

Bundesministerium der Finanzen , IV C 3 - S-7210 - 20/98
Schreiben vom 10.02.1998

Aufgehoben für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2004 verwirklicht worden sind, durch BdF IV C 6 - O-1000 / 07 / 0018 v. 29. 3. 2007 (koordinierter Ländererlass - "Schreiben zur Eindämmung der Normenflut")

Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes mit Wirkung vom 1. April 1998

Inhaltsverzeichnis

I. Umsatzsteuererhöhung

1. Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG)
2. Anwendungsregelung für Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 27 Abs. 1 UStG)

II. Auswirkungen der Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes

1. Anwendungsbeginn
2. Behandlung bei der Istbesteuerung
3. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. April 1998 für nach dem 31. März 1998 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden
4. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 31. März 1998 ausgeführte Leistungen
5. Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istbesteuerung von Anzahlungen
6. Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)
7. Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen
8. Vorsteuerabzug bei Beköstigung von Arbeitnehmern im Haushalt des Unternehmers
9. Vorsteuerabzug bei Vermessungs- und Katasterbehörden
10. Vorsteuer-Pauschbeträge und Vorsteuer-Durchschnittsätze
11. Durchschnittsatzbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (§ 24 UStG)

III. Übergangsregelungen

1. Allgemeines
2. Werklieferungen und Werkleistungen
3. Dauerleistungen
4. Änderungen der Bemessungsgrundlagen
5. Besteuerung von Telekommunikationsleistungen
6. Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen
7. Besteuerung von Personenbeförderungen
8. Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern
9. Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern
10. Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zu dem erhöhten allgemeinen Umsatzsteuersatz
11. Umtausch von Gegenständen

I. Umsatzsteuererhöhung

1. Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG)

(1) Mit Wirkung vom 1. April 1998 wird der allgemeine Umsatzsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) von 15 v. H. auf 16 v. H. angehoben (Artikel 5 Nr. 1 i. V. m. Artikel 9 Abs. 1 des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997, BGBl I, S. 3121, BStBl I 1998, S. 7). Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 v. H. (§ 12 Abs. 2 UStG) bleibt unverändert.

2. Anwendungsregelung für Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 27 Abs. 1 UStG)

1. Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG sind Änderungen des Umsatzsteuergesetzes, die Lieferungen, sonstige Leistungen, den Eigenverbrauch und den innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 - 3 und Nr. 5 UStG) betreffen, soweit nichts anderes bestimmt ist, auf Umsätze dieser Art anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, so kommt es für die Anwendung einer Änderungsvorschrift (z. B. der Anhebung des Umsatzsteuersatzes) nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.
2. 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 oder Buchstabe b Satz 1 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 Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes

1. Anwendungsbeginn

1. Der neue allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 v. H. ist auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen, den Eigenverbrauch und die innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die nach dem 31. März 1998 bewirkt werden (§ 27 Abs. 1 UStG und Tzn. 2 und 3). Maßgebend für die Anwendung des neuen Steuersatzes ist stets der Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebensowenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung (vgl. Abschnitt 160 Abs. 3 UStR). Entsprechendes gilt für Teilleistungen (vgl. Tz. 2), für die die Tzn. 24 bis 30 besondere Übergangsregelungen enthalten.
2. Der neue allgemeine Umsatzsteuersatz ist auch bei der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar auf Einfuhren, die nach dem 31. März 1998 vorgenommen werden.

2. Behandlung bei der Istversteuerung

1. Hat der Unternehmer in den Fällen der Istversteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1, § 20 UStG) vor dem 1. April 1998 Entgelte oder Teilentgelte (Anzahlungen usw.) für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 31. März 1998 ausgeführt werden und der Besteuerung nach dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen, so ist auf

diese Beträge gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG nachträglich der ab dem 1. April 1998 geltende Steuersatz von 16 v. H. anzuwenden. Damit ergibt sich für diese Beträge eine weitere Steuerschuld in Höhe von 1 v. H. (Differenz zwischen altem und neuem Steuersatz). Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die für die vor dem 1. April 1998 vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird. Darüber hinaus wird zur Vereinfachung zugelassen, daß die für die vor dem 1. April 1998 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum berechnet und entrichtet wird, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird. Vereinnahmt der Unternehmer das restliche Entgelt nach dem 31. März 1998 in mehreren Teilbeträgen, so kann er die weitere Umsatzsteuer, die er für die vor dem 1. April 1998 vereinnahmten Teilentgelte schuldet, für den Voranmeldungszeitraum berechnen und entrichten, in dem der letzte Teilbetrag vereinnahmt wird.

