

Umsatzsteuer: Anhebung des allgemeinen Steuersatzes sowie der land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssätze zum 1.1.2007

BMF-Schreiben vom 11.8.2006, IV A 5 - S 7210 - 23/06

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

1. Steuersatzanhebung

1.1 Anhebung des allgemeinen Steuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG) sowie der land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssätze (§ 24 Abs. 1 UStG)

1 Durch Art. 4 des Haushaltsbegleitgesetzes 2006 vom 29.6.2006, HBeglG 2006, (BGBl 2006 I S. 1402) werden der allgemeine Steuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) sowie der im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG für die Lieferungen bestimmter Sägewerkserzeugnisse, von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten geltende Steuersatz (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) von 16 % auf 19 % angehoben. Daneben werden die Durchschnittssätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 UStG sowie die korrespondierenden Vorsteuerpauschalen (§ 24 Abs. 1 Satz 3 UStG) von 5 % und 9 % auf 5,5 % bzw. 10,7 % erhöht. Die Änderungen treten am 1.1.2007 in Kraft (vgl. Art. 14 HBeglG 2006, a.a.O.).

Der ermäßigte Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 UStG) bleibt unverändert.

Soweit anwendbar gelten die nachfolgenden Regelungen für Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen, entsprechend.

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

2 Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind Änderungen des Umsatzsteuergesetzes auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG). Werden statt einer Gesamtleistung Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG) erbracht, kommt es für die Anwendung einer Änderungsvorschrift (z.B. der Anhebung des Steuersatzes) nicht auf den Zeitpunkt der Gesamtleistung, sondern darauf an, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.

3 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes sind nach § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG auf die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen auch insoweit anzuwenden, als die Umsatzsteuer dafür - z.B. bei Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen, Vorschüssen - in den Fällen der Istversteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4, Buchst. b oder § 13b Abs. 1 Satz 3 UStG bereits vor dem In-Kraft-Treten der betreffenden Änderungsvorschrift entstanden ist. Die Steuerberechnung ist in diesen Fällen erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).

2. Auswirkungen der Anhebung des allgemeinen Steuersatzes

2.1 Anwendungsbeginn

4 Der neue allgemeine Steuersatz von 19 % ist auf die Lieferungen, sonstigen Leistungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 bewirkt werden

(vgl. Rzn. 2 und 3). Maßgebend für die Anwendung dieses Steuersatzes 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 (vgl. Abschnitt 160 Abs. 3 UStR). Entsprechendes gilt für Teilleistungen (vgl. Rz. 2), für die die Rzn. 19 bis 25 besondere Übergangsregelungen enthalten.

- 5 Der allgemeine Steuersatz von 19 % ist auch bei der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) anzuwenden, und zwar auf Einfuhren, die nach dem 31.12.2006 vorgenommen werden.

2.2 Behandlung bei der Istversteuerung

- 6 Hat der Unternehmer in den Fällen der Istversteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4, Buchst. b, § 13b Abs. 1 Satz 3, § 20 UStG) vor dem 1.1.2007 Entgelte oder Teilentgelte (Anzahlungen usw.) für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden und der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, ist auch auf diese Beträge nachträglich der ab dem 1.1.2007 geltende Steuersatz von 19 % anzuwenden (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UStG). Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die für die vor dem 1.1.2007 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 1.1.2007 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 31.12.2006 in mehreren Teilbeträgen, kann er die Umsatzsteuer, soweit sie noch auf die vor dem 1.1.2007 vereinnahmten Teilentgelte entfällt, für den Voranmeldungszeitraum berechnen und entrichten, in dem der letzte Teilbetrag vereinnahmt wird.
- 7 Werden nach dem 31.12.2006 Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer vor dem 1.1.2007 ausgeführt hat und auf die der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist, ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach dem bis zum 31.12.2006 geltenden Steuersatz von 16 % zu berechnen.

