

Praxisfragen zur Erhöhung des Umsatzsteuersatzes zum 01.01.2007

Zum 01.01.2007 steigt der Regelsteuersatz bei der Umsatzsteuer von 16 % auf 19 %, während der ermäßigte Steuersatz mit 7 % unverändert bleibt. Sowohl der leistende Unternehmer, als auch der Leistungsempfänger müssen im Zusammenhang mit der Anhebung des Regelsteuersatzes - insbesondere in Fällen lanfristiger Verträge - darauf achten, dass die Steuer der Höhe nach immer zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Leistung oder eine Teilleistung ausgeführt worden ist; dabei ist insbesondere auf die Abgrenzung der Teilleistung zu achten. Darüber hinaus ergeben sich aber auch bei alltäglichen Umsätzen Übergangsprobleme, für die die Finanzverwaltung einige Vereinfachungsmöglichkeiten gewährt hat. Bei Verträgen, die vor dem 01.09.2006 abgeschlossen wurden, kann sich auch ein Ausgleichsanspruch für eine steuerliche Mehrbelastung ergeben.

1 Allgemeines zum Steuersatzwechsel

1.1 Maßgeblicher Steuersatz ab dem 01.01.2007

Der Regelsteuersatz wird zum 01.01.2007 von 16 % auf 19 % angehoben. Der ermäßigte Steuersatz bleibt mit 7 % aber unverändert. Damit sind in den letzten Jahren folgende Steuersätze bei der Umsatzsteuer zur Anwendung gekommen:

Übersicht 1:		
Anwendungszeit	Regelsteuersatz	Ermäßigter Steuersatz
vom 01.07.1983 bis 31.12.1992	14 %	7 %
vom 01.01.1993 bis 31.03.1998	15 %	7 %
vom 01.04.1998 bis 31.12.2006	16 %	7 %
ab dem 01.01.2007	19 %	7 %

Erhält der Unternehmer eine Kleinbetragsrechnung, die nur den Steuersatz, nicht aber die in dem Rechnungsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ausweist, so kann er die enthaltene Umsatzsteuer mit dem gerundeten Prozentsatz von 15,97 % von dem Rechnungsbetrag errechnen. Eine Kleinbetragsrechnung liegt bis zum 31.12.2006 vor, wenn der Gesamtbetrag 100,00 € nicht übersteigt. Ab dem 01.01.2007 ist ein Gesamtbetrag von 150,00 € maßgeblich.

1.2 Ausführung der Leistung

Entscheidend für die Feststellung der Höhe der Umsatzsteuer ist grundsätzlich die Ausführung der Leistung. Damit muss bei einer Erhöhung des Steuersatzes insbesondere darauf geachtet werden, wann eine Leistung, d.h. eine Lieferung, eine sonstige Leistung oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb, tatsächlich ausgeführt worden ist. Für die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes ist es somit unerheblich, wann der Vertrag abgeschlossen wurde, wann

die Zahlung erfolgte oder ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten besteuert.

Eine Lieferung ist grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der Unternehmer dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft hat. Der Abnehmer muss die Verfügungsmacht über den Gegenstand innehaben.

Unterschieden werden muss, ob der Unternehmer eine Beförderungs- oder Versandungslieferung ausführt oder nicht. Eine Beförderungslieferung liegt vor, wenn der Verkäufer oder der Käufer den Gegenstand der Lieferung selbst befördert oder von einem beauftragten Dritten befördern lässt. In diesem Fall ist die Lieferung dort ausgeführt, wo die Beförderung beginnt oder wo die Ware dem beauftragten Dritten, also der Post oder dem Frachtführer, übergeben wird. Nur wenn es sich nicht um eine Beförderungs- oder Versandungslieferung handelt, ist der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Umstritten ist, ob der Ort der Lieferung zugleich den Zeitpunkt der Lieferung bestimmt. Schon mit Wirkung zum 01.01.1997 wurden die deutschen Vorschriften über den Ort der Lieferung neu gefasst und an das Gemeinschaftsrecht angepasst. Bis zum 31.12.1996 legten die Regelungen zur Ortsbestimmung ausdrücklich auch den Zeitpunkt der Lieferung fest. Diese Verknüpfung wurde zum 01.01.1997 aufgegeben. Darüber hinaus führt die Gesetzesbegründung aus, dass sich der Zeitpunkt der Lieferung nur aus zivilrechtlichen Vorschriften ergeben kann. Diese gesetzliche Festlegung ist allerdings in der Literatur auf Ablehnung gestoßen. Darüber hinaus ist festzustellen, dass Art. 8 Abs. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie den Lieferort mit dem Lieferungszeitpunkt verknüpft, so dass eine dem entgegenstehende nationale Interpretation gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen dürfte und sich dadurch benachteiligte Unternehmer direkt auf das für sie günstigere Gemeinschaftsrecht berufen können.

