

Praxishinweis

Umsatzsteuererhöhung zum 01.01.2007 - Besonderheiten für Kammermitglieder -

1. Grundlegende Informationen

Zum 01.01.2007 steht die umfangreichste Erhöhung der Umsatzsteuer in der Historie des aktuellen Umsatzsteuersystems bevor. Der allgemeine Umsatzsteuersatz (§ 12 Abs.1 UStG), der auch für die typischen Leistungen der Architekten relevant ist, wird von bislang 16% auf 19% angehoben. Damit beträgt der Divisor zur Berechnung des Bruttoentgelts ab diesem Zeitpunkt 1,19 und der Vomhundertsatz zur Ermittlung der Umsatzsteuer aus Bruttoentgelten 15,97 (=19/119). Der ermäßigte Steuersatz von 7% bleibt unverändert.

In der Praxis sollen daraus entstehende unnötige Mehrbelastungen vermieden werden. Gemäß § 27 Abs. 1 UStG ist für den Fall der Änderung des Umsatzsteuersatzes geregelt, dass der erhöhte Umsatzsteuersatz grundsätzlich auf sämtliche Umsätze anzuwenden ist, die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführt werden.

Der Umgang mit der neuen Rechtslage aus der Sicht der Finanzverwaltung ist in dem detaillierten Schreiben (IV A 5 – S 7210 – 23/06) des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.08.2006 dargestellt.

Im Folgenden geht dieser Praxishinweis auf die Themenbereiche ein, die insbesondere in der Berufspraxis der Architektinnen und Architekten, Innenarchitektinnen und Innenarchitekten, Landschaftsarchitektinnen und Landschaftsarchitekten, Stadtplanerinnen und Stadtplaner von besonderer Bedeutung sind. Für konkrete Einzelfragen empfiehlt sich die Lektüre des umfangreichen BMF-Schreibens sowie die Auskunft Ihres steuerlichen Beraters.

2. Mehrbelastungen

Im Geschäftsverkehr können aufgrund der Umsatzsteuererhöhung Mehrbelastungen aus verschiedenen Gründen auftreten.

Dies ist vor allem dann der Fall, wenn Leistungen von Kammermitgliedern an Personen erbracht werden, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind. Davon ist regelmäßig der private Bauherr betroffen, der die Steigerung um 3%-Punkte in voller Höhe zu tragen hat und keine Möglichkeit zur Abwälzung besitzt. Weniger wird sich dieses Problem auf Gewerbetreibende auswirken, die generell die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen können.

Weitere Belastungen können auf der Seite des Leistungserbringers, also des Architekten, auch hinsichtlich der Durchsetzbarkeit des höheren Mehrwertsteuersatzes gegenüber seinem Kunden entstehen (siehe Punkt 5. dieses Praxishinweises).

3. Zeitpunkt der Leistungserbringung

Für die Anwendung des alten oder des neuen Umsatzsteuersatzes ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgeblich.

Demnach kommt dem Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts für die Bestimmung des maßgebenden Steuersatzes ebenso wie dem Zeitpunkt der Rechnungserteilung keine Bedeutung zu. Auch bei der sog. Ist-Versteuerung für bestimmte Freiberufler (§ 20 UStG) und bei der Versteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs.1 Nr.1a S.4 UStG) kommt es allein darauf an, wann der Umsatz bewirkt, also tatsächlich ausgeführt wird. Dies gilt unabhängig von dem Zeitpunkt, zu dem die Steuer nach § 13 Abs.1 Nr.1 UStG rechtlich entsteht. Dienstleistungen gelten regelmäßig mit ihrer Vollendung als ausgeführt (R. 177 Abs.3 S.1 UStR).

4. Vorgehen bei Ist-Besteuerung

Grundsätzlich erfolgt die Umsatzbesteuerung nach den vereinbarten Entgelten (sog. Soll-Besteuerung). Für bestimmte Steuerpflichtige, insbesondere auch für Freiberufler, sieht das Gesetz unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die Umsatzbesteuerung nach vereinbarten Entgelten (sog. Ist-Besteuerung gem. § 20 Abs.1 UStG) vor, die sich im Hinblick auf die Liquidität des Unternehmens günstiger darstellt, da der Unternehmer die Umsatzsteuer unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung erst an das Finanzamt voranmeldet und bezahlt, wenn er das Geld erhalten hat.