2.3 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1.1.2007 für nach dem 31.12.2006 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden

- 8 Erteilt der Unternehmer über Teilentgelte, die er vor dem 1.1.2007 für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen vereinnahmt, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen und nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, ist in diesen Rechnungen die nach dem bis zum 31.12.2006 geltenden Steuersatz von 16 % 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 soweit er 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 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % ausgewiesen oder in einer Restrechnung die für die vor dem 1.1.2007 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer (3 %) zusätzlich angegeben wird (vgl. Rz. 12). Die weitere Umsatzsteuer, die auf die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte entfällt, ist grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum anzumelden und zu entrichten, in dem die Leistung oder Teilleistung erbracht wird (vgl. Rz. 6). Der Vorsteuerabzug kann insoweit vom Leistungsempfänger beansprucht werden, sobald die Leistung ausgeführt ist und die Endrechnung oder Restrechnung vorliegt. Wird der Steuerausweis in den Rechnungen, die

über die vor dem 1.1.2007 vereinnahmten Teilentgelte ausgestellt worden sind, nach dem 31.12.2006 wegen der Erhöhung der Umsatzsteuer berichtigt, sind die Berichtigungen der für die Teilentgelte geschuldeten Umsatzsteuer und ggf. des Vorsteuerabzugs für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Unternehmer den Steuerausweis berichtigt. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Unternehmer zugleich mit der Berichtigung des Steuerausweises einen Ausgleichsanspruch nach § 29 Abs. 2 UStG geltend macht und den Umsatzsteuermehrbetrag nachberechnet. In diesem Falle bedarf es einer weiteren Berichtigung der Umsatzsteuerberechnung und des Vorsteuerabzugs, wenn der nachberechnete Betrag nicht im Voranmeldungszeitraum der Steuerausweisberichtigung, sondern später gezahlt wird.

- 9 Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass in Rechnungen, die vor dem 1.1.2007 über die vor diesem Zeitpunkt vereinnahmten Teilentgelte für nach dem 31.12.2006 erbrachte steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen ausgestellt werden, die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % ausgewiesen wird. Die ausgewiesene Umsatzsteuer wird vom Unternehmer geschuldet. Der Leistungsempfänger kann den angegebenen Umsatzsteuerbetrag unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen, nachdem die Rechnung vorliegt und soweit der Rechnungsbetrag gezahlt worden ist. Eine Berichtigung der Berechnung der vor dem 1.1.2007 entstandenen Umsatzsteuer (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG) scheidet in diesen Fällen aus. Ebenso wird es bei Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG nicht beanstandet, wenn eine vor dem 1.1.2007 vereinnahmte Abschlagszahlung für eine nach dem 31.12.2006 ausgeführte Leistung dem neuen allgemeinen Steuersatz von 19 % unterworfen wird.

Die entsprechenden Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge sind in diesen Fällen in den Zeilen 29, 32 und 48 bis 50 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum im Jahr 2006 einzutragen.

In der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2006 sind die entsprechenden Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge im Mantelbogen in den Zeilen 42, 48 und 51 sowie in der Anlage UR in den Zeilen 22 bis 26 einzutragen.

2.4 Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 31.12.2006 ausgeführte Leistungen

2.4.1 Keine Entgeltvereinbarung vor dem 1.1.2007

- 10 Der Unternehmer, der über die dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden steuerpflichtigen Leistungen oder Teilleistungen, die er nach dem 31.12.2006 ausführt, vor dem 1.1.2007 Vorausrechnungen erteilt, ist nach § 14 Abs. 2 und 4 UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, darin die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % 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. Falls bei einer Werklieferung, Werkleistung oder Dauerleistung vor dem 1.1.2007 Teilleistungen vereinbart werden, muss eine vorher über die gesamte Leistung erteilte Vorausrechnung entsprechend berichtigt werden (vgl. hierzu Rzn. 19 bis 25).

2.4.2 Entgeltvereinbarung vor dem 1.1.2007

11 Hat der Unternehmer für eine steuerpflichtige Leistung oder Teilleistung, die er nach dem 31.12.2006 ausführt, vor dem 1.1.2007 eine Vorausrechnung erteilt, in der die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % ausgewiesen ist, und vereinnahmt er vor dem 1.1.2007 das gesamte Entgelt oder Teilentgelt, 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 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz 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.

