

Dieses Merkblatt enthält Hinweise, die im Zusammenhang mit der Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2007 zu beachten sind.

Die Informationen sind nach folgenden Aspekten gegliedert:

	<u>Seite</u>
1 Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2007	1
2 Versteuerung und Abrechnung von Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen	2
3 Abrechnung über Teilleistungen	2
4 Abrechnung von Dauerleistungen	3
5 Entgeltminderungen und -erhöhungen (Skonti, Rabatte, Preisnachlässe)	4
6 Umstellung langfristiger Verträge	4
7 Schlussempfehlungen	5

1 Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 1. Januar 2007

Mit Wirkung zum 1. Januar 2007 wird der allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 % auf 19 % erhöht¹. Der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 % wird unverändert beibehalten.

Ob der Steuersatz in Höhe von 16% oder 19% anzuwenden ist, hängt vom Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes ab.

Der erhöhte Steuersatz von 19 % ist für Umsätze anzuwenden, die ab In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift - also nach dem 31. Dezember 2006 - ausgeführt werden. Der Zeitpunkt der Ausführung hängt von der Art des Umsatzes ab:

- Kaufgegenstände und andere Warenlieferungen gelten im Zeitpunkt der Erlangung der Verfügungsmacht an den Erwerber als ausgeführt.
- Bei Werklieferungen bestimmt der Zeitpunkt der Abnahme durch den Erwerber den Ausführungszeitpunkt.
- Für Dienstleistungen (z.B. Beförderungen, Beratungen, Reparaturen) bestimmt das Leistungsende über den Leistungszeitpunkt.

Der Tag des Vertragsabschlusses, der Rechnungserteilung oder der Einnahme des Entgelts sind nicht entscheidend.

Rechnungen über nach dem 31. Dezember 2006 zu erbringende Leistungen müssen bereits heute grundsätzlich mit einem Umsatzsteuersatz von 19 Prozent berechnet werden. Werden dagegen Rechnungen über bis zum 31. Dezember 2006 erbrachte Leistungen erst nach diesem Zeitpunkt erstellt, ist noch der Steuersatz von 16 Prozent anzuwenden. Wird zum Beispiel eine Rechnung für eine am 30. Dezember 2006 ausgeführte Leistung am 3. Januar 2007 geschrieben, ist darauf zu achten, dass für diese Leistung der Steuersatz in Höhe von 16% zugrunde zu legen ist².

¹ Der am 19. Mai 2006 im Bundestag verabschiedete Entwurf des Haushaltsbegleitgesetzes 2006 sieht dementsprechend eine Änderung des § 12 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG vor.

² Bitte achten Sie darauf, dass ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer mit Ihnen keine Preisvereinbarungen vor dem 1. Januar 2007 für nach dem 1. Januar 2007 auszuführende Leistungen trifft. Dann ist bereits der erhöhte Steuersatz von 19 % zu Grunde legen. Die Steuer darf auf den Leistungsempfänger übergewälzt werden. Das Gleiche gilt, wenn der Vertrag eine Steuerklausel enthält, die als Gegenleistung für die auszuführenden

2 Versteuerung und Abrechnung von Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen

Bei Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen entsteht die Steuer bereits im Zeitpunkt der Einnahme des Entgelts oder Teilentgelts, auch wenn die Leistung noch nicht oder nicht vollständig ausgeführt worden ist.

Die wesentlichen Übergangsprobleme bestehen wohl dort, wo Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen schon in 2006 auf erst nach dem 31.12.2006 erbrachte Leistungen erfolgen. Die gesamte Leistung unterliegt zum Zeitpunkt ihrer Ausführung dem Steuersatz von 19 %. Hierzu müssen dann die Anzahlungen, Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung ausgeführt wird, vom leistenden Unternehmen auf 19 % Umsatzsteuer berichtigt werden³.

