

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 9, November 2020

Zweites BMF-Schreiben zur Senkung der Steuersätze

Mit Wirkung für die zweite Hälfte des Jahres 2020 (1. Juli bis 31. Dezember) wurden die Umsatzsteuersätze von 19 Prozent auf 16 Prozent bzw. von 7 Prozent auf 5 Prozent gesenkt. Bereits am 30. Juni 2020 hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben zu den Implikationen dieser temporären Steuersatzsenkung herausgegeben, über das wir Sie in [Ausgabe 4](#) unseres Newsflashs „Umsatzsteuer aktuell“ vom Juli 2020 informiert haben. Dieses Schreiben wurde nun – zeitlich recht spät – vom BMF durch ein weiteres Schreiben vom 4. November 2020 ergänzt. Im Weiteren sollen einige besonders bemerkenswerte Regelungen herausgegriffen und im Vergleich dargestellt werden.

Voraus- und Anzahlungsrechnungen

Im BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 (im Folgenden „früheres BMF-Schreiben“) machte das BMF Ausführungen zu Anzahlungsrechnungen einerseits und zu Vorausrechnungen (offenbar: Rechnungen über Vorkasse des gesamten Betrags) andererseits – sowohl für den Stichtag der Steuersatzsenkung zum 1. Juli 2020 als auch für die (Wieder-)Erhöhung des Steuersatzes zum 1. Januar 2021. Bei Entgeltvereinnahmung vor dem jeweiligen Stichtag und Leistungserbringung nach diesem Stichtag ist für die Besteuerung der An- oder Vorauszahlung im Allgemeinen der vor dem Stichtag gültige Steuersatz anzuwenden – gefolgt von einer Berichtigung der Steuer nach dem Stichtag für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung erbracht wird (vgl. § 27 Abs. 1 UStG). Für beide Stichtage werden hierbei verschiedene Vereinfachungsregelungen gewährt, die eine Berichtigung verzichtbar machen können oder Belastungen des Cashflows in Grenzen halten.

In Bezug auf Fälle von Vorausrechnungen mit Entgeltvereinnahmung vor dem 1. Januar 2021 für Leistungen im Jahr 2021 schien es im früheren BMF-Schreiben eine Regelungslücke zu geben, weil in Rz. 52 dieses Thema nicht aufgegriffen wurde. Da eine planvolle Lücke nicht auszuschließen war, blieb zunächst unklar, ob die für den Stichtag 1. Juli 2020 gewährte Vereinfachungsregelung für Vorausrechnungen in Rz. 11 des früheren BMF-Schreibens entsprechend auch auf die Steuersatzerhöhung zum 1. Januar 2021 anwendbar sei. Rz. 1 des BMF-Schreibens vom 4. November 2020 (im Folgenden „neues BMF-Schreiben“) lässt das nun zu, wofür auch der Verweis auf die Rz. 52 und 11 des früheren BMF-Schreibens spricht. Dementsprechend können Vorausrechnungen vor Jahresende 2020 mit den Steuersätzen zu 19 bzw. 7 Prozent ausgestellt werden, wenn die Leistungen erst 2021 erbracht werden.

Rz. 2 des neuen BMF-Schreibens behandelt Fälle unrichtigen Steuerausweises. Wurde in einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung vor dem 1. Juli 2020 der Steuersatz von 19 bzw. 7 Prozent ausgewiesen, das Entgelt aber nach dem 30. Juni 2020 vereinnahmt, sei dies ein Fall des überhöhten Steuerausweises und

es werde Mehrwertsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet, die nicht als Vorsteuer abziehbar ist. Das neue BMF-Schreiben ergänzt das frühere BMF-Schreiben zudem um den Fall des zu niedrigen Steuersatzes für entsprechende Szenarien um den Stichtag 1. Januar 2021. Außerdem stellt das BMF klar, dass die Steuer für eine zum Zeitpunkt der Ausstellung korrekt ausgestellte Anzahlungs- und Vorausrechnung (womit das BMF anscheinend meint, dass die Anzahlungs- und Vorausrechnung zum jeweils "alten" Steuersatz ausgestellt ist und eine Zahlung noch vor dem jeweiligen Stichtag erfolgt) erst zum Leistungszeitpunkt – und nicht in einer anderen Voraus- oder Anzahlungsrechnung – berichtigt werden kann.

Einzweckgutscheine

In Rz. 30 des früheren BMF-Schreibens hatte das BMF eher lapidar auf die Rechtslage bei Ausgabe von Einzweckgutscheinen im Sinne des § 3 Abs. 13 und 14 UStG hingewiesen: Maßgeblicher Zeitpunkt für die Besteuerung und damit für die Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes war nach Auffassung des BMF allein die Gutscheinausgabe des ausgebenden Unternehmers an den Kunden. Spätere Änderungen der Verhältnisse seien irrelevant. Nur wenn bei Einlösung des Einzweckgutscheins eine Zuzahlung durch den Gutscheininhaber erfolgt, sei die bislang noch nicht versteuerte Differenz nach dem zum Zeitpunkt der Gutscheineinlösung geltenden Umsatzsteuersätzen zu versteuern.

