

Erhöhung der Umsatzsteuer 2007

**Handlungsempfehlungen und
Praxisbeispiele**

Armin Heßler

Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Daniela Weinert

Steuerberaterin



Heßler Mosebach AG

Steuerberatung Wirtschaftsprüfung
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



BDO Heßler Mosebach AG

Steuerberatung Wirtschaftsprüfung
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Freiligrathstraße 11

18055 Rostock

0381/4930281-0 Fax: - 28

www.hessler-mosebach.de / www.bdo.de

info@hessler-mosebach.de



Gesetzesänderung

- Das Ende Juni verabschiedete Haushaltsbegleitgesetz 2006 sieht zum 01.01.2007 eine Erhöhung des regulären Umsatzsteuersatzes von 16 % auf 19 % vor.
- Der ermäßigte Steuersatz von 7% bleibt unberührt.
- Übergangsregelungen zur Erleichterung
- Regelungen und Verfahren gelten für alle Unternehmen und bedürfen keiner Genehmigung durch Finanzämter
- Anwendungszeitpunkt: Die Steuererhöhung ist auf Lieferungen oder Leistungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 bewirkt werden. Maßgebend ist also stets der **Zeitpunkt**, in dem die **Leistungen ausgeführt** werden

Problemfelder/Gestaltungshinweise

Die nachfolgende Übersicht weist stichpunktartig auf wichtige Besonderheiten im Zusammenhang mit der bevorstehenden Umsatzsteuererhöhung hin:

- Besonderer Handlungsbedarf besteht, wenn die Umsatzsteuer mangels Vorsteuerabzugsberechtigung zur endgültigen Belastung wird.
- Der maßgebende Steuersatz bestimmt sich allein nach dem Leistungszeitpunkt.
- Durch vorgezogene Zahlungen (Anzahlungen, Teilzahlungen) kann die Erhöhung nicht umgangen werden.
- Ebenso nicht durch eine vorgezogene Rechnungstellung.
- Anzahlungen, Teilzahlungen müssen ggf. in 2007 nachversteuert werden.
- Auch bei der Ist-Versteuerung ist der Zeitpunkt der Leistung für die Bestimmung des Steuersatzes maßgebend.
- Lieferungen werden mit der Verschaffung der Verfügungsmacht ausgeführt, sonstige Leistungen im Zeitpunkt ihrer Beendigung.

Problemfelder/Gestaltungshinweise

- Investitionen sollten wenn möglich in das Jahr 2006 vorgezogen werden (Liefer- bzw. Leistungszeitpunkt entscheidend).
- Preisvereinbarungen sollten möglichst eine Umsatzsteuerklausel enthalten.
- Bei Langfristprojekten ist rechtzeitig vor Jahresende die Vereinbarung von Teilleistungen zu prüfen. Teilleistungen unterliegen dann dem alten Steuersatz, wenn sie vor dem 1.1.2007 beendet werden. Außerdem ist eine gesonderte Abrechnung (ggf. nach dem 31.12.2006) erforderlich.
- Die Finanzverwaltung hat bereits eine ausführliche Übersicht über mögliche Teilleistungen im Baugewerbe veröffentlicht.
- Um Missbrauchsfällen vorzubeugen hat die OFD Karlsruhe die Anforderungen an Teilleistungen im Baugewerbe entsprechend modifiziert.

Problemfelder/Gestaltungshinweise

- Verträge/Zahlungsbelege über Dauerleistungen (z.B. Vermietung, Leasing) müssen ggf. angepasst werden.
- Der organisatorische Handlungsbedarf (für Mitarbeiter und Technik) ist frühzeitig zu verifizieren.
- Datenverarbeitungsprogramme/Stammdateneingaben in der EDV sind zu ändern (Umsatzsteuerschlüssel?). Die gesonderte Erfassung von Umsätzen zum alten und zum neuen Steuersatz ist sicherzustellen.
- Daueraufträge müssen eventuell geändert werden (höherer Überweisungsbetrag?).
- Lastschriftverfahren müssen ggf. angepasst werden.
- Die tatsächliche Nachversteuerung von Anzahlungen/Vorauszahlungen in 2007 ist organisatorisch sicherzustellen.

