

zzgl. MwSt. 19 %



Steuererhöhung: Wer richtig Bescheid weiß, zahlt weniger

Auswirkungen der Umsatzsteuererhöhung und Vermeidung finanzieller Nachteile

Mit der Erhöhung der Umsatzsteuer auf 19 Prozent werden auch die Ingenieurleistungen um drei Prozent teurer. Sie tritt zwar erst am 1. Januar 2007 in Kraft, wer aber jetzt richtig reagiert, kann seinem Auftraggeber die Erhöhung zumindest für „Teilleistungen“ ersparen. Solche Teilleistungen müssen jedoch spezifisch vereinbart werden und danach getrennt abgenommen und schlussgerechnet werden. Im folgenden Beitrag werden daher die dafür nötigen Fakten und Vorschriften präsentiert, erläutert und mit praxistauglichen Beispielen erklärt.

Von R. Berton, Steuerberaterin,
AUT, Mannheim;
Dr. E. Tichy, Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater, Mannheim;
M. Wiesner, Rechtsanwalt und
Dipl. Betriebswirt (FH),
GHV, Ludwigshafen;
P. Kalte, Diplom-Ingenieur,
GHV, Ludwigshafen.

2007 in Kraft (Stichtagsprinzip). Hinweise zur Anwendung des neuen Gesetzes sowie diverse Übergangsregelungen enthält das Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 11. August 2006 (IV A5-S7210-23/06), das unter www.deutsches-ingenieurblatt.de → [DIB-WebInfo](#) → [Suchwort: Mehrwertsteuer](#) heruntergeladen werden kann.

sätzlich auf alle Umsätze (Leistungen) anzuwenden, die nach dem 1. Januar 2007 ausgeführt werden. Es kommt weder auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung, der Rechnungsstellung, der Vereinnahmung des Entgeltes oder auf den Zeitpunkt der Anmeldung der Steuer an.

Der Zeitpunkt der Ausführung einer Leistung hängt von der Art der Leistung ab. Dies ist:

- bei Lieferungen, der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht über den Liefergegenstand (i.d.R. der Eigentumsübergang);
- bei Werklieferungen, der Zeitpunkt der Übergabe an den Auftraggeber (= Verschaffung der Verfügungsmacht über das erstellte Werk) und Abnahme des Werkes;
- bei Werkleistungen, der Zeitpunkt der Fertigstellung (= Vollendung) des Werkes (dies ist i.d.R. verbunden mit einer Abnahme durch den Auftraggeber, nicht aber eine Voraussetzung);

Anwendungsgrundsätze für den neuen Steuersatz

Durch das Haushaltsbegleitgesetz vom 29. Juni 2006 wurde der allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 auf 19 Prozent erhöht. Nach Paragraph 27 tritt das Gesetz am 1. Januar

Nach Paragraph 27 des Haushaltsbegleitgesetzes ist der erhöhte Umsatzsteuersatz grund-

◀ **UM DREI PROZENT** verteuern sich ab dem 1. Januar auch die Leistungen der Ingenieure – in der Übergangsphase heißt es: aufpassen, dass man nicht zu viel bezahlt.

XX

Büro

- bei Dienstleistungen, das Leistungsende;
 - bei Dauerleistungen, der Tag an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet.
- Dabei hängt sich das Steuerrecht grundsätzlich an das Zivilrecht an.