2. Werden nach dem 31. März 1998 Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer vor dem 1. April 1998 ausgeführt hat und auf die der allgemeine Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, so ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 31. März 1998 geltenden Steuersatz von 15 v. H. zu berechnen.

3. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. April 1998 für nach dem 31. März 1998 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden

1. Erteilt der Unternehmer über Teilentgelte, die er vor dem 1. April 1998 für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen vereinnahmt, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen und nach dem 31. März 1998 ausgeführt werden, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, so ist in diesen Rechnungen die nach dem bis zum 31. März 1998 geltenden Steuersatz von 15 v. H. berechnete Umsatzsteuer anzugeben. 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 die verlangte Zahlung geleistet hat. Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen Rechnungen bedarf es nicht, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung nach dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 v. H. ausgewiesen oder in einer Restrechnung die für die vor dem 1. April 1998 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer (1 v. H.) zusätzlich angegeben wird (vgl. Tz. 12). Die weitere Umsatzsteuer, die auf die im voraus vereinnahmten Teilentgelte entfällt, ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung oder Teilleistung erbracht wird (vgl. Tz. 6). Der Vorsteuerabzug kann insoweit vom Leistungsempfänger beansprucht werden, sobald die Leistung ausgeführt ist und die Endrechnung oder Restrechnung vorliegt. Wird der Steuerausweis in den Rechnungen, die über die vor dem 1. April 1998 vereinnahmten Teilentgelte ausgestellt worden sind, nach dem 31. März 1998 wegen der Erhöhung der Umsatzsteuer berichtigt, so sind die Berichtigungen der für die Teilentgelte geschuldeten Umsatzsteuer und ggf. des Vorsteuerabzugs für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Unternehmer zugleich mit der Berichtigung des Steuerausweises einen Ausgleichsanspruch nach § 29 Abs. 2 UStG geltend macht und den Umsatzsteuer mehrbetrag nachberechnet. In diesem Falle bedarf es einer weiteren Berichtigung der Umsatzsteuerberechnung und des Vorsteuerabzugs, wenn der nachberechnete Betrag nicht im Voranmeldungszeitraum der Steuerausweisberichtigung, sondern später gezahlt wird.
2. Es bestehen keine Bedenken dagegen, daß in Rechnungen, die vor dem 1. April 1998 über die vor diesem Zeitpunkt vereinnahmten Teilentgelte für nach dem 31. März 1998 erbrachte steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen ausgestellt werden, die Umsatzsteuer nach dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen

Steuersatz von 16 v. H. ausgewiesen wird. Die ausgewiesene Umsatzsteuer wird vom Unternehmer geschuldet. Der Leistungsempfänger kann den angegebenen Umsatzsteuerbetrag unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen, nachdem die Rechnung vorliegt und der Rechnungsbetrag gezahlt worden ist. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 1. April 1998 entstandenen Umsatzsteuer (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG) scheidet in diesen Fällen aus.

4. Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 31. März 1998 ausgeführte Leistungen

a. Keine Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. April 1998

(10) Der Unternehmer, der über die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegenden steuerpflichtigen Leistungen oder Teilleistungen, die er nach dem 31. März 1998 ausführt, vor dem 1. April 1998 Vorausrechnungen erteilt, ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, darin die Umsatzsteuer nach dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 v. H. anzugeben. Die ausgewiesene Umsatzsteuer entsteht in diesem Falle bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder die Teilleistung erbracht wird (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG). Der Leistungsempfänger kann, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die ausgewiesene Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abziehen, in dem die Leistung oder Teilleistung an ihn ausgeführt wird. Falls bei einer Werklieferung, Werkleistung oder Dauerleistung vor dem 1. April 1998 Teilleistungen vereinbart werden, muß eine vorher über die gesamte Leistung erteilte Vorausrechnung entsprechend berichtigt werden (vgl. hierzu Tz. 24 bis 30).

