

Temporäre Mehrwertsteuersenkung seit 01.07.2020

Merkblatt zur Reduzierung des Normalsteuersatzes von 19 % auf 16 % und des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf 5 % für die Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 [Update 2.0 - Stand 16.09.2020]

Hintergrund:

Mit Artikel 3 Nummer 3 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29.06.2020 (Bundesgesetzblatt 2020 Teil I Seite 1512) zur Stärkung der Binnennachfrage in Deutschland befristet vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 wurde der Normalsteuersatz der MwSt/UST von 19% auf 16% und der ermäßigte Steuersatz von 7% auf 5% gesenkt. Außerdem wurde (Artikel 3 Nummer 1 und 2 des Gesetzes) die Fälligkeit der EUST auf den 26. des zweiten auf den betreffenden Monat folgenden Monats verschoben, wenn für die EUST ein Zahlungsaufschub (Aufschubkonto) bewilligt wurde. Der Termin, ab dem diese Fälligkeitsverschiebung bei der EUST erstmals anzuwenden ist, wird mit einem BMF-Schreiben gesondert bekannt gegeben.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 30.06.2020 III C 2 – S 7030/20/10009:004; DOK 2020/0610691, zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Steuersatzes zum 01.07.2020 Stellung genommen und einige Vereinfachungen zugelassen. Aufgrund für die Branche ungeklärter Anwenderfragen hat der VDZ beim BMF interveniert und gemeinsam mit dem BDZV und dem Börsenverein des Deutschen Buchhandels e.V. Eingaben übersandt.

Nun hat das BMF mit Schreiben vom 10.09.2020 gegenüber den Verlegerverbänden ergänzend zu Fragen der Behandlung von Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements während der temporären Umsatzsteuerabsenkung ab 01.07.2020 Stellung genommen. Nachfolgend stellen wir den Stand der Umsetzungen aufgrund der vorgenannten BMF-Schreiben dar.

Mit diesem Merkblatt möchte der VDZ über die Gesetzesänderungen und Auswirkungen im Bereich der Umsatzsteuer (unionsrechtlich Mehrwertsteuer) informieren. Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 30.06.2020 nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder zu den gesetzlichen Steuersatz-Neuregelungen erläuternd Stellung genommen. Dieses BMF-Schreiben enthält Ausführungen betreffend die Anwendung der befristet abgesenkten Umsatzsteuersätze und geht auch auf die zum 01.01.2021 wieder erfolgende Anhebung der Umsatzsteuersätze auf das Vorniveau (19% bzw. 7%) ein. Obwohl das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 umfangreiche Ausführungen enthält, gibt es sicherlich nicht auf alle in der Praxis auftretenden Fragen Antworten. Auf Nachfragen einiger Verbände hat das BMF ergänzend mit Schreiben vom 10.09.2020 u.a. an den VDZ ergänzend zu Fragen der Behandlung von Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements, insbesondere zum umsatzsteuerrechtlichen Zeitpunkt der Erbringung der Leistung bei Abonnements von Zeitungen und Zeitschriften in Printform, Stellung genommen. Es ist nicht völlig auszuschließen, dass das BMF zu einem späteren Zeitpunkt noch ein weiteres Schreiben zu den Auswirkungen der Steuersatzänderungen herausgibt. Dies ist aber zum jetzigen Zeitpunkt nicht absehbar. Der VDZ wird daher mit diesem Merkblatt nur zum aktuellen Stand Hinweise geben können und wird dieses Merkblatt in unregelmäßigen Abständen aktualisieren.

Dieses Merkblatt ist nach bestem Wissen und Gewissen erstellt und stellt den Kenntnissstand zum o.g. „Stand“ dar. Eine Haftung für die hier gegebenen Informationen kann gleichwohl nicht übernommen werden. Jedes von der Umstellung betroffene Unternehmen ist deshalb angehalten, sich bei auftretenden Fragen an seine steuerlichen Berater zu wenden. Die Lektüre dieses Merkblatts kann eine individuelle steuerliche Beratung nicht ersetzen.

KURZÜBERSICHT [Stand 16.09.2020]

- Die Änderung des Steuersatzes von 19% auf 16% bzw. von 7% auf 5% erfolgt ab dem 01.07.2020 **stichtagsbezogen**.
- Bis zum 30.06.2020, 24:00 Uhr gelten die bisherigen Steuersätze in Höhe von 19% bzw. 7%. Ab dem 01.07.2020, 0:00 Uhr gelten die neuen Umsatzsteuersätze (16% bzw. 5%). An der Einordnung der Waren zum Steuersatz ändert sich nichts.
- Abgrenzung erfolgt nach dem **Leistungszeitpunkt** – unbeachtlich ist das Datum des Vertragsschlusses, der Rechnungserstellung bzw. Entgeltvereinnahmung.
- [neu] Für Leistungen (Lieferungen und sonstigen Leistungen), welche nach dem 30.06. und vor dem 01.08.2020 ausgeführt wurden, gilt für einen überhöhten Steuerausweis (19% statt 16% oder 7% statt 5%) eine **Nichtbeanstandung** (Tz. 46 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020), so dass der Rechnungsersteller für in diesem Zeitraum erbrachte Leistungen die Rechnung nicht korrigieren muss und ein vorsteuerabzugsberechtigter Kunde aus einer derartigen § 14c Abs. 1 UStG – Rechnung (überhöhter Steuerausweis) dennoch – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG – den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Mit Schreiben vom 10.9.2020 hat das BMF in diesem Zusammenhang klargestellt, dass eine darüberhinausgehende Nichtbeanstandungsregelung bzw. eine generelle Nichtbeanstandungsregelung und der Verzicht auf Korrekturen seitens der Verwaltung nicht zu erwarten ist.
- Leistungszeitpunkt bei der Veräußerung von Zeitschriften (umsatzsteuerrechtliche **Lieferungen**) ist der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Bei bewegten Lieferungen ist dies der Zeitpunkt des **Lieferbeginns** (d.h. physischer Transportbeginn der Ware – z.B. Übergabe an den Spediteur). Teilweise wird aus Praktikabilitätsgründen der Erstverkaufstag (EVT) als Leistungsdatum herangezogen. Der VDZ bemüht sich um eine Anerkennung des EVT im Wege einer Nichtbeanstandung.
- Bei Dauerlieferungen, wie **Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements** ist grds. der letzte Tag des Abrechnungszeitraums/Auslieferungszeitraums maßgebend. [neu] Diese Ansicht wurde vom BMF mit Schreiben vom 10.09.2020 bestätigt und klargestellt, dass im Fall der Lieferung eines Printabos die Leistung am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführt wird, wenn für die einzelnen Ausgaben kein gesondertes Entgelt vereinbart ist oder abgerechnet wird, sondern nur ein Gesamtkaufpreis existiert.

- [neu] Im Fall des **sog. Bundlings von Digital- und Printabo** handelt es sich zwar um eine sonstige Leistung sowie um eine Lieferung, die allerdings (idR) zu einem Gesamtverkaufspreis erbracht werden (s.o.). Da Printzeitschriften sowie die Überlassung der in Nr. 49 Buchst. a bis e und Nr. 50 der Anlage 2 des UStG bezeichneten Gegenstände in elektronischer Form dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, muss **keine Aufteilung des Gesamtpreises** erfolgen. Auch hier sind – unter vorgenannten Voraussetzungen – beide Leistungen an dem Tag bewirkt, an dem die letzte Leistung für den vereinbarten Leistungszeitraum vorgenommen wird, sodass der Leistungszeitraum nicht auseinanderfällt.
- Werden kürzere **Teilzeiträume** vereinbart und abgerechnet ist das **Ende des Teilzeitraums** maßgebend.
- Dauerlieferungen sind jedoch von sog. **Sukzessivlieferungen** abzugrenzen. Hinsichtlich der Abgrenzung haben sich der VDZ sowie der BDZV und der Börsenverein des Buchhandels für eine Nichtbeanstandungsregelung im (Finanz-) Verwaltungswege stark gemacht. Durch die Negativabgrenzung zum Leistungszeitpunkt beim Print-Abonnement ist weiterhin die Abrechnung als Sukzessivlieferung möglich, wenn Einzelverkaufspreise statt eines Gesamtpreises vereinbart oder abgerechnet werden.
- Leistungszeitpunkt bei **Dienstleistungen**, wie z.B. die Überlassung von E-Paper oder der Zugang zu Datenbanken), ist der Zeitpunkt der Vollendung der Leistung.
- Für Dauerleistungen von Dienstleistungen gilt grundsätzlich obiges entsprechend. Auch hier ist eine Abgrenzung nach den oben genannten Kriterien erforderlich. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt. D.h. mit Ablauf des jeweiligen Abonnementzeitraums ist die Leistung erbracht, wenn keine kürzeren Teilleistungen erbracht werden. Maßgeblich ist damit der letzte Tag des **Dienstleistungs-Abonnementzeitraums** (z.B. E-Paper, Online-Datenbankzugang). Werden kürzere Teilzeiträume vereinbart und abgerechnet, so ist das Ende des Teilzeitraums maßgebend.
- Für Lieferungen an das **Presse-Grosso** ist ebenfalls der Lieferzeitpunkt maßgebend. **Remission** ist – wie das BMF in einem nichtveröffentlichten Schreiben 2005 bestätigte – als Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung zu behandeln. D.h. für die Berichtigung der Bemessungsgrundlage und

Remissionsgutschrift ist der Steuersatz der ursprünglichen Lieferung maßgebend.

