

Bunjes
Umsatzsteuergesetz

Umsatzsteuergesetz

Nachtrag zur 19. Auflage

Änderungen des UStG
durch die Corona-Steuerhilfegesetze

Stand: 7.7.2020

Erläutert von

Dr. Christian Korn, LL.M.

Steuerberater



C.H. BECK

© 2020 Verlag C. H. Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Satz: Jung Crossmedia Publishing GmbH
Gewerbestraße 17, 35633 Lahnau

I. Besondere Absenkung des Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die vom 1.7.2020 bis zum 30.6.2021 bewirkt werden

§ 12 Steuersätze

- (1) ...
- (2) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze:
 - 1.–14. ...
 - 15. die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Juli 2021 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken.

§ 12 Nr. 15 wurde durch das **(erste) Corona-Steuerhilfegesetz** v. 19.6.2020 1 (BGBl. 2020 I 1385) eingefügt. Er gilt nur für sonstige Leistungen, die nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2021 bewirkt werden. Die Änderung erfolgte zur Abmilderung der wirtschaftlichen Auswirkungen der Covid-19-Pandemie auf die Gastronomiebranche, die im Vergleich zu anderen Wirtschaftszweigen aufgrund der strengen Hygiene- und Abstandsvorschriften besonders schwer und langanhaltend von der Pandemie betroffen sei (BT-Drs. 19/19150, 10f.).

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen sind **sonstige Leistungen** iSd § 3 2
Abs. 9 S. 1 und unterliegen damit vorbehaltlich des neu eingefügten § 12 Abs. 2 Nr. 15 dem Regelsteuersatz. Für bestimmte Lieferungen und sonstige Leistungen ermäßigt sich der Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 auf 7% bzw. im 2. Halbjahr 2020 auf 5% (s. unter IV). Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 iVm Anl. 2 gilt der **ermäßigte Steuersatz für Lieferungen** der meisten Nahrungsmittel, ua Zubereitungen von Fleisch, Fischen usw (Nr. 28), aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch sowie Backwaren (Nr. 31), Zubereitungen von Gemüse, Früchten usw (Nr. 32) oder „verschiedene Lebensmittelzubereitungen“ (Nr. 33). Bei der Lieferung von Getränken gilt generell der Regelsteuersatz. Ausgenommen sind lediglich Milch (Nr. 4) und nicht in Flaschen verpacktes Wasser (Nr. 34). Auch Restaurants können Speisen und Getränke liefern und damit unter die Ermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 fallen, wenn ihre Leistung eben eine Lieferung iSd § 3 Abs. 1 und keine sonstige Leistung iSd § 3 Abs. 9 ist. Nach **Art. 6 Abs. 1 MwStVO**, der die hierzu ergangene EuGH-Rechtsprechung (EuGH C-497/09 ua, BStBl. II 2013, 256 – Bog ua) aufgreift, gilt die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder von Getränken, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistung. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist dabei nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt. **Restaurantdienstleistungen** sind die Erbringung solcher Dienstleistungen in den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers und **Verpflegungsdienstleistungen** sind die Erbringung solcher Dienstleistungen an einem anderen Ort als den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers. Nach **Art. 6 Abs. 2 MwStVO** gilt die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung. Bei der **Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung** ist nach der Rechtsprechung von EuGH und BFH auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt. Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung ist die qualitative und nicht nur die quantitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Vergleich zu den Elementen einer Lieferung zu bestimmen (BFH V R 18/10, BStBl. II 2013, 246). Das **Vorhandensein von Verzehrvorrichtungen** spricht für eine Dienstleis-

tung. Verzehrvorrichtungen Dritter sind indes nicht zu berücksichtigen, weshalb bei einem Partyservice die Gestellung von Geschirr und Besteck durch einen anderen Unternehmer nicht zur Qualifizierung als sonstige Leistung führt (BFH V R 28/12, MwStR 2013, 592). Aus demselben Grund ist der Verkauf von Wiesnbrezn in den Festzelten des Oktoberfestes durch einen anderen Unternehmer als den Festzeltbetreiber eine ermäßigt besteuerte Lieferung (BFH V R 15/17, DStR 2017, 1995).

