

## Erhöhung des Umsatzsteuersatzes zum 1.1.2007

10|06

### Editorial

Während Deutschland im WM-Fieber lag, wurde vom Bundestag die Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 1.1.2007 um drei Prozentpunkte auf dann 19 % beschlossen. Vorliegend geben wir Ihnen einen Überblick über ausgewählte Aspekte dieser Änderung.

Die Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes hat in bestimmten Konstellationen bedeutsame **wirtschaftliche Auswirkungen**:

- Ist der Leistungsempfänger nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt, verteuern sich für ihn die bezogenen Leistungen.
- Kann ein Unternehmer die höhere Umsatzsteuer nicht auf seine Kunden überwälzen, mindert sich sein Ertrag.

In diesen Fällen dürfte ein Interesse bestehen, den niedrigeren Umsatzsteuersatz so lange wie möglich anzuwenden. Hierzu bestehen Möglichkeiten bei der Besteuerung von Teilleistungen.

Für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen dürften dagegen Fragen einer **technisch korrekten Umsetzung** der Steuersatzerhöhung im Vordergrund des Interesses stehen. Besondere Bedeutung hat dabei die Besteuerung von Anzahlungen.

Abschließend gehen wir auf die Möglichkeit von Preis- anpassungen sowie die Behandlung von Entgeltänderungen ein.

Für zusätzliche Hinweise und Beratungen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von PKF

### Inhalt

1. Besteuerungsgrundsatz
2. Besteuerung von Teilleistungen
3. Besteuerung von Anzahlungen
4. Preisanpassungen
5. Entgeltänderungen
6. Verträge über Dauerleistungen
7. Weiterführende Hinweise

## 1. Besteuerungsgrundsatz

Der erhöhte Umsatzsteuersatz gilt für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe, die nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden. Für den anzuwendenden Umsatzsteuersatz ist somit allein das **Leistungsdatum** entscheidend. Dies gilt unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten (sog. Soll-Versteuerung) oder vereinnahmten Entgelten (sog. Ist-Versteuerung) besteuert.

Eine **Lieferung** ist grundsätzlich erbracht, wenn der Erwerber die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt. Bei sonstigen Leistungen kommt es dagegen ausschließlich darauf an, wann die Leistung vollendet bzw. beendet ist. Im Fall von Werklieferungen liegt eine Lieferung nach Ansicht der Finanzverwaltung erst mit Abnahme des Werkes vor.

**Sonstige Leistungen**, auch Werkleistungen, sind demgegenüber ausgeführt, sobald die Leistung vollendet bzw. beendet ist.

Die Bestimmung des Leistungszeitpunkts kann insbesondere im Bereich der **Werkverträge** Schwierigkeiten

bereiten. Hierbei kann es sich umsatzsteuerlich um Werklieferungen oder Werkleistungen handeln: Hat der Werkhersteller mindestens einen Hauptstoff des zu erstellenden Werkes selbst beschafft, liegt eine Werklieferung vor. Diese gilt umsatzsteuerlich regelmäßig erst mit der Abnahme durch den Auftraggeber als erbracht. Beschafft der leistende Unternehmer hingegen keine Stoffe selbst oder handelt es sich nur um Nebenstoffe, so liegt eine Werkleistung vor, die umsatzsteuerlich bereits bei Vervollendung des Werks durch den Auftragnehmer (d.h. regelmäßig mit Abschluss seiner Arbeiten) als erbracht gilt.

**Beispiel:** Ein Dachdecker deckt ein Haus neu ein. Im Zuge der Arbeiten wird auch die Dämmung erneuert. Die Arbeiten werden in 2006 abgeschlossen, die Abnahme des Werks erfolgt erst in 2007.

Hat der Dachdecker die Dachziegel beschafft, handelt es sich um eine Werklieferung. Die Leistung gilt erst in 2007 als ausgeführt, so dass 19 % Umsatzsteuer fällig werden.

