



Umsatzsteuer spezial

Derzeit informieren die unterschiedlichsten Veröffentlichungen über die zum 01.01.2007 in Kraft tretende Erhöhung des Umsatzsteuer-Regelsatzes. Viele der Publikationen enthalten jedoch nicht diejenigen Informationen, die der mittelständische Unternehmer für seine Buchhaltung und seine Preiskalkulation benötigt. Daher sollen die Folgen der Änderung im Überblick vorgestellt werden:

1. Gesetzliche Grundlagen

Durch Artikel 4 des Haushaltbegleitgesetzes 2006 vom 29.06.2004 (HBegIG 2006, BGBl. 2006 I S. 1402, BStBl. 2006 I S. 410) werden der Regelsteuersatz von 16 % auf 19 % angehoben und die Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 UStG von 5 % auf 5,5 % und von 9 % auf 10,7 % erhöht, in gleichem Maße die Vorsteuerpauschalen nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG. Der ermäßigte Steuersatz von 7 % des § 12 Abs. 2 UStG bleibt unverändert. Der Divisor zur Berechnung des Nettoentgelts beträgt fortan 1,19, der Vomhundertsatz zur Berechnung aus Bruttoentgelten 15,97.

2. Wann entsteht die Umsatzsteuer?

Der Leistungszeitpunkt ist maßgeblich für die Frage, ob der alte niedrigere oder der neue höhere Steuersatz anzuwenden ist. 19 % Umsatzsteuer entfallen auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe, die nach dem 31.12.2006 bewirkt werden. Grundsätzlich ohne Bedeutung ist hingegen der Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung und ob vor dem 01.01.2007 die Rechnung erteilt oder das Entgelt gezahlt worden ist. Werden daher Rechnungen über Leistungen erteilt, die bis zum 31.12.2006 erbracht worden sind, ist insoweit auch im neuen Jahr der Steuersatz von 16 % anzuwenden.

Für Unternehmer, die ihre Umsätze gemäß § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten besteuern oder die Teilentgelte in Form von Voraus- und Anzahlungen oder Abschlagszahlungen vereinnahmen, ist zu beachten, dass für die vor dem 01.01.2007 ausgeführten Leistungen, deren Entgelte oder Teilentgelte erst nach dem 31.12.2006 vereinnahmt werden, der Unternehmer die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer zum alten Steuersatz von 16 % schuldet. Für nach dem 31.12.2006 auszuführende Leistungen, für die vor dem 01.01.2007 Entgelte oder Teilentgelte vereinnahmt worden sind, schuldet der Unternehmer zunächst in 2006 mit der Anzahlung einen Steuerbetrag in Höhe von 16 %, der in der Anzahlungsrechnung ausgewiesen wird. Im Voranmeldungszeitraum wird sodann der Differenzbetrag in Höhe von 3 % fällig, so dass hierfür in der Schlussrechnung die Leistung insgesamt mit 19 % berechnet und die bereits gezahlten Nettobeträge und die bereits gezahlte Umsatzsteuer in Abzug gebracht werden. Alternativ kann der erhöhte Umsatzsteuerbetrag vollständig in der letzten Teilrechnung geltend gemacht werden.

In Fällen der Sollbesteuerung, wenn der Unternehmer eine sog. Vorausrechnung anstelle einer Endrechnung erstellt, ist er berechtigt und verpflichtet, die Umsatzsteuer nach dem neuen Steuersatz von 19 % auszuweisen, wenn die Leistungen

nach dem Jahreswechsel ausgeführt werden. Selbst in Fällen, in denen der Leistungsempfänger noch im alten Jahr gezahlt hat, schuldet er die Umsatzsteuer in der ausgewiesenen Höhe und kann nach Zahlung einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machen. Wird das Entgelt erst nach Ausführung der Leistung vereinnahmt, entsteht die Umsatzsteuer schon zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung. Das Recht zum Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger entsteht mit Ausführung der Leistung und Vorliegen der Rechnung.

3. Wann ist eine Lieferung oder Leistung ausgeführt?

Ein Liefergeschäft gilt als an dem Ort ausgeführt, der sich aus den Ortsbestimmungen des § 3 Abs. 6 ff. UStG ergibt. Sobald die Lieferung oder Leistung an diesen bestimmten Ort ausgeführt ist, ist auch der Lieferzeitpunkt festgelegt.