- 3 **Unionsrechtlich** ist die ermäßigte Besteuerung der Lieferung von Nahrungsmitteln und bestimmten Getränken zwingend. Indes ist die ermäßigte Besteuerung von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen unionsrechtlich ein **Wahlrecht**. Dieses Wahlrecht besteht seit 2009 und wird bereits von zahlreichen Mitgliedstaaten genutzt, zB Belgien, Frankreich, Italien, die Niederlande, Portugal und Spanien (vgl. *Bachmann/Ertl/Gebhardt/Seifert* DStR 2020, 1168 [1169]). In Österreich galt der ermäßigte Steuersatz für Restaurantdienstleistungen aufgrund der Stand-Still-Klausel auch schon vor 2009. Das Wahlrecht in Art. 98 iVm Anh. III Nr. 12a MwStSystRL gestattet es den Mitgliedstaaten, Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ermäßigt zu besteuern, mit der Möglichkeit, die **Abgabe von (alkoholischen und/oder alkoholfreien) Getränken auszuklammern**. Deutschland macht mit § 12 Abs. 2 Nr. 15 für den Zeitraum 1.7.2020–30.6.2021 von diesem Wahlrecht Gebrauch und nutzt dabei auch die Möglichkeit der Ausklammerung sämtlicher Getränkeabgaben. Eine differenzierte Behandlung von alkoholischen und alkoholfreien Getränken erfolgt nicht.
- 4 Als unmittelbare **Folge des neuen § 12 Abs. 2 Nr. 15** entfällt im Zeitraum 1.7.2020–30.6.2021 der umsatzsteuerliche Grund für die in Betrieben mit der Möglichkeit, Speisen vor Ort zu verzehren oder sie mitzunehmen, vom Servicepersonal üblicherweise gestellte Frage „**Zum hier Essen oder zum Mitnehmen?**“ Denn die **Abgabe von Speisen** unterliegt als Lieferung und als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung dem ermäßigten Steuersatz. Auch für den Fall, dass **Getränke dazu bestellt** werden, ist nicht zwischen der Mitnahme und dem Verzehr an Ort und Stelle zu unterscheiden, denn sowohl die Lieferung von Getränken als auch deren Abgabe im Rahmen einer Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung unterliegen dem Regelsteuersatz. **Ausnahmen**, in denen eine Differenzierung weiter nötig sein wird, lassen sich aber finden:
 - Die Lieferung von Kaviar, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken unterliegt dem Regelsteuersatz, da diese Lieferungen vom ermäßigten Steuersatz ausgenommen sind (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 iVm Anl. 2 Nr. 28). Als Teil einer Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung bleiben auch diese Erzeugnisse ermäßigt besteuert.
 - Die Lieferung von Milch oder Leistungswasser unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 iVm Anl. 2 Nr. 4 und Nr. 34). Als Teil einer Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung bleiben sie vom ermäßigten Steuersatz ausgenommen und unterliegen dem Regelsteuersatz.
- 5 Infolge der **Ausnahme der Abgabe von Getränken** bei den ermäßigt besteuerten Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistungen kann sich ein **Aufteilungsproblem** ergeben. Normalerweise haben Speisen und Getränke Einzelpreise, so dass eine Aufteilung nicht nötig ist. Auch bei Menüs, die zu einem Gesamtpreis abgegeben werden, kann idR eine **Aufteilung nach Maßgabe der Einzelpreise** der Menübestandteile erfolgen (vgl. zum Spar-Menü eines Schnellrestaurants BFH V B 125/12, BStBl. II 2013, 973). In bestimmten Fällen wird diese Aufteilung aber nicht möglich sein. Die FVerw gestattet daher in diesen Fällen – zB Buffet, All-Inclusive-Angebote – den auf die Getränke entfallenden **Anteil am Gesamtpreis mit 30 %** anzusetzen (UStAE 10.1 Abs. 12, eingefügt durch BMF 2.7.2020, DStR 2020, 1511).
- 6 Die ermäßigte Besteuerung von Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistungen hat außerdem zur Folge, dass die bisherige „**Servicepauschale**“ in UStAE 12.16 Abs. 12 S. 2, die es Hotels ua ermöglicht, das Entgelt für verschiedene regelbesteuerte

Verlängerung der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer

(Neben-)Leistungen zu nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 ermäßigt besteuerten Beherbergungsleistungen pauschal mit einem Prozentsatz vom Gesamtpreis zu berechnen. Diese Servicepauschale betrug bislang 20% und wurde für den Zeitraum 1.7.2020–30.6.2021 **auf 15% reduziert**. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Speisenanteil im Hotelfrühstück nunmehr ebenso ermäßigt besteuert wird wie die Beherbergungsleistung. Die niedrigere Servicepauschale ist zeitlich auf den Geltungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 15 beschränkt (BMF 2.7.2020, DStR 2020, 1511 dort unter III.).

II. Verlängerung der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer

§ 21 Besondere Vorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer

(1)–(3) ...

(3a) Einfuhrumsatzsteuer, für die ein Zahlungsaufschub gemäß Artikel 110 Buchstabe b oder c der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Unionszollkodex) bewilligt ist, ist abweichend von den zollrechtlichen Vorschriften am 26. des zweiten auf den betreffenden Monat folgenden Kalendermonats fällig.

(4), (5) ...

§ 27 Allgemeine Übergangsvorschriften

(1)–(30) ...

(31) Der Termin, ab dem § 21 Absatz 3a in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512) erstmals anzuwenden ist, wird mit einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen bekanntgegeben.

§ 21 Abs. 3a wurde durch das **Zweite Corona-Steuerhilfegesetz** v. 29.6.2020 1 (BGBl. 2020 I 1512) eingefügt. Die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer wird auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats und damit um rd. sechs Wochen verschoben. Der Gesetzgeber reagiert damit auf Kritik aus der Wirtschaft. Dadurch soll für die Unternehmen, die eine Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung nutzen, ein etwaiges Vorsteuerguthaben für die Begleichung der Einfuhrumsatzsteuer zur Verfügung stehen, so dass kein Geldabfluss erfolgt. Hierdurch soll eine Angleichung der Wettbewerbsbedingungen an andere EU-Mitgliedstaaten erreicht werden, in denen eine solche Verrechnung seit längerer Zeit möglich ist (BT-Drs. 19/20058, 27).

Gemäß dem gleichzeitig angefügten Abs. 31 in § 27 wird das Inkrafttreten der Neuregelung in § 21 Abs. 3a durch ein gesondertes BMF-Schreiben bekanntgegeben. Dieses soll veröffentlicht werden, sobald feststeht, bis wann die **IT-technischen Voraussetzungen** geschaffen werden können. Gemäß Begründung zum Gesetzentwurf wird angestrebt, zusammen mit der Zollverwaltung eine Anwendung der Neuregelung **im Januar 2021** zu erreichen. 2

III. Verlängerung des Übergangszeitraums bis zur Anwendung von § 2b für juristische Personen des öffentlichen Rechts

§ 27 Allgemeine Übergangsvorschriften

(1)–(22) ...