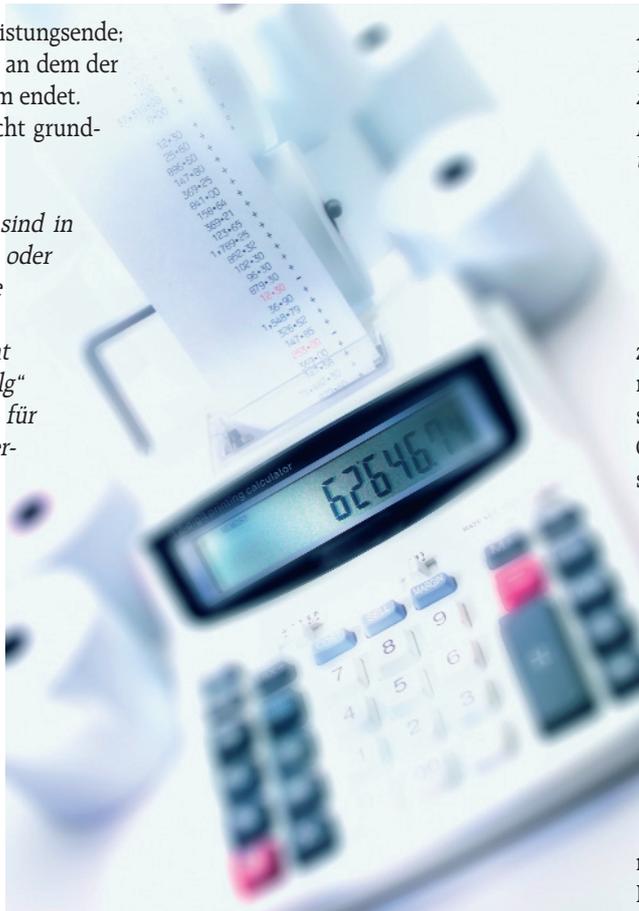
Hinweis: *Ingenieurleistungen sind in der Regel Werkleistungen oder Werklieferungen (Planübergabe + Abnahme), also Leistungen, die unter das Werkvertragsrecht fallen, denn es wird ein „Erfolg“ geschuldet. Dies gilt sowohl für Leistungen, die in der HOAI verordnet sind, als auch für die üblichen Gutachten. Demgegenüber stellen Leistungen der Projektsteuerung meist Dienstleistungen dar. Sie unterliegen dem Dienstvertragsrecht, da sie in der Regel eine Leistung und keinen Erfolg schulden.*

Auswirkungen der Steuersatzerhöhung

Schuldner der Umsatzsteuer ist grundsätzlich der leistende Unternehmer. Er muss die Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichten.

Nach § 10 UStG schließt der Entgeltbegriff des Umsatzsteuergesetzes die Umsatzsteuer nicht ein. Das bedeutet, dass der leistende Unternehmer aus der erhaltenen Gegenleistung (= Vergütung) den jeweils geltenden Umsatzsteuerbetrag herausrechnen muss, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe er einen Umsatzsteuerbetrag im Preis mit seinen Kunden vereinbart hat.

Bei einem Leistungsaustausch zwischen im vollen Umfang vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern spielt die Erhöhung des Umsatzsteuersatzes keine Rolle; abgesehen von eventuellen temporären Effekten und einem abrechnungstechnisch bedingten Mehraufwand ist die Steuersatzerhöhung kostenneutral. Sofern eine umsatzsteuerpflichtige Leistung an nicht oder nicht im vollen Um-



VIEL ABRECHNUNGS-AUFWAND ergibt sich für die Planer durch die Erhöhung der Mehrwertsteuer

fang vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer (z. B. Ärzte oder Banken) oder an Endverbraucher (Privatpersonen, juristische Personen des öffentlichen Rechts – mit Ausnahme ihrer Betriebe gewerblicher Art) erfolgt, führt die Umsatzsteuererhöhung zu einer echten finanziellen Mehrbelastung. Dies entweder beim Leistungsempfänger (Auftraggeber), wenn sich seine zu zahlende Gegenleistung durch die zusätzliche Umsatzsteuer erhöht, oder beim umsatzsteuerpflichtigen Leistenden, wenn er bei gleicher Gegenleistung eine höhere Umsatzsteuerschuld zu tragen hat (d.h. sein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt sich verringert).

Hinweis: *Der finanziell größte Anteil von Ingenieurleistungen wird durch öffentliche*

Auftraggeber vergeben. Als juristische Personen des öffentlichen Rechts sind diese nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Für diese erhöht die Mehrwertsteuer die Zahllast unmittelbar.

Wer trägt die Umsatzsteuererhöhung?

Für den Unternehmer stellt sich bei Umsätzen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Abnehmer die Frage, inwieweit er die Umsatzsteuerbelastung selbst tragen muss. Ohne Berücksichtigung sonstiger, nicht umsatzsteuerlicher Faktoren gibt es folgende Möglichkeiten:

a) Gesetzlicher Anspruch des leistenden Unternehmens: Der Unternehmer, der aufgrund einer im Jahr 2006 getroffenen Vereinbarung seine Leistung erst im Jahr 2007 erbringt, kann vom Empfänger dieser Leistung einen angemessenen Ausgleich für seine umsatzsteuerliche Mehrbelastung verlangen. Nach Paragraph 29 UStG entsteht dieser gesetzliche Preisausgleichsanspruch (= nachträgliche Erhöhung des vereinbarten Preises), wenn

- die Leistung auf einem Vertrag beruht, der nicht später als vier Monate vor dem Stichtag 1. Januar 2007 (d.h. vor dem 1. September 2006) abgeschlossen ist,
- die Vertragspartner nichts anderes vereinbart haben; zum Beispiel einen Bruttofestpreis oder den Ausschluss von Ausgleichsansprüchen im Fall einer Steuersatzerhöhung.