- Hat der Unternehmer Anzahlungen für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführt werden und diese den bis zum 30.06.2020 geltenden Steuersätzen unterworfen, so ist die Berichtigung im Voranmeldungszeitraum der Ausführung der Leistung bzw. Teilleistung vorzunehmen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).
- Für Rechnungskorrekturen gelten die allgemeinen Regelungen (§ 31 Abs. 5 UStDV, Abschnitt 14.11 UStAE).
- [neu] Ferner bestehen seitens des BMF (Schreiben vom 10.09.2020) keine Bedenken, dass für Leistungen, welche **nach dem 31.12.2020** ausgeführt werden, aber schon vor dem 01.01.2021 **Rechnungen** erteilt werden, die Umsatzsteuer mit den dann wieder geltenden Steuersätzen von 19 % bzw. 7 % berechnet und abgeführt wird. Unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG ist ein Vorsteuerabzug aus derartigen Rechnungen in Höhe des ausgewiesenen Betrages möglich.

▪ **Inhaltsverzeichnis**

I. Was gilt aufgrund der Gesetzesänderung für die Branche?	7
II. Ab wann geltend die Änderungen (§ 27 Abs. 1 UStG)?.....	7
III. Was bedeutet dies konkret?	8
IV. Wann ist der Leistungszeitpunkt?.....	9
V. Wie umgehen mit Abonnements und Dauerleistungen?	12
1. Dauerleistungen	12
2. Ausführungen und Abrechnung von Teilleistungen bei Dauerleistungen	18
VI. Was ist mit Anzahlungen / Vorauszahlungen?	20
VII. Wie muss die Voraus-Rechnung aussehen?	21
1. Keine Entgeltvereinnahmung vor dem 01.07.2020	22
2. Entgeltvereinnahmung vor dem 01.07.2020	22
3. Entgeltvereinnahmung vor dem 01.01.2021 und nach dem 30.06.2020 für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Leistungen	23
VIII. Wie umgehen mit vereinnahmten Anzahlungen in der Endrechnung?	24
IX. Gibt es einen Anspruch auf Preissenkung?	26
X. Wie umgehen mit Änderungen der Bemessungsgrundlagen?.....	26
1. Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein).....	26
2. Remissionen im Presse-Grosso.....	28
XI. Gutscheine	28
1. Preisnachlass-/Preiserstattungsgutscheine.....	29
2. Einzweck-Gutschein	30
3. Mehrzweck-Gutschein	31
XII. Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen	32
XIII. Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 01.01.2021.....	33
1. Behandlung bei der Istversteuerung	33
2. Vorausrechnungen für Leistungen, welche nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden 	33
3. Einlösen von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen.....	34

Die Steuersatzänderungen im Detail:

I. Was gilt aufgrund der Gesetzesänderung für die Branche?

Die Umsatzsteuersätze in § 12 UStG wurden zeitlich befristet vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 von 19% auf 16% und von 7% auf 5% abgesenkt. Damit war beabsichtigt, dem Konsum einen kräftigen Impuls zu geben.

Dies betrifft Presseverlage vor allem mit der temporären Absenkung des ermäßigten Steuersatzes von 7% auf 5% für den Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020.

II. Ab wann geltend die Änderungen (§ 27 Abs. 1 UStG)?

Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind Änderungen des UStG 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). Für Einfuhren gilt ebenfalls im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 die Steuersatzsenkung.

Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Anwendung einer Änderungsvorschrift (z.B. der Senkung oder Anhebung des Steuersatzes) nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.

Änderungen des UStG 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 Istbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4, Buchst. b UStG 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).

III. Was bedeutet dies konkret?

Der neue allgemeine Steuersatz von 16% bzw. der ermäßigte Steuersatz von 5% ist auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe sowie Einfuhren anzuwenden, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 bewirkt werden.

Die Abgrenzung ist streng stichtagsbezogen. Bis zum 30.06.2020, 24:00 Uhr galten die bisherigen Steuersätze. Ab 01.07.2020 0:00 Uhr gelten die neuen Umsatzsteuersätze.

Nichtbeanstandungsregelung für Leistungen im Juli 2020

[neu] Für Leistungen (Lieferungen und sonstigen Leistungen), welche nach dem 30.06. und vor dem 01.08.2020 ausgeführt werden, gilt allerdings für einen überhöhten Steuerausweis (19% statt 16% oder 7% statt 5%) eine **Nichtbeanstandung** (Tz. 46 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020), so dass der Rechnungsersteller für in diesem Zeitraum erbrachte Leistungen die Rechnung nicht korrigieren muss. Zugleich wird aus Praktikabilitätsgründen einem vorsteuerabzugsberechtigten Kunden aus einer derartigen § 14c Abs. 1 UStG – Rechnung (überhöhter Steuerausweis) dennoch – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG – der Vorsteuerabzug zugestanden. Eine darüberhinausgehende Nichtbeanstandungsregelung hat das BMF als rechtlich ausgeschlossen angesehen.

Wann und wie muss eine abweichende Rechnung korrigiert werden?

Für Rechnungskorrekturen gelten die allgemeinen Regelungen (§ 31 Abs. 5 UStDV, Abschnitt 14.11 UStAE). Das bedeutet, dass für Leistungen (Lieferungen und sonstigen Leistungen), welche nach dem 31.07.2020 (wegen der Nichtbeanstandung für Juli 2020) und vor dem 01.01.2021 ausgeführt werden und über die Rechnungen mit einem überhöhten Steuerausweis (19% statt 16% oder 7% statt 5%) ausgestellt wurden, die Rechnung insoweit berichtigt werden kann (§ 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b UStDV).

Da ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Leistungsempfänger (z.B. ein Unternehmer, der ein Zeitschriftenabonnement abgeschlossen hat) nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG im Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung sein muss, kann er vom Rechnungsaussteller (z.B. einem Verlagshaus) eine Berichtigung

verlangen, wenn die Rechnung nicht diesen Anforderungen genügt und dadurch der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gefährdet würde (vgl. Abschnitt 14.11 Abs. 3 UStAE). Dem Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis steht dem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsempfänger zu, sofern er eine juristische Person ist oder ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat. Hierbei handelt es sich um einen zivilrechtlichen Anspruch, der vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen ist (vgl. Abschnitt 14.1 Abs. 5 UStAE). Danach muss eine Rechnung mit überhöhtem Steuerausweis gegenüber einem Kunden, der weder eine juristische Person noch ein Unternehmer ist, z.B. eine Privatperson, nicht zwingend berichtet werden. Die Frage geht einher mit der Frage, ob die Steuersatzsenkung an den Kunden weitergegeben werden muss, welche i.d.R. eine zivilrechtliche Frage der jeweiligen Vertragsvereinbarung ist (siehe dazu Abschn. IX.).

Jedoch schuldet der Rechnungsaussteller auch in solchen Fällen die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG (wobei allerdings diese Steuerschuld bereits mit Abführung der Steuer auf Leistungen, welche nach dem 31.07.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführt werden und über die Rechnungen vor dem 01.07.2020 ausgestellt wurden und das Entgelt vor dem 01.07.2020 vereinnahmt wurde, beglichen ist).