In der Regel ist bei Werklieferungen oder sonstigen Montageleistungen die Lieferung dann am Montageort bewirkt, wenn die Ware funktionsfähig montiert, dem Auftraggeber übergeben und von diesem abgenommen worden ist. Bei bloßen Lieferungsleistungen ist umsatzsteuerlicher Leistungszeitpunkt der Zeitpunkt, in dem die Ware dem Transportierenden übergeben wird, also zu Beginn des Transports. Transportiert hingegen der Kunde

die Ware, handelt es sich also um ein Abholgeschäft, ist die Leistung mit Übergabe an den Kunden bzw. den von ihm beauftragten Transporteur bewirkt. Erfolgt ein Kauf auf Probe oder unter Einräumung eines gesetzlichen oder vertraglichen Rückgaberechts, gilt die Leistung der Lieferung erst mit Ablauf der vom Verkäufer bzw. gesetzlich eingeräumten Rückgabefrist als ausgeführt, vorher nur ausnahmsweise bei Bestätigung des Kaufes durch den Abnehmer, etwa durch Überweisung des Kaufpreises.

Bei teilbaren Leistungen können sich unterschiedliche Steuersätze ergeben. Für vor dem 01.01.2007 bewirkte Teilleistungen gilt der bisherige Steuersatz von 16 %, nach dem 31.12.2006 bewirkte Teilleistungen sind mit dem neuen Steuersatz in Höhe von 19 % zu versteuern. Teilleistungen kommen insbesondere in Betracht bei Werklieferungen, Werkleistungen und Dauerleistungen wie Miete und Leasing. Diesbezüglich hat die Finanzverwaltung bereits angekündigt, vor dem 01.01.2007 erbrachte Teilleistungen einer besonderen Prüfung zu unterwerfen, da man befürchtet, dass einheitliche Leistungen zur Ausnutzung des niedrigen Umsatzsteuersatzes aufgeteilt werden.

Nach den bisherigen Verlautbarungen werden Teilleistungen nur anerkannt, wenn es sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder

Werkleistung handelt. Die Werklieferung muss vor dem Jahreswechsel abgenommen, die Werkleistung vollendet oder beendet worden sein. Es muss zudem noch im alten Jahr vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Ist dies nicht erfolgt, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem Jahreswechsel entsprechend geändert werden. Außerdem ist es erforderlich, das Teilentgelt gesondert abzurechnen. Ohne Bedeutung ist es hingegen, wann die Abrechnung des Teilentgeltes bzw. seine Zahlung erfolgen.

Diese engen Voraussetzungen lassen vielfache Beanstandungen im Frühjahr 2007 befürchten, hinsichtlich derer zu prüfen sein wird, ob die Leistung nicht doch eine umsatzsteuerrechtlich teilbare Leistung ist.

Bei sonstigen Leistungen gilt grundsätzlich der Zeitpunkt der Vollendung als Leistungszeitpunkt, wobei hier im einzelnen Besonderheiten zu beachten sind: Leistungen, die in einer Gebrauchsüberlassung oder der Gestattung der Nutzung bestehen, sind dann ausgeführt, wenn der Abnehmer die Leistung nach seiner Wahl in Anspruch nimmt. Demgegenüber gelten Arbeits-, Dienst- und Werkleistungen als im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. Ob bei Werkleistungen der Zeitpunkt der Fertigstellung des Werkes

oder derjenige der Abnahme der maßgebliche ist, ist abhängig vom Einzelfall, da die Abnahme hier anders als bei der Werklieferung nicht Voraussetzung der Erfüllung ist, jedoch im Regelfall mit der vertraglich vereinbarten Fertigstellung zusammenfällt.

4. Was gilt bei Fehlern?

Wird in einer Rechnung unzutreffenderweise der neue höhere Steuersatz ausgewiesen, obwohl 16 % zutreffend wären, schuldet der leistende Unternehmer die gesetzlich vorgeschriebene Steuer und hat diese unter Zugrundelegung des maßgeblichen Steuersatzes aus dem Gesamtrechnungsbetrag herauszurechnen (Abschn. 190c Abs. 8 UStR). Damit trägt das Risiko eines zu geringen Umsatzsteuerausweises der Rechnungsaussteller, also der leistende Unternehmer. Demgegenüber beschränkt sich der Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers auf die ausgewiesene Steuer in Höhe von 16 %. Ob in derartigen Fällen der leistende Unternehmer den fehlenden Umsatzsteuerbetrag beim Leistungsempfänger nachfordern kann, wird von den Gerichten unterschiedlich beurteilt. Bisher steht lediglich fest, dass in Fällen, in denen beide am Geschäft Beteiligten über den richtigen Umsatzsteuerausweis irren, der vorsteuerabzugsberechtigte Empfänger die höhere Umsatzsteuer zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis zu überneh-

men hat. Angesichts dieser Unwägbarkeiten empfiehlt es sich jedenfalls für Zweifelsfälle, einen Nettopreis zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer auszuweisen, soweit dies nach den gesetzlichen Vorschriften, hier insbesondere der Preisangabenverordnung, zulässig ist.

