

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 4, Juli 2020

Temporäre Steuersatzsenkung im zweiten Halbjahr 2020

Zur Belebung der im Zuge der Coronakrise geschädigten Wirtschaft werden in einem in Deutschland beispiellosen Vorgang beide Umsatzsteuersätze abgesenkt – der Regelsteuersatz von 19 Prozent auf 16 Prozent, der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent auf 5 Prozent. Diese Maßnahme ist zeitlich beschränkt auf Leistungen, die während des Zeitraums vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 (jeweils einschließlich) ausgeführt werden. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat zum 30. Juni 2020 die Endfassung des dazugehörigen Schreibens bekanntgegeben. In diesem Newsletter möchten wir die wichtigsten Regelungen in Zusammenhang mit dieser Maßnahme zusammenfassen. Da hier nicht auf alle Besonderheiten des umfangreichen Schreibens eingegangen werden kann, bleibt die Lektüre des Schreibens sowie gegebenenfalls die Konsultation eines steuerlichen Beraters jedoch unerlässlich.

Allgemeines

Die temporäre Steuersatzänderung wurde im Umsatzsteuergesetz (UStG) als zeitlich begrenzte Fassung von § 12 Abs. 1 und 2 UStG angelegt, die nicht dort, sondern in § 28 Abs. 1 und 2 UStG n. F. zu finden ist. § 27 Abs. 1 UStG bestimmt: Änderungen des UStG – was Änderungen der Steuersätze einschließt – sind grundsätzlich auf Lieferungen, sonstige Leistungen (auch Teilleistungen) und innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. In diesem Zusammenhang spielt es keine Rolle, wann eine Rechnung ausgestellt wird, es kommt auch nicht auf das Datum der vertraglichen Vereinbarung oder darauf an, wann das Entgelt vereinnahmt wird.

Unter den weiteren Voraussetzungen sind Rechnungen auch dann mit dem Ausweis der jeweils „neuen“ Steuersätze zu erteilen, wenn die Verträge über diese Leistungen vor der Änderung der Steuersätze zum 1. Juli 2020 abgeschlossen wurden und die Parteien von den bis dahin geltenden Steuersätzen von 19 % und 7 % ausgegangen sind. Ob die Preise für Leistungen abzusenken bzw. zu erhöhen sind oder ob der leistende Unternehmer den Minderbetrag behalten bzw. den Mehrbetrag einfordern darf, ist in erster Linie eine zivilrechtliche Frage. In bestimmten Fällen kann § 29 Abs. 2 UStG zur Anwendung gelangen, welcher der einen oder der anderen Vertragspartei unter bestimmten Voraussetzungen einen Ausgleichsanspruch zuweist. Auch zu diesem Themenbereich macht das BMF-Schreiben einige Ausführungen. Zum Fall, dass der leistende Unternehmer bei der Steuersatzerhöhung zum 1. Januar 2021 einen Ausgleichsanspruch nach § 29 Abs. 2 UStG geltend macht und den Umsatzsteuer mehrbetrag nachberechnet, vgl. Rz. 51 des BMF-Schreibens.

Für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer von Einfuhren, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 vorgenommen werden, sind in der zweiten Jahreshälfte 2020 ebenfalls die Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % heranzuziehen.

Das BMF äußert sich im Schreiben in Rz. 4 dazu, wie die Bemessungsgrundlage für Umsätze und innergemeinschaftliche Erwerbe zu den abgesenkten Steuersätzen in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung des Jahres 2020 zu melden ist. Es hat darüber hinaus bereits Updates der Anleitungen zur Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung herausgegeben. In der Umsatzsteuervoranmeldung für das Jahr 2020 sind die Umsätze zu den „alten“ Steuersätzen demnach in den Zeilen 26 und 27, Umsätze zu den „neuen“ Steuersätzen (einschließlich vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte Anzahlungen, vgl. das Beispiel in der Anleitung zur Umsatzsteuer-Voranmeldung) jedoch insgesamt in Zeile 28 („Umsätze zu anderen Steuersätzen“) zu melden; innergemeinschaftliche Erwerbe zu den „alten“ Sätzen sind in Zeile 33 und 34 einzutragen, zu den „neuen“ in Zeile 35 („Inneregemeinschaftliche Erwerbe zu anderen Steuersätzen“). Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuerjahreserklärung 2020, in der zudem für Lieferungen zu den „neuen“ Sätzen, für die der letzte Abnehmer die Steuer im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts schuldet, in Zeile 96 eine Eintragung zu machen ist (statt in den Zeilen 94 und 95, wo solche Lieferungen zu den „alten“ Steuersätzen gemeldet werden).