b. Entgeltsvereinnahmung vor dem 1. April 1998

(11) Hat der Unternehmer für eine steuerpflichtige Leistung oder Teilleistung, die er nach dem 31. März 1998 ausführt, vor dem 1. April 1998 eine Vorausrechnung erteilt, in der die Umsatzsteuer nach dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 v. H. ausgewiesen ist, und vereinnahmt er vor dem 1. April 1998 das gesamte Entgelt oder Teilentgelt, so entsteht die Umsatzsteuer für diese Entgelte in entsprechender Höhe (vgl. Abschnitt 187 Abs. 6 UStR). Der Leistungsempfänger kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, die nach dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz berechnete Umsatzsteuer, die auf die vorausgezählten Entgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum der Zahlung als Vorsteuer abziehen. Eine Berichtigung der Steuerberechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG entfällt.

5. Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen

(12) Nach § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG hat der Unternehmer, der im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG, Abschnitt 181 UStR) 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 31. März 1998 ausgeführte Leistung oder Teilleistung vor dem 1. April 1998 Teilentgelte vereinnahmt, so ist bei der Erteilung der Endrechnung zu berücksichtigen, daß auch insoweit bei der Anwendung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes die Besteuerung nach dem ab 1. April 1998 geltenden Steuersatz von 16 v. H. vorzunehmen ist. Im übrigen gilt für die Erteilung von Endrechnungen in diesen Fällen Abschnitt 187 Abs. 7 bis 11 UStR sinngemäß.

6. Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)

a. Grundsätzliches

(13) Die Unternehmer sind nach § 14 Abs. 1 und § 14a Abs. 1 Satz 2 UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, über Leistungen (Lieferungen, sonstige Leistungen und ggf. Teilleistungen), die nach dem 31. März 1998 ausgeführt werden und dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen, Rechnungen zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer nach dem ab 1. April 1998 geltenden Steuersatz von 16 v. H. ausgewiesen ist. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1. April 1998 geschlossen worden sind und dabei von dem bis dahin geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz (15 v. H.) ausgegangen worden ist. Aus der Regelung über den Steuerausweis folgt aber nicht, daß die Unternehmer berechtigt sind, bei der Abrechnung der vor dem 1. April 1998 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der ab 1. April 1998 eingetretenen umsatzsteuerlichen Mehrbelastung zu erhöhen. Es handelt sich dabei vielmehr um eine besondere zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt (vgl. dazu Tzn. 14 und 15).

b. Berechnung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger bei gesetzlich vorgeschriebenen Entgelten

(14) Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare usw.) vorgeschrieben, die entsprechend dem umsatzsteuerrechtlichen Entgeltsbegriff die Umsatzsteuer für die Leistungen nicht einschließen. Derartige Entgeltsregelungen enthalten insbesondere die Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte, die Steuerberatergebührenverordnung, das Gesetz über Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit - Kostenordnung - und die Verordnung über die Honorare für Leistungen der Architekten und der Ingenieure - Honorarordnung für Architekten und Ingenieure -. Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, können sie für ihre nach dem 31. März 1998 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer nach dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 v. H. dem Entgelt hinzurechnen (vgl. Abschnitt 283 Abs. 5 UStR).

c. Ansprüche auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung nach § 29 Abs. 2 UStG

(15) Nach § 29 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer, wenn er eine Leistung nach dem 31. März 1998 ausführt, von dem Empfänger dieser Leistung unter bestimmten Voraussetzungen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung verlangen. Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, daß die Leistung auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. Dezember 1997 geschlossen worden ist. Die Vertragspartner dürfen außerdem nichts anderes vereinbart haben (z. B. daß Ausgleichsansprüche im Falle einer Anhebung eines Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen sind).

7. Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltsminderungen

1. Bei Rechnungen im Sinne der §§ 33 und 34 UStDV (Rechnungen über Kleinbeträge, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr) für Leistungen, die nach dem 31. März 1998 ausgeführt werden und dem allgemeinen Steuersatz von 16 v. H. unterliegen, kann die Umsatzsteuer mit dem abgerundeten Hundertsatz von 13,79 von den Rechnungsbeträgen errechnet werden. Für den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 v. H. gilt bei einer Steuerberechnung von den Rechnungsbeträgen weiterhin der Hundertsatz 6,54.
2. Für die ab 1. April 1998 erbrachten Umsätze, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz von 16 v. H. unterliegen, sind die Gesamtbeträge der Entgelte und sonstigen Bemessungsgrundlagen sowie der

Entgeltsminderungen mit dem Divisor 1,16 von den Summen der aufgezeichneten Bruttobeträge (z. B. Preise und Preisminderungen) zu errechnen. Bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 v. H. gilt für die Berechnung der Entgelte und Entgeltsminderungen von den Bruttobeträgen weiterhin der Divisor 1,07.

8. Vorsteuerabzug bei Beköstigung von Arbeitnehmern im Haushalt des Unternehmers

(18) Bei der nach Abschnitt 192 Abs. 20 UStR zugelassenen vereinfachten Ermittlung der Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Beköstigung der im Unternehmen beschäftigten Arbeitnehmer anfallen, ist ab 1. April 1998 von einem durchschnittlichen Steuersatz von 7,9 v. H. auszugehen. Die abziehbare Vorsteuer beträgt dementsprechend in diesen Fällen ab 1. April 1998 7,32 v. H. des einkommensteuerrechtlich anerkannten Werts (Bruttobetrag).

9. Vorsteuerabzug bei Vermessungs- und Katasterbehörden

(19) Nach Abschnitt 23 Abs. 11 UStR können die bei den Vermessungs- und Katasterbehörden insgesamt abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem einheitlichen Hundertsatz von dem Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für die steuerpflichtigen Vermessungsumsätze errechnet werden. Der Hundertsatz für die Errechnung der Vorsteuerbeträge wird mit Wirkung vom 1. April 1998 von 1,8 auf 1,9 erhöht.

10. Vorsteuer-Pauschbeträge und Vorsteuer-Durchschnittsätze

1. Die in den §§ 36 und 37 UStDV festgesetzten Vorsteuer-Pauschbeträge für Geschäfts- und Dienstreisen sowie die in der Anlage der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (zu §§ 69 und 70) aufgeführten Vorsteuer-Durchschnittsätze für bestimmte Berufs- und Gewerbebezüge sind mit Wirkung ab 1. April 1998 an den neuen allgemeinen Steuersatz angepaßt worden (Artikel 6 des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997, BGBl I, S. 3121, BStBl I 1998, S. 7).
2. Die Vorsteuer-Pauschbeträge für Reisekosten erhöhen sich wie folgt:
 1. der Pauschsatz für die Aufwendungen für Übernachtung und für die Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 36 Abs. 1 UStDV) von 12,3 v. H. auf 13,1 v. H.,
 2. der Pauschsatz für die Aufwendungen für die Benutzung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeugs (§ 36 Abs. 2 UStDV) von 8,2 v. H. auf 8,7 v. H.,
 3. der Pauschsatz für die Aufwendungen für die Benutzung eines eigenen Fahrrads (§ 36 Abs. 2 UStDV) von 13 v. H. auf 13,8 v. H.,
 4. der Pauschsatz für die Aufwendungen für die geschäftliche Benutzung eines Privatfahrzeugs durch den Unternehmer (§ 36 Abs. 3 UStDV) von 5,7 v. H. auf 6,1 v. H. und
 5. der Pauschsatz für die insgesamt entstandenen Reisekosten (§ 37 Abs. 1 UStDV) von 9,8 v. H. auf 10,5 v. H.

11. Durchschnittsatzbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (§ 24 UStG)

(22) Der im Rahmen der Durchschnittsatzbesteuerung geltende Steuersatz für die Lieferungen und den Eigenverbrauch bestimmter Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten (§ 24 Abs. 1 Nr. 2 UStG) wird mit Wirkung vom 1. April 1998 von 15 v. H. auf 16 v. H. angehoben (Artikel 5 Nr. 2 des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997). Die übrigen Durchschnittsätze des § 24 UStG bleiben unverändert.