(22a) ¹Hat eine juristische Person des öffentlichen Rechts gegenüber dem Finanzamt gemäß Absatz 22 Satz 3 erklärt, dass sie § 2 Absatz 3 in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet und die Erklärung für vor dem 1. Januar 2021 endende Zeiträume nicht widerrufen, gilt die Erklärung auch für sämtliche Leistungen, die nach dem 31. Dezember 2020 und vor dem 1. Januar 2023 ausgeführt werden. ²Die Erklärung nach Satz 1 kann auch für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2020 nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. ³Es ist nicht zulässig, den Widerruf auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen zu beschränken.

(23)–(31) ...

- 1 § 27 Abs. 22a wurde durch das **(erste) Corona-Steuerhilfegesetz** v. 19.6.2020 (BGBl. 2020 I 1385) eingefügt. Die bisher bestehende Übergangsregelung zu § 2b in § 27 Abs. 22 läuft am 31. 12. 2020 aus und soll aufgrund vordringlicherer Arbeiten der jPöR, insbesondere der Kommunen, zur Bewältigung der Covid-19-Pandemie bis zum 31. 12. 2022 verlängert werden (BT-Drs. 19/19150, 11).
- 2 § 2b ersetzt § 2 Abs. 3 aF und setzt damit Art. 13 MwStSystRL um. Wesentlicher Unterschied zu § 2 Abs. 3 aF ist, dass – entsprechend der Vorgaben der MwStSystRL – jPöR nach § 2b nicht mehr Unternehmer werden, sondern § 2b nur regelt, wann sie ausnahmsweise keine Unternehmer sind. Die Unternehmereigenschaft wird daher zunächst nach den **allgemeinen Grundsätzen in § 2 Abs. 1** begründet, dh durch eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die selbstständig ausgeübt wird. § 2b nimmt hiervon sodann nur diejenigen Tätigkeiten aus, die den jPöR **im Rahmen der öffentlichen Gewalt** obliegen, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde. Demgegenüber bestimmte § 2 Abs. 3 aF, dass jPöR von vornherein nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe Unternehmer sind. Zwar hat der BFH in mittlerweile ständiger Rechtsprechung entschieden, dass auch § 2 Abs. 3 aF durch richtlinienkonforme Auslegung dem Inhalt des Art. 13 MwStSystRL anzugleichen ist, so dass die Unternehmereigenschaft durch jede auf nicht öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit begründet wird (BFH V R 10/09, DStR 2010, 1281; V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; V R 90/01, BStBl. II 2004, 795; V R 70/05, BStBl. II 2008, 454). Die FVerw hat diese BFH-Rechtsprechung jedoch nicht im UStAE eingearbeitet und gestattete es bis zum 31. 12. 2016, weiterhin von § 2 Abs. 3 ohne richtlinienkonforme Auslegung Gebrauch zu machen. Mit dem grundsätzlich zum 1. 1. 2017 vollzogenen Wechsel von § 2 Abs. 3 auf § 2b wurde daher eine **antragsgebundene Übergangsregelung** in § 27 Abs. 22 eingeführt, um den jPöR die Umstellung über einen längeren Zeitraum zu ermöglichen. Denn § 2b führt – wie auch eine richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 aF – in zahlreichen Fällen zu einer Umsatzbesteuerung von Leistungen der jPöR, die vormals nach nicht richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 nicht bestanden hat (vgl. *Sterzinger* DStR 2016, 2941), was auch die Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs erweitert (vgl. *Meurer* MwStR 2015, 758). Dies betrifft vor allem die Leistungen im Bereich der umsatzsteuerbaren Vermögensverwaltung (kfr. oder lfr. Überlassung unbeweglicher und beweglicher Wirtschaftsgüter).
- 3 Gemäß § 27 Abs. 22 konnte jede jPöR gegenüber dem FA bis zum 31. 12. 2016 erklären, dass sie für in den Jahren 2017 bis 2020 ausgeführte Umsätze die bisherigen

Regelungen weiterhin anwendet (**Optionserklärung nach § 27 Abs. 22**). Ab dem 1.1.2021 ist danach die Neuregelung des § 2b für alle jPöR verbindlich. Die Neuregelung in § 27 Abs. 22a ordnet nun eine **automatische Fristverlängerung um 2 Jahre** vom 31.12.2020 auf den 31.12.2022 an. Dies setzt somit voraus, dass

- die jPöR vor dem 1.1.2017 einen wirksamen Antrag nach § 27 Abs. 22 S. 3 gestellt und
- die jPöR diesen Antrag nicht gemäß § 27 Abs. 22 S. 6 mit Wirkung zu einem Kalenderjahr nach 2017 und vor 2020 bereits widerrufen, also auf § 2b umgestellt hat.

Auch innerhalb der automatisch verlängerten Frist nach § 27 Abs. 22a kann die Erklärung auf weitere Anwendung des alten Rechts stets zu Beginn eines folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Der **Widerruf nach § 27 Abs. 22a S. 2** ist somit möglich zum 1.1.2021 und zum 1.1.2022. Eine jPöR, die in der Annahme, zum 1.1.2021 auf § 2b umstellen zu müssen, die Arbeiten hierzu abgeschlossen hat und die daran auch trotz der Covid-19-Pandemie festhalten möchte, muss nun die gesetzlich verlängerte Erklärung zum 1.1.2021 widerrufen, da sie andernfalls nicht unter § 2b fällt. Aufgrund des (ersten) Corona-Steuerhilfegesetzes besteht also nun **Handlungsbedarf bis zum Jahresende 2020** für jPöR, die ab 2021 § 2b anwenden möchten.

