



## AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295  
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440  
Fax 0221/47 43 499  
info@axis.de

Uerdinger Str. 12  
40474 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0  
Fax 0211 / 43 83 56 11  
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

## Das Haushaltsbegleitgesetz und die Umsatzsteuer

Stand: 14.08.2006

### Inhaltsverzeichnis

1. Einführung .....	2
2. Die Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz im Überblick.....	2
Umsatzsteuersatz.....	2
Versicherungsteuer .....	3
Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit.....	4
GmbH-Gesellschafter .....	5
Mini-Jobs .....	6
3. Auswirkungen der Tarifänderung bei der Umsatzsteuer.....	7
Besonderheiten bei der Abrechnung von Teilentgelten und Vorausrechnungen .....	8
Auswirkungen bei langfristigen Verträgen.....	9
Mögliche Übergangsregeln.....	9
4. Gestaltung beim Übergang auf den höheren Steuersatz.....	11
Vorziehen von Umsätzen.....	11
Anwendung einer Organschaft .....	11
Besonderheiten bei Werkleistungen .....	12
5. Abwälzung der Umsatzsteuererhöhung auf den Kunden.....	13
6. Steuersatzänderung in Sonderfällen .....	13



## Das Haushaltsbegleitgesetz und die Umsatzsteuer

### 1. Einführung

Eine Reihe der von der neuen Bundesregierung auf den Weg gebrachten Steueränderungen sind bereits vor Monaten in Kraft getreten (Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, Abschaffung der Eigenheimzulage, Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen, Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen, steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung).

Nunmehr folgt das verkündete Haushaltsbegleitgesetz 2006 (HBegIG 2006) vom 29.6.2006 (BGBl 2006 I S. 1402), das in Bezug auf die Änderungen bei der Sozialversicherung und den Mini-Jobs bereits ab Juli des laufenden Jahres gilt. Hinzu kommt die Anhebung des Steuersatzes bei der Umsatzsteuer und bei Versicherungen ab 2007 von 16 auf 19 Prozent.

Nachfolgend wird das Gesetzesvorhaben erläutert und die Auswirkungen auf den geänderten Umsatzsteuersatz ausführlich beschrieben. Dabei ist auch das Schreiben der Finanzverwaltung enthalten (BMF 11.8.2006, IV A 5 - S 7210 - 23/06).

**Hinweis:** Die Einzelheiten zu den weiteren steuerlichen Gesetzespaketen befinden sich in separaten Beiträgen:

- „In Kraft getretene Steueränderungen im Unternehmensbereich / im Privatbereich“: Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, Abschaffung der Eigenheimzulage, Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen, Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen sowie steuerliche Förderung von Wachstum und Beschäftigung.
- „Die Inhalte des Steueränderungsgesetzes 2007“, unter anderem Entfernungspauschale, Arbeitszimmer, Kindergeld.
- „Geplante Steueränderungen im Überblick“: Hier werden die geplanten weiteren Vorhaben in einem laufend aktualisierten Beitrag beschrieben.

### 2. Die Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz im Überblick

#### Umsatzsteuersatz

- Der allgemeine Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG erhöht sich zum 1.1.2007 um 3 Punkte auf 19 Prozent. Maßgebend für die Anwendung des gültigen Steuersatzes ist gemäß § 12 UStG der Zeitpunkt, in dem der Umsatz als ausgeführt gilt (A 160 Abs. 1 UStR). Daher ist der Steuersatz von 19 Prozent auf Lieferungen und sonstige Leistungen, unentgeltliche Wertabgaben sowie innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die von diesem Zeitpunkt an bewirkt werden, § 27 UStG. Der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder der



Rechnungserteilung ist dabei unerheblich. Dies gilt auch bei der Ist-Versteuerung und bei Anzahlungen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG. Entscheidend ist vielmehr, wann der Umsatz bewirkt wird.

- Im Gegenzug zur Umsatzsteuererhöhung reduziert sich der Beitrag zur Arbeitslosenversicherung um zwei auf 4,5 Prozent.
- Die Tarifänderung wirkt sich entsprechend auch auf den land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatz für bestimmte Erzeugnisse nach § 24 Abs. 1 Nr. 2 UStG aus.
- Anhebung der Vorsteuerpauschale für die Forst- und Landwirtschaft (§ 24 Abs. 1 Satz 3 UStG ) zum 1.1.2007 und zwar für die Forstwirtschaft von 5,0 auf 5,5 Prozent und für die Landwirtschaft von 9,0 auf 10,7 Prozent.
- Änderung der Aufteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen Bund und Ländern als Ausgleich verminderter Einnahmen der Länder auf Grund der Senkung bei der Spielbankabgabe. Dies erfolgte wiederum im Gegenzug zur Erhebung der Umsatzsteuer auf Spielbankumsätze durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen.