Stellt hingegen der Hausbesitzer die Materialien zur Verfügung, handelt es sich um eine Werkleistung, die noch in 2006 erbracht wurde. Es fallen dann nur 16 % Umsatzsteuer an.

Besorgt der Handwerker lediglich das Dämmmaterial, so ist zu entscheiden, ob dieses Material ein Hauptstoff des Werks oder bloß ein Nebenstoff ist. Denn während in ersterem Fall die Werklieferung erst in 2007 erbracht und folglich 19 % Umsatzsteuer zu berechnen sind, wäre in letzterem Fall eine mit nur 16 % zu besteuerte Werkleistung anzunehmen.

**Empfehlung:** Soll der niedrigere Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen, muss der Leistungszeitpunkt noch in 2006 liegen. Hierzu kommt in erster Linie ein zeitliches Vorziehen von Leistungen in Frage. Darüber hinaus sollte bei Werklieferungen eines in 2006 fertiggestellten Werks eine Abnahme möglichst noch vor dem Jahreswechsel durchgeführt werden. Schließlich sollte geprüft werden, ob statt einer Werklieferung eine Werkleistung vereinbart werden kann; bei Abschluss der Arbeiten noch in 2006 würde die Leistung dann umsatzsteuerlich als ausgeführt gelten, auch wenn eine Abnahme erst in 2007 erfolgt.

**Hinweis:** Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung den Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung insbesondere im Zeitraum um den Jahreswechsel

genau prüfen wird. Bereits bei den vertraglichen Vereinbarungen sollte darauf geachtet werden, ob es sich um eine Werklieferung oder -leistung handelt. Im letzteren Fall sollte der Dokumentation der Fertigstellung (z.B. durch Arbeitsnachweise oder Abnahmeprotokolle etc.) erhöhte Aufmerksamkeit gewidmet werden.

## 2. Besteuerung von Teilleistungen

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einer Gesamtleistung, für welche jeweils ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Statt einer einheitlichen Leistung werden die einzelnen Teilleistungen geschuldet.

**Beispiele:** Teilleistungen liegen regelmäßig bei **Dauerschuldverhältnissen** (Miete, Pacht etc.) vor, wenn für die einzelnen Teilperioden gesonderte Entgelte vereinbart wurden.

Auch bei **Bauleistungen** sind Teilleistungen möglich (z.B. Trennung von Roh- und Ausbau, Maurer- und Verputzarbeiten etc.).

Der niedrigere Umsatzsteuersatz kommt für Teilleistungen unter folgenden Voraussetzungen zur Anwendung:

- **Erbringung vor dem 1.1.2007:** Die jeweilige Teilleistung muss nach den dargestellten Grundsätzen (siehe oben Abschnitt 1) als ausgeführt gelten.
- **Gesonderte Vereinbarung:** Aus dem Vertrag muss ersichtlich sein, dass für abgrenzbare Teile der Gesamtleistung ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Dabei ist es auch zulässig, Teilleistungen durch eine vor dem 1.1.2007 erfolgte Anpassung eines bisher auf eine einheitliche Leistung gerichteten Vertrags zu vereinbaren.
- **Gesonderte Abrechnung:** Die Teilleistung ist gesondert und gemäß der vertraglichen Vereinbarung abzurechnen.

**Empfehlung:** Sofern eine dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegende Leistung nicht insgesamt vor dem 1.1.2007 erbracht wird, kommt der höhere Steuersatz von 19 % zur Anwendung. Kann die insgesamt zu erbringende Leistung hingegen in Teilleistungen zerlegt werden, gilt für die vor dem Jahreswechsel erbrachten Teilleistungen noch der niedrigere Umsatzsteuersatz. Die Vereinbarung

von Teilleistungen ist daher geeignet, die für eine Gesamtleistung anfallende Umsatzsteuer zu minimieren.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung prüft das Vorliegen und die rechtzeitige Erbringung von Teilleistungen regelmäßig nicht nur anhand der Vertragsunterlagen, sondern greift auch auf andere Dokumente zurück. Zur Erleichterung des Nachweises sollten daher z.B. in den Fällen der Bauwirtschaft in das Leistungsverzeichnis, die Bauakten und ggf. auch die Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer Vermerke über die Vereinbarung und Erbringung dieser Teilleistungen aufgenommen werden. Bitte beachten Sie, dass mit der Abnahme von Teilleistungen insoweit regelmäßig auch die Gewährleistungsfrist beginnt.