IV. Allgemeine Absenkung des Steuersatzes für Umsätze, die vom 1.7. bis zum 31.12.2020 bewirkt werden

§ 28 Zeitlich begrenzte Fassungen einzelner Gesetzesvorschriften

(1) § 12 Absatz 1 ist vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16 Prozent der Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25 Absatz 3 und § 25a Absatz 3 und 4) beträgt.

(2) § 12 Absatz 2 ist vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich die Steuer für die in den Nummern 1 bis 15 genannten Umsätze auf 5 Prozent ermäßigt.

(3) § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 ist vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Steuer für die Lieferungen der in der Anlage 2 nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten, ausgenommen die Lieferungen in das Ausland und die im Ausland bewirkten Umsätze, und für sonstige Leistungen, soweit in der Anlage 2 nicht aufgeführte Getränke abgegeben werden, 16 Prozent beträgt.

(4) ...

§ 28 Abs. 1–3 wurden durch das **Zweite Corona-Steuerhilfegesetz** v. 19.6.2020 (BGBl. 2020 I 1512) eingefügt. Es handelt sich um die in der Öffentlichkeit am meisten diskutierte und auch haushaltsmäßig mit Abstand auswirkungreichste Regelung des Gesetzes, nämlich die zeitlich befristete **Senkung des Regelsatzes von 19% auf 16%** und des **ermäßigten Steuersatzes von 7% auf 5%**. Die Änderung erfolgt gesetzestechnisch – anders als die zeitlich begrenzte Geltung des ermäßigten Steuersatzes für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen – in § 28, der auch schon in der Vergangenheit die zeitlich begrenzten Fassungen einzelner Vorschriften enthielt. Für Einzelheiten zur Steuersatzsenkung siehe das begleitende BMF-Schreiben (BMF 30.6.2020, DStR 2020, 1441 – abgedruckt unter V.) sowie *Beer/Finken MwStR 2020*, 560.

Nach § 28 Abs. 1 und 2 ist § 12 vom 1.7.–31.12.2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16% bzw. 5% der Bemessungsgrundlage beträgt. Die **zeitliche Anwendung** ergibt sich damit einerseits aus

dem Wortlaut des § 28 selbst, andererseits aus der allgemeinen Anwendungsvorschrift in § 27, wonach alle Gesetzesänderungen grundsätzlich anzuwenden sind auf Umsätze, „die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden“. Daraus folgt, dass die Steuersatzänderung **unabhängig vom Zeitpunkt des Entstehens der Steuer** nach § 13 alle Umsätze betrifft, die nach dem jeweiligen Stichtag **umsatzsteuerlich ausgeführt** werden. Dies gilt unabhängig von der Berechnung der Steuer nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten (UStAE 12.1 Abs. 2).

- 3 Zu der zeitlich befristeten Steuersatzsenkung ist ein umfangreiches **begleitendes BMF-Schreiben** ergangen (BMF 30.6.2020, DStR 2020, 1441 – abgedruckt unter V), das sich insoweit an früheren Schreiben, die Steuersatzänderungen begleitet haben (BMF 10.2.1998, BStBl. I 1998, 177; 11.8.2006, BStBl. I 2006, 477), orientiert. Dort verweist das BMF zudem auch auf die entsprechende Regelung in UStAE 12.1 Abs. 2. Für die Anwendung der Steuersätze im 2. Halbjahr 2020 ist danach insbes. Folgendes zu beachten:
 - Maßgeblich ist der Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung umsatzsteuerlich **bewirkt** wurde.
 - Bei **Teilleistungen** kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.
 - **Anzahlungen** unterliegen zunächst dem Steuersatz im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung. Für die spätere Leistungserbringung gilt dann aber in Gänze der Steuersatz im Zeitpunkt der Leistung, so dass dann eine Berichtigung nötig ist, wenn die Anzahlung einem anderen Steuersatz unterlag (§ 27 Abs. 1 S. 2 und 3). Dies gilt auch bei Entgeltvereinnahmung vor Leistungserbringung bei Ist-Besteuerung.
 - Vereinnahmt ein Unternehmer, dem die **Ist-Besteuerung** (§ 20) genehmigt wurde, nach dem 30.6.2020 Entgelte für Leistungen, die er vor dem 1.7.2020 ausgeführt hat, gilt noch der bisherige Steuersatz von 19% bzw. 7%.
 - Vor dem 1.7.2020 erteilte **Vorausrechnungen** für Leistungen, die nach dem 30.6.2020 erbracht werden, müssen bereits die neuen Steuersätze von 16% bzw. 5% ausweisen. Die Steuer entsteht dann auch bei Entgeltvereinnahmung vor dem 1.7.2020 in Höhe der ausgewiesenen niedrigeren Steuer (BMF 30.6.2020, DStR 2020, 1441 Rn. 11).
 - **Erhöhungen oder Minderungen des Entgelts** für eine Leistung vor dem 1.7.2020, die nach dem 30.6.2020 eintritt und zu einer Berichtigung nach § 17 Abs. 1 führt, ist zu den bisherigen Steuersätzen durchzuführen, da es auf den Zeitpunkt der Leistung und nicht auf den Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung ankommt. Für Preisnachlassgutscheine und Jahresboni sieht das BMF-Schreiben Vereinfachungsregelungen vor (BMF 30.6.2020, DStR 2020, 1441 Rn. 32f.).
 - Verträge über **Dauerleistungen** (zB Miete oder Leasing), die als Rechnungen anzusehen sind, müssen an die im 2. Halbjahr 2020 geltenden Steuersätze angepasst oder durch zusätzliche Abrechnungspapiere unter den Voraussetzungen des § 31 Abs. 1 UStDV ergänzt werden. Wurden Dauerrechnungen ausgestellt, weil zB der Vertrag die Berechnung zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer vorsieht, sind die Dauerrechnungen für die betroffenen sechs Monate und erneut für die Zeit danach neu auszustellen.
- 4 Bei **Einzweck-Gutscheinen** nach § 3 Abs. 14 S. 1 gilt bereits die Ausgabe gegen Entgelt als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht (§ 3 Abs. 14 S. 2). Ein im Juni 2020 ausgestellter Büchergutschein eines Buchhändlers unterliegt demnach dem ermäßigten Steuersatz von 7%. Bei Einlösung des Einzweck-Gutscheins gilt die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 14 S. 5 nicht als unabhängiger Umsatz (BMF 30.6.2020, DStR 2020, 1441 Rn. 30). Die Lieferung des Buches im Juli 2020 gegen Einlösung des Büchergutscheins aus dem Juni 2020