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz soll dem Umfang (Ausnahmekatalog in § 12 Abs. 2 UStG) wie auch der Höhe nach (7 Prozent) unverändert bleiben. Dies bedeutet, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Futtermittel, Saatgut, einige Lebensmittel, Presseerzeugnisse, Tiere und Blumen weiterhin gilt.

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Mineralwasser hätte Steuermindereinnahmen in Höhe von 320 Mio. Euro zur Folge. Der Gesetzgeber hat bei der Einführung der Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem zum 1.1.1968 in eingehenden Beratungen eine Gesamtkonzeption für die Besteuerung der Umsätze im Nahrungsmittelbereich entwickelt. Danach werden Lebensmittel allgemein ermäßigt besteuert. Die Entscheidung, Getränke bis auf wenige Ausnahmen mit dem vollen Steuersatz zu belegen, wurde bewusst getroffen, da der Grundbedarf an Getränken mit ermäßigt besteuertem Leitungswasser, Milch und bestimmten Milchmischgetränken gedeckt werden kann.

Die Umsatzsteuer ist zudem nur ein Bestandteil der Kosten, die im Bereich des Lebensmittelhandels anfallen. Die Weitergabe einer Umsatzsteuerersparnis durch Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes an die Kunden könnte nicht sichergestellt werden. Eine Ermäßigung der Umsatzsteuer ist mithin kein geeignetes Mittel, um eine Preisstabilität dauerhaft zu gewährleisten (BT Drs. 16/1005).

Zu den Einzelheiten der Übergangsregelungen vgl. BMF-Schreiben vom 11.08.2006.

### **Versicherungsteuer**

Diese Steuer steigt ab dem 1.1.2007 wie die Umsatzsteuer ebenfalls auf 19 Prozent. Steuerpflichtig sind Sach-, Schaden-, private Haftpflicht-, Gebäude-, Kfz- und Unfallversicherungen.

Lebens-, Berufsunfähigkeits- und Krankenversicherungen sind ebenso wie Sozialversicherungen und Rückversicherungen von der Steuerpflicht ausgenommen.

Für einige Policen gelten spezielle Sätze. Auch der in diesen besonderen Steuersätzen für Feuerversicherungen, verbundene Wohngebäude- und Hausratversicherungen, sowie für Unfallver-



sicherungen mit Prämienrückgewähr enthaltene Regelsteuersatz wird entsprechend erhöht. Der Steuersatz der Seeschiffskaskoversicherung wird um 50% von 2% auf 3% erhöht. Die besonderen Steuersätze betragen:

- 14 Prozent bei der Feuerversicherung und bei der Feuer-Betriebsunterbrechungsversicherung
- 17,75 Prozent bei der Gebäudeversicherung, wenn ein Anteil des Versicherungsentgelts als Feueranteil auch der Feuerschutzsteuer unterliegt
- 18 Prozent bei der Hausratversicherung, wenn ein Anteil des Versicherungsentgelts als Feueranteil auch der Feuerschutzsteuer unterliegt
- 0,2 Promille der Versicherungssumme bei der Hagelversicherung und bei der im Betrieb der Landwirtschaft oder Gärtnerei genommenen Versicherung von Glasdeckungen
- 3 Prozent bei der Seeschiffskaskoversicherung
- 3,8 Prozent bei der Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr

Schließt ein Reiseversicherer sog. Reiseversicherungspakete (bestehend aus Reisekranken-, Reiserücktritt-, Reisegepäck-, Reiseunfallversicherung etc.) ab unter Ausweis eines Versicherungsentgelts, so handelt es sich um ein einheitliches Versicherungsverhältnis. Von diesen Versicherungsarten ist für sich genommen gemäß § 4 Nr.5 VersStG die Zahlung des Versicherungsentgelts für die Krankenversicherung von der Versicherungsteuer befreit, die daneben genannten Versicherungen hingegen unterliegen für sich betrachtet dem Regelsteuersatz.

Um ein einheitliches Versicherungsverhältnis handelt es sich auch, wenn das sog. Reiseversicherungspaket von zwei oder mehreren Versicherern unter Ausweis eines Versicherungsentgelts abgeschlossen wird. Eine Steuerbefreiung nach § 4 VersStG für Teilbeträge des Versicherungsentgelts kommt nicht in Betracht (BMF 22.5.2006, IV C 2 - 6 6400 - 2/06).

**Hinweis:** Zu den Auswirkungen der erhöhten Versicherungsteuer und der steuerlichen Diskriminierung der Dienstleistung Versicherungsschutz siehe Medert in DStR 2006 S. 937.

### Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit

- Hier bleibt es bei der Steuerfreiheit gemäß § 3b EStG bei einem Grundlohn von bis zu 50 Euro pro Stunde.
- Die Sozialversicherungsfreiheit der Zuschläge wird bezogen auf einen Grundstundenlohn auf 25 Euro beschränkt. Sofern die 25 Euro überschritten werden, unterliegt der gesamte Zusatzlohn der Sozialabgabepflicht.
- Diese Änderung gilt bereits ab dem 1.7.2006.



