar 2021 erzielte Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen können, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 31. Dezember 2020 hinausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1. Januar 2021 und die nach dem 31. Dezember 2020 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.
- 14 Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 21. Januar 2020, BStBl I S. 19, gelten entsprechend.

8. Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- oder Leasingverträgen

- 15 Unabhängig davon, ob Sonder- und Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Miet- oder Leasingvertrages der Haupt- oder einer Nebenleistung zuzurechnen sind, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung. Sofern die Hauptleistung in Zeiträumen vor dem 1. Juli 2020 und Zeiträumen nach dem 30. Juni 2020 oder in Zeiträumen nach dem 31. Dezember 2020 und Zeiträumen vor dem 1. Januar 2021 erbracht wird, ist die Sonder- und Ausgleichszahlung grundsätzlich zeitanteilig der jeweiligen Hauptleistung zuzuordnen. Andere sachgerechte Aufteilungsmethoden sind zulässig.

9. Anzuwendender Steuersatz bei Gesamtmargenbildung nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG

- 16 Ermittelt der Unternehmer nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG in der bis 17. Dezember 2019 geltenden Fassung, die nach § 27 Abs. 26 UStG für Umsätze bis zum 31. Dezember 2021 anzuwenden ist, die Bemessungsgrundlage für die gesamten innerhalb des Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen, kann für diese Umsätze im Jahr 2020 der zum 31. Dezember 2020 geltende Steuersatz von 16 Prozent angewendet werden.

10. Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 4 UStG

- 17 Auf die Gesamtmarge nach § 25a Abs. 4 UStG kann für Umsätze im Jahr 2020 der zum 31. Dezember 2020 geltende Steuersatz von 16 Prozent angewendet werden.

11. Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements

- 18 Bei digitalen Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements wird die Leistung am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführt. Bei analogen Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements wird die Leistung ebenfalls am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführt, wenn für die einzelnen Ausgaben kein gesondertes Entgelt vereinbart ist oder abgerechnet wird, sondern nur ein Gesamtkaufpreis existiert.

12. Leistungszeitpunkt bei Leistungen eines Insolvenzverwalters

- 19 Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrundeliegende Auftrag (letzte Vollzugshandlung) erledigt ist. Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 2. Dezember 2015, V R 15/15, BStBl 2016 II S. 486) erst mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nach § 200 Abs. 1 InsO erbracht, soweit keine anderen Beendigungsgründe vorliegen. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die Bestimmung des Leistungszeitpunkts auf den Vollzug der Schlussverteilung abgestellt wird.

Im Restschuldbefreiungsverfahren bestimmt sich der Leistungszeitpunkt nach dem Zeitpunkt der rechtskräftigen Erteilung der Restschuldbefreiung nach § 300 InsO.

13. Leistungen des Gerüstbauerhandwerks

- 20 Der Gerüstbauer erbringt mit der Zurverfügungstellung eines fachmännisch montierten Gerüsts für einen bestimmten Zeitraum eine einheitliche sonstige Leistung. Es handelt sich nicht um eine Werkleistung im umsatzsteuerlichen Sinne, da der Gerüstbauer nicht die Bearbeitung eines Gegenstands übernimmt. Die Leistungselemente „Montage und Demontage“ sind Nebenleistungen zu der Hauptleistung, der Grundvorhaltung des Gerüsts für eine bestimmte Zeit, da die Auf- und Abbauleistungen mit der zeitlichen Überlassung des Gerüsts eng zusammenhängen und zwangsläufig in ihrem Gefolge vorkommen. Denn die Auf- und Abbauleistungen haben für den Leistungsempfänger

keinen eigenen Zweck, sondern stellen das Mittel dar, um die Nutzung des Gerüsts unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. Abschnitt 3.10 Absatz 5 Sätze 3 und 4 UStAE).

Die Gesamtleistung „Gerüstbau“ kann mit den Leistungsbestandteilen Montage, Standzeit (Summe aus Grundvorhaltung und Überstandsmiete) und Demontage ggf. auch in Teilleistungen nach Nutzungszeiträumen aufgeteilt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Leistungsbestandteile einzeln geschuldet und bewirkt werden (vgl. Abschn. 13.4 Satz 1 UStAE). Werden keine Teilleistungen vereinbart, wird die Leistung mit Abschluss der Demontage ausgeführt.

14. Wiederkehrende Leistungen

- 21 Von dem Begriff der Dauerleistung im Sinne der Rz. 23 des BMF-Schreibens vom 30. Juni 2020, BStBl I S. 584, werden wiederkehrende Leistungen nicht erfasst, die zeitpunktbezogen in regelmäßigen Abständen einmal oder mehrfach jährlich erbracht werden. Diese Leistungen werden am Tag jeder einzelnen Leistungserbringung ausgeführt.

Beispiel:

Eine als „jährlicher Wartungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarung hat folgenden Inhalt: Der Anbieter verpflichtet sich, die Anlage einmal jährlich zu überprüfen. Bei der Überprüfung wird die Funktionstüchtigkeit überprüft und ein Überprüfungsprotokoll erstellt; für Leistungen, die über die Kontrollarbeiten hinausgehen erhält der Kunde ein gesondertes Angebot; der Preis beträgt jährlich xxx €. Die Zahlung wird zehn Tage nach Erhalt der Rechnung fällig; diese Vereinbarung ist bis drei Monate vor Ablauf des Kalenderjahres kündbar. Es handelt sich nicht um eine Dauerleistung, da keine durchgehende Leistungsbereitschaft bzw. -erbringung geschuldet wird, sondern um eine zeitpunktbezogen zu erbringende Tätigkeit, die lediglich zivilrechtlich in ein Dauerschuldverhältnis gekleidet ist. Der Steuersatz richtet sich nach dem Tag der Leistungserbringung.

15. Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe

- 22 Für Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen in der Nacht vom 30. Juni 2020 auf den 1. Juli 2020 sind die ab dem 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 5 bzw. 16 Prozent anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen wird es zugelassen, dass diese Steuersätze auch auf Bewirtschaftungsleistungen (z. B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.)

sowie für Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen in der Nacht vom 31. Dezember 2020 auf den 1. Januar 2021 angewendet werden.

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

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.