Im neuen BMF-Schreiben möchte das BMF bestimmte Fälle – die es offenbar für missbräuchlich hält – aus der Regelung für Einzweckgutscheine herauslösen. Für 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“, soll nicht die gesetzliche Leistungsfiktion gelten; es soll lediglich eine Anzahlung für eine spätere Leistung vorliegen, sodass bei Lieferung des Gegenstands das gesamte Entgelt dem wieder erhöhten Steuersatz von 19 bzw. 7 Prozent unterliegt. Die Unterscheidung sieht das BMF für einen genau bestimmten Leistungsgegenstand vor, auf dessen tatsächlichen Auslieferungszeitpunkt der Kunde keinen Einfluss hat. Diese Unterscheidung erscheint nicht allzu überzeugend. Sie lässt aber ahnen, dass die Finanzverwaltung gesonnen ist, Geschäftsmodelle anzugreifen, in denen bei Bestellungen von Waren, die erst im neuen Jahr ausgeliefert werden (ein vom BMF an dieser Stelle angeführtes Beispiel nennt die Lieferung eines Kfz), der niedrigere Steuersatz systematisch durch die Ausstellung eines Gutscheins „mitgenommen“ werden soll.

Weitere Ausführungen gelten Restaurantgutscheinen, die wegen der Steuersatzermäßigung von Restaurantleistungen vom 1. Juli 2020 bis zum 30. Juni 2021 (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG) wegen der unterschiedlichen Besteuerung der Speisen und der Getränke vorübergehend den Charakter eines Einzweckgutscheins verlieren und zum Mehrzweckgutschein werden – es sei denn, dass der Gutschein explizit auf den Bezug von Speisen oder den Bezug von Getränken beschränkt wird. Der Grund für diese Einschränkung ist unklar, da nach dem BMF-Schreiben vom 2. November 2020 durchaus zwei verschiedene genau bezeichnete Leistungen auf einem Einzweckgutschein vermerkt sein können und das BMF-Schreiben vom 2. Juli 2020 für Leistungen einen pauschalen Maßstab für die Aufteilung des Entgelts auf Speisen und Getränken gewährt.

Wiederkehrende Leistungen, Dauerleistungen

Im früheren Schreiben hatte das BMF für den Fall wiederkehrender Lieferungen (mit Ausnahme von Strom, Gas, Wasser usw.) eine Besteuerung am Tag jeder einzelnen Leistung bestätigt; dies entsprach der allgemeinen Regelung. Laut neuem Schreiben sieht das BMF nun eine Ausnahme in Bezug auf Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements vor. Nicht nur bei digitalen Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements, sondern auch bei analogen Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements wird dem BMF zufolge die Leistung am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführt. Im Falle analoger Abonnements ist Bedingung, dass für die einzelnen Ausgaben kein gesondertes Entgelt vereinbart ist oder abgerechnet wird, sondern nur ein Gesamtpreis existiert. Wie das BMF zu dieser Auffassung kommt, ist unklar – bei Sukzessivlieferungen kommt es für die Steuerentstehung auf den Zeitpunkt jeder einzelnen Lieferung an. Zumindest dann, wenn Einzelpreise vereinbart und berechnet werden, dürfte es auch nach der Auffassung des BMF im Umkehrschluss bei Sukzessivlieferungen bleiben.

Für Dauerleistungen ist dem früheren BMF-Schreiben zufolge – auch insoweit in Einklang mit der bestehenden allgemeinen Regelung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass – der Steuersatz des Tages maßgeb-

lich, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum bzw. Teilleistungszeitraum endet; kürzere Abrechnungszeiträume sollten jedoch umsatzsteuerlich als entsprechende Teilleistungen anzuerkennen sein (Rz. 26 des früheren Schreibens, vgl. auch Rz. 34 für Telekommunikationsleistungen).

Für sich genommen ändert sich mit dem neuen BMF-Schreiben an der Behandlung der Dauerleistungen nichts. Allerdings nimmt das BMF bestimmte Leistungen nun ausdrücklich vom Begriff der Dauerleistungen aus. Gemeint sind Leistungen, die zeitpunktbezogen in regelmäßigen Abständen einmal oder mehrfach jährlich erbracht werden. Als Beispiel nennt das BMF einen „jährlichen Wartungsvertrag“ – gemeint sind offenbar regelmäßige Inspektionen von Maschinen oder Heizungsanlagen, die einmal oder mehrmals im Laufe eines Jahres erbracht werden und sich auf die technische Kontrolle beschränken, wogegen für weitergehende Arbeiten wie Reparaturen ein besonderes Angebot erstellt wird. Hier soll sich der Steuersatz nach dem Tag der Leistungserbringung richten. Es kommt also nicht darauf an, wann der Vereinbarungszeitraum endet, sondern wann die Wartungen etc. stattgefunden haben. Für leistende Unternehmer kann das je nachdem zu einem überhöhten oder zu niedrigen Steuerausweis führen – für Leistungsempfänger kann das bedeuten, dass die Leistungen darauf überprüft werden sollten, wann die Inspektionen stattgefunden haben, um zu vermeiden, dass gesetzlich nicht geschuldete Steuer als Vorsteuer abgezogen wird.