Maßgeblich ist der umsatzsteuerrechtliche Leistungszeitpunkt.

Leistungen (Lieferungen von Zeitschriften, o.ä.) sowie sonstige Leistungen (Dienstleistungen, wie z.B. die Überlassung von E-Paper oder der Zugang zu Datenbanken), welche nach dem 30.06.2020 ausgeführt werden und in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes fallen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m Anlage 2 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG), unterliegen demnach dem ermäßigten Steuersatz von 5%. Die Steuersätze von 16% und 5% sind auch bei der Berechnung der EUST (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar befristet auf Einfuhren, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 vorgenommen werden.

IV. Wann ist der Leistungszeitpunkt?

Maßgebend für die Anwendung dieser Steuersätze 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 Entgeltsvereinnahmung oder

der Rechnungserteilung. Entsprechendes gilt für Teilleistungen (für die die Tz. 20 bis 26 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 besondere Übergangsregelungen enthalten).

Lieferung ist die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen (körperlichen) Liefergegenstand (§ 3 Abs. 1 UStG). Die Ausgabe von Zeitschriften seitens der Verlage an Abonnenten oder an das Presse-Grosso ist eine Lieferung.

Leistungszeitpunkt bei Lieferungen ist der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Die Verschaffung der Verfügungsmacht findet i.d.R. mit Übergabe des Liefergegenstandes an den Leistungsempfänger statt. Wird der Liefergegenstand befördert oder versendet, so wird die Lieferung bereits mit **Beginn der Beförderung/Versendung** (Warenbewegung) an den Kunden (Abonnenten, Presse-Grosso) ausgeführt (Abschn. 3.12. Abs. 7 UStAE m.w.N.). D.h. alle bewegten Lieferungen, Nachlieferungen sind stichtagsbezogen abzugrenzen nach dem Beginn der Warenbewegung.

Bei Lieferungen an Kunden/Abonnenten und Presse-Grosso gilt der Zeitpunkt, an dem der Versand an den Kunden/Abonnenten beginnt, als Lieferzeitpunkt.

Bei Lieferungen an das **Presse-Grosso** mit EVT (Erstverkaufstag) am 01.07.2020 gilt i.d.R., dass diese vor dem 01.07.2020 an das Presse-Grosso ausgeliefert sein mussten, so dass der Lieferzeitpunkt vor der Anwendung der neuen Steuersätze lag. Folge: es ist der bisherige Steuersatz anzuwenden. Dies ist unabhängig von dem späteren Verkaufs-/Lieferzeitpunkten im Einzelhandel.

Zur **Remission** siehe **Ziffer X. 2**.

Bei **Nachlieferungen** von Zeitschriften an das Presse-Grosso gilt der zu diesem Zeitpunkt maßgebliche Steuersatz. D.h. Nachlieferungen nach dem 30.06.2020 zu einer Hauptlieferung vor dem 01.07.2020 unterliegen den neuen Steuersätzen. Es gilt die stichtagsbezogene Betrachtung der Lieferzeitpunkte.

Für Leistungen mit Leistungszeitpunkt (Auslieferungstag – Beginn der

Warenbewegung) im Monat Juli 2020 kann zudem o.g. Nichtbeanstandungsregelung dienlich gemacht werden. Dies hat zur Folge, dass Nachlieferungen im Monat Juli noch mit dem Steuersatz der zum 30.06.2020 galt, fakturiert werden können.

*Häufig wird aus Praktikabilitätsgründen der **Erstverkaufstag (EVT)** als Leistungsdatum herangezogen. Das BMF ist trotz der Bemühungen den Erstverkaufstag (EVT) als Leistungsdatum (Lieferzeitpunkt) im Wege der Nichtbeanstandung sowohl für die Hauptlieferung als auch für Nachlieferungen von Zeitschriften und Zeitungen bestätigt zu erhalten, nicht darauf eingegangen. Es ist nicht davon auszugehen, dass eine BMF-Antwort zu der Thematik noch erfolgt. Im BMF-Schreiben vom 30.06.2020 sowie vom 10.09.2020 wurde hierzu keine Sonderregelung aufgenommen.*

Sonstige Leistungen (Dienstleistungen), sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. Branchentypisch ist die Überlassung von E-Publikationen oder des Zugangs zu Datenbanken. Sonstige Leistungen sind mit **ihrer Vollendung/Beendigung** erbracht. Für die Bestimmung des Umsatzsteuersatzes kommt es daher allein auf das Ende der begünstigten Leistung an, nicht jedoch auf den Zeitpunkt der Buchung, Rechnungsausstellung oder Zahlung. Auch hier ist eine Abgrenzung vorzunehmen, ob ggf. Teilleistungen vorliegen können.

Für alle Leistungen mit Leistungszeitpunkt im Monat Juli 2020 gilt die **Nichtbeanstandungsregelung** (siehe oben Ziffer III. sowie Tz. 46 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020). Für Lieferungen und Nachlieferungen, welche im Monat Juli 2020 ausgeführt werden, kann noch der bisherige Steuersatz i.H.v. 7% angewendet werden, welches insbesondere zur einheitlichen Umstellung auf einen frei gewählten Stichtag im Juli 2020 und zur Vereinheitlichung von Remissionen von bereits vor den 01.07.2020 ausgelieferten Zeitschriften und deren nach dem 30.06.2020 ausgegebenen Nachlieferungen genutzt werden kann. Die Nichtbeanstandung gilt jedoch nur für Leistungen vor dem 01.08.2020 und eine Erweiterung wurde seitens der Finanzverwaltung ausgeschlossen.

V. Wie umgehen mit Abonnements und Dauerleistungen?

1. Dauerleistungen

Auswirkungen hat die Senkung des allgemeinen Steuersatzes bzw. des ermäßigten Steuersatzes insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen), sofern der Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Steuersatzänderung in den für die Leistung vereinbarten Zeitraum fällt. Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z.B. Überlassung von E-Paper, Zugang zur Online-Datenbank) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen handeln. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume (z.B. ½ Jahr, 1 Jahr, 1 Kalenderjahr) oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart. Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt.

Dienstleistungen:

Im Falle einer sonstigen Leistung (Dienstleistung) ist der Leistungszeitpunkt an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (Abschn. 13.1. UStAE, BMF-Schreiben v. 30.06.2020, Tz. 23 ff).

Handelt es sich um zeitlich begrenzte Dauerleistungen, bei denen die Leistung beispielsweise in einem elektronischen Medienabonnement als sonstige Leistung (E-Paper, Online-Datenbankzugang) besteht, ist diese erst mit der Beendigung der der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse erbracht (Rückschluss vgl. BFH v. 27.11.2019 - V R 25/18), d.h. mit Ablauf des jeweiligen Abonnementzeitraums. Maßgeblich ist damit der letzte Tag des Abonnementzeitraums. Werden Teilleistungen vereinbart und abgerechnet (Monatszähler, Quartalszähler, etc.), dann ist das Ende des jeweiligen Teilleistungszeitraums maßgebend.

Die Verlegerverbände hatten mit Eingabe vom 03.12.2019 beim BMF im Rahmen der Einführung des ermäßigten Steuersatzes auf E-Publikationen (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG) um Klarstellung gebeten, dass diese Grundsätze (Leistungszeitraum ist Abonnementzeitraum, es sei denn es werden kürzere Teilleistungen erbracht) auch für E-Paper-Abonnements und Online-Datenbankzugänge gelten.

Hierzu hat das BMF mit Schreiben vom 10.09.2020 bestätigt, dass Dauerleistungen zu unterscheiden sind in sonstige Leistungen (z. B. digitale Form von Zeitschriftenabonnements) und wiederkehrende Lieferungen (z. B. Printform Zeitschriftenabonnements).