III. Übergangsregelungen

1. Allgemeines

(23) Um den Übergang zur Anwendung des ab 1. April 1998 geltenden neuen allgemeinen Umsatzsteuersatzes in der Praxis zu erleichtern, werden in den nachfolgenden Abschnitten 2 bis 10 (Tz. 24 bis 46) besondere Übergangsregelungen getroffen. Die damit zugelassenen Erleichterungen und Verfahren können von allen Unternehmern angewandt werden, für die sie zutreffen. Einer Genehmigung durch das zuständige Finanzamt bedarf es dazu nicht.

2. Werklieferungen und Werkleistungen

a. Grundsätzliches

(24) Werklieferungen oder Werkleistungen, auf die der allgemeine Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, unterliegen insgesamt der Besteuerung nach dem neuen allgemeinen Steuersatz von 16 v. H., wenn sie nach dem 31. März 1998 ausgeführt werden. Eine andere umsatzsteuerrechtliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht werden (vgl. Tzn. 25 und 26).

b. Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen

1. Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z. B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Für die Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen vgl. Abschnitt 180 UStR. Auf Teilleistungen, die vor dem 1. April 1998 erbracht werden und die der Umsatzsteuer nach dem Regelsteuersatz unterliegen, ist der bis zum 31. März 1998 geltende allgemeine Steuersatz von 15 v. H. anzuwenden. Später ausgeführte Teilleistungen sind der Besteuerung nach dem neuen allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 v. H. zu unterwerfen.

2. Vor dem 1. April 1998 erbrachte Teilleistungen werden anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1.) Es muß sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.

2.) Der Leistungsteil muß, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1. April 1998 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, so muß er vor dem 1. April 1998 vollendet oder beendet worden sein.

3.) Vor dem 1. April 1998 muß vereinbart worden sein, daß für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, so muß die vertragliche Vereinbarung vor dem 1. April 1998 entsprechend geändert werden.

4.) Das Teilentgelt muß gesondert abgerechnet werden.

3. Dauerleistungen

a. Grundsätzliches

1. Auswirkungen hat die Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes insbesondere für Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen), sofern der Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuersatzes in den für die Leistung vereinbarten Zeitraum fällt. Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z. B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z. B. von Baumaterial) handeln. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume (z. B. 1/2 Jahr, 1 Jahr, 1 Kalenderjahr, 5 Jahre) oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart.

2. Dauerleistungen werden ausgeführt:

1.) im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet,

2.) im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme und Wasser (vgl. Tz. 37) - am Tag jeder einzelnen Lieferung (Abschnitt 177 Abs. 2 UStR).

Auf Dauerleistungen, die hiernach vor dem 1. April 1998 erbracht werden und die der Umsatzbesteuerung nach dem Regelsteuersatz unterliegen, ist der bis zum 31. März 1998 geltende allgemeine Steuersatz von 15 v. H. anzuwenden. Später ausgeführte Dauerleistungen sind der Besteuerung nach dem neuen allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 v. H. zu unterwerfen.

b. Ausführungen und Abrechnung von Teilleistungen

1. Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z. B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, so liegen insoweit Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe 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 alten und des neuen allgemeinen Steuersatzes (15 v. H. oder 16 v. H.) richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst (vgl. Tz. 28).

2. Wird bei einer Dauerleistung z. B. für die Zeit vom 1. Juli 1997 bis zum 30. Juni 1998 vor dem 1. April 1998 ein kürzerer Abrechnungszeitraum (z. B. Kalendervierteljahr) als früher vereinbart, so sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen. Als Vereinbarung eines kürzeren Abrechnungszeitraums ist es insbesondere auch anzusehen, wenn in einer vor dem 1. April 1998 erteilten Rechnung das Entgelt oder der Preis für diesen Abrechnungszeitraum - ggf. neben dem Gesamtentgelt oder -preis - angegeben wird. Sind über Dauerleistungen, die vor dem 1. April 1998 begonnen haben und nach diesem Zeitpunkt enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis und die insgesamt nach dem neuen allgemeinen Steuersatz berechnete Umsatzsteuer angegeben worden sind, so können sie vor dem 1. April 1998 entsprechend berichtigt werden.