## GmbH-Gesellschafter

Es erfolgt eine gesetzliche Ergänzung für selbständig tätiger Gesellschafter-Geschäftsführer in Bezug auf die Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung durch eine Klarstellung in § 2 Abs. 1 Nr. 9b SGB VI:

*„Versicherungspflichtig sind selbständig tätige, die auf Dauer und im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber tätig sind; bei Gesellschaftern gelten als Auftraggeber die Auftraggeber der Gesellschaft“*

Zudem wird Satz vier um eine neue Nummer 3 ergänzt:

Als Arbeitnehmer gelten

*„für Gesellschafter auch die Arbeitnehmer der Gesellschaft.“*

Diese beiden eher unscheinbaren Änderungen haben folgende Auswirkung:

- Geschäftsführer, die auch selbst Gesellschafter sind, müssen daher grundsätzlich keine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung leisten. Durch eine Übergangsregelung wird sicher gestellt, dass die neue gesetzliche Klarstellung auch für solche Fälle gilt, die vor Inkraft-Treten des Gesetzes vorgekommen sind.
- Selbstständig tätige geschäftsführende Gesellschafter können versicherungspflichtig sein.
- Entscheidend ist aber, ob die GmbH nur einen Auftraggeber hat. Hier ist auf die Verhältnisse der Gesellschaft abzustellen und nicht etwa auf das Innenverhältnis zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft.
- Für den Ausschluss der Versicherungspflicht ist nicht die Beschäftigung von Arbeitnehmern durch den Gesellschafter persönlich erforderlich. Vielmehr ist maßgebend, ob von der GmbH sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer beschäftigt werden.
- Eine Rentenversicherungspflicht kommt nur in Betracht bei Gesellschafter-Geschäftsführern von GmbHs mit nur einem Auftraggeber und ohne sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer bei der GmbH.

*Zum Hintergrund:* Das BSG in Kassel (Urteil vom 24.11.2005, B 12 RA 1/04 R) hatte entschieden, dass die Regelungen über arbeitnehmerähnliche Selbstständige auch für selbstständige GmbH-Geschäftsführer gelten. Die Rentenversicherer hatten diese Voraussetzungen bislang stets auf die GmbH als Ganzes bezogen. Laut BSG kommt nur darauf an, wie viele Auftraggeber der Geschäftsführer in seiner Person hat und ob er selbst Arbeitnehmer beschäftigt. Die Konsequenz des Urteils aus Kassel hätte ohne gesetzlichen Eingriff bedeutet, dass die Rentenversicherungspflicht nicht nur für Geschäftsführer der Ein-Mann-GmbH, sondern auch für viele selbstständige Gesellschafter-Geschäftsführer bestehen würde. Denn in den meisten Fällen arbeiten die Geschäftsführer ausschließlich für die GmbH und haben damit auch nur einen Auftraggeber. Und selbst wenn das Unternehmen versicherungspflichtige Arbeitnehmer beschäftigt, so sind diese in der Regel nicht beim Geschäftsführer persönlich angestellt.

Dieses Urteil konsequent angewendet hätte bedeutet, dass nahezu eine halbe Million GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer teilweise rückwirkend Pflichtmitglieder in der Rentenversicherung



rung geworden wären. Das wiederum hätte für viele erhebliche finanzielle Folgen bis hin zu drohenden Privatinsolvenzen gehabt.

Diese Gesetzesänderung soll zum 1.7.2006 in Kraft treten. Da es sich nach der Gesetzesbegründung lediglich um eine Klarstellung handelt, ist sie auf alle seit dem 1.1.1999 ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden. Damit wird sichergestellt, dass betroffene beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer wie zuvor bereits Vorstände von Aktiengesellschaften nicht auf der Basis der Entscheidung des BSG für die Vergangenheit zur Nachzahlung von Rentenbeiträgen herangezogen werden können.

**Hinweis:** Hat eine GmbH keine Mitarbeiter und im Wesentlichen nur einen Auftraggeber, unterliegen Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch wie bisher bereits der Rentenversicherungspflicht.

### Mini-Jobs

Die vom Arbeitgeber im Rahmen der 400-Euro-Jobs nach § 40a Abs. 2 EStG übernommenen Abgaben steigen im gewerblichen Bereich insgesamt von 25 auf 30 Prozent:

- 15 Prozent für die Rentenversicherung (bisher 12)
- 13 Prozent für die Krankenversicherung (bisher 11)
- 2 Prozent Pauschalsatz bei der Lohnsteuer (unverändert)

Diese Anhebung gilt bereits ab dem 1.7.2006. Die gesamten Pauschalabgaben sind unverändert an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (Mini-Job-Zentrale) als zuständige Einzugsstelle zu entrichten.