### 3. Besteuerung von Anzahlungen

Für Anzahlungen kommt **grundsätzlich** der Umsatzsteuersatz zur Anwendung, der im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung gilt. Bis zum Jahreswechsel 2006/2007 erhaltene Anzahlungen unterliegen daher noch dem niedrigeren Umsatzsteuersatz von 16 %. Gilt die zugehörige Leistung umsatzsteuerlich erst in 2007 als erbracht, unterliegt sie dem höheren Umsatzsteuersatz von 19 % (siehe oben Abschnitt 1). Der leistende Unternehmer muss den Unterschiedsbetrag zwischen der ursprünglichen Steuer auf die Anzahlung (16 %) und der endgültigen Steuer (19 %) daher in 2007 nachversteuern. Der Ausweis des Unterschiedsbetrags erfolgt regelmäßig in der Schlussrechnung. Alternativ ist aber auch der Ausweis in einer Rechnung über eine weitere, in 2007 vereinnahmte Anzahlung möglich. Eine Berichtigung der ursprünglich über die in 2006 vereinnahmte Anzahlung ausgestellten Rechnung ist dann nicht erforderlich.

Als **Vereinfachung** von den genannten Prinzipien lässt die Finanzverwaltung auch zu, dass in Rechnungen über in 2006 vereinnahmte Anzahlungen bereits der höhere Umsatzsteuersatz von 19 % ausgewiesen wird. Der leistende Unternehmer muss diese Umsatzsteuer für 2006 erklären und abführen, er erspart sich jedoch auch das oben beschriebene Berichtigungsverfahren. Der Leistungsempfänger kann die ausgewiesene Umsatzsteuer (d.h. 19 %) nach den allgemeinen Regeln als Vorsteuer geltend machen.

**Beispiel:** Ein Unternehmer erbringt gegenüber einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer eine Leistung im Juli 2007. Der Abnehmer leistet hierfür eine Anzahlung im Dezember 2006 und eine Restbetragsvorauszahlung im Februar 2007.

**Grundfall:** Der leistende Unternehmer stellt über die im Dezember 2006 erhaltene Anzahlung eine Rechnung mit Ausweis von 16 % Umsatzsteuer aus. Der Leistungsempfänger kann für Dezember 2006 Vorsteuer in Höhe von 16 % geltend machen.

■ Variante 1: Soweit die Umsatzsteuer für die bereits im Dezember 2006 vereinnahmte Anzahlung bisher zu niedrig berechnet wurde (3%), wird sie bei Leistungserbringung im Juli 2007 in einer Endrechnung nachbelastet. Der Leistungsempfänger kann diesen Betrag im Juli 2007 als weitere Vorsteuer geltend machen.

■ Variante 2: Der leistende Unternehmer weist bereits in der Rechnung für die Februar-Zahlung die Steuerrücklage für die Dezember-Anzahlung zusätzlich aus. Der Leistungsempfänger kann dann bereits für Februar den erhöhten Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

**Vereinfachung:** Der leistende Unternehmer stellt bereits in 2006 für die Anzahlung 19 % Umsatzsteuer in Rechnung. Er muss die Umsatzsteuer dann in entsprechender Höhe für Dezember 2006 voranmelden und entrichten. Der Leistungsempfänger kann insoweit bereits für Dezember 2006 Vorsteuer geltend machen.