2.5 Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istbesteuerung von Anzahlungen

12 Nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG hat der Unternehmer, der im Rahmen der Istbesteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. 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 31.12.2006 ausgeführte Leistung oder Teilleistung vor dem 1.1.2007 Teilentgelte vereinnahmt, ist bei der Erteilung der Endrechnung zu berücksichtigen, dass auch insoweit bei der Anwendung des allgemeinen Steuersatzes die Besteuerung nach dem ab 1.1.2007 geltenden Steuersatz von 19 % vorzunehmen ist. Im Übrigen gilt für die Erteilung von Endrechnungen in diesen Fällen Abschnitt 187 Abs. 7 bis 11 UStR sinngemäß.

Die entsprechende Nachsteuer von 3 % auf bereits versteuerte Anzahlungen ist in Zeile 52 der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum einzutragen.

In der Umsatzsteuererklärung sind die entsprechenden Steuerbeträge im Mantelbogen in der Zeile 58 für den maßgeblichen Besteuerungszeitraum einzutragen.

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

2.6.1 Grundsätzliches

13 Der Unternehmer ist nach § 14 Abs. 2 und § 14a UStG berechtigt und ggf. verpflichtet, über Leistungen (Lieferungen, sonstige Leistungen und ggf. Teilleistungen), die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden und dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, Rechnungen zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden Steuersatz von 19 % ausgewiesen ist. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 1.1.2007 geschlossen worden sind und dabei von dem bis dahin geltenden allgemeinen Steuersatz (16 %) ausgegangen worden ist. Aus der Regelung über den Steuerausweis folgt aber nicht, dass die Unternehmer berechtigt sind, bei der Abrechnung der vor dem 1.1.2007 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der ab 1.1.2007 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 Rzn. 14 und 15).

2.6.2 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 (BRAGO), die Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV), die Kostenordnung für Notare (KostO) und die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI). Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, können sie für ihre nach dem 31.12.2006 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % dem Entgelt hinzurechnen (vgl. Abschnitt 283 Abs. 5 UStR).

2.6.3 Ansprüche auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung (§ 29 Abs. 2 UStG)

15 Nach § 29 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer, wenn er eine Leistung nach dem 31.12.2006 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 1.9.2006 geschlossen worden ist. Die Vertragspartner dürfen außerdem nichts anderes vereinbart haben (z.B., dass Ausgleichsansprüche im Falle einer Anhebung des Steuersatzes ausgeschlossen sind).

2.7 Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen

16 Bei Rechnungen im Sinne der §§ 33 und 34 UStDV (Rechnungen über Kleinbeträge, Fahrausweise und Belege im Reisegepäckverkehr) für Leistungen, die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden und dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterliegen, kann die Umsatzsteuer mit dem leicht gerundeten Prozentsatz von

15,97

von den Rechnungsbeträgen errechnet werden. Für den ermäßigten Steuersatz von 7 % gilt bei einer Steuerberechnung von den Rechnungsbeträgen weiterhin der Prozentsatz 6,54.

17 Für nach dem 31.12.2006 erbrachte Umsätze, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterliegen, sind die Gesamtbeträge der Entgelte und sonstigen Bemessungsgrundlagen sowie der Entgeltminderungen mit dem

Divisor 1,19

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

3. Übergangsregelungen

3.1 Allgemeines

18 Um den Übergang zur Anwendung des ab 1.1.2007 geltenden neuen allgemeinen Steuersatzes in der Praxis zu erleichtern, werden in den nachfolgenden Textziffern 3.2 bis 3.10 (Rzn. 19 bis 42) besondere Übergangsregelungen getroffen. Die damit zugelassenen Erleichterungen und Verfahren können von allen Unternehmern angewandt werden, für die

sie zutreffen. Einer Genehmigung durch das zuständige FA bedarf es dazu nicht.

3.2 Werklieferungen und Werkleistungen

3.2.1 Grundsätzliches

19 Werklieferungen oder Werkleistungen, auf die der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist, unterliegen insgesamt der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz von 19 %, wenn sie nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden. Eine andere umsatzsteuerrechtliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in Teilleistungen erbracht werden (vgl. Rzn. 20 und 21).

3.2.2 Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen

20 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 1.1.2007 erbracht werden und die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, ist der bis zum 31.12.2006 geltende allgemeine Steuersatz von 16 % anzuwenden. Später ausgeführte Teilleistungen sind der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.

