

BMF: Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes

Mit Schreiben vom 04.11.2020 hat das BMF Hinweise zur Anwendung der gesenkten Umsatzsteuersätze in verschiedenen Fallgestaltungen gegeben.

Hintergrund

Der Zeitraum für die befristete Senkung der Umsatzsteuersätze nähert sich dem Ende. Dennoch hat die Finanzverwaltung noch einmal in Ergänzung zu seinem Schreiben vom 30.06.2020 (siehe zum Entwurf [Deloitte Tax-News](#)) im Zusammenhang mit der Senkung der Umsatzsteuersätze Stellung genommen.

Neben allgemeinen Hinweisen zum Umgang mit Voraus- und Anzahlungsrechnungen sowie wiederkehrenden Leistungen sind zusätzlich zu den Ausführungen im Schreiben vom 30.06.2020 weitere Hinweise zu Gutscheinen und Rabatten, Pfandbeträgen, Jahresboni, der Besteuerung von Energielieferungen (Strom, Gas, Wasser, Kälte und Wärme) und Abwasserbeseitigung, Personenbeförderungen und der Besteuerung im Gastgewerbe enthalten. Darüber hinaus hat das BMF zu den folgenden konkreten Fallgruppen Stellung genommen:

- Herstellerrabatt bei der Abgabe pharmazeutischer Produkte
- Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- oder Leasingverträgen
- Besteuerung von Reiseleistungen (Gesamtmarginbildung nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG)
- Differenzbesteuerung (Anwendung der Gesamtdifferenz nach § 25 Abs. 4 UStG)
- Zeitung- und Zeitschriftenabonnements
- Leistungen eines Insolvenzverwalters
- Leistungen des Gerüstbauhandwerks

Das BMF blickt dabei sowohl zurück auf die Monate Juni/Juli als auch voraus auf den kommenden Jahreswechsel 2020/2021.

Voraus- und Anzahlungsrechnungen (Tz. 1)

Hierzu waren bereits im Schreiben vom 30.06.2020 umfangreiche Ausführungen enthalten. Das BMF stellt in dem vorliegenden Schreiben nochmals klar, dass es auch bei Voraus- und Anzahlungsrechnungen für den anwendbaren Steuersatz grundsätzlich darauf ankommt, wann die Leistung voraussichtlich erbracht werden wird. Steht im 2. Halbjahr 2020 fest, dass die Leistung erst im Jahr 2021 erbracht wird, kann in einer Anzahlungsrechnung bereits Umsatzsteuer in Höhe von 19 % ausgewiesen und vom Leistungsempfänger bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nach § 15 UStG als Vorsteuer abgezogen werden.

Das BMF geht darauf ein, wie mit Voraus- oder Anzahlungsrechnungen umzugehen ist, die vor dem 1.7.2020 mit dem dann gültigen Steuersatz von 19% bzw. 7% ausgestellt wurden, und für die das Entgelt erst nach dem 30.6.2020 vereinnahmt worden ist. In diesem Fall schuldet der leistende Unternehmer nach Auffassung des BMF die ausgewiesene Umsatzsteuer in voller Höhe (§ 14c Abs. 1 UStG), während der Leistungsempfänger nur in Höhe der gesetzlichen Steuer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Spiegelbildlich gilt dasselbe für Voraus- oder Anzahlungsrechnungen, die vor dem 1.1.2021 unter Ausweis von 16% bzw. 5% Umsatzsteuer gestellt werden, für die das Entgelt jedoch erst nach dem 31.12.2020 vereinnahmt wird. Der leistende Unternehmer muss aus dem Bruttobetrag 19% Umsatzsteuer herausrechnen und abführen; der Leistungsempfänger kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (§ 15 UStG) den Vorsteuerabzug in Höhe der ausgewiesenen Steuer geltend machen.

Das BMF weist ausdrücklich darauf hin, dass die Anzahlungsrechnungen nur im Rahmen der Schlussrechnung zu korrigieren sind. Eine Korrektur im Rahmen einer weiteren Anzahlungsrechnung ist nicht möglich.

