

## Umsatzsteuererhöhung ab 2007

### A. Erhöhung des Umsatzsteuersatzes

Zum 01.01.2007 wird der allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 % auf 19 % angehoben. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % bleibt unverändert.

Wie bei allen bisherigen Änderungen ist für den Zeitpunkt der Anwendung des neuen Steuersatzes ausschließlich der **Zeitpunkt der Ausführung** der Lieferung, der sonstigen Leistung, der unentgeltlichen Wertabgabe und des innergemeinschaftlichen Erwerbs oder der Einfuhr maßgebend.

Der Tag

- des Vertragsabschlusses,
- der Rechnungserteilung oder
- der Vereinnahmung des Entgelts

sind **unerheblich**.

Insofern müssen Rechnungen über nach dem 31.12.2006 zu erbringende Leistungen bereits heute mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % fakturiert werden. Andernfalls schuldet der Rechnungsaussteller den Differenzbetrag zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung. Werden dagegen Rechnungen über bis zum 31.12.2006 erbrachte Leistungen erst nach diesem Zeitpunkt erteilt, ist noch ein Steuersatz von 16 % anzuwenden. Erleichterungen gibt es nach diesen Grundsätzen nur bei der Abrechnung abgrenzbarer Teilleistungen.

Die nachfolgenden Hinweise lehnen sich an die bisher in ähnlich gelagerten Fällen ergangenen Verwaltungsvorschriften an.

#### 1. Auch für Istbesteuerung ist Leistungszeitpunkt maßgebend

Für Unternehmer, die ihre Umsätze gem. § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten besteuern (Gesamtumsatz im vergangenen Kalenderjahr bis 250.000 EUR – neue Bundesländer bis 500.000 EUR) oder Teilentgelte in Form von Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen vereinnahmen, ist zu beachten:

Für nach dem 31.12.2006 auszuführende Leistungen und hierfür vor dem 01.01.2007 vereinnahmte Entgelte gilt: Der Unternehmer schuldet den Differenzbetrag in Höhe von 3 % in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird. Die Nachberechnung der USt ist mit der Endrechnung bzw. mit der letzten Teilrechnung möglich.

Für vor dem 01.01.2007 ausgeführte Leistungen, deren Entgelte oder Teilentgelte erst nach dem 31.12.2006 vereinnahmt werden, gilt: Der Unternehmer schuldet die auf diese Beträge entfallende USt zum alten Steuersatz von 16 %.

#### 2. Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten für nach dem 31.12.2006 zu erbringende Leistungen

##### *Variante A*

Der Rechnungsaussteller erteilt eine Rechnung mit 16 % USt. Vorsteuerabzug seitens des Rechnungsempfängers nach Eingang und Bezahlung der Rechnung. Keine Rechnungsberichtigung nötig, wenn mit der Endrechnung oder einer weiteren Teilrechnung der höhere Steuersatz für die erbrachte Leistung berücksichtigt wird. USt ist in dem Voranmeldungszeitraum fällig, in dem die Leistung/Teilleistung erbracht wird. Der Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger erfolgt nach Ausführen der Leistung und Vorliegen der Rechnung. Bei Rechnungsberichtigung entsteht die Steuerschuld und das Recht zum Vorsteuerabzug zu diesem Zeitpunkt.

##### *Variante B*

Bereits für vor dem 01.01.2007 vereinnahmte Teilentgelte für nach dem 31.12.2006 auszuführende Leistungen wird der Steuersatz von 19 % in Rechnung gestellt. Die USt wird dann in voller Höhe vom Rechnungsaussteller geschuldet, kann aber auch vom Rechnungsempfänger nach Bezahlung als Vorsteuer geltend gemacht werden.

### **3. Vorausrechnungen für nach dem 31.12.2006 auszuführende Leistungen (Sollbesteuerung)**

Der Unternehmer ist berechtigt und ggf. verpflichtet, die USt nach dem geltenden Steuersatz von 19 % auszuweisen. Vereinnahmt er das Entgelt bereits vor Ausführung der Leistung, auch vor dem 01.01.2007, schuldet er die USt in ausgewiesener Höhe. Der Rechnungsempfänger hat das Recht zum Vorsteuerabzug frühestens nach Vorliegen und Bezahlung der Rechnung. Wird das Entgelt erst nach Ausführung der Leistung vereinnahmt, entsteht die USt-Schuld zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung.

Das Recht zum Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger entsteht spätestens mit Ausführung der Leistung und Vorliegen der Rechnung.

