



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

C

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0
FAX
E-MAIL
DATUM 21. Januar 2020

- E-Mail-Verteiler U 1 -
- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Absenkung des Steuersatzes für die Beförderung von Personen im
Schienenbahnfernverkehr**

GZ **III C 2 - S 7244/19/10002 :009**
DOK **2020/0024002**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

- 1 Durch Art. 3 des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886) wurde der Steuersatz für die Beförderung von Personen im innerdeutschen Schienenbahnverkehr auch für den Personenfernverkehr auf 7 % abgesenkt, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG. Zudem wurde § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV aufgehoben und § 35 Abs. 2 Satz 2 UStDV angepasst. Die Änderungen sind am 1. Januar 2020 in Kraft getreten.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen im Schienenbahnverkehr Folgendes:

I. 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 Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG).

- 3** Änderungen des Umsatzsteuergesetzes sind nach § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG auf die ab dem Inkrafttreten 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 Inkrafttreten 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).

II. Auswirkungen der Absenkung des Steuersatzes für die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr

1. Anwendungsbeginn

- 4** Der ermäßigte Steuersatz von 7 % ist auf die Beförderungsleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 bewirkt werden. Maßgebend für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist stets der Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird (vgl. Abschnitt 13.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung oder der Rechnungserteilung. Sonstige Leistungen sind zur Zeit ihrer Vollendung ausgeführt (Abschnitt 13.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE). Bei einer Bahnfahrt liegt Vollendung im Zeitpunkt der Beendigung der Beförderung vor. In Fällen, in denen das Entgelt eines Fahrausweises für eine Bahnfahrt bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung vom Leistenden vereinnahmt wird, richtet sich der Steuersatz grundsätzlich nach dem Zeitpunkt der Beförderung. Zu stichtagsübergreifenden Fahrausweisen im Schienenbahnverkehr siehe Rz. 9 und 10.

2. Steuerausweis

2.1 Allgemeines

- 5** Der Unternehmer ist berechtigt, über Beförderungsleistungen, die nach dem 31. Dezember 2019 ausgeführt werden und somit dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, Rechnungen nach § 14 Abs. 2 UStG zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer mit dem ab 1. Januar 2020 geltenden Steuersatz von 7 % ausgewiesen ist. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1. Januar 2020 geschlossen worden sind und dabei von dem bis dahin geltenden Regelsteuersatz in Höhe von 19 % ausgegangen worden ist.

2.2 Steuerausweis im Rahmen der Abrechnung gegenüber dem Fahrgast

- 6** Die für den Ausweis der Umsatzsteuer auf den Fahrausweisen oder Rechnungen maßgebenden Verkaufssysteme beziehen sich beim Kauf an Automaten oder Schaltern für Zwecke des Umsatzsteuerausweises ausschließlich auf das Druckdatum bzw. beim Online-Ticketkauf auf das Erstelldatum der Fahrkarte. Folge hiervon ist, dass auf Fahrkarten im Schienenbahnverkehr bis zum Druck-/Erstelldatum 31. Dezember 2019, die zu gemeindeübergreifenden Fahrten über 50 km berechtigten, der Regelsteuersatz in Höhe von 19 % ausgewiesen wird. Ab dem Druck-/Erstelldatum 1. Januar 2020 wird grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz von 7 % ausgewiesen. Zu Ausnahmen siehe Rz. 11.

III. Übergangsregelungen

1. Allgemeines

- 7** Um den Übergang zur Anwendung des ab 1. Januar 2020 geltenden ermäßigten Steuersatzes für die Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr in der Praxis zu erleichtern, werden in den nachfolgenden Randziffern besondere Übergangsregelungen getroffen.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung von Fahrausweisen für die Personenbeförderung im Schienenbahnverkehr

2.1 Allgemeines

- 8** Auf Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrkarten und Zeitkarten, die ausschließlich bis zum Ablauf des letzten Betriebstages des Monats Dezember 2019 gültig sind (der Betriebstag endet vielfach erst nach 24 Uhr), wendet das Schienenbahnverkehrsunternehmen, sofern die Beförderungsleistungen bisher dem allgemeinen Steuersatz unterlegen haben, diesen weiterhin an. Die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrkarten und Zeitkarten mit Geltungsdauer ab dem Betriebstag 1. Januar 2020 unterwirft das Schienenbahnverkehrsunternehmen dem ermäßigten Steuersatz.

