



STOLPERFALLE BEI DER BEFRISTETEN MWST-SENKUNG

Berichtigung von Vorauszahlungsrechnungen

Am 30. Juni 2020 wurde das „Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz)“¹ verkündet² und trat zum 1. Juli 2020 in Kraft. Zeitgleich erschien das endgültige BMF-Schreiben³. Hierbei ergeben sich insbesondere in Bezug auf Vorauszahlungsrechnungen praktische Umsetzungsschwierigkeiten. Die Frage nach der Rechnungsberichtigung aus Sicht des Leistenden sowie des Leistungsempfängers soll hierbei im Mittelpunkt stehen. Einen ausführlichen Beitrag aus unserem Haus zu diesem Thema können Sie in DStR 38/2020, S. 2052 nachlesen.

Durch Art. 3 des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes⁴ wurde vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 der allgemeine Steuersatz von 19 % auf 16 %⁵ sowie der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 %⁶ gesenkt wurde. Der Steuersatz für Lieferungen, sonstige Leistungen sowie innergemeinschaftliche Erwerbe bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistungserbringung. Dies gilt auch insoweit, als die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) S. 4, b) oder § 13b Abs. 4 S. 2 UStG (z.B. Anzahlungen, Vorauszahlungen, etc.) bereits vor dem Inkrafttreten der Änderungsvorschrift entstanden ist.

In Bezug auf den maßgebenden Zeitpunkt für die Steuersatzbestimmung bei Vorauszahlungsrechnungen kommt es darauf an, ob eine Gesamtleistung oder eine Teilleistung vorliegt. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) S. 3 UStG liegen Teilleistungen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird.



KATHARINA PETER

Partner
Steuerberaterin
Master of Arts in Taxation (M.A.)
katharina.peter
@peterpartner-stb.de
Telefon: +49(0)73 61 97 37 46-12



GABRIELA HELLSTERN

Partner
Steuerberaterin
Master of Arts in Taxation (M.A.)
hellstern@peterpartner-stb.de
Telefon: +49(0)73 61 97 37 46-13

¹ Gesetzesbeschluss BR-Drs. 370/20.

² BGBl. I 2020, 1512.

³ BMF, Schr. v. 30.6.2020 – III C 2 - S 7030/20/10009.

⁴ Art. 3 d. Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes, BGBl. I 2020, 1512.

⁵ Vgl. § 12 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 1 UStG.

⁶ Vgl. § 12 Abs. 2 i.V.m. § 28 Abs. 2 UStG.

BEISPIEL:

Software-Dienstleister A übernimmt einen Softwarepflegevertrag für ein bestimmtes Softwarepaket. Zudem stellt A dem Auftraggeber einen telefonischen Service zur Hilfe bei Störungen zur Verfügung. Der Vertrag wird dabei für ein Jahr abgeschlossen, das Entgelt ist ebenfalls jährlich zu entrichten. Konkret schließt A mit dem deutschen Auftraggeber im Dezember 2019 den Vertrag über o.g. Leistungen für den Zeitraum 1.1.2020 – 31.12.2020. Der Auftraggeber erhält im Januar 2020 die Vorauszahlungsrechnung über den gesamten Betrag von 10.000 EUR zzgl. 19 % USt und bezahlt noch im Januar den vollen Betrag von 11.900 EUR.

LÖSUNG:

A erbringt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG. Die Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Grundsätzlich wird die sonstige Leistung mit Vollendung ausgeführt. Da hier keine Teilleistung vorliegt (Leistung ist grds. wirtschaftlich teilbar, aber es mangelt an einer gesonderten Vereinbarung bzw. Abrechnung), ist die Leistung mit Vollendung der vertraglichen Leistung, also im Dezember 2020 erbracht. Die gesamte Leistung unterliegt damit dem Steuersatz von 16 %. Gleichzeitig liegt eine Vorauszahlung vor, da der gesamte Betrag vor Leistungsausführung vereinnahmt wurde. Im Gegensatz zur Abschlagsrechnung (oder Anzahlungsrechnung) wird bei einer Vorauszahlung keine Schlussrechnung erteilt. Die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 4 UStG mit Ablauf des Voranmeldezeitraums Januar 2020, da in diesem Zeitpunkt das Entgelt vereinnahmt wurde. Zu diesem Zeitpunkt wurde mangels besseren Wissens die Umsatzsteuer i.H.v. 19 % vereinnahmt und abgeführt. In selber Höhe wurden durch den Leistungsempfänger Vorsteuern geltend gemacht. Faktisch hätten vom leistenden Unternehmer jedoch nur 16 % entrichtet werden müssen bzw. vom Leistungsempfänger geltend gemacht werden dürfen.

Da die fehlerhafte Umsatzsteuerberechnung nicht in einer Schlussrechnung behoben werden kann, müssen für den Fall der Vorauszahlung andere Regelungen greifen.

WIDERSPRUCH ZWISCHEN § 27 ABS. 1 UND § 14C ABS. 1 USTG:

Lt. Rn. 3 des BMF Schreibens⁷ ist § 27 Abs. 1 UStG einschlägig, nachdem die Steuerberechnung nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen ist, in dem die sonstige Leistung ausgeführt ist. Dies wäre im Beispielfall Dezember 2020. Aus unserer Sicht ist nicht ersichtlich, warum die gewünschten Steuererleichterungen erst zum Ende des Leistungszeitraums eintreten sollten – vor allem bei länger andauernden Projekten. Fakt ist, dass es sich bei § 27 Abs. 1 S. 3 UStG um eine historische Norm handelt, welche ursprünglich für den Fall einer Steuererhöhung eine Verfahrenserleichterung für Anzahlungen bereithalten soll; danach, muss die Steuer für bereits erhaltene Anzahlungen erst in dem Voranmeldungszeitraum berichtigt werden, in dem der Umsatz aus-

⁷Vgl. BMF-Schr. v. 30.6.2020 – III C 2 - S 7030/20/10009, Rn. 3.

geführt wird. Im Fall einer Steuersatzminderung verkehrt sich die Norm ins Umgekehrte, was sicherlich nicht im Sinne des Erfinders ist. Zudem enthält das BMF-Schreiben in Rn. 18 einen Widerspruch zu § 27 Abs. 1 S. 3 UStG.