Abrechnungsbeispiel für die Endrechnung mit einer Vorauszahlung im Dezember 2006 bei Erbringung der Leistung im Februar 2007:

	Preis ohne USt	USt-satz	Ust-Betrag	gesamt
gesamt 02/07	50.000 €	19 %	9.500 €	59.500 €
abzgl. Anzahlung 12/06	- 20.000 €	16 %	- 3.200 €	- 23.200 €
noch zu zahlen	30.000 €		6.300 €	36.300 €

3 Abrechnung über Teilleistungen

Liegt bei einer einheitlichen Gesamtleistung (z. B. einer Werklieferung, Werkleistung) der Leistungsbeginn vor dem 1. Januar 2007 und das Leistungsende nach diesem Stichtag, ist der Steuersatz in Höhe von 19 % anzuwenden.

Anderes gilt, wenn eine vereinbarte Gesamtleistung eine Teilleistung enthält, die bereits vor dem 1. Januar 2007 erbracht worden ist. Dann ist für dieses Teilentgelt der Steuersatz in Höhe von 16 % anzuwenden, auch wenn die Rechnungslegung erst im Jahre 2007 erfolgt.

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Werklieferungen oder

Umsätze den Nettobetrag „zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer“ vorsieht. Gesetzlich vorgeschriebene Entgelte (Vergütungen, Gebühren, Honorare etc.) schließen die Umsatzsteuer nicht ein. Die Unternehmer (Architekten, Ingenieure, Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare usw.) sind in diesen Fällen berechtigt, diese zusätzlich zu berechnen. Sie können für die nach dem 1. Januar 2007 ausgeführten Leistungen die erhöhte Mehrwertsteuer in Rechnung stellen.

§ 29 Umsatzsteuergesetz bestimmt, dass bei Leistungen, die auf einem Vertrag beruhen, der nicht später als vier Monate vor dem In-Kraft-Treten des Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes abgeschlossen worden ist, der leistende Unternehmer vom Empfänger der Leistung einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung verlangen kann. Voraussetzung ist aber, dass die Vertragsparteien nichts anderes vereinbart haben. Die Kirchenkreisverwaltungen werden darauf achten, dass ggf. andere Vereinbarungen geschlossen werden.

³ Es steht noch nicht fest, ob die Finanzverwaltung ab dem Zeitpunkt der Verkündung des Haushaltsbegleitgesetzes durch eine Nichtbeanstandungsregelung gestatten wird, Anzahlungen, Vorauszahlungen und Abschlagszahlungen für erst in 2007 zu erbringende Leistungen bereits vorab mit 19% Umsatzsteuer abzurechnen. Wir werden Sie gegebenenfalls informieren.

-leistungen oder einer Dauerleistung, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die statt der Gesamtleistung geschuldet werden⁴. Voraussetzungen für eine Teilleistung⁵ sind:

1. Die Gesamtleistung kann in wirtschaftlich sinnvolle Teile zerlegt werden. Dies ist der Fall, wenn die Teilleistung für den Auftraggeber noch wirtschaftlich sinnvoll ist, auch wenn es nicht mehr zur Ausführung der Gesamtleistung kommt⁶.
2. Vor dem 1. Januar 2007 ist vertraglich vereinbart worden, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung Teilentgelte in einer bestimmten Höhe zu zahlen sind⁷.
3. Der Leistungsteil muss bei einer Werklieferung vor dem 1. Januar 2007 abgenommen worden sein⁸. Bei einer Werkleistung muss er vor dem 1. Januar 2007 vollendet oder beendet worden sein.
4. Das Teilentgelt wird gesondert abgerechnet⁹.

Die Aufteilung bringt für nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger, also die Kirche, einen finanziellen Vorteil, denn Teilleistungen, die vor dem 1. Januar 2007 vollendet und abgenommen werden, sind noch mit dem Steuersatz von 16 % abzurechnen.

Beispiel: Restauratoren werden beauftragt, in einer Kirche Restaurationsarbeiten an den Altarfiguren durchzuführen. Die Arbeiten an Petrus und Johannes werden im Dezember 2006 vollendet und vom Auftraggeber abgenommen. Die Arbeiten an den übrigen Figuren werden erst im Januar 2007 abgeschlossen. Die im Dezember 2006 ausgeführten Teilleistungen sind mit einem Steuersatz von 16 %, die nach dem 1. Januar 2007 ausgeführten Teilleistungen mit einem Steuersatz von 19 % zu besteuern.