Der angemessene Ausgleich beträgt in diesen Fällen drei Prozentpunkte des Nettoentgelts.

Um eventuelle Probleme zu vermeiden empfiehlt es sich, Nettopreisvereinbarungen zu treffen (s. u.) oder zu prüfen, ob und welche Leistungen teilbar sind und noch im alten Jahr (2006) mit dem Steuersatz von 16 Prozent abgerechnet werden können.

Beispiel 1: Gutachter G vereinbart mit seinem Kunden im November 2006 die Erstellung eines Gutachtens für einen Preis von

5000 Euro zzgl. 16 Prozent USt = Brutto 5800 Euro. G erstellt das Gutachten im Januar 2007.

G führt seine Leistung (Gutachten) im Januar 2007 aus, so dass er 19 Prozent Umsatzsteuer abführen muss. Mangels gesonderter Vereinbarung und mangels Eingreifens des Paragraphen 29 UStG hat er keine Ansprüche gegenüber seinem Kunden auf Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung. Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG): $5800 \text{ €} \times 100/119 = 4.874 \text{ €}$. Umsatzsteuer (19 %): $4.874 \text{ €} \times 19 \% = 926 \text{ €}$.

Wäre der Auftrag bereits im August zustande gekommen, hätte G den Ausgleichsanspruch nach Paragraph 29 UStG. Hätte die Preisvereinbarung jedoch gelautet: „Erstellung zu einem Bruttopreis von 5.800 Euro“, wäre der Ausgleichsanspruch in diesem Fall nicht entstanden.

Hinweis: Auch bei Ingenieurleistungen nach HOAI wäre eine Brutto-Honorarvereinbarung wirksam, wenn der Netto-Betrag nicht zu einer Mindestsatzunterschreitung führen würde. Brutto-Vereinbarungen sind also nicht zu empfehlen!

b) Vertraglich vereinbarte Anpassungsklauseln: Anstelle eines Verweises auf gesetzliche Ausgleichsansprüche kann es sinnvoller sein, Nettopreisvereinbarungen zu treffen wie zum Beispiel: „Das Nettoentgelt erhöht sich um die im Zeitpunkt der Leistung gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer“.

Um die spätere Durchsetzbarkeit einer Nettopreisvereinbarung zu gewährleisten, sollte sie individuell und nicht im Rahmen von Allgemeinen Geschäftsbedingungen vereinbart werden.

c) Rechnungen bei gesetzlich vorgeschriebenem Entgelt: Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte (Gebühren, Vergütungen, Honorare etc.) gesetzlich vorgeschrieben, die die Umsatzsteuer für die Leistung nicht einschließen. Dies betrifft zum Beispiel Honorare und Vergütungen für Leistungen der Steuerberater (StBGeV), der Rechtsanwälte (BRAGO) und auch der Architekten und Ingenieure (HOAI).

Diese Unternehmer sind berechtigt, die für ihre Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zum vereinbarten Entgelt in der jeweiligen gesetzlichen Höhe zu berechnen, sofern nicht ausdrücklich zum Beispiel eine Bruttopreisvereinbarung getroffen worden ist. Sie können somit für ihre nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführten Leistungen dem Entgelt die Umsatzsteuer mit dem neuen, erhöhten Steuersatz von 19 Prozent hinzurechnen – ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Honorarvereinbarung.

Dies gilt allerdings nicht, falls zwischen den Vertragspartnern eine Bruttovereinbarung (=Bruttofestpreise) getroffen wurde.

Hinweis: Die HOAI hat in § 9 Abs. 1 verordnet, dass der Auftragnehmer Anspruch auf Ersatz der Umsatzsteuer auf sein Honorar und seine Nebenkosten hat. Dabei ist auch ein Zeithonorar nach § 6 Honorar!