Im Falle einer sonstigen Leistung werden Dauerleistungen an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Endet also der Leistungszeitraum z. B. am 31.12.2020, handelt es sich um eine Dauerleistung, die mit 5 % Umsatzsteuer zu besteuern ist (so auch das BMF-Schreiben vom 30.06.2020, Tz. 24 Nr. 1). Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z. B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete 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. Je nach vertraglicher Vereinbarung können somit Zeitschriftenabonnements auch in Form von Teilleistungen erbracht werden. Im Fall des sog. Bundlings von Digital- und Printabo handelt es sich um eine sonstige Leistung sowie um eine Lieferung, die zu einem Gesamtverkaufspreis erbracht werden. Da Printzeitschriften sowie die Überlassung der in Nr. 49 Buchst. a bis e und Nr. 50 der Anlage 2 des UStG bezeichneten Gegenstände in elektronischer Form dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, muss keine Aufteilung des Gesamtkaufpreises erfolgen. Auch hier sind – unter vorgenannten Voraussetzungen – beide Leistungen an dem Tag bewirkt, an dem die letzte Leistung für den vereinbarten Leistungszeitraum vorgenommen wurde, sodass der Leistungszeitraum nicht auseinanderfällt.

Beispiel:

Für eine Digital-Abonnementleistung einer Zeitschrift wird ein Gesamtentgelt (und keine Einzelpreise) vereinbart und abgerechnet. Das Abonnement wird am 01.10.2019 mit einem Jahr Laufzeit bis 30.09.2020 vereinbart. Die Rechnung wurde bereits am 01.10.2019 mit (damals) 19% USt erteilt.

Lösung:

Der Leistungszeitpunkt für die Digital-Abonnementleistung ist der 30.09.2020 (Vollendung der Leistung – Ende des Leistungszeitraums), so dass die gesamte Leistung dem Steuersatz i.H.v. 5% unterliegt.

Lieferungen:

Das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 enthält keine besonderen Ausführungen zu Lieferungen von Zeitschriften, Zeitungen oder Bücher. Aus diesem Grunde haben die

Verlegerverbände umfangreiche Eingaben beim BMF eingebracht.

Im BMF-Schreiben v. 29.04.1983, IV A 1-S 7210 – 32/83 (Aufhebung 2007) wurde für Zeitschriftenabonnements als Gesamtheit mehrerer Lieferungen der Tag, an dem die letzte Lieferung für den vereinbarten Leistungszeitraum vorgenommen wird, als Leistungszeitpunkt bestimmt. Diese Verwaltungsanweisung wurde im Jahre 2007 im Rahmen der Eindämmung der Normenflut aufgehoben, da man keinen besonderen Anwendungsbereich mehr sah.

Die Kommentarliteratur folgt der damaligen Auffassung, die den Tag als Leistungszeitpunkt betrachtet, an dem die letzte Zeitschrift eines Abrechnungszeitraums abgeliefert ist (vgl. *Nieskens*, in Rau/Dürnwächter, UStG, § 13 Rn. 295; entsprechend *Wagner*, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 13, Rn. 80; *Walkenhorst*, Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, § 13, Rn. 130; *Bülow*, in Plückebaum/Widmann, UStG, § 13, Rn. 80) bzw. wenn die letzte Lieferung für den vereinbarten (oder unbestimmten) Leistungszeitraum abgerechnet wird (vgl. *Zaumseil* in Schwarz/Widmann/Radeisen, Lfg. 1/2019, § 3 Abs. 7 UStG, Rz. 21).

Aktuell hat das BMF mit Schreiben v. 10.09.2020 diese seinerzeitige Lösung auch für die temporäre Steuersatzsenkung in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 bestätigt und u.E. zugleich die Anwendung der Behandlung als Sukzessivlieferung bei Einzelpreisvereinbarung eröffnet.

Der Leistungszeitpunkt bei Print-Abos ist nach dem BMF-Schreiben vom 10.09.2020 am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums (Abonnementzeitraums), wenn für die einzelnen Ausgaben kein gesondertes Entgelt vereinbart ist oder abgerechnet wird, sondern nur ein Gesamtkaufpreis existiert. Sofern ein kürzerer Teilleistungszeitraum vereinbart wird, gilt entsprechendes für das Ende des Teilleistungszeitraums.

Die Verwaltungsauffassung betrachtet bei Sukzessivlieferungsverträgen den Zeitpunkt jeder einzelnen Lieferung als maßgebend (Abschn. 13.1. Abs. 2 UStAE). Anders ist dies bei Dauerleistungen, bei denen der Bezug über einen Zeitraum im Vordergrund steht und nicht die einzelne Lieferung (z.B. Elektrizität, Gas, Wärme, Wasser, vgl.

Absch. 13.1 Abs. 2 UStAE).

Dauerlieferungen sind jedoch von sog. **Sukzessivlieferungen** abzugrenzen. Beiden ist ein einheitlicher schuldrechtlicher Vertrag gemeinsam, aufgrund dessen mehrere Gegenstände geliefert werden sollen. Ist die Summe der gesamten Lieferungen in selbständige Teillieferungen aufteilbar, dann ist für die Entstehung des Steueranspruchs der **Zeitpunkt der Ausführung jeder einzelnen Lieferung** maßgeblich. Für das Vorliegen von selbständigen Teilleistungen spricht u.a. eine vereinbarungsgemäß erfolgende endgültige Abrechnung über Teile der Leistung, eine Verpflichtung bestimmte Mengen für eine bestimmte Dauer abnehmen zu müssen, die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit des Abonnements. Als Sukzessivlieferungen können Abonnements angesehen werden, bei denen eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit des Abonnements besteht und das zu viel gezahlte Entgelt bei erfolgter Kündigung erstattet wird. Sofern die Zeitungs-/Zeitschriftenlieferung im Rahmen eines unkündbaren Jahresabonnements (bspw. automatische Verlängerung um ein Jahr) und Entgeltsentrichtung für das Jahresabonnement in einer Gesamtsumme erfolgt, liegt eine Dauerlieferung im Sinne einer Dauerleistung vor.

Das Abonnement wird i.d.R. als eine Leistung zu einem Gesamtkaufpreis für den Bezug einer Zeitschrift/Zeitung über einen bestimmten Zeitraum betrachtet. Somit ist (nunmehr bestätigt durch BMF-Schreiben v. 10.09.2020) bei Zeitschriften-/Zeitung abonements in Printform als Dauerleistung regelmäßig der Zeitpunkt der Beendigung des vereinbarten Abonnementzeitraums maßgebend (und nicht jede einzelne Heftlieferung), es sei denn es werden kürzere Teilleistungen (d.h. nicht Abrechnung über den gesamten Abonnementzeitraum, sondern über kürzere Zeiträume innerhalb des Abonnementzeitraums) vereinbart und abgerechnet. Eine derartige Print-Abonnementleistung wird seitens der Finanzverwaltung angenommen, wenn ein Gesamtkaufpreis existiert und keine Einzelpreise vereinbart oder abgerechnet werden.

Dem BMF-Schreiben v. 10.09.2020 kann daher indirekt aber auch entnommen werden, dass eine Behandlung des Abonnements als Sukzessivlieferung nicht beanstandet würde. Im Falle der Sukzessivlieferung müsste jede Lieferung separat beurteilt werden, so dass u.E. Einzelpreise vereinbart oder abgerechnet würden.

Auf Dauerleistungen, die hiernach vor dem 01.07.2020 erbracht wurden und die der Umsatzbesteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, ist der bis zum 30.06.2020 geltende allgemeine Steuersatz von 19% bzw. der ermäßigte Steuersatz von 7% anzuwenden.

Nach dem 30.06.2020 (und vor dem 01.01.2021) ausgeführte Dauerleistungen sind der Besteuerung nach dem neuen allgemeinen Steuersatz von 16% bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 5% zu unterwerfen.

Wiederum sind Dauerleistungen den alten Steuersätzen zu unterwerfen, wenn sie nach dem 31.12.2020 erbracht werden, denn ab dem 01.01.2021 gelten wieder die Steuersätze von 19% bzw. 7%.

Diesbezüglich ist allerdings auf die Rechnungsstellung bei Teilentgelten oder Vorausrechnungen zu achten (siehe nachfolgend Ziffer 2 ff).

Bei der Abrechnung von Nebenleistungen, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung.

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind (vgl. Abschnitt 14.1 Abs. 2 UStAE), müssten an den in der Zeit v. 01.07.2020 bis 31.12.2020 geltenden Steuersatz von 16% bzw. 5% angepasst werden. In diesem Zusammenhang ist auch die Regelung des § 31 Abs. 1 UStDV zu beachten, wonach eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen kann. Ein in Folge der Senkung des Steuersatzes geänderter 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.