### **4. Langfristige Verträge (Altverträge)**

Grundsätzlich gibt es keinen Rechtsanspruch auf die Durchsetzung des höheren Steuersatzes über einen höheren Preis. Lediglich über die Vorschrift des § 29 UStG kann eine Anpassung des Preises an einen höheren Umsatzsteuersatz erreicht werden. Der Preis bestimmt sich gemäß dem Zivilrecht grundsätzlich nach dem Bruttobetrag. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Vertragsparteien etwas Abweichendes vereinbart haben. Ergeben sich nach Vertragsschluss (nach Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts) Änderungen im Rahmen der USt, kann dies zum Zeitpunkt der Leistungserbringung zu einer höheren oder niedrigeren steuerlichen Belastung führen. Um diesen Nachteil bei einer Erhöhung des Steuersatzes ausgleichen zu können, gibt § 29 UStG Bedingungen vor, unter denen ein Ausgleich zwischen den Vertragsparteien erfolgen kann. So regelt die Vorschrift u. a. für den Fall von Erhöhungen des Steuersatzes, dass der eine Vertragsteil von dem anderen einen entsprechenden Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung verlangen kann, wenn die Leistung auf einem Vertrag beruht, der nicht später als vier Monate vor Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossen worden ist. Damit gewährt § 29 UStG dem Vertragspartner einen zivilrechtlichen Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich gegen den Vertragspartner, wenn durch die Änderung eines Steuersatzes in der Zeit zwischen dem Vertragsabschluss und dem für die Besteuerung maßgebenden Zeitpunkt eine Mehr- oder Minderbelastung eintritt. Der Vertragsschluss muss länger als vier Monate vor der maßgeblichen Gesetzesänderung (d. h. vor dem 01.09.2006) abgeschlossen worden sein.

Dabei ist zu beachten, dass durch § 29 UStG ausschließlich Ausgleichsansprüche bei zweiseitigen Verträgen geregelt werden. Bei einseitigen Rechtsgeschäften, bei Einfuhren oder innergemeinschaftlichen Erwerben oder unentgeltlichen Leistungen ist die Vorschrift nicht anzuwenden.

Sind in den Verträgen Preise "zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer" im Zeitpunkt der Leistungsausführung festgelegt, dürfte es keine Probleme mit der Überwälzung der steuerlichen Mehrbelastung geben.

### **5. Vorsteuerabzug bei Kleinbetragsrechnungen – Im-Hundert-Satz**

Aus Kleinbetragsrechnungen (bis 150 EUR) und aus Fahrausweisen kann die USt mit dem abgerundeten Hundertsatz von **15,96 %** (bisher 13,79 %) aus den Rechnungsbeträgen herausgerechnet werden.

## **B. Übergangsregelungen und Erleichterungen**

Entsprechend der Regelung bei früheren Erhöhungen des USt - Satzes ist mit folgenden Verfahrenserleichterungen zu rechnen:

### **1. Vorgehen bei Werklieferungen/Werkleistungen**

Werklieferungen und Werkleistungen unterliegen dem Steuersatz von 19 %, wenn sie nach dem 31.12.2006 ausgeführt werden. Sind sie **wirtschaftlich teilbar** und werden sie in Teilleistungen erbracht und abgerechnet, so kann unter folgenden Voraussetzungen für die vor dem 01.01.2007 ausgeführten Leistungen noch der Steuersatz von 16 % angewandt werden:

- Der Leistungsteil einer Werklieferung muss vor dem 01.01.2007 **abgenommen** worden sein; der abgrenzbare Teil einer Werkleistung muss vor dem 01.01.2007 vollendet oder beendet worden sein.
- Vor dem 01.01.2007 muss im Werkvertrag vereinbart worden sein, dass für die Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung/Werkleistung zunächst keine Teilentgelte vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 01.01.2007 entsprechend geändert werden.
- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

**Praxistip:** Bei der Erbringung von teilbaren Werkleistungen an Privatpersonen und die öffentliche Hand sollten noch vor dem 01.01.2007 übergabefähige und abrechenbare Abschnitte vereinbart werden.

## 2. Dauerleistungen

Bei Dauerleistungen kann es sich sowohl um Dienstleistungen (Vermietungen, Leasing, Wartung, Überwachung) als auch um wiederkehrende Lieferungen (z.B. von Baumaterialien) über einen längeren Zeitraum handeln (Halbjahr, 1 Jahr, 5 Jahre usw.). Im umsatzsteuerrechtlichen Sinn gilt die Dauerleistung an dem Tag als ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Im Fall wiederkehrender Lieferungen gilt als Leistungszeitpunkt der Tag, an dem die letzte Lieferung ausgeführt wurde. Insofern muss grundsätzlich für alle Dauerleistungen, die nach dem 31.12.2006 enden, der erhöhte Steuersatz von 19 % angewandt werden.

Ausnahmen von diesem Fall sind nur möglich, wenn die Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte, z.B. ein Kalendervierteljahr, abgerechnet wird. Insoweit erkennt die Verwaltung die Ausführung von Teilleistungen an.