21 Vor dem 1.1.2007 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 1.1.2007 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1.1.2007 vollendet oder beendet worden sein.
3. Vor dem 1.1.2007 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1.1.2007 entsprechend geändert werden.
4. Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

3.3 Dauerleistungen

3.3.1 Grundsätzliches

22 Auswirkungen hat die Anhebung des allgemeinen 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. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen, laufende Finanz- und Lohnbuchführung) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z.B. von Baumaterial) handeln. Für Dauerleistungen werden unterschiedliche Zeiträume (z.B. ½ Jahr, 1 Jahr, 1 Kalenderjahr, 5 Jahre) oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart.

23 Dauerleistungen werden ausgeführt:

1. im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (Abschnitt 177 Abs. 3 UStR),
2. im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme (vgl. Rz. 34) und Wasser - am Tag jeder einzelnen Lieferung (Abschnitt 177 Abs. 2 UStR).

Auf Dauerleistungen, die hiernach vor dem 1.1.2007 erbracht werden und die der Umsatzbesteuerung nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, ist der bis zum 31.12.2006 geltende allgemeine Steuersatz von 16 % anzuwenden. Später ausgeführte Dauerleistungen sind der Besteuerung nach dem neuen allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen. 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 (z.B. monatlicher Zins für eine steuerpflichtige Vermietung mit monatlichem Abschlag für die Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistungen).

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind (Abschnitt 183 Abs. 2 UStR), sind an den ab 1.1.2007 geltenden Steuersatz anzupassen. Auf die Regelung des § 31 Abs. 1 UStDV wird hingewiesen. Ein in Folge der Erhöhung 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.

3.3.2 Ausführungen und Abrechnung von Teilleistungen

24 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 allgemeinen Steuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst (vgl. Rz. 23).

25 Wird bei einer Dauerleistung z.B. für die Zeit vom 1.7.2006 bis zum 30.6.2007 vor dem 1.1.2007 ein kürzerer Abrechnungszeitraum (z.B. Kalendervierteljahr) als früher vereinbart, sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen. Als Vereinbarung eines kürzeren Abrechnungszeitraums ist es insbesondere auch anzusehen, wenn in einer vor dem 1.1.2007 erteilten Rechnung das Entgelt oder der Preis für diesen Abrechnungszeitraum - ggf. neben dem Gesamtentgelt oder -preis - angegeben wird.

Sind über Dauerleistungen, die vor dem 1.1.2007 begonnen haben und nach diesem Zeitpunkt enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis und die insgesamt nach dem ab dem 1.1.2007 anzuwendenden allgemeinen Steuersatz berechnete Umsatzsteuer angegeben worden sind, können sie vor dem 1.1.2007 entsprechend berichtigt werden.

3.4 Änderungen der Bemessungsgrundlagen

3.4.1 Entgeltminderungen und -erhöhungen (allgemein)

- 26 Tritt nach dem 31.12.2006 eine Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage für einen vor dem 1.1.2007 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 Steuersatz unterliegt, der bis zum 31.12.2006 geltende Steuersatz von 16 % anzuwenden. Das Gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.
- 27 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. Zur Vereinfachung wird deshalb zugelassen, nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die vor dem 1.1.2007 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.

3.4.2 Einlösen von Gutscheinen

- 28 Vergütet ein Unternehmer von ihm ausgegebene Gutscheine, die einen Endabnehmer in die Lage versetzen, Leistungen um den Nennwert der Gutscheine verbilligt zu erwerben, kann dies grundsätzlich zur Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer führen (vgl. Abschnitt 224 UStR). Sofern eine Entgeltminderung für eine steuerpflichtige Leistung vorliegt, hat der Unternehmer die dafür geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Der Steuersatz ergibt sich aus der Lieferung, für die der Gutschein eingelöst worden ist (Abschnitt 224 Abs. 6 UStR). Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1.1.2007 und die nach dem 31.12.2006 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 Gutscheine in der Zeit vom 1.1.2007 bis zum 28.2.2007, ist die Umsatzsteuer - soweit die zugrunde liegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 31.12.2006 geltenden Steuersatz von 16 % zu berichtigen. Bei der Erstattung von Gutscheinen nach dem 28.2.2007 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % zu berichtigen.

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 259 Abs. 19 und 20 UStR (vgl. auch Rz. 27) bleiben hiervon unberührt.