Gleichzeitig werden die Formeln im Midi-Bereich in der Gleitzone zwischen 400,01 und 999 Euro angepasst. Hier gelten ermäßigte Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung (nicht Arbeitgeberanteile). So beträgt der Faktor F für die Zeit von 1. Juli bis 31. Dezember 2006 dann 0,7160 (zuvor 0,5967).

Bei der Steuer gibt es keinen Gleitzonenbereich, die Pauschalierung ist nur bis 400 Euro zulässig, § 40a Abs. 2 EStG.

Als Folge der Regelung zu den Minijobs wird der allgemeine Bundeszuschuss zur Rentenversicherung bis zum Jahr 2009 nur noch um 1 Prozent ansteigen, in den vergangenen Jahren waren es rund 6 Prozent gewesen. Ebenfalls gesenkt wird der Zuschuss zur gesetzlichen Krankenkasse, in 2007 auf 1,5 (derzeit 4,2) Milliarden Euro. 2008 läuft er aus. Zudem werden die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung für Bezieher von Arbeitslosengeld II herabgesetzt.

**Hinweis:** Die Pauschalbeiträge für geringfügig Beschäftigte im Privathaushalt von jeweils fünf Prozent des Arbeitsentgelts zur Kranken- und Rentenversicherung sowie zwei Prozent Lohnsteuer blieben jedoch unverändert.



### 3. Auswirkungen der Tarifänderung bei der Umsatzsteuer

Die Erhöhung des USt-Satzes nach § 12 Abs. 1 UStG von 16 auf 19 Prozent ab dem 1.1.2007 stellt die größte Anhebung in der Geschichte des deutschen Mehrwertsteuersystems seit Einführung im Jahre 1968 dar. Sie betrifft alle Bürger durch höhere Bruttopreise. Zur Erinnerung: Die letzte Erhöhung stammt aus dem April 1998, damals ging es lediglich von 15 auf 16 Prozent. Pro Prozentpunkt Anhebung fließen jährlich rund 8 Mrd. Euro mehr in die Staatskasse. Und hiervon profitieren sowohl der Bund als auch die Länder. 2007 sollen es 19,4 Mrd. Euro mehr sein, die sich in den Folgejahren dauerhaft auf rund 23 Mrd. Euro einpendeln sollen.

	allgemeiner Steuersatz	ermäßigter Steuersatz
vom 1.1.1968 bis 30.6.1968	10 %	5 %
vom 1.7.1968 bis 31.12.1977	11 %	5,5 %
vom 1.1.1978 bis 30.6.1979	12 %	6 %
vom 1.7.1979 bis 30.6.1983	13 %	6,5 %
vom 1.7.1983 bis 31.12.1992	14 %	7 %
vom 1.1.1993 bis 31.3.1998	15 %	7 %
vom 1.4.1998 bis 31.12.2006	16 %	7 %
ab dem 1.1.2007	19 %	7 %

Innerhalb der EU bleibt Deutschland mit 19 Prozent aber immer noch im Mittelfeld einer Liste, die von 15 Prozent in Luxemburg und Zypern bis zu 25 Prozent in Dänemark, Ungarn oder Schweden reicht. Zulässig sind nach der 6. EG-Richtlinie drei verschiedene Umsatzsätze:

- ein Normalsteuersatz von mindestens 15 Prozent
- der ermäßigte Steuersätze für bestimmte Lieferungen und Dienstleistungen von mindestens 5 Prozent
- ein Tarif, der sich bei einigen Mitgliedstaaten auf Grund von unterschiedlichen Übergangsregelungen ergibt.

Der erhöhte Steuersatz findet auf alle Umsätze Anwendung, die ab dem 1.1.2007 ausgeführt werden. (A. 160 Abs. 1 S. 1 UStR). Das gilt somit für alle Lieferungen, sonstigen Leistungen, unentgeltliche Wertabgaben, innergemeinschaftliche Erwerbe, Einfuhren, die ab diesem Zeitpunkt an bewirkt werden, § 27 UStG. Der Zeitpunkt von Vereinnahmung, Rechnungserteilung Vertragsabschluss oder Bestelleingangs ist unerheblich. Der Zeitpunkt einer Lieferung ist in der Regelfall identisch mit dem Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (A. 177 Abs. 2 UStR). Dies gilt auch für unentgeltliche Wertabgaben (A. 177 Abs. 1 UStR). Dazu gibt es aber Ausnahmen.



- Beim Kommissionsgeschäft liegt eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer vor (A 24 Abs. 2 S. 9 UStR).
- Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen liegt der Ort der Lieferung am Beginn der Warenbewegung oder wo die Übergabe an den Versender erfolgt (§ 3 Abs. 6 UStG). In der Rechnung ist als Lieferzeitpunkt der Tag des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands anzugeben (BMF 26.9.2005, IV A 5 - S 7280a - 82/05, BStBl 2005 I S. 937). Somit ist dieser Tag auch maßgeblich für die Entstehung der Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG.