führt demnach nicht zu einer eigenständigen Lieferung, die dem ermäßigten Steuersatz von dann 5 % unterliegt. Dieser Mechanismus kann Ende 2020 genutzt werden, um den reduzierten Steuersatz für Warenlieferungen in Anspruch zu nehmen, die erst 2021 ausgeführt werden. Die Abgrenzung zwischen einem Einzweck-Gutschein und einer Anzahlung wird dann besonders relevant sein.

Anders als bei früheren Steuersatzänderungen hatten die betroffenen Unternehmer nur sehr **wenig Vorbereitungszeit** für die Umstellung auf die neuen Steuersätze. Daher kann es geschehen, dass Rechnungen für Leistungen, die nach dem 30.6.2020 erbracht werden, versehentlich noch mit den davor geltenden Steuersätzen ausgestellt werden. Materiell-rechtlich ist die Rechtsfolge dann klar: Der Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer in der ausgewiesenen Höhe, der Leistungsempfänger kann aber nur die gesetzlich geschuldete Steuer auf der Basis der neuen Steuersätze von 16 % bzw. 5 % als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1). In Höhe der Differenz zur ausgewiesenen Steuer liegt eine Steuer nach § 14c Abs. 1 vor. Diese kann zwar berichtigt werden, zur Vermeidung des damit verbundenen Verwaltungsaufwands wurde aber im Rahmen der Anhörung im Finanzausschuss angeregt, eine gesetzliche Regelung für einen Übergangszeitraum zu schaffen, nach der im B2B-Bereich der Vorsteuerabzug auch der zu hoch ausgewiesenen Steuer möglich sein soll. Diese Anregung wurde allerdings nicht aufgegriffen. Stattdessen sieht das BMF-Schreiben für **im Juli 2020 erbrachte Leistungen** vor, dass der leistende Unternehmer Rechnungen mit einem Steuerausweis von 19 % bzw. 7 % nicht berichtigen muss und der Leistungsempfänger diese ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen kann (BMF 30.6.2020, DStR 2020, 1441 Rn. 46). Diese Nichtbeanstandungsregel gilt nur bei Leistungen, die an einen anderen Unternehmer erbracht wurden. Zwar ist nach der Regelung im BMF-Schreiben weder die Verwendung der Leistung für das Unternehmen noch das Nichtbestehen eines Ausschlussgrundes nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 eine Voraussetzung für die Nichtbeanstandungsregel. Da es sich allerdings nur um ein BMF-Schreiben handelt, sollte man sich nicht auf den möglicherweise nur versehentlich zu weiten Wortlaut verlassen. Örtliche Finanzbehörden werden die Regelung möglicherweise – und in der Sache auch richtigerweise – so auslegen, dass die Nichtbeanstandungsregel nur gilt, wenn der Leistungsempfänger für diese Leistung vorsteuerabzugsberechtigt ist. Gerichte sind ohnedies nicht an das BMF-Schreiben gebunden.

V. Anwendungsschreiben – Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Steuersatzes zum 1. Juli 2020 (vom 30.6.2020 – III C 2 – S 7030/20/10009:004, DOK 2020/0610691)

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

1 Umsatzsteuersatzsenkung

1.1 Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze von 19 Prozent auf 16 Prozent und von 7 Prozent auf 5 Prozent sowie des Steuersatzes für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG von 19 Prozent auf 16 Prozent

Durch Art. 3 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29. Juni 2020 – Zweites Corona-Steuerhilfegesetz – (BGBl. I S. 1512) werden vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 der allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 Prozent auf 16 Prozent (§ 12 Abs. 1 i. V. m. § 28 Abs. 1 UStG) sowie der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 Prozent auf 5 Prozent (§ 12 Abs. 2 i. V. m. § 28 Abs. 2 UStG) sowie der im Rah-

men der Durchschnittsatzbesteuerung nach § 24 UStG für die Lieferungen bestimmter Sägewerkserzeugnisse, von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten geltende Steuersatz (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 28 Abs. 3 UStG) von 19 Prozent auf 16 Prozent gesenkt. Die Änderungen treten am 1. Juli 2020 in Kraft (vgl. Art. 3 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 innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 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 Entgeltsvereinbarung oder der Rechnungserteilung (vgl. Abschnitt 12.1 Abs. 3 UStAE). Entsprechendes gilt für Teilleistungen (vgl. Rz. 2), für die die Rzn. 20 bis 26 besondere Übergangsregelungen enthalten.