Beispiel:

Für eine Print-Abonnementleistung einer Zeitschrift wird ein Gesamtentgelt (und keine Einzelpreise) vereinbart und abgerechnet. Das Abonnement wird am 01.11.2019 mit

einem Jahr Laufzeit bis 31.10.2020 vereinbart. Die Rechnung wurde bereits am 01.11.2019 mit (damals) 7% USt erteilt.

Lösung:

Der Leistungszeitpunkt für die Print-Abonnementleistung ist der 31.10.2020 (Vollendung der Leistung – Ende des Leistungszeitraums), so dass die gesamte Leistung dem Steuersatz i.H.v. 5% unterliegt.

Abwandlung:

Das obige Print-Abonnement wird für den Zeitraum 01.09.2020 bis 31.08.2021 vereinbart und abgerechnet.

Lösung:

Der Leistungszeitpunkt für die Print-Abonnementleistung ist der 31.08.2021 (Vollendung der Leistung – Ende des Leistungszeitraums), so dass die gesamte Leistung (wieder) dem Steuersatz i.H.v. 7% unterliegt.

Es bleibt den Vertragsparteien unbenommen kürzere Teilleistungen (z.B. monatliche Teilleistungszeiträume) zu vereinbaren und abzurechnen, um für das 2. Halbjahr 2020 den 5%igen Steuersatz zur Anwendung zu bringen. Wichtig ist allerdings, dass derartige Teilleistungen wirksam vereinbart werden müssen (zu Teilleistungen siehe nachfolgend Ziffer 2.).

Hinweis:

Die Rechnung für eine derartige Leistung, welche wieder den ab dem 01.01.2021 geltenden Steuersätzen (7% / 19%) unterliegt, kann bereits mit 7% / 19% erstellt werden. Eine entsprechende Deklaration und Abführung der Umsatzsteuer hat dann zu erfolgen. Ein vorsteuerabzugsberechtigter Kunde erhält insoweit einen Vorsteuerabzug in der ausgewiesenen Höhe im Wege der Nichtbeanstandung (siehe dazu **XIII. 2.** sowie BMF-Schreiben v. 10.09.2020)

Gleichlauf von Digital- und Print-Abonnement

Sofern für das Print-Abonnement ein Gesamtkaufpreis und keine Einzelverkaufspreise vereinbart oder abgerechnet werden, ist sowohl beim Print-Abonnement als auch beim

Digital-Abonnement der umsatzsteuerrechtliche Leistungszeitpunkt am letzten Tag des vereinbarten Leistungszeitraums. Da Print-Zeitschriften sowie die Überlassung der in Nr. 49 Buchst. a bis e und Nr. 50 der Anlage 2 zum UStG bezeichnete Gegenstände in elektronischer Form dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, **muss keine Aufteilung des Gesamtpreises** in einer Rechnung erfolgen (ebenso BMF-Schreiben v. 10.09.2020). Die Eingabe der Verlegerverbände hat somit diesbezüglich eine Vereinfachung und Klarheit geschaffen.

2. Ausführungen und Abrechnung von Teilleistungen bei Dauerleistungen

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z.B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit **Teilleistungen** im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden. Teilleistungen werden auch dann anerkannt, 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 Steuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst.

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird, und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden.

Teilleistungen setzen voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Eine Leistung ist in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG). Vereinbarungen dieser Art sind im Allgemeinen anzunehmen, wenn für einzelne Leistungsteile gesonderte Entgeltabrechnungen durchgeführt werden. Das Entgelt ist auch in diesen Fällen nach den Grundsätzen des § 10 Abs. 1 UStG zu ermitteln. Deshalb gehören Vorauszahlungen auf spätere Teilleistungen zum Entgelt für diese Teilleistungen, die jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bereits mit Ablauf des

Voranmeldungszeitraums ihrer Vereinnahmung zur Entstehung der Steuer führen.

Auf Teilleistungen, die vor dem 01.07.2020 erbracht wurden und die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, ist der bis zum 30.06.2020 geltende allgemeine Steuersatz von 19% bzw. ermäßigte Steuersatz von 7% anzuwenden. Später (nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021) ausgeführte Teilleistungen sind der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz von 16% bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 5% zu unterwerfen.

Nach dem 30.06.2020 erbrachte Teilleistungen sind als solche anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Leistung handeln.
- Der Leistungsteil muss entsprechend geschuldet und erbracht worden sein
- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Wenn also eine Dauerleistung (Abonnement) in Teilleistungen erbracht wird, ist das Ende des (jeweiligen) Teilleistungszeitraums maßgebend.

Sind über Dauerleistungen, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 begonnen haben und nach dem 31.12.2020 enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis und die insgesamt mit den ab dem 01.07.2020 und vor dem 01.01.2021 anzuwendenden Umsatzsteuersätzen (16% bzw. 5 %) berechnete Umsatzsteuer angegeben wurde, können (wohl) die Rechnungen vor dem 01.01.2021 entsprechend berichtigt werden (Umkehrschluss aus Tz. 22 a.E. des BMF-Schreibens vom 30.06.2020; nicht explizit geregelt).

Zugleich hat das BMF mit Schreiben vom 10.09.2020 auf die Eingabe der Verlegerverbände hin klargestellt, dass keine Bedenken dagegen bestehen, wenn in Rechnungen, welche vor dem 01.01.2021 über Leistungen nach dem 31.12.2020 erteilt werden, die Umsatzsteuer mit den ab dem 01.01.2021 wieder geltenden Steuersätzen von 19 % bzw. 7 % berechnet und abgeführt wird. Unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG ist nach Ansicht des BMF im Schreiben vom 10.09.2020 ein Vorsteuerabzug aus derartigen Rechnungen in Höhe des ausgewiesenen Betrages aus Praktikabilitätsgründen möglich.

VI. Was ist mit Anzahlungen / Vorauszahlungen?

Hat der Unternehmer in den Fällen der Istbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 oder § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG) vor dem 01.07.2020 Entgelte oder Teilentgelte (Anzahlungen, Abonnemententgelte, welche im Voraus vereinnahmt wurden usw.) für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführt werden und der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, ist auch auf diese Beträge nachträglich der ab dem 01.07.2020 und bis zum 31.12.2020 geltende Steuersatz von 16% bzw. 5% anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Leistungsempfänger ist, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, berechtigt, die in der jeweiligen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Rechnung erhalten und soweit er die verlangte Zahlung geleistet hat. Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen (Anzahlungs-) Rechnungen bedarf es nicht, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit dem ab 01.07.2020 geltenden Umsatzsteuersatz von 16% bzw. 5% ausgewiesen wird. Die Umsätze zu den Steuersätzen 16% und 5% sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind insgesamt in der Zeile 28 (Kz. 35 bzw. „Umsätze zu anderen Steuersätzen“) der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 45 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 einzutragen. Dies gilt auch für Umsätze, für die eine Anzahlung vor dem 01.07.2020 vereinnahmt wurde. Bereits mit 19% oder 7% besteuerte Anzahlungen zu nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführten Umsätzen sind zu korrigieren, indem in Zeile 26 bzw. 27 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 38 bzw. 41 der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird.

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die für die vor dem 01.07.2020 vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte geschuldete geringere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum (der nach dem 30.06.2020 beginnt und vor dem 01.01.2021 endet) zu berechnen und beim Finanzamt zurückzufordern, in dem die Leistung bzw.

Teilleistung ausgeführt wird.

D.h. zunächst aufgrund der Anzahlungs-Ist-Versteuerung mit den bis 30.06.2020 geltenden Steuersätzen versteuerte Voraus-Entgelte/ Anzahlungen sind im dem Voranmeldungszeitraum (i.d.R. Kalendermonat) der Leistungserbringung zu korrigieren.

Werden nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer vor dem 01.07.2020 ausgeführt hat und auf die der allgemeine Steuersatz oder der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, ist die auf diese Beträge entfallende USt nach dem bis zum 30.06.2020 geltenden Steuersatz von 19% bzw. von 7% zu berechnen.