Leistungsempfänger sollten darauf achten, dass ihre Eingangsrechnungen den korrekten Steuersatz ausweisen. Für Leistungen, die im Monat Juli 2020 in der Unternehmerkette ausgeführt werden, wird ein Vorsteuerabzug zu 19 % bzw. 7 % zugelassen, wenn die entsprechende Rechnung zu den Steuersätzen von 19 % bzw. 7 % ausgestellt und die Umsatzsteuer entsprechend abgeführt wird. Danach aber gilt: Soweit die Umsatzsteuer in einer Rechnung zu hoch ausgestellt ist, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Anzahlungen und Vorauszahlungen

Steuersatzsenkung zum 1. Juli 2020

Der Grundsatz, dass es auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung ankommt, gilt auch für Fälle, in denen die Umsatzsteuer auf Anzahlungen oder Vorauszahlungen schon zum Zeitpunkt der Vereinnahmung dieser Beträge entsteht (sogenannte Mindestbesteuerung). Das betrifft vor allem vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmte Anzahlungen oder Vorauszahlungen, wenn die betreffende Leistung oder Teilleistung, auf die sie sich beziehen, erst nach dem 30. Juni 2020 ausgeführt wird. Weil für die gesamte Leistung der Zeitpunkt der Ausführung maßgeblich ist, werden zu einem Steuersatz von 19 % bzw. 7 % vereinnahmte Anzahlungen oder Vorauszahlungen nachträglich – und zwar bei Ausführung der Leistung oder Teilleistung – auf einen Steuersatz von 16 % bzw. 5 % umgestellt. Das erfolgt in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Im Einzelnen: Erteilt der Unternehmer in solchen Fällen für vor dem Stichtag vereinnahmte Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, so weist er dem BMF zufolge Umsatzsteuer nach den „alten“ Steuersätzen von 19 % bzw. 7 % aus. Der Leistungsempfänger ist unter den übrigen Voraussetzungen berechtigt, die in der jeweiligen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Rechnung erhalten und soweit er die verlangte Zahlung geleistet hat. Bereits zum „alten“ Steuersatz versteuerte Anzahlungen werden (erst) im Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung dadurch korrigiert, dass der leistende Unternehmer in Höhe der Anzahlung eine negative Bemessungsgrundlage zu 19%/7 % (neben dem Gesamtentgelt zu 16%/5 %) berücksichtigt und der Leistungsempfänger seine Vorsteuer durch den Differenzbetrag zwischen dem Steuerausweis laut Schlussrechnung und der bereits geltend gemachten Vorsteuer (ggf. mit Minuszeichen) geltend macht bzw. mindert (Rz. 8).

Es bedarf dem BMF zufolge keiner Korrektur des Steuerausweises in den Anzahlungsrechnungen, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit den ab 1. Juli 2020 gültigen Umsatzsteuersätzen von 16 % bzw. 5 % ausgewiesen wird (vgl. dazu auch Rz. 12). Das BMF lässt es auch zu, dass Umsatzsteuer in den Anzahlungsrechnungen von vornherein zu den „neuen“ Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % ausgewiesen wird; auch hier kann der Leistungsempfänger unter den weiteren Voraussetzungen die Vorsteuer aus den Anzahlungsrechnungen abziehen.