2.2 Stichtagsübergreifend gültige Fahrausweise

- 9** Die Bruttoerlöse aus dem Verkauf von Einzelfahrkarten, Hin- und Rückfahrkarten sowie Zeitkarten werden, sofern die Beförderungsleistungen bisher dem allgemeinen Steuersatz unterlegen haben, in den Fällen, in denen die Gültigkeitsdauer über den 31. Dezember 2019 hinausreicht, abweichend vom Leistungszeitpunkt weiterhin dem Regelsteuersatz unterworfen. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn bei Fahrausweisen, für die das Entgelt in Form von monatlichen Raten entrichtet wird und deren Gültigkeitsdauer über den 31. Dezember 2019 hinausreicht, die Raten mit Inkrafttreten der Steuersatzsenkung entsprechend angepasst werden und die zugehörigen Rechnungen ab diesem Zeitpunkt 7 % Umsatzsteuer ausweisen. Zum Vorsteuerabzug eines vorsteuerabzugsberechtigten Bahnkunden siehe Rz. 19.

10 Beispiel:

Der vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunde U hat sich am 1. Juli 2019 eine Jahreskarte für die Zugstrecke München – Augsburg für EUR 2.822,00 gekauft. Ausweislich der Rechnung ist in den EUR 2.822,00 Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz von 19 % in Höhe von EUR 450,57 enthalten. Am 1. Januar 2020 tritt die geschilderte Steuersatzsenkung in Kraft.

Unabhängig vom Leistungszeitpunkt verbleibt es in dieser Konstellation bei einer Besteuerung mit dem Regelsteuersatz.

2.3 Bahn-Tix und Rail&Fly

- 11** Bei dem Verkaufsverfahren Bahn-Tix und Rail&Fly kommt es zu einer zeitlichen Trennung zwischen dem Zeitpunkt der Fahrkartenbuchung und dem Zeitpunkt des Fahrkartendrucks. Fahrkarten werden beispielsweise in 2019 gebucht und bezahlt, der Ausdruck erfolgt erst in 2020 am Automaten. Beim Ausdruck wird auf den Steuersatz zurückgegriffen, der zum Zeitpunkt der Buchung maßgebend war. Aufgrund dieser Besonderheit werden auch noch Fahrkarten mit Druckdatum nach dem 31. Dezember 2019 einen Umsatzsteuersatz von 19 % ausweisen. Für diesen Fall gelten die Regelungen in Rz. 9 und Rz. 19 entsprechend.

3. Vorsteuerabzug aus Fahrausweisen und anderen Rechnungen

- 12** Fahrausweise gelten gemäß § 34 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) als Rechnungen, wenn sie die folgenden Angaben enthalten:
- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Unternehmers, der die Beförderungsleistung ausführt (§ 31 Abs. 2 UStDV ist entsprechend anzuwenden),
 - das Ausstellungsdatum,
 - das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe,
 - den anzuwendenden Steuersatz, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Umsatzsteuergesetz (UStG) unterliegt.

Zum Vorsteuerabzug heißt es in § 35 UStDV (Fassung ab 1. Januar 2020):

Abs. 1: Bei Rechnungen im Sinne des § 33 UStDV kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er den Rechnungsbetrag in Entgelt und Steuerbetrag aufteilt.

Abs. 2: Abs. 1 ist für Rechnungen im Sinne des § 34 UStDV entsprechend anzuwenden. Bei der Aufteilung in Entgelt und Steuerbetrag ist der Steuersatz nach § 12 Abs. 1 des Gesetzes anzuwenden, wenn in der Rechnung dieser Steuersatz angegeben ist.

- 13** Weder die tarifliche Geltungsdauer noch der Zeitpunkt der Leistungserbringung gehört danach zu den Pflichtangaben auf dem Fahrausweis. Da der Ausdruck des Abrechnungsdokumentes bzw. dessen Generierung im Online-Bestellsystem regelmäßig vor dem Zeitpunkt

der Leistungserbringung liegt, ist der Fahrausweis insoweit als eine Vorausrechnung zu qualifizieren.