Lt. Rn. 18 des BMF-Schreibens⁸ ist § 14c Abs. 1 UStG bei überhöhtem Steuerausweis (hier: Vorauszahlungsrechnung im Januar 2020) einschlägig. Danach wird die überhöht ausgewiesene Steuer vom leistenden Unternehmer geschuldet, bis die Rechnung korrigiert wird. Der Leistungsempfänger hingegen hat nur in Höhe der gesetzlich geschuldeten Steuer, also hier 16 % einen Vorsteuerabzug. Da der Leistungsempfänger das Entgelt für die vereinbarte Leistung zzgl. 19 % entrichtet hat, verteuert sich die Leistung für ihn um 3 %. Eine Vereinfachungsregelung sieht das BMF-Schreiben lediglich für Anzahlungsrechnungen vor.⁹ Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass § 14c Abs. 1 UStG für Vorauszahlungsrechnungen, welche mit dem ursprünglichen Steuersatz von 19 % bzw. 7 % ausgestellt wurden, einschlägig ist (vorbehaltlich der Übergangsregelung nach Rn. 46 des BMF für Umsätze, welche im Juli 2020 ausgeführt werden).

RECHNUNGSBERICHTIGUNG:

Der Unternehmer kann die Rechnung unter Beachtung der besonderen Anforderungen an die Berichtigung eines zu hohen Steuerausweises berichtigen (Abschn. 14c.1 Abs. 5 UStAE).¹⁰ Abschn. 14c.1 Abs. 5 UStAE gibt vor, dass die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags (hier ist die Korrektur der USt-Voranmeldung des leistenden Unternehmers gemeint) für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen ist, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde.¹¹ Dies bestätigt auch das jüngst zur Rechnungsberichtigung im allgemeinen Sinne ergangenen BMF-Schreiben vom 18.9.2020.¹² Falls ein zu hoch ausgewiesener Rechnungsbetrag bereits vereinnahmt ist und dem Leistungsempfänger aus der Rechnungsberichtigung ein Rückforderungsanspruch zusteht, ist die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags sogar erst nach einer entsprechenden Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig.¹³

AUSWIRKUNGEN UND HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN FÜR DEN LEISTENDEN:

- Schuldet die zu hoch ausgewiesene USt nach § 14c Abs. 1 UStG (wurde auch im Jan. 2020 vereinnahmt und abgeführt)
- Kann die Rechnung nach Rn. 18 des BMF-Schreibens vom 30.6.2020 berichtigen (ggf. aus Imagegründen oder aufgrund Forderung des Leistungsempfängers)
- Vorschriften zur Rechnungsberichtigung sind einzuhalten (Abschn. § 14c.1 Abs. 7 UStAE; hinreichend bestimmte schriftliche Berichtigung;

⁸ Vgl. BMF-Schr. v. 30.6.2020 – III C 2 – S 7030/20/10009, Rn. 18.

⁹ Vgl. BMF-Schr. v. 30.6.2020 – III C 2 – S 7030/20/10009, Rn. 8.

¹⁰ Vgl. BMF, Schr. v. 30.6.2020 – III C 2 – S 7030/20/10009, Rn. 18.

¹¹ Vgl. BFH-Urteil vom 19.3.2009, V R 48/07, BStBl. 2010 II S. 92.

¹² Vgl. Vgl. BMF-Schr. v. 18.09.2020 – III C 2 – S 7286-a/19/10001, Rn. 31.

¹³ Vgl. BFH-Urteile vom 18.9.2008, V R 56/06, BStBl. 2009 II S. 250, und vom 2.9.2010, V R 34/09, BStBl. 2011 II S. 991.

mehrere Berichtigungen pro Leistungsempfänger können zusammengefasst werden)

- Vorsicht: Berichtigung setzt im Falle der bereits erfolgten Vereinnahmung der überhöhten USt Rückerstattung des geschuldeten Mehrbetrags an den Leistungsempfänger voraus und entfaltet keine Rückwirkung für geschuldete USt im Zeitpunkt der Erteilung der fehlerhaften Rechnung.

AUSWIRKUNGEN UND HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN FÜR DEN LEISTUNGSEMPFÄNGER:

- Grds. VSt-Abzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG
 - VSt-Abzug bei überhöhtem Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG nur in Höhe des gesetzlich geschuldeten Betrags
 - Unberechtigt geltend gemachte Vorsteuer (= Mehrbetrag) ist an das Finanzamt im Zeitpunkt des ursprünglichen VSt-Abzugs (hier: Januar 2020) zurückzuführen
 - Leistung verteuert sich bei Nichterhalt einer korrigierten Rechnung um nicht abziehbare Vorsteuer
- > Leistungsempfänger sollte dringend eine berichtigte Rechnung anfordern!

**PETER
PARTNER**
S T E U E R -
B E R A T E R

AALEN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Ulmer Str. 68
73431 Aalen
Tel.: +49(0)73 61 97 37 46-0
Fax.: +49(0)73 61 97 37 46-99
info@peterpartner-stb.de

KÖLN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Vulkangelände Köln
Lichtstrasse 49
50825 Köln
Tel.: +49(0)2 21 99 59 85-32
info@peterpartner-stb.de