Besonderheiten gelten im Fall von Vorausrechnungen. Damit meint das BMF vor dem 1. Juli 2020 ausgestellte Rechnungen über den Gesamtbetrag für nach dem 30. Juni 2020 erbrachte Leistungen oder Teilleistungen. Werden in einem solchen Fall das Entgelt oder Teilentgelte vor dem 1. Juli 2020 vereinnahmt,

entsteht die Steuer ebenfalls zu dem bei Vereinnahmung gültigen Steuersatz von 19 % bzw. 7 %, sie ist dann (erst) für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung zu berichtigen. Der Vorsteuerabzug ist in diesem Zeitpunkt (also nicht rückwirkend) ebenfalls, und zwar unabhängig vom Erhalt einer korrigierten Rechnung, zu berichtigen. Mangels Schlussrechnung lässt sich in solchen Fällen eine Korrektur des Rechnungsausweises aber offenbar nur dadurch vermeiden, dass im Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung nur die „neuen“ Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % berechnet und abgeführt werden.

Steuersatzerhöhung zum 1. Januar 2021

Bei der Steuersatzerhöhung zum 1. Januar 2021 gilt das Vorstehende sinngemäß auf eine Erhöhung der Steuersätze bezogen: So ist bei der Korrektur der Steuer in der Umsatzsteuervoranmeldung usw. anstelle einer negativen Bemessungsgrundlage zusätzlich weitere Steuer anzumelden. Das BMF-Schreiben sieht die Möglichkeit vor, die Korrektur der Anzahlungsrechnungen entweder dadurch zu vermeiden, dass Umsatzsteuer von 19 %/7 % für die gesamte Leistung in der Schlussrechnung ausgewiesen wird – oder dadurch, dass die weitere Umsatzsteuer für die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte in der Schlussrechnung zusätzlich angegeben wird. Es besteht darüber hinaus (durch Verweisung in Rz. 51 auf Rz. 9) die Möglichkeit, in Rechnungen über vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmte Teilentgelte für nach dem 31. Dezember 2020 erbrachte Leistungen oder Teilleistungen von vorneherein Umsatzsteuer zum Steuersatz von 19 %/7 % auszuweisen.

Im Fall von Vorausrechnungen über nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführte Leistungen werden jedoch in Rz. 52 (nur) für den Fall Angaben gemacht, dass vor dem Jahreswechsel kein Entgelt vereinnahmt wird. Unklar ist dabei, was im Fall gilt, dass bereits Entgelt vor dem Jahreswechsel vereinnahmt wird: Soll die in Rz. 11 beschriebene Vereinfachungsregelung (von vornherein Ausweis von Steuer zu 19 %/7 %) auch für die Wiedererhöhung des Steuersatzes anwendbar sein? Hier ist streitig, ob das Schweigen des BMF zu diesem Fall schwerer wiegt als der Umstand, dass in Rz. 47 in allgemeiner Weise eine entsprechende Anwendung der Regelungen zur Steuersatzsenkung angeordnet wird. Sollte – wofür es Anzeichen in Form einer inoffiziellen Äußerung der Finanzverwaltung gibt – die Regelung in Rz. 11 über Rz. 47 anwendbar sein, könnte ohne spätere Korrektur von vorneherein ein Steuersatz von 19 %/7 % in der Vorausrechnung ausgewiesen werden. Dies entspräche auch der zum 1. Januar 2007 bereits praktizierten Handhabung.

Weitere Sonderregelungen betreffen die Korrektur der Steuer. Aus Rz. 48 ergibt sich eine besondere Vereinfachungsregelung: Die infolge der Steuersatzerhöhung geschuldete weitere Umsatzsteuer kann auch für den Voranmeldungszeitraum berechnet und entrichtet werden, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird. Erfolgt dies nach dem 31. Dezember 2020 in mehreren Teilbeträgen, kann der Unternehmer 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.

Eine weitere abweichende Regelung findet sich in Rz. 51 für Anzahlungen. Sie betrifft offenbar den Fall, dass die Anzahlungsrechnung korrigiert wird, statt eine Korrektur über die Schlussrechnung vorzunehmen oder die Steuer von vornherein zu den Steuersätzen zu 19 %/7 % auszuweisen. In diesem Fall sind die Berichtigungen der für die Teilentgelte geschuldeten Umsatzsteuer und gegebenenfalls des Vorsteuerabzugs für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt.