Im umgekehrten Falle, in dem fehlerhafterweise 19 % statt des bisherigen niedrigeren Umsatzsteuersatzes ausgewiesen werden, trägt allein der Leistungsempfänger die Risiken. Der leistende Unternehmer schuldet in diesen Fällen nach §§ 13, 13a UStG zunächst die zutreffende Steuer in Höhe von 16 % sowie darüber hinaus nach § 14c Abs. 1 UStG die Differenz zwischen der ausgewiesenen und der zutreffenden Steuer, so dass er im Ergebnis Umsatzsteuer in Höhe von 19 % zu zahlen hat. Allerdings beschränkt sich der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers unabhängig vom Steuerausweis auf die zutreffende Steuer in Höhe von 16 %. In diesen Fällen sollte jedenfalls im Kundeninteresse eine Berichtigung der Rechnung nach § 14c Abs. 1 UStG, Abschn. 190 c UStR erfolgen.

5. Sonderfall: Langfristige Verträge

Dauerleistungen gelten im umsatzsteuerrechtlichen Sinne als an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Für wiederkehrende Lie-

ferungen ist der Tag maßgeblich, an dem die letzte Lieferung ausgeführt wurde.

Nach § 29 UStG kann der Unternehmer für vor dem 01.09.2006 abgeschlossene Verträge einen Ausgleichsanspruch gegenüber seinem Vertragspartner für die umsatzsteuerliche Mehrbelastung durchsetzen. Anderes gilt nur bei anderweitiger Vereinbarung zwischen den Parteien und bei zwischenunternehmerischen Umsätzen, für die regelmäßig Nettopreise vereinbart werden. Gegenüber Endverbrauchern ist eine Preisanpassung nur zulässig, wenn sie ausdrücklich und individuell, nicht also in Allgemeinen Geschäftsbedingungen, vereinbart wurde.

Abgesehen von dieser gesetzlichen Ausnahmeregelung gibt es keinen Rechtsanspruch auf Durchsetzung des höheren Steuersatzes über einen höheren Preis. Es handelt sich letztlich um eine zivilrechtliche Frage, deren Beantwortung von den jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen und deren Rechtsgrundlage abhängig ist.

Und eine weitere wichtige Änderung ist zu berücksichtigen:

Bisher galten für Dauerleistungen bei vor 2004 abgeschlossenen Altverträgen nicht die damals eingeführten verschärften Rechnungsangaben. So durfte beispielsweise die Steuernummer oder eine fort-

laufende Nummer fehlen (Abschnitt 185 Abs. 8 und Abs. 11 UStR). Diese Vereinfachungsregel für Altverträge entfällt ab 2007. Nach dem BMF-Schreiben zur Steuersatzerhöhung vom 11.08.2006 (Geschäftszeichen IV A 5-S 7210-23/06, Tz. 23) haben Vereinbarungen über Dauerleistungen zum Vorsteuerabzug alle erforderlichen Pflichtangaben zu enthalten, ohne dass hier noch Ausnahmen zugelassen werden. Daher müssen die Verträge nicht nur auf den neuen Tarif hin, sondern auch in Bezug auf die bisher fehlenden Angaben geändert werden, da nur dann ordnungsgemäße Rechnungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliegen. Auch weiterhin darf sich lediglich der Leistungszeitpunkt aus den jeweiligen Zahlungen ergeben.

50668 **KÖLN**
Clever Straße 16
Telefon 0221 - 77 20 9-0
Telefax 0221 - 72 48 89
Email Koeln@leinen-derichs.de

14467 **POTSDAM**
Kurfürstenstraße 31
Telefon 0331 - 28 999-0
Telefax 0331 - 28 999-14
Email Potsdam@leinen-derichs.de

10719 **BERLIN**
Meinekestraße 24
Telefon 030 - 886 287 - 41
Telefax 030 - 886 287 - 43
Email Berlin@leinen-derichs.de

www.leinen-derichs.de



Dieser Mandantenbrief ist von unseren in den behandelten Gebieten nachhaltig tätigen Rechtsanwälten gestaltet worden. Redaktioneller Ansprechpartner für den LD Mandantenbrief ist

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

Lutz Schade

 0221 – 77 20 90

Fax 0221 – 72 48 89

mail lutz.schade@leinen-derichs.de

Sekretariat: Frau Correns

 0221 – 77 20 9 – 99

Bitte beachten Sie auch unsere Internet-Präsentation unter

www.leinen-derichs.de

Dort können Sie auch **unsere weiteren Mandantenbriefe bestellen**
und die bisherigen Ausgaben als pdf-Datei herunterladen

Für die Anwendung im konkreten Fall kann aus diesem Mandantenbrief eine Haftung nicht übernommen werden.



LEINEN & DERICHS ANWALTSOZIENTÄT