Auch in den Fällen der Ist-Versteuerung nach § 20 UStG und bei Anzahlungen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG ist entscheidend, wann der Umsatz bewirkt wird. Dieses gilt unabhängig davon, wann die Steuer entsteht (A. 160 Abs. 3 S. 4 UStR). Denn § 27 Abs. 1 UStG bestimmt, dass Gesetzesänderungen wie eine Steuersatzerhöhung auf Umsätze anzuwenden sind, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Damit ist der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung gemeint. Dies gilt über § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG auch in den Fällen der Entstehung der Steuer bei Unternehmern, die nach vereinnahmten Entgelten versteuern.

Werden in Fällen der Ist-Versteuerung vor 2007 Anzahlungen für Lieferungen und sonstige Leistungen vereinnahmt, die erst nach 2006 ausgeführt werden, so ist auf diese Beträge nachträglich der erhöhte Steuersatz anzuwenden. Damit ergibt sich für diese Beträge eine weitere Steuerschuld in Höhe von drei Prozent, die für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen ist, in dem die Leistung ausgeführt wird.

**Hinweis:** Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist die für die vor 2007 vereinnahmten Entgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum zu entrichten, in dem die Leistung ausgeführt wird. Aus Vereinfachungsgründen lässt die Verwaltung zu, dass die weitere Umsatzsteuer erst für den Voranmeldungszeitraum entrichtet wird, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird.

Werden im umgekehrten Fall in 2007 Entgelte für Leistungen vereinnahmt, die der Unternehmer noch in 2006 ausgeführt hat, so wird die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer noch nach dem alten Steuersatz von 16 Prozent berechnet.

### **Besonderheiten bei der Abrechnung von Teilentgelten und Vorausrechnungen**

- Erteilt ein Unternehmer über vor 2007 vereinnahmte Teilentgelte Rechnungen, die er nach 2006 ausgeführt, so ist hier noch der Steuersatz von 16 Prozent anzugeben.
- Der Leistungsempfänger kann die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Zahlung geleistet hat.
- Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen Rechnungen bedarf es nicht, wenn in einer Endrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung nach dem ab 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent ausgewiesen oder in einer Restrechnung die geschuldete weitere Umsatzsteuer (3 Prozent) zusätzlich angegeben wird.



Diese weitere Umsatzsteuer ist für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung oder Teilleistung erbracht wird.

- Der Vorsteuerabzug kann beansprucht werden, sobald die Leistung ausgeführt ist und die End- oder Restrechnung vorliegt.

### Auswirkungen bei langfristigen Verträgen

Unternehmer sind verpflichtet, über Lieferungen und sonstige Leistungen, die nach 2006 ausgeführt werden, Rechnungen zu erteilen, in denen die Umsatzsteuer mit dem neuen Satz ausgewiesen ist. Das gilt auch, wenn die Verträge über diese Leistungen bereits vorher geschlossen worden sind und dabei vom Umsatzsteuersatz 16 Prozent ausgegangen worden ist.

Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte vorgeschrieben, die entsprechend dem umsatzsteuerrechtlichen Entgeltbegriff die Umsatzsteuer nicht einschließen. Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, können sie für ihre nach 2006 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer mit 19 Prozent dem Entgelt hinzurechnen.

**Hinweis:** Nach § 29 UStG kann der Unternehmer, wenn er eine Leistung ab 2007 ausführt, vom Empfänger unter bestimmten Voraussetzungen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung verlangen. Eine der Voraussetzungen für den Ausgleichsanspruch ist, dass die Leistung auf einem Vertrag beruht der vor dem 1.9.2006 geschlossen worden ist. Die Vertragspartner dürfen außerdem den Ausgleichsanspruch im Falle einer Anhebung des Umsatzsteuersatzes nicht ausgeschlossen haben.

### Übergangsregeln

Bei den vorherigen Umsatzsteuersatzerhöhungen hat die Finanzverwaltung eine Reihe von Übergangs- und Vereinfachungsregelungen gewährt. Vergleichbares ist auch zum Jahreswechsel zu erwarten.

- Werklieferungen oder -leistungen unterliegen insgesamt dem neuen Steuersatz, wenn sie nach 2006 ausgeführt werden.
- Rechnungen in 2006 über erhaltene Anzahlungen für in 2007 erbrachte Leistungen werden mit 19 Prozent ausgestellt. Der Empfänger darf den Betrag als Vorsteuer abziehen. In der Steuererklärung wird dies unter Beträgen mit einem anderen Steuersatz erfasst.
- Die ausgewiesene Umsatzsteuer von 19 Prozent entsteht bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder die Teilleistung erbracht wird, § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG.
- Bei Teilleistungen darf ein Teil der Rechnung noch nach dem niedrigeren Steuersatz ausgestellt werden.