Inhalte des Vortrages

- Grundlagen für die Anwendung des neuen Steuersatzes
- Erhöhung des Steuersatzes vorbereiten
 - Vorziehen von Lieferungen und Leistungen
 - Erbringung von Teilleistungen
 - Mehrbelastung
- Besonderheiten zu einzelnen Geschäftsvorfällen, Branchen sowie Besteuerungsformen und -berechnungen

Grundlagen für die Anwendung des neuen Steuersatzes

- Prüfungskriterium: Leistungszeitpunkt
 1. Liefergeschäfte (Lieferzeitpunkt= Leistungszeitpunkt)
 2. Sonstige Leistungen (alle erforderlichen Handlungen wurden ausgeführt, die zur Erbringung der Leistung notwendig sind)
 3. Teilbare Leistungen (jede Teilleistung eine abgrenzbare Leistung, somit wie sonstige Leistung)

Grundlagen für die Anwendung des neuen Steuersatzes

- Zeitpunkt der Steuerentstehung
 1. Grundsatz: Sollbesteuerung (mit Ablauf des Kalendermonates in dem Ausführung der Leistung erfolgt)
 2. Ausnahme: Besteuerung von Anzahlungen (mit Ablauf des Kalendermonates in dem die Anzahlung vereinnahmt wird)
 3. Ausnahme: Istbesteuerung (mit Ablauf des Kalendermonates in dem das Entgelt vereinnahmt wird)
 4. Entstehung der Vorsteuer (LE: Vorsteuerabzug in dem Kalendermonat, in dem die Rechnung dem LE vorliegt)

Erhöhung des Steuersatzes vorbereiten

1. Umsatzsteuerlich unproblematisch: Vorziehen von Lieferungen und Leistungen
2. Gestaltung bei Teilleistungen
3. Besondere Probleme: Weiterbelastung der Steuer an Kunden und Dauerleistungen

Vorziehen von Lieferungen und Leistungen

- einfachste Weg Steuererhöhungen „zu umschiffen“, ist es den Leistungsbezug vorzuziehen: der Leistungszeitpunkt muss in 2006 liegen

Gestaltung bei Teilleistungen

- Grundproblem: Leistungen werden im alten Jahr begonnen und erst nach dem 31.12.2006 beendet (Bsp. Bau)
 - das gesamte Bauwerk wird geschuldet.
 - erst mit Bauabnahme wird die Leistung ausgeführt
 - Erfolgt die Bauabnahme erst in 2007 wird die gesamte Leistung dem neuen Steuersatz von 19 % unterworfen
 - Das gilt auch für die Teile der Leistung, die im Jahr 2006 erbracht wurden
 - Durch Vereinbarung von Teilleistungen und entsprechender Teilabnahmen am Ende des Jahres 2006 können die in 2006 erbrachten Leistungen mit 16 % versteuert werden.

Teilleistungen

- Teilleistungen sind
 - wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen
 - für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und
 - die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden.
 - Auf Teilleistungen, die vor dem 1. Januar 2007 erbracht werden: 16 %
 - Später ausgeführte Teilleistungen: 19 %
- Vor dem 1. Januar 2007 erbrachte Teilleistungen werden anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
 - Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
 - Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1. Januar 2007 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1. Januar 2007 vollendet oder beendet worden sein.
 - Vor dem 1. Januar 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. Januar 2007 entsprechend geändert werden.
 - Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden

Teilleistungen

- **Beispiel 1:**
 - In einem Mietvertrag über 2 Jahre ist eine monatliche Mietzahlung vereinbart.
- **Beispiel 2:**
 - Bauunternehmer hat sich verpflichtet, zu Einheitspreisen (§ 5 Nr. 1a der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen - VOB - Teil A) die Maurer- und Betonarbeiten sowie den Innen- und Außenputz an einem Bauwerk auszuführen.
 - Maurer- und Betonarbeiten werden gesondert abgenommen und abgerechnet.
 - Innen- und der Außenputz werden später ausgeführt, gesondert abgenommen und abgerechnet.
- **Beispiel 3:**
 - Fahrschule schließt mit Fahrschülern Verträge über praktische und theoretische Ausbildung zur Erlangung des Führerscheines und weist darin Grundgebühr, den Preis je Fahrstunde und Gebühr für die Vorstellung zur Prüfung gesondert aus. Entsprechend werden die Abrechnungen durchgeführt.
 - Die einzelnen Fahrstunden und die Vorstellung zur Prüfung sind als Teilleistungen zu behandeln, weil für diese Teile das Entgelt gesondert vereinbart worden ist.