Im früheren BMF-Schreiben waren zahlreiche Vereinfachungsregelungen für die Besteuerung von Strom, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen vorgesehen, die sich vor allem – aber keineswegs ausschließlich – auf eine gesonderte Abrechnung von während der zweiten Jahreshälfte 2020 ausgeführten Lieferungen bezogen. Diese Vereinfachungsregelungen werden nun auf Leistungen im Rahmen der EEG-Einspeisung und der Netznutzung ausgedehnt, und zwar unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Endverbraucher oder um ein Versorgungsunternehmen handelt.

Erstattung von Pfandbeträgen

Das BMF gestattet laut neuem BMF-Schreiben eine einfachere Regelung für die Steuersatzfindung bei der Erstattung von Pfandbeträgen. Bislang sollte der anwendbare Steuersatz vor allem anhand eines hypothetischen oder erwarteten Umschlagzeitraums zu ermitteln sein. Dem neuen Schreiben zufolge ist eine Vereinfachung einfacher zu haben: Nun kann das Pfandgeld während des zweiten Halbjahrs 2020 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. Der Bezug auf den Leistungsempfänger, der seine Vorsteuer entsprechend berichtigt, legt jedoch nahe, dass hier lediglich Pfandgelder in Zusammenhang mit Leistungen unter vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern gemeint sind.

Wie das BMF ausdrücklich klarstellt, gelten sowohl die bisherigen als auch die neuen Regelungen nicht nur für Flaschenpfand, sondern auch für Pfandgelder für andere Gegenstände, wie zum Beispiel als Transporthilfsmittel ausgetauschte Paletten.

Jahresrückvergütungen und Jahresboni, Herstellerrabatte in der Pharmaindustrie

Bei der Gewährung von Jahresboni hatte das BMF im früheren Schreiben neben einer Aufteilung nach im zweiten Halbjahr 2020 sowie in anderen Zeiträumen getätigten Umsätzen mehrere Vereinfachungsregelungen zugelassen, die vom Leistungsempfänger nachzuvollziehen waren. So war es zulässig, das Verhältnis der Umsätze vor und nach dem Stichtag 1. Juli 2020 zu ermitteln und die Entgeltminderungen nach diesem Verhältnis auf den höheren und auf den abgesenkten Steuersatz aufzuteilen. Eine besondere Regelung galt im Fall, dass Leistungen zu verschiedenen Steuersätzen erbracht werden. Es sollte auch möglich sein, Jahresrückvergütungen für das gesamte Kalenderjahr 2020 hälftig aufzuteilen, unabhängig davon, wann die zugrunde liegenden Umsätze ausgeführt wurden.

Das neue BMF-Schreiben lässt es nun auch zur Vereinfachung zu, wenn in Fällen, in denen ein Unternehmer sowohl Umsätze zum allgemeinen als auch zum ermäßigten Steuersatz ausführt, dieser Unternehmer für die Steuerberichtigung das Verhältnis der Umsätze zum Regel- und zum ermäßigten Steuersatz zugrunde legt und hierbei für das gesamte Kalenderjahr von einem Steuersatz von jeweils 19 bzw. 7 Prozent ausgeht.

Eine weitere Vereinfachungsregelung für Jahresrückvergütungen und Jahresboni im früheren Schreiben sieht vor, dass der Unternehmer, der Umsätze zu beiden Steuersätzen ausführt, 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. Diese Vereinfachungsregelung kann dem neuen BMF-Schreiben zufolge auch in der Weise in Anspruch genommen werden, dass ausnahmslos der Steuersatz von 7 Prozent zugrunde gelegt wird.

Die im früheren Schreiben gewährten Vereinfachungsregelungen für Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen (von denen des neuen Schreibens ist aber nicht die Rede) finden auch Anwendung bei Herstellerrabatten in der Pharmaindustrie einschließlich gesetzlicher Rabatte nach § 130a Abs. 1 Satz 1 SGB bzw. § 1 AMRabG, sofern die Apotheke das Entgelt von dritter Seite korrespondierend zur Entgeltminderung des Pharmaherstellers mit demselben Steuersatz ansetzt.

Weitere Regelungen

Weitere Regelungen im neuen Schreiben betreffen bestimmte Personenbeförderungsleistungen, Sonder- und Ausgleichzahlungen bei Miet- oder Leasingverträgen, den anzuwendenden Steuersatz bei Gesamtmarginbildung nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG bei Reiseleistungen, die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 4 UStG, den Leistungszeitpunkt bei Leistungen eines Insolvenzverwalters, Leistungen des Gerüstbauerhandwerks, Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe sowie die Entnahme von Strom im Jahr 2020 durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen.

Fundstellen

BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 und vom 4. November 2020; vom 2. Juli 2020 (ermäßigter Steuersatz auf Restaurations- und Verpflegungsleistungen) und vom 2. November 2020 (Gutscheine)

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.

© November 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