Für eine sonstige Leistung entsteht die Umsatzsteuer grundsätzlich dann, wenn sie ausgeführt worden ist. Wann eine sonstige Leistung tatsächlich ausgeführt worden ist, hängt immer von der Art der sonstigen Leistung ab. Grundsätzlich wird aber allgemein davon ausgegangen, dass die Leistung erst dann ausgeführt wird, wenn sie „vollendet“ ist.

Da die zum 01.01.2007 wirksam werdende Anhebung des Regelsteuersatzes von 16 % auf 19 % den bisher größten Sprung im derzeit geltenden „Mehrwertsteuersystem“ bedeutet, wird die Finanzverwaltung - zumindest in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist - den Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungs- oder Teilleistungserbringung genau prüfen. Dem buchmäßigen Nachweis des Leistungszeitpunktes kommt insoweit besondere Bedeutung zu, da Ungenauigkeiten oder Widersprüchlichkeiten zu Lasten des Unternehmens gehen werden.

Auch wenn die Unternehmer die zum Jahreswechsel ausgeführten Umsätze sehr sorgfältig prüfen, werden sich Fehler bei der Erstellung von Rechnungen kaum vermeiden lassen. Dabei ist zu beachten, dass Fehler bei der Beurteilung des Sachverhalts - insbesondere bezüglich des Zeitpunkts der Ausführung der Leistung - sowohl Auswirkungen bei dem leistenden Unternehmer, als auch bei dem Leistungsempfänger haben können. Dies verdeutlicht **Übersicht 2**.

Die Grundsätze für die Auswirkungen von Steuersatzänderungen gelten unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung) oder nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) besteuert. Auch bei der Ist-Besteuerung richtet sich die Höhe der Umsatzsteuer nach den gesetzlichen Voraussetzungen, die zum Zeit-

punkt der Ausführung der Leistung oder der Teilleistung gelten. Die Zahlung des Entgelts ist für die Entstehung der Umsatzsteuer der Höhe nach ohne Bedeutung.

Beispiel 1:

Tischlermeister T, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten besteuert, vereinbart mit dem Auftraggeber den Einbau eines neuen Fensters. Die Leistung wird am 29.12.2006 abgenommen. Das vereinbarte Entgelt wird T am 31.01.2007 überwiesen. Da die Leistung vor dem 01.01.2007 ausgeführt wurde, entsteht die Umsatzsteuer mit 16 %.

Ein besonderes Problem ergibt sich bezüglich der Steuerentstehung - insbesondere im Baubereich - dann, wenn der leistende Unternehmer eine Bauleistung i.S. des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG ausgeführt und diese Leistung an einen Leistungsempfänger erbracht wird, der selbst Bauleistungen nach dieser Vorschrift ausführt. Nach § 13b Abs. 1 Satz 1 UStG entsteht die Umsatzsteuer in diesen Fällen mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des der Leistungserbringung folgenden Monats. Steuerschuldner ist dann der Leistungsempfänger (sog. Reverse Charge Verfahren). Der Gesetzgeber hat allerdings die Tatbestandsvoraussetzungen Steuerentstehung und Steuerschuldnerschaft in die Absätze 1 und 2 getrennt, so dass sich aus der Formulierung des § 13b Abs. 1 UStG ableiten ließe, dass die Umsatzsteuer bei ausgeführten Bauleistungen nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG auch dann mit Ausstellung der Rechnung entsteht, wenn der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 UStG nicht zum Steuerschuldner wird. Bei systemgerechter Interpretation des § 13b UStG muss aber davon ausgegangen werden, dass die Steuer nach § 13b Abs. 1 Satz 1 UStG nur dann entsteht, wenn der Leistungsempfänger auch tatsächlich zum Steuerschuldner nach Abs. 2 der Vorschrift wird. Auch in den Fällen, in denen die Umsatzsteuer bei Ausführung von Bauleistungen erst im auf die Leistungserbringung folgenden Monate entsteht, weil bei Leistungserbringung keine zeitnahe Rechnung gestellt wird, kann sich die Steuerentstehung der Höhe nach nur nach dem Zeitpunkt richten, in dem die Leistung nach den allgemeinen Grundsätzen ausgeführt worden ist.

Auch bei der Ausführung von unentgeltlichen Leistungen - insbesondere bei der Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG - gelten die Grundsätze über die Ausführung der Leistung. Soweit eine Entnahme noch in 2006 vorgenommen wird, entsteht „nur“ eine Umsatzsteuer in Höhe von 16 %. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass die Entnahmehandlung zeitnah und ordnungsgemäß dokumentiert wird.

Beispiel 2:

Unternehmer U möchte seinem Sohn zum 18. Geburtstag am 20.01.2007 einen Pkw schenken, der bisher unternehmerisch genutzt wird. Für ein vergleichbares Fahrzeug müsste U 10.000,00 € aufwenden. Wenn U das Fahrzeug erst im Januar 2007 entnimmt, entsteht durch die steuerbare und steuerpflichtige Entnahme des Fahrzeugs Umsatzsteuer in Höhe von 1.900,00 €. Wenn der U das Fahrzeug noch in 2006 entnimmt, muss er nur 1.600,00 € an Umsatzsteuer aufwenden. Die Entnahme kann in 2006 durchgeführt werden, U muss jedoch die Überführung des Pkw zeitnah in seinen Unterlagen dokumentieren.

Übersicht 2:

Leistung	Fehler	Auswirkungen beim leistenden Unternehmer	Auswirkungen beim Leistungsempfänger
Leistung in 2006 ausgeführt	Umsatzsteuer wird mit 19 % berechnet	Die Umsatzsteuer mit 16 % ist aus dem Gesamtbetrag herauszurechnen, der Differenzbetrag wird nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet.	Die Vorsteuer kann nur mit 16 % aus dem Gesamtbetrag herausgerechnet werden.
Leistung in 2007 ausgeführt	Umsatzsteuer wird mit 16 % berechnet	Die Umsatzsteuer ist mit 19 % aus dem Gesamtbetrag herauszurechnen.	Nur die ausgewiesene Umsatzsteuer von 16 % kann als Vorsteuer abgezogen werden.

1.3 Ausführung von Teilleistungen

Führt der Unternehmer Teilleistungen bis einschließlich 31.12.2006 aus, entsteht die Umsatzsteuer insoweit nur mit 16 %. Werden Teilleistungen nach dem 31.12.2006 ausgeführt, so ist hierfür der Regelsteuersatz mit 19 % anzuwenden. Teilleistungen unterliegen noch dem „alten“ Regelsteuersatz, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Gesamtleistung handeln.
- Die Teilleistung muss bis zum 31.12.2006 ausgeführt worden sein. Handelt es sich um Bauleistungen, muss diese Teilleistung bis zum 31.12.2006 abgenommen worden sein.
- Die Vereinbarung über Teilleistungen muss vor dem 01.01.2007 abgeschlossen worden sein.
- Die Teilleistungen müssen gesondert abgerechnet werden.

Bei der Prüfung, ob eine Teilleistung vorliegt, ist zu beachten, dass die Voraussetzung „eines wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbaren Teils einer Gesamtleistung“ ein objektives Kriterium darstellt. Sie kann nicht durch Vertrag oder Vereinbarung festgelegt oder verändert werden. Die Voraussetzung, dass die Teilleistung gesondert vereinbart und abgenommen werden muss, stellt ein subjektives Kriterium dar, das immer nur im tatsächlichen Rechtsverhältnis zu prüfen ist, aber erst einmal die wirtschaftliche Teilbarkeit voraussetzt.

Besonders ist bei Bauleistungen auf die Ausführung von Teilleistungen zu achten. Da es sich bei Bauleistungen naturgemäß um längerfristige Leistungen handelt, treten häufig Abgrenzungsprobleme auf, wann und unter welchen Voraussetzungen eine Teilleistung vorliegt. Zur Beantwortung der Frage, ob es sich um wirtschaftlich teilbare Leistungen bei den einzelnen Baugewerken handelt, greift die Finanzverwaltung auch heute noch auf ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 1970 zurück. Zu beachten ist bei der Vereinbarung von Teilleistungen, dass Teilleistungen nicht nur umsatzsteuerrechtliche Auswirkungen haben. Werden Teilleistungen vereinbart und als Teilleistungen ausgeführt, so gehen mit Abnahme der Teilleistung Nutzen und Gefahren an dem Gegenstand auf den Leistungsempfänger über, ebenso beginnt die Gewährleistungsfrist mit der Abnahme der Teilleistung insoweit zu laufen. Eine nur auf die Umsatzsteuer ausgerichtete Teilabnahme - ohne die Teilleistung auch zivilrechtlich auszuführen - kann nicht zur Begründung des bisherigen Steuersatzes herangezogen werden.

Haben die Parteien einen Vertrag abgeschlossen, der keine Teilleistung vorsieht, lässt die Finanzverwaltung es zu, den Vertrag vor Eintritt der Steuersatzänderung noch dahingehend zu ändern, dass Teilleistungen erbracht werden. Soweit entsprechend dem geänderten Vertragsverfahren wird, entsteht die Umsatzsteuer für alle bis zum 31.12.2006 ausgeführten und abgenommenen Teilleistungen mit dem alten Steuersatz von 16 %.

Beispiel 3:

Bauunternehmer B hat im Dezember 2005 einen Vertrag über die schlüsselfertige Erstellung eines Zweifamilienhauses abgeschlossen. Besondere Vereinbarungen über die Teilleistungen wurden nicht getroffen. Obwohl das Gebäude in 2006 bezugsfertig sein sollte, verzögert sich die Fertigstellung, so dass die Arbeiten erst im Januar 2007 erbracht werden können.

B und sein Auftraggeber können den Vertrag vor dem 01.01.2007 noch dahingehend ändern, dass sie die Ausführung von Teilleistungen vereinbaren. Wenn die ausgeführten Teilleistungen bis zum 31.12.2006 abgenommen werden, entsteht Umsatzsteuer in Höhe von 19 % nur auf die nicht bis zum 31.12.2006 ausgeführten Teilleistungen. Würde eine solche Vertragsänderung nicht vorgenommen, müsste die gesamte Leistung mit dem erhöhten Steuersatz besteuert werden.

1.4 Behandlung von Anzahlungen und Vorausrechnungen

Die Finanzverwaltung unterscheidet zwischen Anzahlungen und Vorausrechnungen: Eine Anzahlung liegt vor, wenn der Unternehmer über Teile des Entgelts abrechnet, die er für eine noch nicht ausgeführte Leistung vereinnahmen will oder schon vereinnahmt hat. Bei einer Anzahlungsrechnung kommt es später zu einer Schlussrechnung. Eine Vorausrechnung liegt dagegen vor, wenn der Unternehmer für eine noch nicht ausgeführte Leistung schon das gesamte Entgelt berechnet. In diesem Fall ist eine Schlussrechnung nicht mehr zu erstellen.

Von besonderer Bedeutung ist, dass Anzahlungen, die der leistende Unternehmer **vor** dem 01.01.2007 erhält, den alten Steuersatz nicht konservieren. Die in 2006 erhaltene und mit 16 % Regelsteuersatz versteuerte Anzahlung muss nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG in dem Monat der Ausführung der Leistung oder der Teilleistung berichtigt werden, so dass sich im Monat der Leistungserbringung eine Nachversteuerung in Höhe von 3 % ergibt.

Beispiel 4:

Bauunternehmer B hat im April 2006 die Errichtung eines sechs Stockwerke umfassenden Rohbaus zum Nettopreis von 1.200.000,00 € übernommen. Bis zum 31.12.2006 werden fünf Stockwerke fertig gestellt. Entsprechend dem Zahlungsplan hat B netto bereits 800.000,00 € erhalten und darauf in seinen Voranmeldungen 128.000,00 € Umsatzsteuer (16 %) an das Finanzamt abgeführt.

Im März 2007 wird der Rohbau fertig gestellt. Damit entsteht die Umsatzsteuer für die Gesamtleistung mit 19 %. B schuldet damit 19 % Umsatzsteuer auf 1.200.000,00 €, d.h. 228.000,00 €. Auf diese Umsatzsteuer sind die durch die Anzahlung schon abgeführten 128.000,00 € anzurechnen, so dass sich eine Zahllast in Höhe von 100.000,00 € ergibt, nämlich 76.000,00 € (19 %) auf die Restzahlung von 400.000,00 € sowie 24.000,00 € Nachversteuerung (3 %) auf die schon erhaltenen Nettoanzahlungen von 800.000,00 €.

Grundsätzlich bestehen bei Anzahlungen in Hinblick auf den Steuersatzwechsel zum 01.01.2007 folgende Möglichkeiten:

Übersicht 3:

Erbringung der (Teil-)Leistung	Anzahlungen	Steuerliche Behandlung
bis 31.12.2006	Ob Anzahlungen geleistet wurden, ist unerheblich.	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 16 %.
nach dem 31.12.2006	Anzahlungen sind in 2006 nicht geflossen.	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz mit 19 %.
nach dem 31.12.2006	Anzahlungen sind ganz oder <u>teilweise</u> in 2006 geflossen.	In 2006 erbrachte Anzahlungen können mit 16 % besteuert werden, bei Ausführung der Leistung <u>in 2007</u> sind sie mit 3 % <u>nachzuversteuern</u> .

Anders als im letzten Fall in Übersicht 3 kann der leistende Unternehmer auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 2007 ausgeführt werden, den Regelsteuersatz mit 19 % angeben. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer auch schon bei Zahlungszufluss in 2006 mit 19 %.

Eine Vorausrechnung, die in 2006 für eine in 2007 auszuführende Leistung gestellt wird, sollte schon den „neuen“ Regelsteuersatz von 19 % enthalten. Vereinnahmt der Unternehmer den Vorauszahlungsbetrag schon in 2006, so muss er 19 % Umsatzsteuer abführen, der Leistungsempfänger kann - soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist - aus der Vorauszahlung den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag mit 19 % Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Berechnet der Unternehmer in einer Vorausrechnung für eine in 2007 auszuführende Leistung schon 19 % Umsatzsteuer, wird die Leistung aber - entgegen der ursprünglichen Planung - noch in 2006 ausgeführt, muss er die Rechnung berichtigen. Auch der Leistungsempfänger muss überwachen, wann die Leistung in diesem Fall tatsächlich ausgeführt wird, da er bei Leistungserbringung in 2006 unabhängig vom Steuerausweis in der Rechnung nur 16 % Vorsteuerabzug hat.

Beispiel 5:

Unternehmer U bestellt beim Lieferanten L eine Maschine für netto 100.000,00 €. Die Lieferung der Maschine ist für den 05.01.2007 geplant. Anfang Dezember 2006 erhält U eine Vorausrechnung über 100.000,00 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer. Da die Lieferung erst dann erfolgen soll, wenn die Zahlung des U geleistet worden ist, überweist U Mitte Dezember 2006 die 119.000,00 € an L. Entgegen der ursprünglichen Planung wird die Maschine schon am 29.12.2006 geliefert.

Da L die Lieferung in 2006 ausführt, indem er U die Verfügungsmacht über die Maschine verschafft, entsteht die Umsatzsteuer nur mit 16 %. Die sich gegenüber der Rechnung ergebende Differenz schuldet L nach § 14c Abs. 1 UStG als unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer. Diese kann U nicht als Vorsteuer abziehen, selbst wenn er 119.000,00 € an L überwiesen hat. Falls die Rechnung nicht berichtigt wird, kann U aus den 119.000,00 € nur 16 % Umsatzsteuer (16.431,79 €) als Vorsteuer ziehen.

2 Übergangsprobleme beim Steuersatzwechsel

Die Anhebung des Steuersatzes führt vielfach zu Anpassungsproblemen, insbesondere in den Bereichen, in denen sich Leistungen und deren Abwicklung über den Stichtag des Steuersatzwechsels hinaus erstrecken.

2.1 Dauerleistungen

Bei Dauerleistungen, etwa in Vermietungsfällen, handelt es sich im Regelfall um Leistungen, die in Teilleistungen ausgeführt werden. Damit entsteht die Umsatzsteuer der Höhe nach zu dem Zeitpunkt, zu dem die Teilleistung ausgeführt worden ist - im Regelfall mit dem Kalendermonat. Bei langfristigen Verträgen ist jedoch zu beachten, dass der (Miet-)Vertrag im Regelfall zugleich als Rechnung für den Leistungsempfänger gilt. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer zum 01.01.2007 eine neue (Dauer-)Rechnung stellen, aus der sich der neue Steuersatz, der neue Steuerbetrag und der neue Gesamtbetrag ergeben, da der Leistungsempfänger sonst nicht zum Vorsteuerabzug in voller Höhe berechtigt ist.

Hierbei ist zu beachten, dass in Fällen, in denen sich die notwendigen Rechnungsangaben nicht aus dem Mietvertrag ergeben, ein Nachtrag zum Mietvertrag oder ein neuer Mietvertrag formuliert werden muss. Bei „Altmietverträgen“, die vor dem 01.01.2004 ausgestellt worden sind, hat es die Finanzverwaltung bisher nicht beanstandet, wenn weder die einmalige Rechnungs- oder Vertragsnummer, noch die Steuernummer oder Umsatzsteueridentifikationsnummer des leistenden Unternehmens angegeben wurde. Bei Vertragsänderungen oder -ergänzungen müssen diese fehlenden Rechnungsbestandteile jedoch berücksichtigt werden, da sonst in Ermangelung einer korrekten Rechnung keine Vorsteuerabzugsberechtigung für den Mieter besteht.

2.2 Änderungen des Entgelts

Änderungen des Entgelts wie etwa Bonifikationen, Rabatte oder Skonti, für die auch Vereinfachungsregelungen bestehen, führen bei dem leistenden Unternehmer zu einer Änderung der geschuldeten Umsatzsteuer und bei dem Leistungsempfänger zu einer Änderung des Vorsteuerabzugs. Dabei ist in jedem Fall - auch wenn die Änderung der Bemessungsgrundlage erst in 2007 eintritt, die Leistung, auf die sich die Änderung der Bemessungsgrundlage bezieht, aber schon in 2006 ausgeführt worden ist - mit dem alten Steuersatz zu berichtigen.

2.3 Umtausch

Wird ein Gegenstand umgetauscht, wird der ursprüngliche Umsatz rückgängig gemacht. An dessen Stelle tritt ein neuer Umsatz. Soweit der umgetauschte Gegenstand vor dem 01.01.2007 gekauft wurde, der neue Gegenstand aber erst ab dem 01.01.2007 abgegeben wird, muss die Umsatzsteuer für den zurückgegebenen Gegenstand mit 16 % berichtigt und die Lieferung des neuen Gegenstandes mit 19 % besteuert werden.

Beispiel 6:

Unternehmer U hat am 20.12.2006 einen Fernseher für 1.000,00 € zuzüglich 16 % Umsatzsteuer verkauft. Am 03.01.2007 tauscht der Kunde den Fernseher gegen ein anderes Modell, ohne einen Aufpreis zu zahlen. U muss die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des ersten Fernsehers im Januar 2007 mit 160,00 € berichtigen, gleichzeitig aber 19 % aus 1.160,00 € (= 185,21 €) herausrechnen und an das Finanzamt abführen.

2.4 Sonder- bzw. Vereinfachungsregelungen

Die Finanzverwaltung hat darüber hinaus für die in Übersicht 4 dargestellten Sachverhalte Sonder- bzw. Vereinfachungsregelungen vorgegeben.

Diese Vereinfachungs- und Übergangsregelungen gelten nicht nur für die Korrektur der Umsatzsteuer für den leistenden Unternehmer, sondern gleichfalls für die Korrektur der Vorsteuerabzugsbeträge des Leistungsempfängers.

Übersicht 4:	
Sachverhalt	Übergangs-/Vereinfachungsregelung
Allgemeine Entgeltänderungen	Ändert sich das Entgelt für einen Umsatz nachträglich, führt dies zu einer Korrektur der Umsatzsteuer. Aus Vereinfachungsgründen wird zugelassen, dass nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen für vor dem 01.01.2007 ausgeführte Umsätze nach dem Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuersätzen, sowie den steuerfreien und nichtsteuerbaren Umsätzen des Voranmeldungszeitraums aufzuteilen sind, in dem die Änderungen der Bemessungsgrundlage eintreten.
Einlösung von Gutscheinen für Barzahlungsnachlässe	Erstattet der Unternehmer auf Grund eines von ihm ausgegebenen Gutscheins dem Abnehmer einen Teil des Kaufpreises, stellt dies für ihn eine Entgeltminderung dar. Grundsätzlich wäre die Entgeltminderung der jeweils ausgeführten Lieferung zuzurechnen. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, dass Erstattungen bis zum 28.02.2007 mit 16 % und Erstattungen ab dem 01.03.2007 mit 19 % korrigiert werden.
Erstattung von Pfandbeträgen	Die Rücknahme von Leergut stellt eine Entgeltminderung dar. Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Erstattung von Pfandbeträgen bis zum 31.03.2007 mit 16 % und ab dem 01.04.2007 mit 19 % korrigiert werden.
Entgeltänderungen durch Jahresboni o.ä.	Jahresrückvergütungen, Jahresboni etc. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zu Grunde liegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wird es nicht beanstandet, dass die Entgeltminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird. Es kann aber auch einheitlich mit einem Steuersatz von 16 % korrigiert werden.
Telekommunikationsdienstleistungen	Telekommunikationsdienstleistungen sind Dauerleistungen. Geht der vereinbarte Abrechnungszeitraum über den 31.12.2006 hinaus, so wird es nicht beanstandet, wenn ein einmaliger zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 31.12.2006 endet.
Strom-, Gas- und Wärmelieferungen	Soweit der Ablesezeitraum nach dem 31.12.2006 endet, wird nicht beanstandet, wenn die Leistung in eine vor dem 31.12.2006 und eine nach dem 31.12.2006 ausgeführte Leistung aufgeteilt wird, soweit die Liefer- und Vertragsbedingungen dem nicht entgegen stehen. Die Aufteilung hat danach zeitanteilig zu erfolgen. Gegebenenfalls muss gewichtet werden.
Personenbeförderung mit Taxen und im Mietwagenverkehr	Wenn der Regelsteuersatz anzuwenden ist, können Taxi- und Mietwagenunternehmen die Umsätze aus der Nachtschicht vom 31.12.2006 bis 01.01.2007 mit 16 % besteuern, soweit keine Rechnungen mit 19 % ausgestellt werden.
Besteuerung von Leistungen in Gaststätten	Aus Vereinfachungsgründen können alle Umsätze aus Bewirtschaftungsleistungen in der Nacht vom 31.12.2006 zum 01.01.2007 mit 16 % besteuert werden. Dies gilt nicht für Beherbergungsumsätze.

3 Anpassung langfristiger Verträge

Bei einer Erhöhung des Steuersatzes ist für die Prüfung der wirtschaftlichen Auswirkungen immer festzustellen, wer von den Vertragsparteien die Erhöhung der Steuer zu tragen hat. Darüber hinaus hat die Vorsteuerabzugsberechtigung entscheidende Bedeutung, da eine Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger bei dessen voller Vorsteuerabzugsberechtigung keine Probleme bereiten sollte. Ist der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, so muss geprüft werden, welcher Vertragspartner die Umsatzsteuer zu tragen hat. Bei langfristigen Verträgen, die vor dem 01.01.2007 abgeschlossen, aber erst nach

dem 31.12.2006 erfüllt werden, hat der Gesetzgeber Regelungen über den Ausgleich der Mehrbelastung getroffen.

Der maßgebliche Vertrag muss von den Vertragsparteien vor dem jeweiligen Stichtag der Gesetzesänderung rechtskräftig abgeschlossen worden sein. Die Antwort auf die Frage, ob ein Vertrag vor dem Stichtag abgeschlossen wurde oder danach, und damit nicht unter § 29 UStG fällt, richtet sich nach zivilrechtlichen Vorschriften. Dazu ist insbesondere erforderlich, dass ein verbindliches Vertragsangebot vorgelegt und angenommen wurde. Für Verträge, bei denen zwar ein verbindliches Angebot vor dem Stichtag abgegeben worden ist, der Leistungsempfänger das Vertragsangebot aber erst nach dem Stichtag annimmt, kann ein Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung nicht nach § 29 UStG erfolgen.

Ein Ausgleich der Mehrbelastung nach § 29 UStG kann nur erfolgen, wenn dem Vertrag keine anderen Regelungen zu Grunde liegen. Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien können sowohl ausdrücklich in individuellen vertraglichen Regelungen bestehen, sie können sich aber auch schlüssig aus dem Verhalten der beteiligten Vertragsparteien ergeben. Ist in dem Vertrag ausdrücklich eine Anpassung des Leistungsentgelts wegen einer Steuersatzänderung ausgeschlossen, so kann auch über § 29 UStG keine Nachbelastung erfolgen.

Wird gegenüber einem Endverbraucher eine Steuerklausel vereinbart, so kann dies nur in einem Einzelvertrag erfolgen. Eine formularmäßige Klausel z.B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist unwirksam.

Voraussetzung für eine Anwendung des § 29 Abs. 1 UStG ist darüber hinaus, dass der Vertrag nicht später als vier Monate vor dem In-Kraft-Treten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist. Damit können alle Verträge, die vor dem 01.09.2006 abgeschlossen wurden, unter diese Regelungen fallen.

Wenn die Voraussetzungen für einen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung vorliegen, muss die Höhe des angemessenen Ausgleichs ermittelt werden. Eine Ausgleichspflicht kann sich nur dann ergeben, wenn es - unter Berücksichtigung aller Aspekte - tatsächlich zu einer Mehr- oder Minderbelastung kommt. So ergibt sich z.B. trotz Änderung der Steuersätze dann keine Mehrbelastung, wenn der leistende Unternehmer unter die Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 UStG fällt.

Beispiel 7:

Tischlermeister T hat am 15.08.2006 (alternativ: 15.09.2006) einen Vertrag über den Einbau von Fenstern zum Preis von 100.000,00 € abgeschlossen, ohne die Frage der Umsatzsteuer zu regeln. Der Einbau der Fenster ist am 19.01.2007 abgeschlossen. Damit unterliegt die Leistung dem Regelsteuersatz von 19 %. T kann im Grundfall einen Ausgleich der höheren Umsatzsteuerbelastung verlangen, da der Vertrag mehr als vier Monate vor Eintritt der Änderung abgeschlossen wurde. In der Alternative kann ein Ausgleich nicht verlangt werden, da der Vertrag erst im September 2006 abgeschlossen wurde und damit davon ausgegangen wird, dass der anstehende Steuersatzwechsel bekannt war.

Eine umsatzsteuerliche Mehr- oder Minderbelastung kann sich auch aus dem Verschulden eines Vertragspartners ergeben, insbesondere, wenn einer der Vertragspartner in Verzug gerät. Führt der Verzug dazu, dass die Leistung zu einem späteren Zeitpunkt erbracht wird, und tritt die Umsatzsteuererhöhung zwischen dem vereinbarten und dem tatsächlichen Ausführungstermin in Kraft, kann sich eine höhere Umsatzsteuerbelastung ergeben. Auch in diesen Fällen ist - wenn die weiteren Voraussetzungen des § 29 UStG vorliegen - ein Ausgleichsanspruch gegeben, da die Gründe für eine Ausführung der Leistung nach der Gesetzesänderung für die Anwendung des § 29 UStG keine Rolle spielen. Da der Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG

aber eine zivilrechtliche Forderung darstellt, muss der in Verzug geratene Vertragspartner den Verzugsschaden ausgleichen.

Beispiel 8:

Bauunternehmer B hat sich mit Vertrag vom 01.08.2006 verpflichtet, ein Einfamilienhaus schlüsselfertig zum 15.12.2006 fertig zu stellen. Wegen von ihm zu vertretender Umstände kann die Leistung erst ab dem 15.01.2007 erbracht werden. Der gesamte Umsatz ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG i.V.m. § 12 Abs. 1 mit 19 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Der Bauunternehmer hat nach § 29 UStG einen Anspruch auf Ausgleich der Mehrbelastung. In gleicher Höhe muss er sich allerdings einen Verzugsschaden nach § 286 BGB zurechnen lassen.