- Bei Kleinbetragsrechnungen, Fahrausweisen und Belegen im Reisegepäckverkehr, kann die Umsatzsteuer ab 2007 mit dem gerundeten Prozentsatz von 15,97 von den Rechnungsbeträgen errechnet werden.
- Bei Dauerleistungen ist in der Regel keine vertragliche Anpassung notwendig. Gilt der Vertrag über die Dauerleistung jedoch als Rechnung (A 183 Abs. 2 UStR), ist er an den neuen Steuersatz anzupassen. Der geänderte Vertrag muss für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers alle nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Pflichtangaben enthalten.
- Tritt ab 2007 eine Änderung der Bemessungsgrundlage für einen zuvor ausgeführten Umsatz ein (Skonto, Rabatt, Preisnachlass, Nachberechnung), so hat eine Berichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG zu erfolgen. Dabei ist sowohl bei der Ist- als auch bei der Sollbesteuerung vom alten Steuersatz auszugehen. Das gilt auch für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.
- Eine Steuerberichtigung für Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, kann nach pauschalen Maßstäben vorgenommen werden, etwa dem Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätzen.
- Bei der Einlösung von Gutscheinen mit Rabatt kann bis Ende Februar 2007 für die Entgeltminderung nur der alte und anschließend nur der neue Steuersatz angewendet werden.
- Bei der Erstattung von Pfand kann bis Ende März 2007 für die Entgeltminderung nur der alte und anschließend nur der neue Steuersatz angewendet werden.
- Bei der Gewährung von Treuerabatten, Jahresboni oder -rückvergütungen kann der Umsatz einfach zeitanteilig ermittelt und dann den einzelnen Steuersätzen zugeordnet werden. Der Unternehmer hat nach § 17 Abs. 4 UStG den betreffenden Leistungsempfängern einen Beleg zu erteilen, aus dem hervorgeht, wie sich die gemeinsamen Entgeltminderungen auf die Umsätze in den beiden Zeiträumen entsprechend den anzuwendenden Steuersätzen verteilen.
- Für bestimmte Leistungsbereiche wie etwa bei Rechtsanwälten (BRAGO), Steuerberatern (StBGebV), Notaren (KostO) sowie Architekten und Ingenieuren sind Entgelte vorgeschrieben, die die Umsatzsteuer für die Leistungen nicht einschließen. Soweit die Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, können sie für nach 2006 ausgeführten Leistungen ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung die Umsatzsteuer mit 19 Prozent dem Entgelt hinzurechnen (A 283 Abs. 5 UStR).
- Die Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe in der Sylvesternacht 2006 dürfen komplett dem alten Steuersatz zugerechnet werden.
- Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein vor 2007 gelieferter Gegenstand nach diesem Stichtag umgetauscht, so ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der nunmehr geltende Steuersatz von 19 Prozent anzuwenden.



**Hinweise:** Detaillierte Anweisungen der Finanzverwaltung zum Themenbereich:

- Rechnungsausstellung sowie dem Ausweis des Steuersatzes: BMF-Schreiben vom 29.1.2004 (IV B 7 - S 7280 - 19/04, BStBl 2004 I S. 258), vom 3.8.2004 (IV B 7 - S 7280 a - 145/04, BStBl 2004 I S. 739, vom 13.12.2004, (IV A 5 - S 7280 a - 91/04, DStR 2005 S. 110) und vom 26.9.2005 (IV A 5 - S 7280 a - 82/05, BStBl 2005 I S. 937).
- Umstellungsregelungen: OFD Rheinland, Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 11 vom 20.6.2006, DB 2006 S. 1414, BMF-Schreiben, BStBl. I 1998 S. 177, Abschn. 177 bis 182 UStR

#### **4. Gestaltung beim Übergang auf den höheren Steuersatz**

Im Handel mit Privatkunden und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern empfiehlt es sich, Leistungen noch in das Jahr 2006 vorzuverlegen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, Teilleistungen noch im alten Jahr fertig zu stellen und abnehmen zu lassen.

##### **Vorziehen von Umsätzen**

Sollen noch möglichst viele Kunden in den Genuss der Anwendung des niedrigeren Steuersatzes kommen, sollten viele Umsätze in 2006 ausgeführt werden. Da voraussichtlich viele Leistungsempfänger diesen Wunsch äußern, könnte es zum Jahresende hin zu Kapazitätsengpässen kommen, so dass ein Teil der avisierten Aufträge nicht mehr rechtzeitig erfüllt werden kann. Das führt dann bei Kunden zu Enttäuschungen und Verärgerung, wenn sie dann doch einen höheren Bruttobetrag zahlen müssen. Auf der anderen Seite könnten Unternehmer auf der Umsatzsteuer sitzen bleiben, so dass sich ihr Gewinnaufschlag reduziert.