Die Bemessungsgrundlage zu den Umsätzen und innergemeinschaftlichen Erwerben (sowie Lieferungen, für die der letzte Abnehmer die Steuer im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts schuldet) zu 16 Prozent und 5 Prozent sowie der dazugehörige Steuerbetrag sind in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Jahr 2020 (Vordruckmuster USt 1 A) und in der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 (Vordruckmuster USt 2 A) gesammelt in den Kennzahlen für Umsätze zu anderen Steuersätzen einzutragen (Zeilen 28 und 35 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Zeilen 45, 84 und 96 der Umsatzsteuererklärung)¹. Eine Differenzierung zwischen Umsätzen zum allgemeinen Steuersatz und Umsätzen zum ermäßigten Steuersatz ist bei der Eintragung nicht vorzunehmen.

Die Bemessungsgrundlage und die selbst ermittelte Umsatzsteuer für Umsätze, bei denen der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, sind unabhängig vom anzuwendenden Steuersatz in den bestehenden Kennzahlen zu erfassen (Zeilen 48 bis 50 der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Zeilen 99 bis 101 der Umsatzsteuererklärung).

¹ Für Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG gelten besondere Bestimmungen; insofern wird auf die neu gefasste Anleitung zur Umsatzsteuer-Voranmeldung 2020 hingewiesen.

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 Einführen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 vorgenommen werden. 5

2.2 Behandlung bei der Istversteuerung

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, sind auch auf diese Beträge nachträglich die ab dem 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). 6

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 den bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 19 Prozent bzw. 7 Prozent zu berechnen. 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

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 Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung 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 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Umsätzen sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 bzw. 27 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Jahr 2020 bzw. in 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 Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Jahr 2020 bzw. Zeile 58 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 (als negative Nachsteuer) ist insoweit nicht vorzunehmen. 8

Der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger kann nach Rechnungserhalt und Zahlung des Teilentgelts die Vorsteuer in Höhe von 19 Prozent bzw. 7 Prozent in der Zeile 52 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 122 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 geltend machen. Im Zeitpunkt der Leistungsausführung sind die Vorsteuerbeträge in der Zeile 52 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 122 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 durch den Differenzbetrag zwischen dem Steuerausweis laut Schlussrechnung und der bereits geltend gemachten Vorsteuer (ggf. mit Minuszeichen) zu mindern.

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 den nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden Umsatzsteuersätzen 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 den Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent unterworfen wird. 9

2.4 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 30. Juni 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. 20 bis 26).

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 mit den nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ausgewiesen ist, und vereinnahmt er vor dem 1. Juli 2020 das gesamte Entgelt oder Teilentgelte, entsteht die Umsatzsteuer für diese Entgelte in Höhe der vor dem 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent. Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die Steuer für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung zu berichtigen. Der Leistungsempfänger ist, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, zum Vorsteuerabzug in Höhe des ausgewiesenen Betrags berechtigt. Es bestehen keine Bedenken dagegen, wenn der Unternehmer im Voranmeldungszeitraum der Entgeltsvereinnahmung nur die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent berechnet und abführt. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 1. Juli 2020 entstandenen Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung scheidet in diesen Fällen aus.

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 den nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 befristet geltenden Umsatzsteuersätzen 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 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Umsätzen sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 bzw. 27 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung im Jahr 2020 bzw. in 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 Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung 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

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 mit den nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 befristet geltenden Umsatzsteuersätzen 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 nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 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

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 Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV), das Gerichts- und Notarkostengesetz (GNotKG) 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 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer nach dem nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 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)

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

Bei Rechnungen im Sinne der §§ 33 und 34 UStDV (Rechnungen über Kleinbeträge, Fahr- ausweise und Belege im Reisegepäckverkehr) für Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführt werden, kann die Umsatzsteuer mit dem leicht gerundeten Prozentsatz von

$$\frac{13,79 \text{ (Regelsteuersatz) bzw.}}{4,76 \text{ (ermäßigter Steuersatz)}}$$

von den Rechnungsbeträgen errechnet werden.

Für nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 erbrachte Umsätze, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent unterliegen, sind die Gesamt-

beträge der Entgelte und sonstigen Bemessungsgrundlagen sowie der Entgeltminderungen mit dem

Divisor 1,16

von den Summen der aufgezeichneten Bruttobeträge (z. B. Preise und Preiserminderungen) 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.

2.8 Folgen eines überhöhten Steuerausweises

- 18 Weist der Unternehmer entgegen den o. g. Regelungen in Rechnungen über Leistungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 erbracht werden, eine höhere Umsatzsteuer aus, als sich bei zutreffender Anwendung der Umsatzsteuersätze von 16 Prozent bzw. 5 Prozent ergibt, schuldet er die Differenz aufgrund eines unrichtigen Steuerausweises nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 14c Abs. 1 UStG. Ein Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger ist insoweit nicht zulässig, da es sich bei dem unrichtigen Steuerbetrag um keine gesetzlich geschuldete Steuer im Sinne des § 15 UStG handelt (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 UStAE). Der Unternehmer kann die Rechnung berichtigen (§ 31 Abs. 5 UStDV). Zu den besonderen Anforderungen an die Berichtigung eines zu hohen Steuerausweises vgl. Abschnitt 14c.1 Abs. 5 UStAE.

3 Übergangsregelungen

3.1 Allgemeines

- 19 Um den Übergang zur Anwendung der nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden neuen Umsatzsteuersätze in der Praxis zu erleichtern, werden in den nachfolgenden Textziffern 3.2 bis 3.10 (Rzn. 20 bis 45) 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

- 20 Werklieferungen oder Werkleistungen, unterliegen insgesamt der Besteuerung nach den Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent, wenn sie nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführt werden. Eine andere umsatzsteuerrechtliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht werden (vgl. Rzn. 21 und 22).