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine mögliche Pflicht zur Rechnungskorrektur eine zivilrechtliche Nebenpflicht darstellt, die also nicht in einem steuerlichen Verfahren,

sondern im zivilrechtlichen Verfahren durchzusetzen ist.

Gutscheine (Tz. 2)

Im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gutscheinen werden zum einen praktische Gestaltungen ausgeschlossen, nach denen für eine konkrete Leistung (Beispiel: Lieferung eines bestimmten Fahrzeugs) nach dem 31.12.2020 im 2. Halbjahr 2020 ein Gutschein ausgegeben wurde. Das BMF stellt darauf ab, dass in diesem Fall die Leistung nicht bestimmbar, sondern bereits bestimmt ist, so dass es sich nicht um einen Einweckgutschein, sondern um eine Anzahlung handelt. Die Leistung unterliegt daher der Umsatzsteuer in Höhe von 19% bzw. 7%.

Bei Restaurantgutscheinen handelt es sich nach Auffassung des BMF grundsätzlich um Einweckgutscheine. Wurden Gutscheine für Restaurationsleistungen vor dem 1.7.2020 ausgegeben, so sind diese mit 19 % Umsatzsteuer zu versteuern, unabhängig davon, wann die tatsächliche Einlösung erfolgt.

Die im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 ausgegebenen Gutscheine für Restaurationsleistungen sind jedoch grundsätzlich Mehrweckgutscheine, die erst im Zeitpunkt der Einlösung mit dem dann gültigen Steuersatz zu versteuern sind. Eine Behandlung als Einweckgutscheine wird in diesem Zeitraum nur dann zugelassen, wenn die Gutscheine inhaltlich explizit auf den Bezug von Speisen oder Getränken beschränkt werden.

Dauerleistungen und wiederkehrende Leistungen (Tz. 14)

Das BMF hat sich grundsätzlich zur praktisch schwierigen Abgrenzung von wiederkehrenden Leistungen und Dauerleistungen geäußert. Maßgebliches Abgrenzungskriterium für das Vorliegen einer Dauerleistung ist hierbei die Frage, ob eine Tätigkeit auf einen speziellen Zeitpunkt bezogen einmalig oder mehrfach in regelmäßigen Abständen erfolgt (dann wiederkehrende Leistung), oder ob eine durchgehende Leistungsbereitschaft (oder –erbringung) geschuldet wird (dann Dauerleistung). Die Abgrenzung ist wichtig, um den Zeitpunkt der Leistung zu bestimmen.

Auswirkungen für die Praxis

Der Umgang mit Voraus- und Anzahlungsrechnungen ist vor dem Hintergrund der befristeten Senkung der Umsatzsteuersätze für alle Beteiligten höchst komplex. Auch die ergänzenden Ausführungen des BMF im vorliegenden Schreiben tragen leider nicht zu einer Vereinfachung oder Entlastung der Unternehmen bei. Beide Seiten müssen insbesondere bei Projekten, die im oder nach dem 2. Halbjahr 2020 abgeschlossen werden, im Rahmen der Schlussrechnungen ein erhöhtes Augenmerk auf die Absetzung der geleisteten Anzahlungen richten. Während der Unternehmer sicherstellen muss, dass er die Leistung insgesamt nur dem niedrigeren Steuersatz unterwirft, muss der Leistungsempfänger, soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, überprüfen, in welcher Höhe er tatsächlich schon den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Dies nachzuhalten, ist mit erhöhtem Aufwand verbunden.

Das gilt insbesondere auch für Restaurantgutscheine, die zwischen dem 1.7.2020 und dem Erscheinen des BMF-Schreibens (4.11.2020) ausgegeben wurden, sofern diese, wie bislang, als Einweck- und nicht als Mehrweckgutscheine behandelt wurden. Das BMF hat hier keine Erleichterung oder Nicht-Bearstandungsregel vorgesehen.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 04.11.2020, III C 2 -S 7030/20/10009

Ihre Ansprechpartner

Dr. Ulrich Grünwald

Partner

ugruenwald@deloitte.de

Tel.: +49 30 25468 258

Inga Kruse

Senior Manager

ikruse@deloitte.de

Tel.: +49 30 25468 5704

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.