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 10.09.2020 ausgeführt, dass im Kontext mit der temporären Steuersatzsenkung auch mehrfach die Forderung nach einer generellen Nichtbeanstandungsregelung und der Verzicht auf Rechnungskorrekturen erhoben wurde. Hierzu verweist das BMF auf Tz. 46 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 und dass eine darüberhinausgehende Nichtbeanstandungsregelung rechtlich ausgeschlossen sei. Somit ist für Leistungen im Zeitraum vom 01.08.2020 bis 31.12.2020 von einem Korrekturbedarf bei zu hoch ausgewiesener Umsatzsteuer auszugehen. Zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer wird grundsätzlich bis zur Korrektur nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet. Dem vorsteuerabzugsberechtigten Kunden steht aus einer derartigen Rechnung der überhöht ausgewiesene Steuerbetrag nicht als Vorsteuerabzug zu. Zu weiteren Einzelheiten siehe oben Abschnitt III.

VII. Wie muss die Voraus-Rechnung aussehen?

Regelmäßig wird im Bereich der Abonnements das Entgelt für den Leistungszeitraum im Voraus erteilt. Für die Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 30.06.2020 (bis 31.12.2020) ausgeführte Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) gilt folgendes:

1. Keine Entgeltvereinbarung vor dem 01.07.2020

Nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 gilt Folgendes: Der Unternehmer, der über die dem allgemeinen Steuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden steuerpflichtigen Leistungen oder Teilleistungen, die er nach dem 30.06.2020 (und bis 31.12.2020) ausführt, vor dem 01.07.2020 Vorausrechnungen erteilt, ist nach § 14 Abs. 2 und 4 UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, darin die USt nach dem ab 01.07.2020 (und bis 31.12.2020) geltenden allgemeinen Steuersatz von 16% bzw. ermäßigten Steuersatz von 5% 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 Buchst. 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. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 01.07.2020 geschlossen worden sind und dabei von den bis dahin geltenden Umsatzsteuersätzen (19 % bzw. 7%) ausgegangen worden ist. Aus der Regelung über den Steuerausweis folgt aber nicht, dass die Unternehmer verpflichtet sind, bei der Abrechnung der vor dem 01.07.2020 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 befristet eingetretenen umsatzsteuerrechtlichen Minderbelastung zu senken. Es handelt sich dabei vielmehr um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt.

2. Entgeltvereinbarung vor dem 01.07.2020

Hat der Unternehmer für eine steuerpflichtige Leistung oder Teilleistung, die er nach dem 30.06.2020 (und vor dem 01.01.2021) ausführt, vor dem 01.07.2020 eine Vorausrechnung erteilt, in der die USt nach dem ab 01.07.2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16% bzw. dem ermäßigten Steuersatz von 5% ausgewiesen ist, und vereinbart er vor dem 01.07.2020 das gesamte Entgelt oder Teilentgelt, entsteht die Umsatzsteuer für diese Entgelte in Höhe der vor den 30.06.2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19% bzw. 7%.

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 nach dem BMF-Schreiben vom 30.06.2020 keine Bedenken dagegen, wenn der Unternehmer im Voranmeldungszeitraum der Entgeltvereinnahmung nur die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 geltenden Umsatzsteuersätzen von 16% Prozent bzw. 5% berechnet und abführt. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 01.07.2020 entstandenen Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung scheidet in diesen Fällen aus.

Nach § 29 Abs. 2 UStG kann der eine Vertragsteil von dem anderen Vertragsteil einen Ausgleich verlangen, wenn er eine Leistung nach dem 30.06.2020 ausführt. Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, dass die Leistung auf einem Vertrag beruht, der vor dem 01.03.2020 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.

Für vor dem 01.01.2021 erteilte Rechnungen für nach dem 31.12.2020 erbrachte Leistungen gilt folgendes:

3. Entgeltvereinnahmung vor dem 01.01.2021 und nach dem 30.06.2020 für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Leistungen

Für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen, die nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden und für die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 Vorausrechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt werden, ist die Umsatzsteuer in der Abrechnung über das Teilentgelt grds. nach dem Umsatzsteuersatz von 16 % bzw. 5 % zu berechnen. In einer End- bzw. Restrechnung kann die für die vor dem 01.01.2021 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer (zwei Prozentpunkte beim ermäßigten Steuersatz, drei Prozentpunkte beim regulären Steuersatz) zusätzlich angegeben werden (so BMF-Schreiben vom 30.06.2020). 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. Der Vorsteuerabzug kann insoweit vom Leistungsempfänger beansprucht werden, sobald die Leistung

ausgeführt ist und die Endrechnung oder Restrechnung vorliegt.

Das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 enthält (anders als das seinerzeitige BMF-Schreiben zur Steuersatzerhöhung zum 01.01.2007) keine ausdrückliche Regelung, dass in Vorausrechnungen (mit Entgeltvereinnahmung noch im 2. Halbjahr 2020), die im 2. Halbjahr 2020 über Leistungen ausgestellt werden, die nach dem 31.12.2020 erbracht werden, bereits wieder die höheren Steuersätze (19% bzw. 7 %) ausgewiesen werden dürfen und der Leistungsempfänger auch in dieser Höhe einen Vorsteuerabzug hat.

Eine derartige Regelung existiert lediglich für die Abrechnung von Teilentgelten (Tz. 51 mit Verweis auf Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020).

Die Vorausrechnung ist im BMF-Schreiben vom 30.06.2020 lediglich dann erfasst, wenn das Entgelt nicht vor dem 01.01.2021 vereinnahmt wird (Tz. 52).

[neu] Allerdings hat das BMF mit Schreiben vom 10.09.2020 bestätigt, dass im Wege einer Nichtbeanstandung es für den leistenden Unternehmer möglich ist, für Leistungen, welche wieder den erhöhten Steuersätzen unterliegen (also nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden), bereits den erhöhten Steuersatz in Rechnungen anzuwenden und diese USt abzuführen. Der unternehmerische Leistungsempfänger soll insoweit unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug geltend machen können.

VIII. Wie umgehen mit vereinnahmten Anzahlungen in der Endrechnung?

Bei der Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen ist folgendes zu beachten:

Nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG hat der Unternehmer, der im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. 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 30.06.2020 (und vor dem 01.01.2021) ausgeführte Leistung oder Teilleistung vor dem 01.07.2020 Teilentgelte vereinnahmt, ist bei der Erteilung der Endrechnung zu berücksichtigen, dass auch insoweit bei der Anwendung des Steuersatzes die Besteuerung nach dem ab 01.07.2020 (und bis 31.12.2020) geltenden Steuersatz von 16% bzw. 5% vorzunehmen ist.

Die entsprechende Mindersteuer von 3% bzw. von 2% auf bereits versteuerte Anzahlungen ist für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum geltend zu machen. In der Umsatzsteuererklärung sind die entsprechenden Steuerbeträge für den maßgeblichen Besteuerungszeitraum einzutragen. Bereits mit 19% oder 7% besteuerte Anzahlungen zu nach dem 30.06.2020 ausgeführten Umsätzen müssen korrigiert werden, indem in Zeile 26 bzw. 27 der USt-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 38 bzw. 41 der USt-Erklärung für das Kalenderjahr 2020 eine negative Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird. Eine Eintragung in Zeile 62 der USt-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2020 bzw. Zeile 58 der USt-Erklärung für das Kalenderjahr 2020 (als negative Nachsteuer) ist insoweit nicht vorzunehmen.

Wird die Umsatzsteuer in einer Voraus-/Anzahlungsrechnung für eine Leistung nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 mit den vor dem 01.07.2020 geltenden Steuersätzen (7% oder 19%) berechnet, so wird insoweit auch die ausgewiesene Umsatzsteuer geschuldet (siehe auch Tz. 11 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020, wonach die Umsatzsteuer für diese Entgelte selbst dann in Höhe der vor dem 30.06.2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 19% bzw. 7% entsteht, wenn in einer vor dem 01.07.2020 erteilten Vorausrechnung bereits der abgesenkte Steuersatz von 16% bzw. 5% ausgewiesen wurde). Bei Leistungserbringung im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 entsteht für die Leistung allerdings die Umsatzsteuer i.H.d. der dann geltenden Steuersätze (5% oder 16%).

Die in der Voraus-/Anzahlungsrechnung zu viel ausgewiesene Umsatzsteuer wird grundsätzlich nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet (Tz. 18 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020). Dies setzt voraus, dass die Rechnung als sog. Mindestrechnung für § 14c UStG einzuordnen ist. Die Rechnungen können unter den Voraussetzungen des § 14c

UStG korrigiert werden. Die Korrektur hat nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung zu erfolgen.