Bei der letzten Steuersatzänderung im Frühjahr 1998 war zu beobachten, dass unternehmerische Hektik ausbrach und teilweise voreilig Abrechnungen geschrieben wurden. Am Nachweis, dass die Leistungen auch tatsächlich vor dem Zeitpunkt der Steuersatzerhöhung ausgeführt wurden, mangelte es. Insbesondere nachfolgende Betriebsprüfungen haben den Übergangszeitraum kritisch unter die Lupe genommen, vor allem im Baugewerbe wurden sogar Stundenzettel der Angestellten zu Rate gezogen.

Das Risiko der Nachbelastung trägt in solchen Zweifelsfällen der leistende Unternehmer. Der sollte sich dessen bewusst sein und vorgezogene Lieferungen und sonstige Leistungen nur dann zusagen, wenn er sie auch erbringen kann. Eine nachträgliche „Reparatur“ über die Rechnungsausstellung sollte keine Lösung darstellen.

##### **Anwendung einer Organschaft**

Im betrieblichen Bereich kommt es zu einer Zusatzbelastung durch den erhöhten Tarif, wenn die in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge nicht voll abziehbar sind. Das gilt insbesondere, wenn die hierauf entfallenden steuerfreien Umsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Im Firmenverbund kann es sich daher lohnen, über eine umsatzsteuerliche Organschaft nachzudenken. Das schafft nicht steuerbare Innenumsätze. Hierbei kann die für eine umsatzsteuerrechtli-



che Organschaft erforderliche wirtschaftliche Eingliederung bereits dann vorliegen, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen; insbesondere braucht die Organgesellschaft nicht wirtschaftlich vom Organträger abhängig zu sein (BFH 3.4.2003, V R 63/01, BStBl 2006 II S. 434).

Bei einer Einheits-GmbH & Co. KG, bei der die KG alleinige Inhaberin der Geschäftsanteile an der GmbH ist, kann eine umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegen. Durch die Beteiligung der KG an der GmbH liegt eine finanzielle Eingliederung vor. Durch die außerordentliche Gesellschafterstellung kann die KG zudem sicherstellen, dass in der GmbH ihr Wille durchgesetzt wird (organisatorische Eingliederung). Sofern zusätzlich zur finanziellen und organisatorischen Eingliederung das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung vorliegt, ist eine Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, A 21 UStR) anzunehmen (OFD Düsseldorf 2.2.2005, S 7100 A - St 442 - D/S 7100 - 227 – K, DB 2005 S. 368). Hinweise zur Geschäftsführung als umsatzsteuerliche Leistung:

- BMF 23.12.2003, IV B 7 - S 7100 - 246/03, BStBl 2004 I S. 240
- BMF 21.9.2005, IV A 5 - S 7104 - 19/05, BStBl 2005 I S. 936

In Frage kommt die Organschaft wegen umsatzsteuerlicher Vorteile insbesondere, wenn steuerfreie Vermietungs- oder Bankgeschäfte durchgeführt werden. Auch bei einer Betriebsaufspaltung liegt oft eine Organschaft vor.

### Besonderheiten bei Werkleistungen

Besonders in der Baubranche und beim Anlagenbau werden in der Regel mehrere Werklieferungen und -leistungen über längere Zeiträume vereinbart und ausgeführt.

- **Werklieferungen** (§ 3 Abs. 4 UStG) sind Lieferungen, die zugleich Elemente sonstiger Leistungen (Be- oder Verarbeitung eines Gegenstands) enthalten. Bei Werklieferungen ist die Leistung ausgeführt, wenn dem Auftraggeber (Bauherrn) die Verfügungsmacht an dem erstellten Werk verschafft worden ist. Das ist dann der Fall, wenn der Auftraggeber befähigt ist, im eigenen Namen über das auftragsgemäß fertiggestellte Werk zu verfügen. Nach ständiger Rechtsprechung wird die Verfügungsmacht bei Werklieferungen grundsätzlich mit der Übergabe und Abnahme des fertigen Werks verschafft. Unter Abnahme ist die Billigung der ordnungsgemäßen vertraglichen Leistungserfüllung i.S. des § 640 BGB durch den Auftraggeber zu verstehen. Nicht maßgebend ist die baubehördliche Abnahme. Dabei ist der Steuersatz anzuwenden, der im Zeitpunkt der Abnahme gilt.
- Bei **Werkleistungen** überwiegt als sonstigen Leistung die Be- oder Verarbeitung. Sie gelten mit Fertigstellung oder Vollendung des Werks als ausgeführt. Die Vollendung des Werks wird zwar im Regelfall mit der Abnahme der Werkleistung zusammenfallen, diese ist hier aber nicht Voraussetzung.
- **Teilleistungen** sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Werklieferungen oder -leistungen, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird, und die statt der Gesamtleistung geschuldet werden (A. 180 UStR). Dabei ist eine Vereinbarung zwischen Unternehmer und Leistungsempfänger notwendig, dass eine Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tat-



sächlich in Teilleistungen aufzuspalten und die Leistung entsprechend auszuführen. In diesem Fall können für separate Teilleistungen noch der Steuersatz von 16 Prozent verwendet werden, auch wenn das Gesamtwerk erst 2007 abgenommen wird.