3.2.2 Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen

- 21 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. Nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Teilleistungen sind den befristet geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu unterwerfen.
- 22 Vor dem 1. Juli 2020 erbrachte Teilleistungen liegen vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
1. Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.

Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Steuersatzes

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.

Sind über Dauerleistungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 begonnen haben und nach dem 31. Dezember 2020 enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis und die insgesamt mit den ab dem 1. Juli 2020 und vor dem 1. Januar 2021 anzuwendenden Umsatzsteuersätzen berechnete Umsatzsteuer angegeben worden sind, können sie vor dem 1. Januar 2021 entsprechend berichtigt werden.

3.3 Dauerleistungen

3.3.1 Grundsätzliches

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, Wasser, Abwasser, Kälte und Wärme (vgl. Rz. 35) – 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, sind die bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden. Nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 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).

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind (Abschnitt 14.1 Abs. 2 UStAE), sind an die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 geltenden Umsatzsteuersätze anzupassen. Auf die Regelung des § 31 Abs. 1 UStDV wird hingewiesen. Daher reicht es aus, einen Vertrag durch ergänzende Unterlagen anzupassen, die unter Bezug auf den Vertrag alle erforderlichen Informationen zum Entgelt und Steuersatz für den Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 enthalten. Ein in Folge der Absenkung des Umsatzsteuersatzes angepasster 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. 24

3.3.2 Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeiteabschnitte (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 25

tete 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. 24).

- 26 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.

3.4 Änderungen der Bemessungsgrundlagen

3.4.1 Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein)

- 27 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 oder für einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG ein (z. B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung), hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. In Fällen der Anwendung der Schuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG hat der Leistungsempfänger die Berichtigung des Steuerbetrages vorzunehmen. 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.

- 28 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 einerseits den Umsätzen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, und andererseits 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 Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen

- 29 Vergütet ein Unternehmer von ihm ausgegebene Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheine, die einen Endabnehmer in die Lage versetzen, Leistungen um den Nennwert des Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheins verbilligt zu erwerben, kann dies grundsätzlich zur Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer führen (vgl. Abschnitt 17.2 Abs. 4 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 Preisnachlass- und Preiserstattungsgutschein eingelöst worden ist (Abschnitt 17.2 Abs. 4 UStAE). Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeiträge 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 nachfolgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Steuersatzes

Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheine in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis zum 31. August 2020, ist die Umsatzsteuer mit den bis zum 30. Juni 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 19 Prozent zu berichtigen. Bei der Erstattung von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen nach dem 31. August 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ist die Umsatzsteuer mit dem ab 1. Juli 2020 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu berichtigen. Für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, gilt diese Vereinfachung entsprechend.

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. 28) bleiben hiervon unberührt.

3.4.3 Einzweckgutscheine

Die umsatzsteuerrechtliche Würdigung von Gutscheinen wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2019 grundlegend neu geregelt. Bei Einzweckgutscheinen i. S. d. § 3 Abs. 13 und 14 UStG ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung der Leistungsfiktion und damit die Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes die Gutscheinausgabe des ausgebenden Unternehmers an den Kunden. Folglich sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins entscheidend. Ändern sich die Verhältnisse im Nachhinein, ist dies irrelevant. Die spätere Gutscheineinlösung ist für die umsatzsteuerliche Würdigung nicht mehr relevant, da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt. Sollte bei Einlösung des Einzweck-Gutscheins jedoch eine Zuzahlung durch den Gutscheininhaber erfolgen, so ist die bislang noch nicht versteuerte Differenz nach den zum Zeitpunkt der Gutscheineinlösung geltenden Umsatzsteuersätzen zu versteuern. **30**

3.4.4. Erstattung von Pfandbeträgen

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: **31**

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, 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. Für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, gilt diese Vereinfachung entsprechend.

3.4.5 Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen

Die Absenkung der Umsatzsteuersätze 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 **32**

(z. B. vom 1. Juli 2020 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 der anzuwendenden Steuersätze 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 hinausreichenden 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 30. Juni 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 Jahrestückvergütung für das gesamte Kalenderjahr 2020 kann zu 50 Prozent (Januar bis Juni) mit 7 Prozent bzw. 19 Prozent und zu 50 Prozent (Juli bis Dezember) mit 5 Prozent bzw. 16 Prozent 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.

- 33** 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

- 34** 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. 25 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-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie von Abwasserbeseitigung

- 35** Die Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen von Strom, Gas, Wasser, Abwasserbeseitigung (so- wie nicht hoheitlich organisiert), Kälte und Wärme durch Versorgungsunternehmen an Kunden werden nach Ablesenzeiträumen (z. B. vierteljährlich) abgerechnet. Sofern die Ablesenzeiträume zu einem Zeitpunkt nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesenzeitraums den ab 1. Juli 2020 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu unterwerfen. Soweit Ablesenzeiträume nach dem 31. Dezember 2020 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesenzeitraums den Umsatzsteuersätzen von 19 Prozent bzw. 7 Prozent zu unterwerfen. Werden nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Lieferungen gesondert abgerechnet, gelten die Sätze 2 und 3 für die verkürzten Abrechnungszeiträume entsprechend. Umsatzsteuerrechtlich bestehen keine Bedenken dagegen, diese gesonderten Abrechnungen bei Kunden in der Weise vorzunehmen, dass die Ergebnisse der Ablesenzeiträume, die regulär nach dem 30. Juni 2020 und/oder vor dem 1. Ja-

Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Steuersatzes

nuar 2021 enden, im Verhältnis der Tage vor und ab dem 1. Juli 2020 aufgeteilt werden. Für Ablesenzeiträume, die regulär nach dem 31. Dezember 2020 enden, können die gesonderten Abrechnungen im Verhältnis der Tage vor und ab dem 1. Januar 2021 vorgenommen 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 auf die Gewichtung verzichtet werden.