Eine Nichtbeanstandung eines zu hohen Umsatzsteuerausweises in der Unternehmerkette wurde nur für Leistungen, welche im Monat Juli 2020 ausgeführt wurden, gewährt. Darüber hinaus schließt die Finanzverwaltung eine Nichtbeanstandung eines zu hohen Umsatzsteuerausweises aus (BMF-Schreiben v. 10.09.2020).

IX. Gibt es einen Anspruch auf Preissenkung?

Es handelt sich hierbei um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt.

Einzig nach § 29 Abs. 2 UStG kann der Kunde, wenn er eine Leistung nach dem 30.6.2020 (und vor dem 01.01.2021) empfängt, von dem die Leistung erbringenden Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung verlangen. Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, dass die Leistung auf einem Vertrag beruht, der vor dem 01.03.2020 geschlossen worden ist. Die Vertragspartner dürfen außerdem nichts anderes vereinbart haben (z.B., dass Ausgleichsansprüche im Falle einer Minderung des Steuersatzes ausgeschlossen sind).

X. Wie umgehen mit Änderungen der Bemessungsgrundlagen?

1. Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein)

Tritt nach dem 30.06.2020 (und vor dem 01.01.2021) eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 01.07.2020 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG oder steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 13b UStG ein (z.B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung), hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Dabei ist sowohl im Falle der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten als auch im Falle der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten bei einem Umsatz, der dem allgemeinen bzw. ermäßigten Steuersatz

unterliegt, der bis zum 30.06.2020 geltende Steuersatz von 19% bzw. 7% anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

Entsprechendes gilt für Leistungen mit Leistungsausführung im Juli 2020, sofern für den zugrunde liegenden Umsatz von der Nichtbeanstandung des zu hohen Steuersatzes (BMF-Schreiben v. 30.06.2020, Tz. 46) Gebrauch gemacht wurde.

Für nach dem 30.06.2020 und vor dem 31.12.2020 erbrachte Umsätze, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16% unterliegen, sind die Gesamtbeträge der Entgelte und sonstigen Bemessungsgrundlagen sowie der Entgeltminderungen mit dem von den Summen der aufgezeichneten Bruttobeträge (z.B. Preise und Preisermäßigungen) zu errechnen. Bei der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 5% gilt für die Berechnung der Entgelte und Entgeltminderungen von den Bruttobeträgen der Divisor 1,05.

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 Steuersatz zu berichtigen, der auf den jeweils zugrunde liegenden Umsatz anzuwenden war. Dies kann in der Praxis einen unangemessenen Arbeitsaufwand erfordern. Als Vereinfachung ist es von der Finanzverwaltung zugelassen worden, nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die vor dem 01.07.2020 ausgeführten Umsätze nach dem Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätzen sowie 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.

Auf die Notwendigkeit der Belegerteilung (wichtig: keine Rechnung, da Bonus keine Leistung ist, sondern Minderung der Bemessungsgrundlage) bei (nun) unterschiedlichen Steuersätzen (z.B. 5% und 7%) nach § 17 Abs. 4 UStG ist zu achten. Der Kunde muss korrespondierend den Vorsteuerabzug korrigieren. Daher sollte eine eindeutige Belegerteilung erfolgen.

2. Remissionen im Presse-Grosso

Remission ist – wie das BMF in einem nichtveröffentlichten Schreiben bestätigte – als Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung zu behandeln. Damit gelten die obenstehenden Grundsätze. Wurde die Lieferung an das Presse-Grosso vor dem 01.07.2020 ausgeführt, so ist über § 17 UStG die Bemessungsgrundlage mit den bisherigen Steuersätzen 7 % (oder 19 %) zu berichtigen. Entsprechendes gilt bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (BMF-Schreiben v. 30.06.2020, Tz. 46) für Leistungen im Juli 2020.

Wurde die Lieferung an das Presse-Grosso nach dem 30.06.2020 (aber vor dem 31.12.2020) ohne Inanspruchnahme der Nichtbeanstandung für Juli 2020 ausgeführt, so ist die Berichtigung der Bemessungsgrundlage mit den dann geltenden neuen Steuersätzen (5 % oder 16 %) durchzuführen. Die Berichtigung ist im Zeitpunkt der Ausführung der Remission (und Erstattung/Verrechnung der Beträge) vorzunehmen.

Bei Hauptlieferungen von Zeitschriften vor dem 01.07.2020 (Steuersatz 7 %) und Nachlieferungen (von Zeitschriften) dazu nach dem 30.06.2020 ist aufzuteilen. Wenn die Anzahl der Remissionsexemplare die Anzahl der Nachlieferungen übersteigt, ist u.E. insoweit aufzuteilen.

XI. Gutscheine

Ab dem 01.01.2019 gilt bei Gutscheinen als entscheidendes Abgrenzungsmerkmal, ob bei dem Gutschein die Verpflichtung besteht, ihn als Gegenleistung – ganz oder teilweise anstelle einer regulären Zahlung – für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von sonstigen Leistungen anzunehmen. Das Gesetz sieht per Definition Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine vor.

Insbesondere die Gutscheine, die den Inhaber nur zu einem Preisnachlass oder einer Preiserstattung berechtigen (vgl. Abschnitt 17.2 UStAE), ihm aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten, sind von den ab 01.01.2019 geltenden Regelungen nicht betroffen. Briefmarken, Fahrscheine, Eintrittskarten für Kinos und Museen sowie vergleichbare Instrumente fallen ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 14 und 15 UStG, da in diesen Fällen

bereits über die bloße Annahmeverpflichtung hinausgehende Ansprüche bestehen und es sich hierbei vorrangig um Zahlungsnachweise handelt.

1. Preisnachlass-/Preiserstattungsgutscheine

Vergütet ein Unternehmer von ihm ausgegebene Gutscheine, die einen Endabnehmer in die Lage versetzen, Leistungen um den Nennwert der Gutscheine verbilligt zu erwerben (sog. Preisnachlass- oder Preiserstattungsgutscheine), kann dies grundsätzlich zur Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer führen (vgl. Abschnitt 17.2 Abs. 6 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 Gutschein eingelöst worden ist (Abschnitt 17.2 Abs. 4 UStAE). Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 01.07.2020 und die nach dem 30.06.2020 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb wird es von der Finanzverwaltung zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Gutscheine in der Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.08.2020, ist die Umsatzsteuer - soweit die zugrundeliegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 30.06.2020 geltenden Steuersatz von 19 % zu berichtigen. Bei der Erstattung von Gutscheinen nach dem 31.08.2020 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 01.07.2020 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 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 bleiben hiervon unberührt.

2. Einzweck-Gutschein

Ein Einzweck-Gutschein nach § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG ist dadurch gekennzeichnet, dass der Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, sowie die geschuldete Umsatzsteuer, bei dessen erstmaliger Übertragung bzw. Ausgabe durch den Aussteller des Gutscheins feststehen. Für die Annahme eines Einzweck-Gutscheins ist die Leistung dahingehend zu konkretisieren, dass der steuerberechtigte Mitgliedstaat und der auf die Leistung entfallende Steuersatz und damit der zutreffende Steuerbetrag mit Sicherheit bestimmt werden können. Die spätere Gutscheineinlösung, also die tatsächliche Lieferung bzw. Leistungserbringung, ist für die umsatzsteuerliche Würdigung nicht mehr relevant, da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt. Sollte eine Zuzahlung durch den Gutscheininhaber bei Einlösung des Gutscheins erfolgen, so ist lediglich die bislang noch nicht versteuerte Differenz zu versteuern. Bei einem Einzweck-Gutschein liegen alle Informationen bereits bei der Ausgabe des Gutscheins vor, die benötigt werden, um die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der zugrunde liegenden Umsätze mit Sicherheit zu bestimmen. Demzufolge erfolgt die Besteuerung bereits im Zeitpunkt der Ausstellung/Übertragung des Gutscheins.

Beispiel:

Ein Kunde A erwirbt anlässlich einer Werbeaktion im März 2020 bei einem Verlagshaus B in Berlin einen Gutschein im Wert von 5 € für 5 €. Der Gutschein berechtigt zum Erwerb einer Zeitschrift in dem Ladengeschäft des B. A erwirbt im Dezember 2020 eine Zeitschrift bei B im Gesamtwert von 7 € und begleicht den Rechnungsbetrag unter Anrechnung seines Gutscheins im Wert von 5 € durch die Zuzahlung von 2 € in bar.