5. Leistungseinordnung als Gesamtleistung oder als Teilleistungen

Typisierung als Sachverhaltsgestaltung zur Steuerminderung

Bei länger andauernden Leistungen, wie sie für Bauleistungen oder speziell auch für Architektenleistungen typisch sind, hat es besondere Bedeutung, ob die einzelnen Leistungsbestandteile aus steuerlicher Sicht als eine Gesamtleistung oder als selbständige Teilleistungen anzuerkennen sind. Denn: werden an Stelle einer Gesamtleistung sog. Teilleistungen erbracht, dann kommt es für die Anwendung des Steuersatzes nicht auf den Zeitpunkt der Erbringung der Gesamtleistung an, sondern darauf, wann die einzelnen Teilleistungen ausgeführt werden.

Zur Vermeidung von Mehrbelastungen aufgrund der Erhöhung des Umsatzsteuersatzes sollten langfristige und einheitlich geschuldete Leistungen, die voraussichtlich erst nach dem 31.12.2006 vollständig erbracht werden, darauf hin geprüft werden, ob sie in Teilleistungen aufgeteilt und abgerechnet werden können. Wenn das möglich sein sollte, können zumindest einzelne Teilleistungen noch im Jahr 2006 fertig gestellt und mit dem Steuersatz von 16 % abgerechnet werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Teilleistungen wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen, die gesondert bewirkt werden und für die das Entgelt gesondert vereinbart und statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet wird. Wichtig dabei: die Leistun-

gen müssen nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch tatsächlich teilbar sein, eine willkürliche Trennung reicht nicht aus. Nach den Richtlinien der Finanzverwaltung liegen Teilleistungen im Allgemeinen vor, wenn für einzelne Leistungsteile gesonderte Entgeltsabrechnungen erfolgen (R. 180 Abs.1 UStR).

Besonderheiten für Teilleistungen im Baugewerbe

Gerade im Baugewerbe kommt Teilleistungen im Vorfeld einer Umsatzsteuererhöhung bei Werklieferungen/Werkleistungen eine besondere Bedeutung zu, da Bauprojekte erfahrungsgemäß mit hohen Umsatzsteuerbeträgen belastet sind. Sofern die Kunden bzw. Bauherren nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt sind (z. B. Privatpersonen, Banken, Versicherungsbranche, Ärzte, Wohlfahrtsbranche), sollte im Vorfeld die Abgrenzung von Teilleistungen eingehend geprüft werden.

Zu diesem Thema hat die Finanzverwaltung (Schreiben der OFD Karlsruhe vom 19.09.2005) u.a die folgenden Grundsätze aufgestellt:

Danach ist bei sog. Werklieferungen die Leistung dann ausgeführt, wenn dem Auftraggeber (Bauherrn) die Verfügungsmacht an dem erstellten Werk verschafft worden ist, d.h. grundsätzlich erst mit der Übergabe und Abnahme des fertigen Werks. Dabei ist unter der Abnahme die Billigung der ordnungsgemäßen vertraglichen Leistungserfüllung i.S. des § 640 BGB durch den Auftraggeber zu verstehen. Nicht maßgebend ist die baubehördliche Abnahme.

Sog. Werkleistungen werden mit der Fertigstellung, d.h. mit der Vollendung des Werkes ausgeführt. Eine Abnahme der Leistung ist hier jedoch nicht erforderlich.

In diesem Bereich werden Teilleistungen von der Finanzverwaltung nur dann anerkannt, wenn der Leistende als auch der Leistungsempfänger sich darüber einig sind, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespaltet werden soll und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- wirtschaftliche Teilbarkeit der Leistung
- gesonderte Abnahme bei einer Werklieferung/Vollendung bei einer Werkleistung
- gesonderte Vereinbarung
- gesonderte Abrechnung

In diesem Zusammenhang weist die Finanzverwaltung dabei insbesondere auf den Zeitpunkt der Abnahme nach § 12 VOB/B (binnen 12 Tage nach Fertigstellung), auf die Einhaltung von Formerfordernissen (ggfs. Schriftform) und die Berücksichtigung von Rechtsfolgen der Abnahme (z.B. Beginn der Gewährleistungsfrist gemäß § 13 VOB/B) als Indizien für eine gesonderte Abnahme hin. Bezüglich der gesonderten Vereinbarung der Teilleistung wird klargestellt, dass nur dann, wenn im Leistungsverzeichnis zu Werkverträgen entsprechende Einzelpositionen enthalten sind, Teilleistungen angenommen werden können. Bei Vereinbarung eines Festpreises für das Gesamtwerk, scheiden Teilleistungen aus.