Änderungen der Bemessungsgrundlage

Der oben angeführte Grundsatz, dass es allein auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung ankommt, findet auch im Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage konsequente Anwendung: Tritt nach dem 30. Juni 2020 für einen vor dem 1. Juli 2020 ausgeführten Umsatz eine Änderung der Bemessungsgrundlage ein, so ist der bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. 7 % anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Entsprechendes gilt bei einem vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Umsatz, für den sich die Bemessungsgrundlage nach dem 31. Dezember 2020 ändert.

Das BMF gewährt eine Vereinfachungsregelung für nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für vor dem 1. Juli 2020 ausgeführte Umsätze, die unter anderem verschiedenen Steuersätzen unterliegen (in Hinblick auf die Erhöhung des Steuersatzes zum 1. Januar 2021 vgl. Rz. 53). Im Schreiben macht das BMF ferner Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen, zur Erstattung von Pfandbeträgen und zur Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen

und dergleichen. Zu Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen sowie zur Erstattung von Pfandbeträgen in Zusammenhang mit der Erhöhung des Steuersatzes zum 1. Januar 2021 trifft das BMF besondere Regelungen (Rz. 49 und 50).

Bei Einzweckgutscheinen im Sinne des § 3 Abs. 13 und 14 UStG ist dem BMF zufolge der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung der Leistungsfiktion und damit für die Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes die Gutscheinausgabe an den Kunden. Folglich sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins entscheidend. Ändern sich die Verhältnisse im Nachhinein, ist dies irrelevant. Etwas anderes gilt jedoch für Zuzahlungen bei Einlösung des Einzweckgutscheins.

Weitere Regelungen

Das BMF macht eine ganze Reihe von Ausführungen zu Einzelfragen und gewährt eine Anzahl von Vereinfachungsregelungen. Dabei werden Rechnungen über Kleinbeträge, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr ebenso thematisiert wie der Umtausch von gelieferten Gegenständen, Werklieferungen und Werkleistungen, Dauerleistungen, die Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen sowie Einzelfragen, die bestimmte Branchen betreffen. Hier ist namentlich die Besteuerung von Telekommunikationsleistungen, von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie von Abwasserbeseitigung, von Personenbeförderungen, von Umsätzen von Handelsvertretern und Handelsmaklern zu nennen.

Eine Sonderregelung von Umsätzen im Gastgewerbe beim Übergang zu den abgesenkten Umsatzsteuersätzen wird zwar gewährt, allerdings thematisiert das Schreiben nicht die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen vom 1. Juli 2020 bis zum 30. Juni 2021, die (im ersten „Corona-Steuerhilfegesetz“) unabhängig von der Absenkung der Steuersätze verfügt wurde. Hierzu hat das BMF in einem eigenen Schreiben vom 2. Juli 2020 aber bereits mitgeteilt, dass es für die befristete Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken nicht zu beanstanden sei, wenn zur Aufteilung des Gesamtpreises von sogenannten Kombiangeboten aus Speisen inklusive Getränken (z. B. Buffet, All-inclusive-Angebote) der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wird. Dieses Schreiben ändert darüber hinaus vorübergehend den Anteil der nicht begünstigten Leistungen bei der Vereinfachungsregelung für Businesspackages und Ähnliches im Beherbergungsbereich.

Fundstellen

Erstes Corona-Steuerhilfegesetz vom 19. Juni 2020 (ermäßigter Steuersatz für Restaurationsleistungen), [BGBl. I 2020, 1385](#);

Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29. Juni 2020 (temporäre Absenkung der Umsatzsteuersätze), [BGBl. I 2020, 1512](#);

BMF-Schreiben zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020 (finale Version) vom [30. Juni 2020](#);

BMF-Schreiben zur Neuausgabe der Anleitung zur [Umsatzsteuer-Voranmeldung 2020](#) und zur [Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2020](#);

BMF-Schreiben zur befristeten Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen vom [2. Juli 2020](#)

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn

Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Koisiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.koisiak@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler

Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München / Nürnberg

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Stuttgart

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an: SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an: UNSUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Juli 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de