- 14** Liegt einem vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer ein bis zum 31. Dezember 2019 ausgestellter Fahrausweis oder an Stelle dessen ein anderes Abrechnungsdokument mit Angabe des anzuwendenden Regelsteuersatzes von 19 % vor, darf der Unternehmer die im Bruttofahrpreis enthaltene Umsatzsteuer im Zahlungsmonat als Vorsteuer geltend machen, sofern der ausgewiesene Umsatzsteuersatz richtig ist. Enthalten die Fahrausweise den Hinweis auf einen Beförderungsanspruch bis zum 31. Dezember 2019 und verlieren sie danach ihre Gültigkeit, ist der Steuerausweis i. H. v. 19 % richtig. Denn die Leistungsausführung findet noch vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung statt.
- 15** Findet hingegen die Leistungsausführung - also die Beförderung - erst ab dem 1. Januar 2020 statt, handelt es sich bei der Angabe des Regelsteuersatzes um einen unrichtigen Steuerausweis i. S. v. § 14c Abs. 1 UStG. Ein zu hoher Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG liegt auch vor, wenn in Fahrausweisen (§ 34 UStDV) ein zu hoher Steuersatz angegeben wird (siehe Abschnitt 14c.1 Abs. 2 UStAE). In Folge des unrichtigen Steuerausweises schuldet das Schienenbahnverkehrsunternehmen den auf dem Fahrausweis ausgewiesenen Mehrbetrag. Zur Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG siehe Rz. 19.
- 16** Für den Leistungsempfänger bedeutet ein überhöhter Steuerausweis, dass ein Vorsteuerabzug von 19 % ausscheidet, soweit der Steuersatz unzutreffend ist (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStAE). Er ist aber bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug i. H. v. 7 % berechtigt, da im Falle des § 14c Abs. 1 UStG der Vorsteuerabzug unter den übrigen Voraussetzungen in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Steuer vorgenommen werden kann (Abschnitt 15.2a Abs. 6 Satz 12 UStAE).
- 17** Auf besonderen Wunsch erhalten Kunden im Schienenbahnverkehr für Zwecke des Vorsteuerabzugs an Stelle des Fahrausweises ein anderes Abrechnungsdokument. Zur Vermeidung eines doppelten Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger wird der Fahrausweis in diesem Fall für Zwecke des Vorsteuerabzugs entwertet. Wegen des in der Zukunft liegenden Leistungszeitpunktes ist die Rechnung als Vorausrechnung zu qualifizieren. Sie enthält einen eindeutigen Verweis auf den bereits ausgegebenen Fahrausweis. Die Bestimmung des tatsächlichen Leistungszeitpunktes wird erst durch die Verknüpfung zwischen Rechnung und dem (benutzten) Fahrausweis ermöglicht.
- 18** Das Schienenbahnverkehrsunternehmen sowie etwaige in die Durchführung der Abrechnung eingebundene Abrechnungsdienstleister (Agenturen, Kreditkartenunternehmen wie z. B. Lufthansa AirPlus) wenden für den Umsatzsteuerausweis in ihren Rechnungen dieselben Maßstäbe wie bei dem Vorsteuerabzug aus Fahrausweisen an (siehe oben Rz. 14 und 15).

4. Keine Rechnungsberichtigungspflicht der Schienenbahnverkehrsunternehmen gegenüber Leistungsempfängern in Übergangsfällen

- 19** Hat das leistende Schienenbahnverkehrsunternehmen Fahrausweise für eine nach dem 31. Dezember 2019 an einen Bahnkunden erbrachte Beförderungsleistung vor dem 1. Januar 2020 verkauft und diese nach dem bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Regelsteuersatz versteuert (siehe hierzu Rz. 9 ff.), wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn das Schienenbahnverkehrsunternehmen in den Fahrausweisen und Rechnungen über die Beförderungsleistung den Umsatzsteuerausweis nicht berichtigt. Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Bahnkunden wird aus Gründen der Praktikabilität aus derartigen Rechnungen oder Fahrausweisen auch für die nach dem 31. Dezember 2019 seitens des Schienenbahnverkehrsunternehmens erbrachte Beförderungsleistung ein Vorsteuerabzug in Höhe des Regelsteuersatzes gewährt. Rechnungen, mit denen über die nach dem 31. Dezember 2019 erbrachte Beförderungsleistung abgerechnet wurde, dürfen nicht berichtigt worden sein, und es darf insoweit keine Preisanpassung anlässlich der Steuersatzsenkung seitens des Schienenbahnverkehrsunternehmens gegenüber dem Bahnkunden erfolgt sein.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag