

Halle, Juni 2006

ERHÖHUNG DES ALLGEMEINEN UMSATZSTEUERSATZES ZUM 1. JANUAR 2007

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

Die Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 16 % auf 19 % ist frühzeitig durch das **Haushaltsbegleitgesetz 2006** auf den Weg gebracht worden. Damit können sich die Unternehmer auf die Steuersatzerhöhung **ab dem 1.1.2007** einstellen. Der ermäßigte Steuersatz (§ 12 Abs. 2 UStG) von 7 % bleibt unverändert. Immer wenn einer der beteiligten Vertragspartner **nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt** oder der Kunde eine **Privatperson** ist, treten **ungewollte Mehrbelastungen im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuererhöhung** auf. In der Praxis als problematisch erweisen sich auch solche Leistungen, die bereits etliche Monate vor der Steuersatzerhöhung vereinbart, aber erst danach vollständig ausgeführt werden (z. B. Bauprojekte, langfristige Beratungsverträge, Mietverträge, verzögerte Lieferungen). Dieses Sonderrundschreiben soll Ihnen helfen, erste Fragen zu beantworten.

Die Steuersatzerhöhung gilt für sämtliche dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Umsätze (Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch, Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe), die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden. Die Vereinbarung eines Eigentumsvorbehaltes bis zur vollständigen Bezahlung, die Zahlung in Raten oder Sicherungseinbehalte ändern an dieser Beurteilung nichts. Auch in den Fällen der Ist-Versteuerung und der Ist-Versteuerung auf Anzahlungen ist entscheidend, wann der Umsatz bewirkt wird.

Hinweis: Für den Zeitpunkt der Anwendung des neuen Steuersatzes aus der Sicht des Steuerpflichtigen ist ausschließlich der Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung, der sonstigen Leistungen, des Eigenverbrauchs, des innergemeinschaftlichen Erwerbs oder der Einfuhr maßgebend. Das Vertragsdatum und das Rechnungsdatum haben in diesem Zusammenhang keine Bedeutung!

Durch Voraus- und Anzahlungen lassen sich keine Steuern sparen!

Beispiel 1: LIEFERUNG AUF RECHNUNG

Auf Grund eines Kaufvertrages vom 30.11.2006 liefert Unternehmer L, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert (sog. Ist-Versteuerung), am 31.12.2006 eine Maschine an Abnehmer A. L erteilt seine Rechnung am 26.01.2007 über 10.000 EUR zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer. A zahlt die Rechnung am 02.02.2007.

Die Lieferung des L ist am 31.12.2006 ausgeführt und daher mit dem alten Steuersatz von 16% zu versteuern. Bei L ist der Umsatz in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Februar 2007 zu berücksichtigen und 1.600 EUR an das Finanzamt zu leisten.

Beispiel 2: LIEFERUNG AUF RECHNUNG

Auf Grund eines Kaufvertrages vom 30.11.2006 liefert Unternehmer L, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert, am 02.01.2007 eine Maschine an Abnehmer A. L erteilt seine Rechnung am 26.01.2007 über 10.000 EUR zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer. A zahlt die Rechnung am 02.02.2007.

Die Lieferung des L ist am 02.01.2007 ausgeführt und daher mit dem neuen Steuersatz von 19% zu versteuern. Bei L ist der Umsatz in der Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2007 zu berücksichtigen.

I
N
F
O
R
M
A
T
I
O
N

Hinweis: Da es bei der Anwendung des Steuersatzes entscheidend auf den Leistungszeitpunkt ankommt, muss dieser noch im Jahr 2006 liegen, damit der alte USt-Satz greift. Daher sollten insbesondere nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer und Privatpersonen prüfen, ob sie größere Investitionen, entgegen früheren Planungen, bereits im Jahr 2006 durchführen wollen bzw. können.

PREISVEREINBARUNGEN vor dem 01.01.2007

Preisvereinbarungen (Festpreise), die vor dem 01.01.2007 über später auszuführende Leistungen getroffen worden sind und bei denen der alte Steuersatz von 16 % zugrunde gelegt worden ist, entbinden den Lieferer nicht davon, die Leistung später mit 19 % zu versteuern! Eine andere Frage ist, ob der Lieferer die Steuerdifferenz von 3% auf den Leistungsempfänger überwälzen kann. Das ist in erster Linie ein zivilrechtliches Problem und eine Frage der konkreten Vertragsgestaltung.

Bei Preisabsprachen zwischen Unternehmern bereitet die Steuerüberwälzung in aller Regel keine Schwierigkeiten, weil der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Dagegen kann bei Umsätzen an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmen und Privatpersonen oder an Einrichtungen der öffentlichen Hand die Überwälzung des Mehrbetrages der Umsatzsteuer problematisch werden. Je nach der Höhe des Umsatzes kann das mehrere Hundert Euro betragen!

Hinweis: Überprüfen Sie deshalb Ihre Verträge und vereinbaren Sie wenn möglich „Nettopreise zuzüglich der im Zeitpunkt der Leistungsvollendung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer“. Überprüfen Sie weiterhin die Möglichkeit, mit Ihrem Auftraggeber übergabefähige und abrechenbare Abschnitte (Teilleistungen) zu vereinbaren.

WERKLIEFERUNGEN (insbesondere Bau- und Bauhilfsgewerbe)

Probleme mit der Umsatzsteuer können besonders bei jenen Unternehmen auftreten, deren Verträge über den 31.12.2006 laufen. Das sind insbesondere die Unternehmen, die sogenannte Werklieferungen im Bau- und Bauhilfsgewerbe ausführen. Derartige Leistungen sind - unabhängig davon, wann mit dem Auftrag begonnen wurde - erst dann ausgeführt, wenn der ausführende Unternehmer die Leistung vollständig fertiggestellt und dem Auftraggeber **übergeben** hat bzw. die Leistung von diesem **abgenommen** worden ist. Von diesem Zeitpunkt hängt aber die Höhe des Steuersatzes ab.

Hinweis: Werden Abschlagszahlungen in Höhe der jeweils nachgewiesenen vertragsmäßigen Leistungen vor dem 01.01.2007 gewährt, sind diese in aller Regel ohne Einfluss auf die Haftung und stellen keinen Übergang von Nutzen und Lasten dar. Sie gelten folglich nicht als Abnahme von Teilleistungen. Die Schlussrechnung wird erst gestellt, wenn die Gesamtleistung ausgeführt ist. Die höhere Umsatzsteuer von 19 % ist auf die gesamte Leistung zu berechnen, wenn die Gesamtleistung nach dem 01.01.2007 erfolgte.

Hat ein Unternehmer eine Abschlagsforderung erteilt, die zunächst nach dem alten Steuersatz versteuert wurde, so muss der Unternehmer in der Schlussrechnung die Differenz von 3 % zwischen dem alten und neuen Steuersatz nachberechnen.

Beispiel: RECHNUNGSLEGUNG MIT NACHTRÄGLICHER KORREKTUR DER UMSATZSTEUER

Der Bauunternehmer B (alternativ: Installateur, Maler, Elektriker, ...) aus Halle erbringt eine Werklieferung, ohne dass Teilleistungen vereinbart sind. Er beginnt die Arbeiten im Oktober 2006 und schließt sie im Februar 2007 ab. Als Entgelt sind EUR 600.000 (zzgl. gesetzliche USt) vereinbart. Im Dezember 2006 fordert und erhält B eine Teilzahlung über EUR 200.000 zzgl. 32.000 USt. Im Januar 2007 fordert und erhält B eine weitere Abschlagszahlung von EUR 100.000 zzgl. 19.000 USt. Die Schlussrechnung wird im Februar 2007 gestellt.

Wenn B bereits im Dezember 2006 und im Januar 2007 Abschlagsrechnungen im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG erteilt hat, muss die Schlussrechnung im Februar 2007 nach folgendem Schema aufgebaut sein:

Bauleistung	600.000,00	zzgl. 19% USt 114.000,00 =	714.000,00 EUR
abzgl. Anzahlung (Dez. 2006)	200.000,00	zzgl. 16% USt 32.000,00 =	232.000,00 EUR
abzgl. Anzahlung (Jan. 2007)	100.000,00	zzgl. 19% USt 19.000,00 =	119.000,00 EUR
Restzahlung	300.000,00	zzgl. USt 63.000,00 =	363.000,00 EUR

Die restliche Umsatzsteuer setzt sich wie folgt zusammen:

3% von 200.000,00 = 6.000,00 und 19% von 300.000,00 = 57.000,00 ergeben insgesamt 63.000,00 EUR

TEILLEISTUNGEN

Bei einer Gesamtleistung, die sich über den Stichtag 01.01.2007 hinzieht, besteht ein Interesse an der Aufteilung in abrechenbare Teilleistungen immer dann, wenn der Endverbraucher ein Unternehmer mit steuerfreien Umsätzen (die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen), ein Privatabnehmer oder die öffentliche Hand ist. Allerdings kann eine solche Leistungsaufteilung vom Leistungsempfänger nicht erzwungen werden. Für die (steuerliche) Anerkennung und Abgrenzung von Teilleistungen gelten strenge Regeln:

- Es muss ein **wirtschaftlich abgrenzbarer Teil der Gesamtleistung** (Werklieferung oder Werkleistung) sein (z.B. eine Etage eines Hauses, ein Objekt, eine Anlage).
- Der Leistungsanteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, **vor dem 01.01.2007 abgenommen** worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, so muss er **vor dem 01.01.2007 vollendet oder beendet** worden sein.
- **Vor dem 01.01.2007** muss **vertraglich vereinbart** worden sein, welche Rechnungsbeträge für die bis dahin ausgeführten Leistungen (Teilentgelte) zu zahlen sind. Sind bisher noch keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, so muss die vertragliche Vereinbarung noch vor dem 01.01.2007 entsprechend geändert werden.
- Diese Teilentgelte müssen **gesondert abgerechnet** werden.

In der Anlage 2 sind für Bauleistungen mögliche Teilungsmaßstäbe genannt, die auch die Finanzverwaltung zulässt.

Beispiel: VEREINBARTE TEILLEISTUNGEN

Heizungsmonteur H ist beauftragt, in einem Neubau mit 10 Wohnungen die Heizungen zu installieren. Für jede Wohnung wird, je nach Größe, ein gesonderter Preis vereinbart. Am 31.12.2006 hat H die Arbeiten in 3 Wohnungen abgeschlossen. Die Abnahme ist durchgeführt. In 5 Wohnungen sind die Arbeiten zum Teil ausgeführt, in 2 Wohnungen noch nicht begonnen.

Bei den Arbeiten des H handelt es sich um eine teilbare Leistung, die auch in Teilen geschuldet und abgerechnet wird. Drei Teilleistungen sind am 31.12.2005 erbracht und damit mit 16% zu versteuern. Die Arbeiten in 5 Wohnungen sind noch nicht abgeschlossen. Es handelt sich um noch nicht fertiggestellte (ausgeführte) Teilleistungen.

Bei diesen und den 2 weiteren Wohnungen liegt der Leistungszeitpunkt nach dem 31.12.2006. Folglich unterliegen diese Teilleistungen dem Steuersatz von 19 %. Auch hier ändern eventuelle Abschlagszahlungen nichts an der umsatzsteuerlichen Beurteilung!

SONSTIGE LEISTUNGEN

Als sonstige Leistungen bezeichnet das UStG alle Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können ebenso in einem positiven Tun, wie in einem Dulden oder Unterlassen bestehen (z. B. Gutachten, Leistungen der Architekten, Steuerberater und Rechtsanwälte). Sonstige Leistungen sind dann ausgeführt, wenn die **vereinbarte Tätigkeit abgeschlossen** (z.B. das Gutachten dem Auftraggeber ausgehändigt wurde) oder beim Dulden oder Unterlassen die Vereinbarung durch Zeitablauf hinfällig geworden ist.

DAUERLEISTUNGEN

Durch die Erhöhung des Steuersatzes ergeben sich auch Auswirkungen auf Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken. Dabei kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z.B. Vermietung, Leasing, Wartung) als auch um die Gesamtheit von mehreren Lieferungen (z.B. Baumaterial) handeln. Diese Dauerleistungen sind im umsatzsteuerlichen Sinne ausgeführt:

- Im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der **vereinbarte Leistungszeitraum abgelaufen** ist.
- Im Falle wiederkehrender Lieferungen – ausgenommen Lieferungen von elektrischen Strom, Gas, Wärme und Wasser – am Tag jeder einzelnen Lieferung.

Beispiel 1:

Das Heizungsbauunternehmen H hat die Wartung einer Heizungsanlage für den Zeitraum vom 15.10.2006 bis 15.3.2007 gegen ein Pauschalentgelt übernommen. Die vereinbarte Leistung ist mit Ablauf des 15.3.2007 vollendet und daher (insgesamt) mit 19% zu versteuern

DAUERLEISTUNGEN ALS TEILLEISTUNGEN

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum (Gesamtentgelt), sondern für **kürzere Zeitabschnitte** (z.B. der Kalendermonat bei Mietverträgen) **abgerechnet**, so liegen wiederum Teilleistungen im Sinne des § 13 UStG vor. Dies gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden. Der anzuwendende **Steuersatz** richtet sich dabei nach dem Zeitpunkt, zu dem die **einzelne Teilleistung abgeschlossen** ist.

Beispiel 1:

Der Bauunternehmer B vermietet seinem Kunden C für die Zeit vom 01.11.2006 bis 31.03.2007 einen Kran gegen eine monatliche Mietzahlung.

Es liegen Teilleistungen vor. Die Mietzahlungen für November/Dezember sind mit 16% und die Zahlungen für die Folgemonate mit 19% zu versteuern.

Beispiel 2:

In einem Leasingvertrag sind monatliche Leasingraten jeweils für den Zeitraum vom 15. bis zum 14. des Folgemonats vereinbart.

Die monatliche Leasingleistung vom 15.12.2006 ist erst am 14.01.2007 erbracht und deshalb mit 19% zu versteuern.

Hinweis: Handlungsbedarf besteht dabei insbesondere bei umsatzsteuerlichen Miet-, Leasing oder Pachtverträgen, die den Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigen. Hier sollten diese gegebenenfalls durch Vertragsänderungen bzw. Änderungen der Abrechnungsdokumente (Zahlungsbelege) an die neue Gesetzesänderung angepasst werden.

Wurde bei der Grundstücksvermietung zur Umsatzsteuer optiert, müssen die Mietzahlungen (-forderungen) dem neuen Steuersatz angepasst werden (Daueraufträge rechtzeitig ändern).

ZIVILRECHTLICHER AUSGLEICHSANSPRUCH

§ 29 UStG sieht einen **zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch** vor, wenn die Leistung auf einem Vertrag, der nicht später als vier Kalendermonate vor dem In-Kraft-Treten der Umsatzsteuererhöhung abgeschlossen worden ist. Die 4-Monatsfrist gilt somit ab 01.09.2006 bis 31.12.2006. Aufgrund dieser Vorschrift kann der eine Vertragspartner von dem anderen den einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung, d.h. in Höhe der Umsatzsteuererhöhung von 3 % verlangen. Genauer gesagt, die wesentliche Voraussetzung für den Ausgleichsanspruch ist, dass die Leistung auf einem Vertrag beruht, der **vor dem 01.09.2006** geschlossen wurde. Voraussetzung hierfür ist ein verbindliches Vertragsangebot und die Annahme des Vertragsgebotes – beides - vor 01.09.2006.

Der Ausgleichsanspruch besteht jedoch **nur dann, wenn** die Vertragsparteien **nichts anderes vereinbart** haben. Wurde z. B. ein Bruttofestpreis vereinbart, schließt dies den Ausgleichsanspruch aus.

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Änderung des Umsatzsteuersatzes zum 01.01.2007 beinhaltet viele Fallstricke. Ihre Nichtbeachtung kann zusätzliche Steuern verursachen, die vermeidbar sind.

Daher sollten Sie frühzeitig mit uns den Handlungsbedarf hinsichtlich der bevorstehenden Steuersatzerhöhung prüfen.

Für Fragen im Zusammenhang mit der Umstellung der Umsatzsteuer von 16 % auf 19 % am 01.01.2007 sowie im Zusammenhang mit der richtigen und von den Finanzämtern anerkannten Rechnungslegung stehen Ihnen die Mitarbeiter unseres Hauses jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre Connex Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH
Steuerberatungsgesellschaft