**Empfehlung:** Sofern Sie in 2006 Anzahlungen für Leistungen erhalten, die Sie erst in 2007 erbringen, sollten Sie bereits jetzt 19 % Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Dies verringert Ihren Verwaltungsaufwand, da eine Nachbelastung der Umsatzsteuerrücklage in 2007 nicht mehr notwendig ist.

### 4. Preisanpassungen

Der leistende Unternehmer kann ein Interesse an einer Preisanpassung in bereits abgeschlossenen Verträgen haben. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn in einem Vertrag der bisher geltende Umsatzsteuersatz von 16 % explizit angegeben ist, die Leistung aber erst in 2007 erbracht wird und damit dem höheren Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegt. Ob eine solche Preisanpassung mög-

lich ist, richtet sich primär nach den **Vereinbarungen** der Vertragsparteien. Unproblematisch ist dies bei Entgelten nach öffentlichen Kosten- oder Gebührenordnungen (z.B. Rechtsanwaltsvergütungsgesetz, Kostenordnung der Notare oder Steuerberatergebührenverordnung), da diese Entgelte die Umsatzsteuer nicht einschließen. Darüber hinaus kann der leistende Unternehmer einen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung für Leistungen nach dem 31.12.2006 verlangen, wenn der zugrunde liegende Vertrag **vor dem 1.9.2006** abgeschlossen wurde. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Vertragsparteien solche Ausgleichsansprüche nicht ausdrücklich ausgeschlossen haben.

**Empfehlung:** Damit Sie als leistender Unternehmer die Umsatzsteuererhöhung nicht wirtschaftlich selbst tragen müssen, sollten Sie ab dem 1.9.2006 in Verträgen über Leistungen, die erst in 2007 zu erbringen sind, den Umsatzsteuersatz von 19 % vereinbaren. Alternativ können Sie auch die Formulierung „in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe“ verwenden.

## 5. Entgeltänderungen

Die Umsatzsteuerauswirkungen von Engeltminderungen (Boni, Skonti, Rabatte etc.) oder Entgelterhöhungen (Nachberechnungen) sind unter Verwendung desjenigen Steuersatzes zu ermitteln, dem auch die **zugrunde liegenden Umsätze** unterlegen haben.

**Empfehlung:** Die Berechnung der Umsatzsteuerwirkungen von Engeltänderungen verursacht zum Teil erheblichen Arbeitsaufwand. Die Finanzverwaltung lässt jedoch

z.B. für Engeltänderungen bei Anwendbarkeit verschiedener Steuersätze vor dem Jahr 2007 oder für Jahresboni diverse **Vereinfachungen** zu. Sie sollten daher entscheiden, ob mit Hilfe dieser Regelungen unter Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten eine Optimierung des Korrekturaufwands möglich ist.

## 6. Verträge über Dauerleistungen

Verträge über Dauerleistungen (z.B. Mietverträge), die als Rechnungen anzusehen sind, sind an den ab 1.1.2007 geltenden Steuersatz anzupassen. Ein in Folge der Erhöhung des Steuersatzes geänderter Vertrag muss jedoch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten. Damit müssen nunmehr auch so genannte „Altfälle“, d.h. Abschluss des Vertrages vor dem 1.1.2004, die Steuernummer (oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) des leistenden Unternehmers und eine einmalige Nummer („Rechnungsnummer“) in der Vertragsanpassung aufführen.

## 7. Weiterführende Hinweise

Die Finanzverwaltung hat mit Datum vom 11.8.2006 ein umfangreiches Anwendungsschreiben zu Fragen im Zusammenhang mit der Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes herausgegeben. Das Schreiben steht Ihnen im Internet unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) zum Download zur Verfügung.

### Rechtlicher Hinweis

Die Inhalte von PKF\* Aktuell können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte von PKF Aktuell dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\* PKF bezieht sich auf PKF International, eine internationale Verbindung eigenständiger und rechtlich unabhängiger Gesellschaften.