Da für den kirchlichen Auftraggeber die Umsatzsteuererhöhung zu einer finanziellen Belastung führt, empfehlen wir, gerade für den Baubereich Vorkehrungen zu treffen, um vor dem Übergang zum höheren Steuersatz wenigstens eine Teilleistung nach dem niedrigeren Steuersatz abrechnen zu können.

4 Abrechnung von Dauerleistungen

Dauerleistungen sind Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken. Bei Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z. B. Vermietungen, Leasing,

⁴ Sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger müssen sich darüber einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespalten werden soll. Danach muss dann auch verfahren werden.

⁵ Zur Nachprüfung, ob Teilleistungen vorliegen, darf die Finanzverwaltung Unterlagen einsehen, z.B. Werkvertrag und Leistungsverzeichnis, Bauakte, Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer, Kirchengemeinderatsschluss, Baukonferenzprotokoll.

⁶ In Konsequenz des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung kann eine Werklieferung bzw. eine -leistung nicht in Lieferelemente und in sonstige Leistungen aufgeteilt werden. Die wirtschaftliche Teilbarkeit einer Werklieferung bzw. Werkleistung erfordert daher, dass die Teilleistung selbst eine Werklieferung bzw. -leistung ist.

⁷ Aus dem Werkvertrag muss hervorgehen, dass für Teile der Gesamtleistung ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde. Regelmäßig enthält der Werkvertrag ein Leistungsverzeichnis, das eine Leistungsbeschreibung, Mengen und Preise enthält. Nur wenn im Leistungsverzeichnis derartige Einzelpositionen enthalten sind, können Teilleistungen angenommen werden. Wird lediglich ein Festpreis für das Gesamtwerk vereinbart, scheiden Teilleistungen aus.

⁸ Die Annahme von Teilleistungen setzt die tatsächliche Durchführung der vertraglichen Vereinbarungen voraus. Wenn für die Abnahme Schriftform vereinbart worden ist, ist auch die Abnahme der Teilleistung gesondert schriftlich festzuhalten. Darüber hinaus sind die Rechtsfolgen der Abnahme zu beachten (Beginn der Gewährleistungsfrist). Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme wird nicht anerkannt (z. B. wenn die Gewährleistungsfrist erst mit Abnahme des Gesamtwerks beginnen soll).

⁹ Die Teilleistung muss durch eine entsprechende Rechnungslegung gesondert unter Beachtung der vertraglichen Vereinbarungen abgerechnet werden.

Wartung) als auch um wiederkehrende Lieferungen über einen längeren Zeitraum (z. B. Baumaterialien) handeln. Sie gelten als grundsätzlich erst mit Beendigung des vereinbarten Leistungszeitraums ausgeführt, über den sie sich insgesamt erstrecken, auch wenn keine zeitliche Begrenzung vereinbart ist. Im Vertrag über Dauerleistungen fehlende Angaben können sich aus anderen Unterlagen ergeben, auf die im Vertrag hinzuweisen ist. Bei einem Vertrag ohne Angabe des Zeitraums der jeweiligen Leistung reicht es aus, wenn sich dieser aus den einzelnen Zahlungsbelegen (Überweisungsträgern) ergibt.

Wird beispielsweise ein Wartungsvertrag vom 1. Juli 2006 bis 30. Juni 2007 geschlossen, so ist in der Rechnung der Steuersatz in Höhe von 19% zugrunde zu legen, soweit das Entgelt insgesamt am 30.06.2007 in Rechnung gestellt wird.