3.4.3 Erstattung von Pfandbeträgen

29 Nimmt ein Unternehmer Leergut zurück und erstattet einen dafür gezahlten Pfandbetrag, liegt eine Entgeltminderung vor. Der Unternehmer hat die geschuldete Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Zur Vermeidung von Schwierigkeiten wird zugelassen, die Steuerberichtigung nach folgendem vereinfachten Verfahren vorzunehmen:

Erstattet der Unternehmer Pfandbeträge in der Zeit vom 1.1.2007 bis zum 31.3.2007, ist die Umsatzsteuer - soweit die zugrunde liegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen - nach dem bis zum 31.12.2006 geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 % zu berichtigen. Bei der Erstattung von Pfandbeträgen nach dem 31.3.2007 ist die Umsatzsteuer nach dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % zu berichtigen. Bei dem Dreimonatszeitraum wird davon ausgegangen, dass der Bestand an Warenumschließungen sich viermal jährlich umschlägt. Bei kürzeren oder längeren Umschlagzeiträumen ist der Zeitraum zu Beginn des Jahres, in dem die Entgeltminderungen noch mit dem Steuersatz von 16 % zu berücksichtigen sind, entsprechend zu kürzen oder zu verlängern, wobei der durchschnittliche Umschlagszeitraum im Benehmen zwischen Unternehmer und FA zu ermitteln ist.

3.4.4 Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen

30 Die Anhebung des allgemeinen Steuersatzes zum 1.1.2007 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 1.1.2007 begonnen hat und nach dem 31.12.2006 endet (z.B. vom 1.7.2006 bis 30.6.2007). Soweit die gemeinsamen Entgeltminderungen für die bis zum 31.12.2006 ausgeführten Umsätze gewährt werden, ist folglich bei der Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG der allgemeine Steuersatz von 16 % zugrunde zu legen. Auf den Anteil der gemeinsamen Entgeltminderungen, der auf die Umsätze nach dem 31.12.2006 (z.B. vom 1.1. bis zum 30.6.2007) entfällt, ist auch für die Steuer- und Vorsteuerberichtigung der allgemeine Steuersatz von 19 % 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.

31 Zur Vereinfachung kann bei der Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen wie folgt verfahren werden:

1. Der Unternehmer ermittelt das Verhältnis zwischen seinen steuerpflichtigen Umsätzen der anteiligen Jahreszeiträume vor und nach dem Stichtag 1.1.2007. Er teilt nach diesem Verhältnis die gemeinsamen Entgeltminderungen auf, die er den einzelnen Leistungsempfängern für den über den 1.1.2007 hinausreichenden Jahreszeitraum gewährt.
2. Unterliegen die Umsätze des Unternehmers teils dem allgemeinen, teils dem ermäßigten Steuersatz, wird das Verhältnis zwischen den nichtbegünstigten und den begünstigten Umsätzen entweder für den über den 1.1.2007 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.

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

- 32 Es ist außerdem nicht zu beanstanden, wenn ein Unternehmer von einer Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen absieht und der Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ausnahmslos den allgemeinen Steuersatz von 16 % zugrunde legt. Der Leistungsempfänger muss dann bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG entsprechend verfahren.

3.5 Besteuerung von Telekommunikationsleistungen

- 33 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 Rz. 24 sind in diesen Fällen Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten. Fällt der 1.1.2007 in den vereinbarten Abrechnungszeitraum, ist es auch nicht zu beanstanden, wenn einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 31.12.2006 endet.

3.6 Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

- 34 Die Lieferungen von Strom, Gas und Wärme durch Versorgungsunternehmen an Tarifabnehmer werden nach Ablesezeiträumen (z.B. vierteljährlich) abgerechnet. Sofern die Ablesezeiträume nicht am 31.12.2006, sondern zu einem späteren Zeitpunkt enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen. Das gilt nicht, wenn die innerhalb der Ablesezeiträume vor dem 1.1.2007 ausgeführten Lieferungen in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Liefer- und Vertragsbedingungen gesondert abgerechnet werden. In diesem Falle unterliegen die vor dem 1.1.2007 ausgeführten Lieferungen ohne Rücksicht auf den Ablauf des - sonst üblichen - Ablesezeitraums dem allgemeinen Steuersatz von 16 %. Umsatzsteuerrechtlich bestehen keine Bedenken dagegen, diese Abrechnungen bei Tarifabnehmern in der Weise vorzunehmen, dass die Ergebnisse der Ablesezeiträume, in die der Stichtag 1.1.2007 fällt, im Verhältnis zwischen den Tagen vor und ab dem Stichtag aufgeteilt werden. Ist der Ablesezeitraum länger als drei Monate, hat das Versorgungsunternehmen bei der Aufteilung grundsätzlich eine Gewichtung vorzunehmen, damit die Verbrauchsunterschiede in den Zeiträumen vor und ab dem Stichtag entsprechend berücksichtigt werden. Soweit wesentliche Verbrauchsunterschiede nicht bestehen, kann mit Genehmigung des Finanzamts auf die Gewichtung verzichtet werden.
- 35 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 1.1.2007 verteilen, kann zum Ausgleich der unterschiedlichen Ablesezeitpunkte für die letzte Ablesung vor dem 1.1.2007 ein mittlerer Ablesezeitpunkt gebildet werden.
- 36 Die Rechnungen an die Tarifabnehmer sind nach den entsprechend den vorstehenden

Grundsätzen ermittelten Ergebnissen auszustellen. Spätere Entgeltberichtigungen sowie Änderungen der nach den vorstehenden Grundsätzen vorgenommenen Aufteilung der Lieferungen sind umsatzsteuerlich entsprechend zu berücksichtigen.

3.7 Besteuerung von Personenbeförderungen

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

- 37 Auf die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten, die bis zum Ablauf des letzten Betriebstags des Monats Dezember 2006 gültig sind (der Betriebstag 31.12.2006 endet vielfach erst nach 24 Uhr), kann, sofern die Beförderungsleistungen dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, noch der bis zum 31.12.2006 geltende Steuersatz von 16 % angewandt werden. Die Einnahmen aus den Verkäufen von Einzelfahrscheinen und Zeitkarten für umsatzsteuerrechtlich nicht begünstigte (z.B. nicht steuerermäßigte) Beförderungsleistungen, die vom Betriebstag 1.1.2007 an gültig sind, müssen dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterworfen werden.
- 38 Vor dem 1.1.2007 erzielte Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen, die der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, können, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 31.12.2006 hinausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1.1.2007 und die nach dem 31.12.2006 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.

3.7.2 Personenbeförderungen mit Taxen und im Mietwagenverkehr

- 39 Taxi- und Mietwagenunternehmer können die Einnahmen aus der Nachtschicht vom 31.12.2006 zum 1.1.2007 für Beförderungen, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, dem bis zum 31.12.2006 geltenden Steuersatz von 16 % unterwerfen. Dies gilt nicht, soweit Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer in Höhe des ab dem 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatzes von 19 % ausgewiesen wird.

3.8 Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern

- 40 Die Leistung des Handelsvertreters unterliegt, sofern sich die Entgeltsvereinbarung nach den §§ 87 ff. HGB richtet, dem ab 1.1.2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 %, wenn der vertretene Unternehmer (Auftraggeber) die Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden nach dem 31.12.2006 ausgeführt hat.

3.9 Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern

- 41 Die Leistung des Handelsmaklers wird im Zeitpunkt der Erteilung der Schlussnote (§ 94 HGB) ausgeführt. Wird die Schlussnote nach dem 31.12.2006 erteilt, ist auf die Vermittlungsleistung der ab 1.1.2007 geltende allgemeine Steuersatz von 19 % anzuwenden.

3.10 Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zu dem erhöhten allgemeinen Steuersatz

- 42 Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird zugelassen, dass auf Bewirtschaftungen (z.B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.), die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen und in der Nacht vom 31.12.2006 zum 1.1.2007 in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden, der bis zum 31.12.2006 geltende allgemeine

Steuersatz von 16 % angewandt wird. Dies gilt nicht für die Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.

3.11 Umtausch von Gegenständen

43 Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor dem 1.1.2007 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands, falls sie dem allgemeinen Steuersatz unterliegt, der ab 1.1.2007 geltende Steuersatz von 19 % anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Normenkette

UStG § 12 Abs. 1

UStG § 24 Abs. 1

Fundstellen

BStBl I, 2006, 477