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

Die Rechnungen an die Kunden 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.

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es nicht beanstandet, wenn Rechnungen über Abschlagszahlungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 fällig werden, nicht berichtigt werden, sofern dementsprechend Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent bzw. 7 Prozent abgeführt und erst in der Endabrechnung nach den vorstehenden Grundsätzen zutreffend abgerechnet wird. Aus Billigkeitsgründen wird es nicht beanstandet, wenn vorsteuerabzugsberechtigte Kunden aus den Abschlagsrechnungen einen Vorsteuerabzug auf der Grundlage von 19 Prozent bzw. 7 Prozent geltend machen und der Vorsteuerabzug für die gesamte Leistung erst auf der Grundlage der vorstehenden Endabrechnung in analoger Anwendung der Rz. 8 auf den zulässigen Wert korrigiert wird.

3.7 Besteuerung von Personenbeförderungen

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

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), können noch die bis zum 30. Juni 2020 geltende Umsatzsteuersätze von 19 Prozent bzw. 7 Prozent angewandt werden.

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.

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

3.7.2 Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr

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

3.8 Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern

Die Leistung des Handelsvertreters unterliegt, sofern sich die Entgeltsvereinbarung nach den §§ 87ff 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

- 43 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 den abgesenkten Umsatzsteuersätzen

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

3.11 Umtausch von Gegenständen

- 45 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 aber vor dem 1. Januar 2021 umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der ab 1. Juli 2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden.

3.12 Zu hoher Umsatzsteuerausweis in der Unternehmernetz

- 46 Hat der leistende Unternehmer für eine nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. August 2020 an einen anderen Unternehmer erbrachte Leistung in der Rechnung den vor dem 1. Juli 2020 geltenden Steuersatz (19 Prozent anstelle von 16 Prozent bzw. 7 Prozent anstelle von 5 Prozent) ausgewiesen und diesen Steuerbetrag abgeführt, wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der Unternehmer in den Rechnungen den Umsatzsteuerausweis nicht berichtet. Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger wird aus Gründen der Praktikabilität aus derartigen i. S. von § 14c Abs. 1 UStG unrichtigen Rechnungen auch für die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. August 2020 seitens eines Unternehmers erbrachte Leistung ein Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes gewährt. Für Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, gilt dies entsprechend für die vom Leistungsempfänger berechnete Steuer.

4. Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 1. Januar 2021

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

4.8 Behandlung bei der Istbesteuerung

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.

Einlösen von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen

49

Rz. 29 gilt für die Erhöhung der Umsatzsteuersätze zum 1. Januar 2021 entsprechend. Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1. Januar 2021 und die nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach nachfolgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheine in der Zeit vom 1. Januar 2021 bis zum 28. Februar 2021, ist die Umsatzsteuer nach dem bis zum 31. Dezember 2020 geltenden Steuersatz von 16 Prozent zu berichtigen. Bei der Erstattung von Gutscheinen nach dem 28. Februar 2021 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2021 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent zu berichtigen. Für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, gilt diese Vereinfachung entsprechend.

Erstattung von Pfandbeträgen

50

Rz. 31 gilt für die Erhöhung der Umsatzsteuersätze zum 1. Januar 2021 entsprechend. Zur Vermeidung von Schwierigkeiten wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Erstattet der Unternehmer Pfandbeträge in der Zeit vom 1. Januar 2021 bis zum 31. März 2021, ist die Umsatzsteuer nach dem bis zum 31. Dezember 2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 Prozent zu berichtigen. Bei der Erstattung von Pfandbeträgen nach dem 31. März 2021 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. Januar 2021 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 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, in dem die Entgeltminderungen noch mit dem Steuersatz von 16 Prozent zu berücksichtigen ist, entsprechend zu kürzen oder zu verlängern, wobei der durchschnittliche Umschlagzeitraum im Benehmen zwischen Unternehmer und Finanzamt zu ermitteln ist. Für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, gilt diese Vereinfachung entsprechend.

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

51

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 Anzahlungsrechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt werden, ist die Umsatzsteuer in der Anzahlungsrechnung über das Teilentgelt mit dem Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent zu berechnen. Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen Rechnungen bedarf es nicht, wenn in einer Schlussrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung nach dem ab dem 1. Januar 2021 geltenden Steuersatz von 7 Prozent bzw. 19 Prozent ausgewiesen wird oder in einer Schlussrechnung 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 wird (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 Schlussrechnung vorliegt. Wird der Steuerausweis in den Rechnungen, die über die vor dem 1. Januar 2021 vereinnahmten Teilentgelte ausgestellt worden sind, nach dem 31. Dezember 2020 wegen der Anhebung der Umsatzsteuersätze 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.

Die Ausführungen unter Rz. 9 gelten entsprechend.

52 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführte Leistungen

Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. Januar 2021

Die Ausführungen unter Rz. 10 gelten 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.

53 Änderungen der Bemessungsgrundlagen

Tritt 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, für einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG oder für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 13b UStG ein (z. B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung), gelten die Rz. 27 und 28 für die Erhöhung der Umsatzsteuersätze zum 1. Januar 2021 entsprechend.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.