Die Ausführung und Abrechnung von Teilleistungen ist möglich, wenn sie aus dem Vertrag über Dauerschuldverhältnisse ersichtlich oder entsprechend nachträglich im Jahr 2006 vereinbart worden ist. Bei der Vereinbarung von Teilleistungen gelten die unter 3. aufgeführten Kriterien und Voraussetzungen. Neben der wirtschaftlichen Teilbarkeit der Dauerleistung sollte die Dauerleistung dabei nicht für den gesamten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte abgerechnet werden. Es ist dafür ggf. zweckmäßig, entsprechend der zuvor getroffenen Vereinbarung eine Zwischenabrechnung zum 31. Dezember 2006 zu verlangen, um noch vom Steuersatz in Höhe von 16 % zu profitieren.

5 Entgeltsminderungen und -erhöhungen (Skonti, Rabatte, Preisnachlässe)

Skonti, Rabatte, sonstige Preisnachlässe oder Nachberechnungen für einen vor dem 31. Dezember 2006 ausgeführten Umsatz führen zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die ursprünglich ausgeführten Umsätze. Der dafür geschuldete Umsatzsteuerbetrag ist nach § 17 Abs. 1 UStG für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die betreffende Lieferung ausgeführt wurde¹⁰. Berichtigungen für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2006 ausgeführt wurden, unterliegen insoweit noch dem Steuersatz von 16%.

6 Umstellung langfristiger Verträge

Bei langfristigen Verträgen, die vor dem 1. September 2006 abgeschlossen werden, kann der leistende Unternehmer gemäß § 29 Abs. 1 UStG einen angemessenen Ausgleich für die umsatzsteuerliche Mehrbelastung für langfristige Leistungszeiten verlangen, indem er seinem Kunden die Umsatzsteuererhöhung von 3% voll in Rechnung stellen kann, soweit die Vertragsparteien nichts anderes vereinbart, z. B. einen Festpreis, haben¹¹.

¹⁰ Der Unternehmer hat die dafür geschuldete Umsatzsteuer zu berichtigen. Die dazu erforderliche Aufteilung der Einlösungsbeträge auf die vor dem 1. Januar 2007 und die nach dem 31.12.2006 ausgeführten Umsätze bereitet in der Praxis erfahrungsgemäß Schwierigkeiten. Deshalb hat das Bundesfinanzministerium bei der letzten Steuererhöhung die Steuerberichtigung nach einem vereinfachten Verfahren (Zwei-Monats-Regel) zugelassen. Führt der Unternehmer Umsätze aus, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, ist die Zuordnung der Entgeltsminderungen oder -erhöhungen sehr arbeitsaufwändig. Es ist zu erwarten, dass das BMF hierfür noch eine Vereinfachungsregelung treffen wird. Das gleiche gilt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

¹¹ Der leistende Unternehmer hat insoweit durch die Umsatzsteuererhöhung einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch gegenüber dem Kunden. In Streitfällen ist § 287 Abs. 1 ZPO entsprechend anzuwenden. Dies gilt nicht, wenn die Vertragsparteien etwas anderes vereinbart haben (z. B. Festpreis).

7 Schlussempfehlungen

Da die Kirchgemeinden und örtlichen Kirchen nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger sind, sollten ggf. in 2007 geplante Anschaffungen, die mit dem allgemeinen Steuersatz belastet sind, bereits im Jahr 2006 durchgeführt werden. Beachten Sie bitte hierbei, dass nicht das Rechnungsdatum, sondern das Leistungsdatum zählt.

Vergessen Sie nicht bei der Aufforderung zur Abgabe von Angeboten und Kostenvoranschlägen zu prüfen, ob und inwieweit für das Jahr 2006 noch Teilleistungen vereinbart werden können.

Wir empfehlen, Teilleistungsvereinbarungen nach dem als Anlage beigefügten Muster abzuschließen. Dabei ist darauf zu achten, dass auf der Dokumentation über die Erbringung der Teilleistung ein Datum vor dem 1. Januar 2007 stehen muss, um in die Vergünstigung des niedrigeren Steuersatzes in Höhe von 16 % zu kommen.

Für Rückfragen steht der Oberkirchenrat zur Verfügung.