Teilleistungen

- **Beispiel 4:**

- Unternehmer wird beauftragt, in einem Wohnhaus Parkettfußböden zu legen.
- In der Auftragsbestätigung sind die Materialkosten getrennt ausgewiesen.
- Der Unternehmer versendet die Materialien zum Bestimmungsort und führt dort die Arbeiten aus.
- Gegenstand der vom Auftragnehmer auszuführenden Werklieferung ist der fertige Parkettfußboden. Die Werklieferung bildet eine Einheit, die nicht in eine Materiallieferung und in eine Werkleistung zerlegt werden kann (vgl. Abschnitte 27 und 29).

- **Beispiel 5:**

- Gebietskörperschaft überträgt einem Bauunternehmer nach Maßgabe der VOB als Gesamtleistung die Maurer- und Betonarbeiten an einem Hausbau.
- Sie gewährt dem Bauunternehmer auf Antrag nach Maßgabe des § 16 Nr. 1 VOB Teil B "in Höhe der jeweils nachgewiesenen vertragsgemäßen Leistungen" Abschlagszahlungen.
- Abschlagszahlungen sind ohne Einfluss auf die Haftung und gelten nicht als Abnahme von _ Teilleistungen.
- Der Bauunternehmer erteilt die Schlussrechnung erst, wenn die Gesamtleistung ausgeführt ist.
- Abschlagszahlungen unterliegen der Istversteuerung (vgl. Abschnitt 181).
- Soweit das Entgelt laut Schlussrechnung die geleisteten Abschlagszahlungen übersteigt, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Bauunternehmer die gesamte, vertraglich geschuldete Werklieferung bewirkt hat.

Teilleistungen

- Neben der wirtschaftlichen und vertraglichen Teilbarkeit von Leistungen ist die tatsächliche Durchführung erforderlich
- Die Rechtsfolgen einer Abnahme (wie Gewährleistungsfrist) sind zu beachten.
- Abnahme grundsätzlich schriftlich vorzunehmen und von beiden Vertragspartnern zu unterschreiben
- Aufsplitten in Teilleistungen nur möglich, wenn rechtzeitig vor Steuererhöhung entsprechende Vereinbarungen getroffen wurden und die Leistungsbeschreibung entsprechende Einzelpositionen enthält, bei einem Festpreis für das Gesamtwerk scheiden Teilleistungen aus
- Anerkennung der Teilleistungen durch Finanzämter bei Vorlage nachprüfbarer Unterlagen wie Bauakte, Stundenlohnzettel der Arbeitnehmer

Mehrbelastung

- Problem: Abschluss von langfristigen Verträgen, die vor Bekanntwerden der Steuererhöhung geschlossen wurden und die Leistung nicht mehr rechtzeitig vor Steuererhöhung erbracht werden kann – Weiterbelastung der Mehrwertsteuer an den Kunden?
- § 29 UStG regelt Ausgleichsmöglichkeit, danach folgende Regelungen:
 1. Zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft wurde vor dem 01.09.06 geschlossen und wenn das Recht zur Nachforderung nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist, dann kann der Unternehmer die höhere Steuer nachfordern
 2. Zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft wurde nach dem 31.08.2006 geschlossen, dann keine automatische Nachforderung des höheren Steuersatzes möglich, außer Nachforderung ausdrücklich definiert bzw. Ausweis des Nettopreises zuzüglich Umsatzsteuer