4. Änderungen der Bemessungsgrundlagen

a. Entgeltsminderungen und -erhöhungen allgemein

1. Tritt nach dem 31. März 1998 eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1. April 1998 ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG ein (z. B. durch Skonto, Rabatt oder einen sonstigen Preisnachlaß oder durch Nachberechnung), so hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 UStG den dafür geschuldeten Umsatzsteuerbetrag zu berichtigen. Dabei ist sowohl im Falle der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Solleinnahmen) als auch im Falle der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Isteinnahmen) bei einem Umsatz, der dem Regelsteuersatz unterliegt, der bis zum 31. März 1998 geltende allgemeine Steuersatz von 15 v. H. anzuwenden. Das gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

2. 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, so ist bei einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer nach dem Steuersatz zu berichtigen, der auf den jeweils zugrundeliegenden Umsatz anzuwenden war. Dies kann in der Praxis einen unangemessen großen Arbeitsaufwand erfordern. Zur Vereinfachung wird deshalb zugelassen, nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die vor dem 1. April 1998 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 259 Abs. 19 und 20 UStR). Entsprechendes gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

b. Einlösung von Gutscheinen für Barzahlungsnachlässe (z. B. Rabattmarken)

(33) Die Beträge, die ein Unternehmer zum Einlösen von Gutscheinen für Barzahlungsnachlässe (Rabatt- oder Sparmarken, Kassenzettel, Zahlungsabschnitte) aufwendet, mindern die Entgelte für die Leistungen, für die er diese Gutscheine ausgegeben hat. Sofern diese Leistungen steuerpflichtig sind, hat der Unternehmer die dafür geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1. April 1998 und die nach dem 31. März 1998 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Löst der Unternehmer die ausgegebenen Gutscheine in der Zeit vom 1. April 1998 bis zum 31. Mai 1998 ein, so ist die Umsatzsteuer, falls die zugrundeliegenden Umsätze dem Regelsteuersatz unterliegen, nach dem bis zum 31. März 1998 geltenden Umsatzsteuersatz von 15 v. H. zu berichtigen. Beim Einlösen von Gutscheinen nach dem 31. Mai 1998 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 v. H. zu berichtigen.

Die zur erleichterten Trennung nachträglicher Entgeltsminderungen getroffenen Regelungen in Abschnitt 259 Abs. 19 und 20 UStR (vgl. auch Tz. 32) bleiben hiervon unberührt.

c. Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen

1. Die Anhebung des allgemeinen Steuersatzes zum 1. April 1998 ist bei der Berichtigung der Steuer- und Vorsteuerbeträge nach § 17 Abs. 1 UStG ebenfalls zu berücksichtigen, wenn die Entgelte für die in einem Jahreszeitraum ausgeführten Leistungen gemeinsam (z. B. durch Jahresrückvergütungen, Jahresboni, Treuerabatte und dergleichen) gemindert werden und dieser Jahreszeitraum vor dem 1. April 1998 begonnen hat und nach dem 31. März 1998 endet (z. B. vom 1. Juli 1997 bis 30. Juni 1998). Soweit die gemeinsamen Entgeltsminderungen für die bis zum 31. März 1998 ausgeführten Umsätze gewährt werden,

ist folglich bei der Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG der allgemeine Steuersatz von 15 v. H. zugrunde zu legen. Auf den Anteil der gemeinsamen Entgeltsminderungen, der auf die Umsätze nach dem 31. März 1998 (z. B. vom 1. April bis zum 30. Juni 1998) entfällt, ist auch für die Steuer- und Vorsteuerberichtigung der neue allgemeine Steuersatz von 16 v. H. anzuwenden. Der Unternehmer hat nach § 17 Abs. 4 UStG den betreffenden Leistungsempfängern einen Beleg zu erteilen, aus dem hervorgeht, wie sich die gemeinsamen Entgeltsminderungen auf die Umsätze in den beiden Zeiträumen entsprechend den anzuwendenden Steuersätzen verteilen.