Zur Prüfung, ob Teilleistungen steuerlich wirksam vorgenommen wurden, wird die Finanzverwaltung gemäß dem o.g. Schreiben der OFD Karlsruhe als Vorgabe die folgenden Unterlagen heranziehen:

- Werkvertrag und Leistungsverzeichnis,
- Bauakte,
- Stundenlohnzettel der Arbeitnehmer,
- Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer.

Besonderheiten für Leistungen von Mitgliedern der Architektenkammer

a) Grundfall: Gesamtleistung

Wie in den überarbeiteten Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 (R. 179 Abs.1 S.1 UStR) der Finanzverwaltung zum Ausdruck kommt, geht sie davon aus, dass diejenigen Leistungen der Architekten und Ingenieure, denen Leistungsbilder nach der HOAI zu Grunde liegen, grundsätzlich als einheitliche Leistung erbracht werden, „auch wenn die Gesamtleistung nach der Beschreibung in der HOAI, insbesondere durch die Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen, teilbar ist.“

Damit ist klargestellt, dass bei Leistungen der Architekten nach HOAI nicht ohne weiteres von teilbaren Leistungen, etwa in Bezug auf die einzelnen Leistungsphasen, ausgegangen werden kann. Vielmehr unterstellt die Finanzverwaltung im Grundsatz die wirtschaftliche Einheit dieser Arbeiten.

Entsprechendes soll daneben auch für Leistungen der Architekten und Ingenieure, die nicht nach HOAI erbracht werden, gelten.

b) Sonderfall: Aufteilung in Teilleistungen

Eine Aufteilung von Architektenleistungen ist nur unter sehr strengen Maßstäben durchsetzbar. Teilleistungen werden seitens der Finanzverwaltung nur dann anerkannt, wenn „zwischen den Vertragspartnern im Rahmen des Gesamtauftrags über ein Leistungsbild zusätzliche Vereinbarungen über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen werden“ (R. 179 Abs.1 S.3 UStR). Nicht akzeptiert wird eine bloße Aufgliederung der Leistungsbilder zur Ermittlung des (Teil-)Honorars.

Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung eine Aufteilung von Architektenleistungen in Teilleistungen intensiv prüfen wird. Daher sollte bei einem solchen Vorgehen hohe Sorgfalt angewendet und Rücksprache mit dem steuerlichen Berater genommen werden.

c) Sonderfall: Leistungen nach den Richtlinien für die Durchführung von Bauaufgaben des Bundes im Zuständigkeitsbereich der Finanzbauverwaltungen (RBBau)

Für diese Leistungen der Architekten enthalten die Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 eine besondere Regelung (R. 179 Abs. 3 UStR), auf die an dieser Stelle nur hingewiesen werden soll.

6. Durchsetzbarkeit des höheren Umsatzsteuersatzes

Grundsätzliche Regelungen

Generell darf ein leistender Unternehmer bei bestehenden Altverträgen nicht ohne weiteres die Erhöhung des Steuersatzes um 3%-Punkte an den Leistungsempfänger weitergeben. Ein

Problem stellt sich ein, wenn der einer ab 01.01.2007 erbrachten Leistung zugrunde liegende Vertrag vor dem 01.01.2007 geschlossen wurde und darin vom bislang geltenden Umsatzsteuersatz von 16% ausgegangen worden ist. In diesem Fall ist eine zivilrechtliche Wertung vorzunehmen, die von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängig ist.

Vor diesem Hintergrund sieht das Umsatzsteuergesetz einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch (§ 29 UStG) vor. Beruht die Leistung auf einem Vertrag, der nicht später als vier Kalendermonate vor dem In-Kraft-Treten der Umsatzsteuererhöhung, d.h. vor dem 01.09.2006, abgeschlossen worden ist, kann der Leistende von dem Leistungsempfänger unter bestimmten Voraussetzungen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung (3 %-Punkte) verlangen.