Es handelt sich um einen Einzweck-Gutschein (sofern die Parameter für die Besteuerung feststehen). Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des B beträgt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins im März 2020 5 € abzüglich USt. Im Dezember 2020 hat B noch einen Umsatz in Höhe von 2 € abzüglich USt zu versteuern.

Fraglich könnte im vorigen Beispiel sein, ob die Änderung des Steuersatzes in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 Auswirkung auf die Besteuerung der Gutscheinausgabe bzw. des späteren Umsatzes hat, bei dem der Gutschein als

Gegenleistung verwendet wird. Da ein Einzweck-Gutschein der Besteuerung bereits im Zeitpunkt der Ausgabe unterliegt (im Beispiel im März 2020) hat die spätere Steuersatzsenkung darauf keinen Einfluss. Es bleibt bei der Besteuerung zum Normalsteuersatz von 19 % oder dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Die Zuzahlung beim Erwerb der Leistung, die durch den Gutschein verkörpert wird (im Beispiel von 2 € bei Einlösung des Gutscheins im Dezember 2020) unterliegt dann dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Steuersatz (im Dezember 2020 dann somit nur 16 % bzw. 5 %). Hat der Kunde im Beispiel im Dezember eine Ware gekauft, die exakt den Preis des Gutscheins hat, bleibt es dennoch bei der Besteuerung der Ausgabe des Gutscheins im März 2020 zu dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Steuersatz. Der spätere Umsatz führt nicht nachträglich zu einer Steuerberichtigung bezüglich der Gutscheinausgabe, weil sich der Steuersatz geändert hat (vgl. dazu auch Tz. 30 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020).

Fraglich könnte auch sein, ob sich durch die Steuersatzänderung ab 01.07.2020 der im März ausgegebene Einzweck-Gutschein nunmehr (rückwirkend) in einen Mehrzweck-Gutschein wandelt, weil – rückblickend betrachtet – man davon ausgehen könnte, dass die geschuldete Steuer bei Gutscheinausgabe im März 2020 nicht eindeutig feststand, weil sich der Steuersatz änderte. Dies dürfte zu verneinen sein, weil Steuersatzänderungen zu jeder Zeit möglich sind und man ansonsten nie zur Identifikation eines Gutscheins als Einzweck-Gutschein käme. Das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 trifft hierzu keine Aussage.

Nach dem BMF-Schreiben vom 30.06.2020 sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins entscheidend. Dies gilt auch für den Steuersatz beim Einzweckgutschein. Ändern sich die Verhältnisse im Nachhinein, ist dies irrelevant.

3. Mehrzweck-Gutschein

Ein Mehrzweck-Gutschein liegt dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Übertragung bzw. Ausgabe des Gutscheins der Ort der Leistung und/oder der leistende Unternehmer und/oder der Leistungsgegenstand noch nicht endgültig feststehen und daher die geschuldete Umsatzsteuer nicht bestimmbar ist. Bei einem Mehrzweck-Gutschein gilt die Lieferung der Gegenstände oder die Erbringung der sonstigen Leistung erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins als erbracht. Die Ausgabe eines Mehrzweck-

Gutscheins und alle bis dahin erfolgten Übertragungen sind steuerlich unbeachtlich. Es handelt sich insbesondere auch dann um einen Mehrzweck-Gutschein, wenn sich der Gutschein gegen Leistungen eintauschen lässt, die dem ermäßigten oder dem Regelsteuersatz unterliegen. In diesen Fällen lässt sich die geschuldete Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Gutscheinübertragung oder Ausgabe noch nicht abschließend bestimmen.

XII. Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen

Die Senkung des allgemeinen Steuersatzes bzw. des ermäßigten Steuersatzes für die Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 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 01.07.2020 begonnen hat und nach dem 30.06.2020 (und vor dem 01.01.2021) endet (z.B. vom 01.01.2020 bis 31.12.2020). Soweit die gemeinsamen Entgeltminderungen für die bis zum 30.06.2020 ausgeführten Umsätze gewährt werden, ist folglich bei der Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG der allgemeine Steuersatz von 19% bzw. der ermäßigte Steuersatz von 7% zugrunde zu legen. Auf den Anteil der gemeinsamen Entgeltminderungen, der auf die Umsätze nach dem 30.06.2020 (und vor dem 01.01.2021) entfällt, ist auch für die Steuer- und Vorsteuerberichtigung der allgemeine Steuersatz von 16% bzw. der ermäßigte Steuersatz von 5% 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 den anzuwendenden Steuersätzen verteilen.

Die Finanzverwaltung lässt hier Vereinfachungen zu, wie z.B. wie folgt: Der Unternehmer ermittelt das Verhältnis zwischen seinen steuerpflichtigen Umsätzen der anteiligen Jahreszeiträume vor und nach dem Stichtag 01.07.2020. Er teilt nach diesem Verhältnis die gemeinsamen Entgeltminderungen auf, die er den einzelnen Leistungsempfängern für den über den 01.07.2020 (und bis 31.12.2020) hinausreichenden Jahreszeitraum gewährt (vgl. auch Abschnitt 22.6 Abs. 20 und 21 UStAE). 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 01.07.2020 (und bis 31.12.2020) 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.

Auf die Belegerteilung nach § 17 Abs. 4 UStG sei hingewiesen. Der Kunde muss entsprechend auch den Vorsteuerabzug berichtigen.

XIII. Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 01.01.2021

Die Regelungen in den Tz. 1 bis 46 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 gelten entsprechend, soweit in den Tz. 48 ff des BMF-Schreibens keine abweichenden Regelungen getroffen wurden, für die Anhebung der Umsatzsteuersätze von 16% auf 19% und von 5% auf 7% zum 01.01.2021.

1. Behandlung bei der Istbesteuerung

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die für die vor dem 01.01.2021 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 01.01.2021 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum berechnet und entrichtet wird, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

2. Vorausrechnungen für Leistungen, welche nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden

Im BMF-Schreiben vom 30.06.2020 sind lediglich für Anzahlungsrechnungen, welche für Leistungen nach dem 31.12.2020 erteilt werden und für Vorausrechnungen, deren Entgeltvereinnahmung nach dem 01.01.2021 erfolgt Regelungen getroffen.

Der Regelfall bei Abonnementleistungen, dass mit Vorausrechnung die Leistung im Voraus abgerechnet wird, war für Leistungen, welche nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden und deren Entgelt vor dem 01.01.2021 vereinnahmt wird, nicht explizit geregelt. Der allgemeine Verweis in Tz. 47 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020, dass die Grundsätze für die Steuersatzsenkung auch für die

Steuersatzanhebung gelten, geht ins Leere.

Auf Eingabe der Verlegerverbände hat das BMF nun mit Schreiben vom 10.09.2020 klargestellt, dass Leistungen, welche nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden, deren Entgelt aber vor dem 01.01.2021 vereinnahmt wird, bereits mit den ab 01.01.2021 (wieder) geltenden Steuersätzen (7% / 19%) abgerechnet und deklariert werden können. Einem unternehmerischen Kunden stehe unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug aus einer derartigen Rechnung zu.

3. Einlösen von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen

Die erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 01.01.2021 und die nach dem 31.12.2020 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Erstattet der Unternehmer die von ihm ausgegebenen Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheine in der Zeit vom 01.01.2021 bis zum 28.02.2021, ist die Umsatzsteuer nach dem bis zum 31.12.2020 geltenden Steuersatz von 16% zu berichtigen. Bei der Erstattung von Gutscheinen nach dem 28.02.2021 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 01.01.2021 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19% zu berichtigen. Für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, gilt diese Vereinfachung entsprechend.

Dieses Merkblatt ist nach bestem Wissen und Gewissen erstellt und stellt den Kenntnissstand zum o.g. „Stand“ dar. Die Darstellung folgt den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 und vom 10.09.2020. Eine Haftung für die hier gegebenen Informationen kann gleichwohl nicht übernommen werden. Jedes von der Umstellung betroffene Unternehmen ist deshalb angehalten, sich bei auftretenden Fragen an seine steuerlichen Berater zu wenden. Die Lektüre dieses Merkblatts kann eine individuelle Beratung nicht ersetzen.