Damit die Teilleistungen noch mit dem Satz von 16 Prozent in Rechnung gestellt werden können, sind einige Voraussetzungen zu beachten:

- Eine Leistung muss grundsätzlich wirtschaftlich teilbar sein.
- Ein Teil der Werklieferung muss vor 2007 abgenommen worden sein.
- Eine abgrenzbare Werkleistung muss vor 2007 vollendet oder beendet worden sein.
- Vor 2007 muss vereinbart worden sein, dass entsprechende Teilentgelte entrichtet werden.
- Eine Veränderung in der Vereinbarung muss noch in 2006 erfolgen.
- Die Teilentgelte müssen gesondert abgerechnet werden.

**Hinweis:** Zu Teilleistungen in der Bauwirtschaft gibt es zwei Verfügungen der Finanzverwaltung:

- OFD Karlsruhe 19.9.2005, S 7270, DStR 2005 S. 1736
- BMF 13.7.2004, IV B 7 - S 7270 - 3/04, BStBl 2004 I S. 628

## 5. Abwälzung der Umsatzsteuererhöhung auf den Kunden

Träger der Umsatzsteuer ist nicht der Unternehmer, sondern der Endabnehmer, die nach dem Gesetz entstandene Steuer in der vereinbarten Gegenleistung enthalten. Dieser Grundsatz kann sich aber verändern, wenn beispielsweise mit dem Kunden ein fester Bruttoendpreis vereinbart worden ist. Das kommt es bei einer Lieferung in 2007 insoweit zu einer entsprechenden Minderung der Nettobemessungsgrundlage.

In diesem Fall hat der Unternehmer jedoch einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch gegenüber dem Kunden. Denn gemäß § 29 Abs. 1 UStG kann der vereinbarte Preis nachträglich erhöht werden,

- sofern die Vertragsparteien nichts anderes vereinbart haben.
- wenn der Vertragsabschluss mindestens vier Monate vor Inkrafttreten der Steuererhöhung erfolgt ist.

Liegt hingegen eine Nettopreisvereinbarung vor, kann der jeweils gültige Steuersatz verwendet werden.

## 6. Steuersatzänderung in Sonderfällen

- Dauerleistungen gelten zu dem Zeitpunkt als ausgeführt, zu dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Wird eine Dauerleistung für Zeitabschnitte abgerechnet, kommt es zu Teilleistungen. Bei Strom-, Gas- und Wärmelieferungen ist das Entgelt im Verhältnis der Tage vor und ab dem Stichtag 1. 1. 2007 aufzuteilen.



- Skonti, Rabatte, Preisnachlässe oder -nachberechnungen führen zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die ursprünglich ausgeführten Umsätze. Die Umsatzsteuer ist nach § 17 Abs. 1 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die betreffende Lieferung als ausgeführt gilt.
- Die Einlösung von Gutscheinen oder Rabattmarken führt zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage. Hier sind Vereinfachungsregeln zu erwarten, wonach Einlösungsbeträge bis zu einem bestimmten Zeitpunkt noch dem Steuersatz von 16 Prozent zuzurechnen sind.
- Der Steuersätze von Fahrausweisen bemessen sich nach dem Verkaufstag. Bei Zeitkarten muss eine Aufteilung erfolgen.
- Taxiunternehmer können für die Nachtschicht an Silvester durchgängig noch ein Steuersatz von 16 Prozent anwenden. Ausnahme: Sie erstellen Rechnungen mit dem neuen Steuersatz.
- Handelsvertreter müssen das Datum beachten, an dem die vermittelte Lieferung oder Leistung ausgeführt wird.
- Gaststätten und Hotels können die Bewirtung in der Silvesternacht dem alten Steuersatz zuschlagen. Das gilt aber nicht für die Übernachtung.
- Ein Umtausch von Gegenständen stellt eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung dar. Hierbei ergibt sich das Problem, dass sich der höhere Steuersatz zumeist nicht auf den Kunden abwälzen lässt.
- Telefondienstleistungen sind den Dauerleistungen zuzurechnen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit abgeschlossen werden und periodische Abrechnungszeiträume vorsehen. In diesen Fällen sind Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Änderungen im Steuerrecht:

**Rechtsanwälte, Steuerberater**

**Prof. Dr. Jochen Axer**

**Dr. Stephan Bellin**

**Hans-Helmuth Delbrück**

**Bernhard Fuchs**

**Rainer Roskopf**

**Dr. Horst Schäfer**

**Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht**

**Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 440**

**Fax 0221/47 43 499**

**info@axis.de**