## 3. Entgeltminderungen und –erhöhungen

Skonti, Rabatte, Boni, sonstige Preisnachlässe oder Nachberechnungen führen zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die ursprünglich ausgeführten Umsätze. Der dafür geschuldete USt-Betrag ist gem. § 17 Abs. 1 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die betreffende Lieferung als ausgeführt galt. Dementsprechende Berichtigungen unterliegen für Umsätze, die bis zum 31.12.2006 ausgeführt wurden, dem Steuersatz von 16 %. Das gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

## 4. Gutscheine für Barzahlungsnachlässe (Rabattmarken)

Die Einlösung dieser Gutscheine führt zu einer Minderung der Leistung des Unternehmers, für die diese Gutscheine ausgegeben wurden. Die erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 01.01.2007 und nach dem 31.12.2006 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis Schwierigkeiten. Deshalb ist damit zu rechnen, dass den Unternehmen wiederum eine zweimonatige Schonfrist gewährt wird. Danach können Unternehmer bei Einlösen der Gutscheine in der Zeit vom 01.01.2007 bis 28.02.2007 die dem allgemeinen Steuersatz zugrundeliegenden Umsätze noch mit 16 % berichtigen. Beim Einlösen der Gutscheine nach dem 28.02.2007 ist die USt mit 19 % zu berichtigen.

## 5. Strom-, Gas- und Wärmelieferungen

Enden die Ablesezeiträume nach dem 31.12.2006 und werden die ausgeführten Lieferungen innerhalb der Ablesezeiträume vor dem 01.01.2007 gesondert abgerechnet, so ist das Entgelt im Verhältnis der Tage vor und ab dem Stichtag 01.01.2007 aufzuteilen. Die Teillieferungen vor dem 01.01.2007 unterliegen noch dem Steuersatz von 16 %. Die Rechnungen an die Tarifabnehmer sind nach diesen Grundsätzen auszustellen.

## **6. Fahrausweise von Personenbeförderungsunternehmen**

Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen (Einzelfahrscheine und Zeitkarten) bis zum Betriebstag 31.12.2006 unterliegen dem Steuersatz von 16 %. Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen ab Betriebstag 01.01.2007 unterliegen dem Steuersatz von 19 %. Reicht die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise, die vor dem 01.01.2007 erworben wurden, über den 31.12.2006 hinaus, können die erbrachten Leistungen der Personenbeförderungsunternehmen hinsichtlich der Anwendung des erhöhten Steuersatzes im Schätzungsweg aufgeteilt werden.

## **7. Handelsvertreter**

Leistungszeitpunkt für die Leistung eines Handelsvertreters ist der Zeitpunkt, zu dem die von ihm vermittelte Lieferung/Leistung ausgeführt wird. Dementsprechend sind alle vermittelten Umsätze, die nach dem 31.12.2006 erbracht werden, dem Steuersatz 19 % zu unterwerfen.

## **8. Gastgewerbe**

Für die im Gastgewerbe (Gaststätten, Hotels, Imbißständen u.ä.) erbrachten Bewirtschaftungsleistungen ist in der Nacht vom 31.12.2006 zum 01.01.2007 noch der Steuersatz von 16 % anzuwenden. Dies gilt nicht für Beherbergungsleistungen und damit verbundene Nebenleistungen.

## **9. Umtausch von Gegenständen**

Vor dem 01.01.2007 zum Steuersatz von 16 % erworbene Gegenstände und nach dem 31.12.2006 umgetauschte Gegenstände stellen die Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung dar. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung, die dem Steuersatz von 19 % unterliegt.

## **C. EU – Beitritt von Rumänien und Bulgarien**

Die EU hat die Beitrittsverträge mit Bulgarien und Rumänien unterzeichnet. Danach sollen die beiden Länder zum 01.01.2007 aufgenommen werden.

Dies bedeutet, dass es sich ab Beginn des nächsten Jahres bei Lieferungen nach Bulgarien oder Rumänien um innergemeinschaftliche Lieferungen handelt, die nach § 4 Nr. 1 b UStG steuerfrei sind, sofern die Voraussetzungen nach § 6 a UStG vorliegen. Die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist das Gegenstück zur Erwerbsbesteuerung nach § 1a UStG. Bei dem innergemeinschaftlichen gewerblichen Warenverkehr werden die Lieferungen aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat von der USt befreit. Andererseits erfolgt in dem Bestimmungsland eine Belastung mit USt (sog. Erwerbsbesteuerung). Zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung gehört neben dem Gelangen in das übrige Gemeinschaftsgebiet an bestimmte Abnehmer der buch- und belegmäßige Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. In Rechnungen über steuerfreie Lieferungen muss auf die Steuerfreiheit hingewiesen und die IdNr. des Lieferers und die des Leistungsempfängers angegeben werden. Die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen schließt den Vorsteuerabzug nicht aus (§ 15 Abs. 3 Nr. 1a UStG).