2. Zur Vereinfachung kann bei der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltsminderungen wie folgt verfahren werden:

1.) Der Unternehmer ermittelt das Verhältnis zwischen seinen steuerpflichtigen Umsätzen der anteiligen Jahreszeiträume vor und nach dem Stichtag 1. April 1998. Er teilt nach diesem Verhältnis die gemeinsamen Entgeltsminderungen auf, die er den einzelnen Leistungsempfängern für den über den 1. April 1998 hinausreichenden Jahreszeitraum gewährt.

2.) Unterliegen die Umsätze des Unternehmers teils dem allgemeinen, teils dem ermäßigten Steuersatz, so wird das Verhältnis zwischen den nichtbegünstigten und den begünstigten Umsätzen entweder für den über den 1. April 1998 hinausreichenden Jahreszeitraum insgesamt oder für die beiden anteiligen Zeiträume gesondert ermittelt. Der Unternehmer verteilt die den einzelnen Leistungsempfängern gewährten gemeinsamen Entgeltsminderungen nach diesem Umsatzverhältnis auf die verschiedenen Steuersätze.

Der Leistungsempfänger hat bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs von der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltsminderungen auf die verschiedenen Steuersätze auszugehen, die der Unternehmer vorgenommen und in dem nach § 17 Abs. 4 UStG zu erteilenden Beleg angegeben hat.

3. Es ist außerdem nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer von einer Aufteilung der gemeinsamen Entgeltsminderungen absieht und der Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ausnahmslos den allgemeinen Steuersatz von 15 v. H. zugrunde legt. Der Leistungsempfänger muß dann bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG entsprechend verfahren.

5. Besteuerung von Telekommunikationsleistungen

(37) Telekommunikationsleistungen (z. B. Telefondienstleistungen) sind den Dauerleistungen zuzurechnen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit (meist zwischen 6 und 24 Monaten) abgeschlossen werden und periodische Abrechnungszeiträume vorsehen. Nach Tz. 29 sind in diesen Fällen Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten. Fällt der 1. April 1998 in den vereinbarten Abrechnungszeitraum, ist es auch nicht zu beanstanden, wenn einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 31. März 1998 endet.

6. Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

1. Die Lieferungen von Strom, Gas und Wärme der Versorgungsunternehmen an Tarifabnehmer werden nach Ablesezeiträumen (z. B. vierteljährlich) abgerechnet. Sofern die Ablesezeiträume nicht am 31. März 1998, sondern zu einem späteren Zeitpunkt enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem ab 1. April 1998 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 v. H. zu unterwerfen. Das gilt nicht, wenn die innerhalb der Ablesezeiträume vor dem 1. April 1998 ausgeführten Lieferungen in Übereinstimmung mit den zugrundeliegenden Liefer- und Vertragsbedingungen gesondert abgerechnet werden. In diesem Falle unterliegen die vor dem 1. April 1998 ausgeführten Lieferungen ohne Rücksicht auf

den Ablauf des - sonst üblichen - Ablesezeitraums dem bisherigen allgemeinen Steuersatz von 15 v. H. Umsatzsteuerrechtlich bestehen keine Bedenken dagegen, diese Abrechnungen bei Tarifabnehmern in der Weise vorzunehmen, daß die Ergebnisse der Ablesezeiträume, in die der Stichtag 1. April 1998 fällt, im Verhältnis zwischen den Tagen vor und ab dem Stichtag aufgeteilt werden. Ist der Ablesezeitraum länger als drei Monate, so hat das Versorgungsunternehmen bei der Aufteilung grundsätzlich eine Gewichtung vorzunehmen, damit die Verbrauchsunterschiede in den Zeiträumen vor und ab dem Stichtag entsprechend berücksichtigt werden. Soweit wesentliche Verbrauchsunterschiede nicht bestehen, kann mit Genehmigung des Finanzamts auf die Gewichtung verzichtet werden.

2. Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten können die Finanzämter auf Antrag ein vereinfachtes Abrechnungsverfahren für solche Versorgungsunternehmen zulassen, die bei ihren Tarifabnehmern ein manuelles direktes Inkassoverfahren anwenden. Sofern in diesem Inkassoverfahren bei Tarifabnehmern mit gleichen Ablesezeiträumen zu unterschiedlichen Zeitpunkten abgelesen wird und sich die Ablesezeiträume unterschiedlich um den 1. April 1998 verteilen, kann zum Ausgleich der unterschiedlichen Ablesezeitpunkte für die letzte Ablesung vor dem 1. April 1998 ein mittlerer Ablesezeitpunkt gebildet werden.
3. Die Rechnungen an die Tarifabnehmer sind nach den entsprechend den vorstehenden Grundsätzen ermittelten Ergebnissen auszustellen. Spätere Entgeltsberichtigungen sowie Änderungen der nach den vorstehenden Grundsätzen vorgenommenen Aufteilung der Lieferungen sind umsatzsteuerlich entsprechend zu berücksichtigen.

7. Besteuerung von Personenbeförderungen

- a. Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und mit Oberleitungsomnibussen

1. Auf die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten, die bis zum Ablauf des letzten Betriebstags des Monats März 1998 gültig sind (der Betriebstag 31. März 1998 endet vielfach erst nach 24 Uhr), kann, sofern die Beförderungsleistungen dem Regelsteuersatz unterliegen, noch der bis zum 31. März 1998 geltende allgemeine Steuersatz von 15 v. H. angewandt werden. Die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten für umsatzsteuerrechtlich nicht begünstigte (z. B. nicht steuerermäßigte) Beförderungsleistungen, die vom Betriebstag 1. April 1998 an gültig sind, müssen der Umsatzsteuer nach dem neuen allgemeinen Umsatzsteuersatz von 16 v. H. unterworfen werden.

2. Vor dem 1. April 1998 erzielte Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, können, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 31. März 1998 hinausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1. April 1998 und die nach dem 31. März 1998 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.

- b. Personenbeförderungen im Kraftdroschken- und Mietwagenverkehr

(43) Kraftdroschken- und Mietwagenunternehmer können die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 31. März 1998 zum 1. April 1998 für Beförderungen, die der Umsatzsteuer nach dem Regelsteuersatz unterliegen, dem bis zum 31. März 1998 geltenden allgemeinen Steuersatz von 15 v. H. unterwerfen. Dies gilt nicht, soweit Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer nach dem 1. April 1998 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 v. H. ausgewiesen wird.

8. Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern

(44) Die Leistung des Handelsvertreters ist, sofern sich die Entgeltsvereinbarung nach den §§ 87 ff. HGB richtet, der Umsatzsteuer nach dem ab 1. April 1998 geltenden neuen Steuersatz von 16 v. H. zu unterwerfen, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach dem 31. März 1998 ausgeführt hat.

9. Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern

(45) Die Leistung des Handelsmaklers wird im Zeitpunkt der Erteilung der Schlußnote (§ 94 HGB) ausgeführt. Wird die Schlußnote nach dem 31. März 1998 erteilt, so ist auf die Vermittlungsleistung der ab 1. April 1998 geltende Steuersatz von 16 v. H. anzuwenden.

10. Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zu dem erhöhten allgemeinen Umsatzsteuersatz

(46) Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird zugelassen, daß Bewirtschaftungsleistungen (z. B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.), die der Umsatzsteuer nach dem Regelsteuersatz unterliegen und in der Nacht vom 31. März 1998 zum 1. April 1998 in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, der Umsatzsteuer nach dem bis zum 31. März 1998 geltenden allgemeinen Steuersatz von 15 v. H. unterworfen werden. Dies gilt nicht für die Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.

11. Umtausch von Gegenständen

(47) Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem 1. April 1998 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, so ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, falls sie der Umsatzsteuer nach dem Regelsteuersatz unterliegt, der ab 1. April 1998 geltende allgemeine Steuersatz von 16 v. H. anzuwenden.

Normen:

UStG:12 UStG:27 UStG:12/1 UStG:12/2 UStG:27/1