Ist jedoch im Leistungsvertrag eine Festpreisklausel installiert, so muss nach dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses differenziert werden. Bei Vereinbarungen vor dem 01.09.2006 kann eine vereinbarte Anpassungsklausel zur Geltung kommen. Bei Vertragsschluss nach dem 31.08.2006 ist dagegen eine Festpreisvereinbarung bindend; Anpassungsklauseln sind dann grundsätzlich gegenüber Nicht-Unternehmern nicht mehr anwendbar (Ausnahme: sog. Dauerschuldverhältnisse).

Es empfiehlt sich daher nach Möglichkeit die Angabe von Netto-Preisen mit der Formulierung „zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer“ oder "Das Nettoentgelt erhöht sich um die im Zeitpunkt der Leistung gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer". In diesen Fällen sollte die Durchsetzung des höheren Umsatzsteuersatzes gegenüber dem Kunden problemlos sein.

Abrechnungen von Kammermitgliedern nach HOAI

Bei Abrechnungen nach HOAI handelt es sich stets um sog. Netto-Entgelte, die keine Umsatzsteuerbeträge beinhalten. In diesen Fällen kann ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Vereinbarung der erhöhte Umsatzsteuersatz durchgesetzt werden. Auch das BMF-Schreiben vom 11.08.2006 nimmt dazu unter Tz. 14 eine klarstellende Position ein.

Architekten können demnach bei ihren Abrechnungen nach HOAI für ab dem 01.01.2007 erbrachte Leistungen sowohl gegenüber gewerblichen als auch gegenüber privaten Kunden neben dem Netto-Entgelt die Umsatzsteuer in Höhe von 19% unabhängig vom Datum des Vertragsschlusses in Ansatz bringen.

7. Nachversteuerung von Anzahlungen

Ein weiteres Problem im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuererhöhung stellt die eventuell erforderliche Nachversteuerung von solchen Anzahlungen dar, die noch zum alten Steuersatz in Rechnung gestellt, jedoch erst nach dem 31.12.2006 steuerrechtlich wirksam erbracht worden sind (z.B. als Gesamtleistungen, s.o.). Sofern also keine Teilleistungen vereinbart und erbracht wurden, müssen im Vorfeld der Erhöhung vereinnahmte Anzahlungen später mit dem erhöhten Steuersatz berechnet werden.

Eine solche Abrechnung kann etwa folgendes Bild haben:

Leistung xxx	20.000 EUR
Umsatzsteuer 19 %	3.800 EUR
Bruttopreis	23.800 EUR
Anzahlung netto	15.000 EUR
Darauf erhaltene Umsatzsteuer 16 %	2.400 EUR
zusätzliche Umsatzsteuer auf Grund Steuersatzerhöhung 3 %	450 EUR
Restbetrag netto	5.000 EUR
Darauf entfallene Umsatzsteuer 19 %	<u>950 EUR</u>
noch zu zahlen	6.400 EUR

Diese Nachberechnung der 3%-Punkte auf Anzahlungen sollte tunlichst nicht unterlassen werden, da dieser Punkt sicherlich Gegenstand steuerlicher Prüfungen werden kann und eine spätere Nachberechnung an den Kunden häufig nicht problemlos verlaufen wird.

8. Sonstige Aspekte

Die technische Umsetzung der Steuersatzerhöhung sollte durch frühzeitige organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden.

Dazu gehören sowohl die Durchsicht bereits bestehender Verträge, die Anpassung der Buchführung und EDV als auch ggfs. die Änderung sonstiger Geschäftsunterlagen. Insbesondere Verträge bzw. Zahlungsbelege über Dauerleistungen (z.B. Vermietung, Leasing) sind auf ihre Anpassung hin zu prüfen. Auch Daueraufträge und Lastschriftverfahren müssen eventuell geändert werden (Betragsanpassung).

Weiterhin kann das Vorziehen von privaten Anschaffungen des Unternehmers ratsam sein, um selbst nicht mit einer erhöhten Vorsteuer belastet zu werden. Es ist jedoch damit zu rechnen, dass in einigen Bereichen mit einem Anziehen der Preis voraussichtlich bereits ab Herbst 2006 begonnen wird.

Verfasser: Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Ralf Sieben, Köln

Weitere Informationen erteilt Ihnen gerne die

Architektenkammer Nordrhein-Westfalen
Zollhof 1
40221 Düsseldorf
Tel: (0211) 49 67 - 0
Fax: (0211) 49 67 - 99
E-Mail: info@aknw.de
Internet: www.aknw.de