Mehrbelastung

- Tipp für Sie als Einkäufer:
 - Mit dem Kunden Nettopreisvereinbarungen zzgl. Umsatzsteuer treffen
- Tipp für Sie als Verkäufer:
 - Erlangen einer Festpreisvereinbarung
- Von der Mehrbelastung sind alle die Einkäufer betroffen, die nicht zum (vollem) Vorsteuerabzug berechtigt sind, wie Privatleute, Immobilienunternehmen, Finanzdienstleister, Versicherungen, Ärzte und Unternehmen, die steuerfreie Ausschlussumsätze tätigen

Besonderheiten zu einzelnen Geschäftsvorfällen und Branchen sowie Besteuerungsformen- und berechnungen

- Istversteuerung:
 - Vorauszahlungen
 - Nachzahlungen
- Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 01.01.2007 für nach dem 31.12.2006 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden
- Vorausrechnungen für nach dem 31.12.2006 ausgeführte Leistungen
- Anzahlungen auf nach dem 31.12.2006 ausgeführte Leistungen
- Miet- und Leasinggeschäfte und andere Dauerleistungen
- Sonderzahlungen
- Änderung der Bemessungsgrundlage: Entgeltsminderungen- und erhöhungen
 - nach dem 31.12.2006 Minderung bzw. Erhöhung (Skonto, Rabatt oder sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung) der Bemessungsgrundlage für Leistungen, die vor dem 01.01.2007 erbracht worden sind, Steuersatz 16%

Abrechnung von Anzahlungen oder Vorschüssen

Beispiel:

- Ein Ingenieur soll ein technisches Gutachten für einen Nettopreis von EUR 5.000 zzgl. Umsatzsteuer erstellen.
- Er stellt im Dezember 2006 für das Gutachten,
 - das er im Januar 2007 fertig stellt und übergibt,
 - einen Vorschuss in Höhe von EUR 5.000 zzgl. EUR 800 (16 %) Umsatzsteuer in Rechnung,
 - der seinem Konto noch im Dezember 2006 gutgeschrieben wird.
- Der Ingenieur führt seine sonstige Leistung im Januar 2007 aus.
- Seine Vorschussrechnung vom Dezember 2006 muss trotzdem über EUR 5.000 zzgl. EUR 800 Umsatzsteuer lauten.
- Mit der Voranmeldung für Dezember 2006 hat er EUR 800 abzuführen.
- Im Januar 2007 erstellt der Ingenieur eine Restrechnung, mit der er über die geschuldete weitere Umsatzsteuer von EUR 150 ($3\% \times 5.000 = 150$) abrechnet.
- Diese wird im Rahmen der Voranmeldung für Januar 2007 an das Finanzamt abgeführt.

Dauerleistungen (Miete, Wartungsverträge)

- 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.
- Dauerleistungen werden ausgeführt:
 - im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet
 - im Falle wiederkehrender Lieferungen - ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme und Wasser - am Tag jeder einzelnen Lieferung (Abschnitt 177 Abs. 2 UStR).
 - Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind, sind an den ab 1. Januar 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.

Übergangsregelungen- Silvester

- Silvesternacht 2006/2007
 - Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird zugelassen, dass auf Bewirtschaftungsleistungen
 - Wie Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Tabakwarenlieferungen usw.
 - die in der Silvesternacht in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben ausgeführt werden,
 - der Steuersatz von 16 % angewandt wird.
- Gilt nicht für die Beherbergungen und die damit zusammenhängenden Leistungen.

Weitere Übergangsregelungen

- Entgeltminderungen- und erhöhungen:
nach dem 31.12.2006 Minderung bzw. Erhöhung (Skonto, Rabatt oder sonstigen Preisnachlass oder durch Nachberechnung) der Bemessungsgrundlage für Leistungen, die vor dem 01.01.2007 erbracht worden sind, Steuersatz 16%
- Umtausch von Gegenständen
ursprüngliche Lieferung wird rückgängig gemacht, an ihre Stelle tritt neue Lieferung damit 19 %iger Steuersatz
- Einlösen von Gutscheinen
- Erstattung von Pfandbeträgen
- Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen
- Besteuerung von Telekommunikationsleistungen
- Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen
- Besteuerung von Personenbeförderungen, Handelsvertretern,