Auswirkungen auf die Rechnungsstellung

a) Nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage: Kommt es nach dem 31. Dezember 2006 zu einer Minderung (z.B. durch Skonti, Boni, Rabatte etc.) oder Erhöhung (Nachbelastung) des Entgelts, bei HOAI-Leistungen geschieht dies in der Regel durch eine Änderung der anrechenbaren Kosten, für steuerpflichtige Umsätze, die vor dem 1. Januar 2007 ausgeführt werden, so ist die Umsatzsteuer entsprechend zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 UStG). Dabei ist der Umsatzsteuersatz anzuwenden, der für die Abrechnung der Leistung zum Zeitpunkt ihrer Ausführung anzuwenden war; das heißt, bei Umsätzen, die dem Regelsteuersatz unterliegen 16 Prozent.

b) Rechnungsstellung mit 19 Prozent bereits ab 2006: Der Unternehmer, der in 2006 eine Vorausrechnung über eine Leistung oder Teilleistung erstellt, die erst nach dem 1. Januar 2007 ausgeführt wird, ist berechtigt (u. U. sogar verpflichtet), in der Vorausrechnung bereits den erhöhten Steuersatz von 19 Prozent anzugeben. Die entsprechende Umsatzsteuerschuld entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung (Teilleistung) ausgeführt wird, spätestens bei Leistungsabrechnung mit Vereinbarung des Entgelts.

Hat der Unternehmer die Vorausrechnung für seine nach dem 1. Januar 2007 auszuführende Leistung vor dem 1. Januar 2007 mit dem Steuersatz von 19 Prozent erstellt und



DER BUNDESTAG hat die Mehrwertsteuer genauso beschlossen, wie ...

das (Teil-)Entgelt vor dem Stichtag vereinnahmt, entsteht die Umsatzsteuer in der entsprechenden Höhe. Der Leistungsempfänger kann – soweit auch die übrigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG vorliegen – die 19 Prozent Umsatzsteuer als Vorsteuer absetzen. Eine Berichtigung der Steuer mit Ausführung der Leistung in 2007 entfällt.

c) Abrechnung von Teilentgelten (Anzahlungsrechnung): Erteilt ein Unternehmer über Teilentgelte (Abschlagszahlungen, Vorschüsse), die er vor dem 1. Januar 2007 für steuerpflichtige Leistungen oder Teilleistungen vereinnahmt hat und die nach dem 1. Januar 2007 ausgeführt werden, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, ist in diesen Rechnungen die nach dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Steuersatz von 16 Prozent berechnete Umsatzsteuer anzugeben.

Beispiel 2: Ein Gutachter erhält von seinem Auftraggeber im Dezember 2006 für ein im Februar 2007 zu erstellendes Gutachten eine Anzahlung in Höhe von 1160 Euro brutto. Der Gutachter hat die Anzahlung noch im Dezember 2006 mit 16 Prozent zu versteuern, obwohl er das Gutachten erst im Februar 2007 vorlegen wird.

Einer Berichtigung des Steuerausweises in diesen Rechnungen bedarf es nur dann nicht, wenn in einer nach dem 1. Januar 2007 erstellten Endabrechnung die Umsatzsteuer für die gesamte Leistung oder Teilleistung mit dem neuen geltenden Steuersatz (= 19 %) ausgewiesen ist oder in einer Restabrechnung, die für die vor dem 1. Januar 2007 vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer (= 3 %) zusätzlich angegeben wird.

weiter zum Beispiel 2: Der Gutachter stellt im Februar 2007 eine Schlussrechnung über 3570 Euro inklusive 19 Prozent Umsatzsteuer in Höhe von 570 Euro. Hiervon zieht er die bereits im Jahr 2006 erhaltene Anzahlung in Höhe von 1000 Euro zzgl. 160 Euro Umsatzsteuer ab, so dass eine Restzahlung von 2410 Euro verbleibt. Der Gutachter schuldet dem Finanzamt im Februar 2007 einen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 410 Euro.

Dies ergibt sich aus der Differenz des Umsatzsteuerbetrages vom Dezember 2006 und Februar 2007: $570 - 160 = 410$ Euro.

Für den Ausweis von Anzahlungsrechnungen in der Schlussrechnung besteht zum Beispiel folgende Möglichkeit:

Entgelt insgesamt		250.000 EUR	
Umsatzsteuer 19 %		47.500 EUR	
Gesamtpreis		297.500 EUR	
abzgl. Anzahlungen vom 15.11. und 15.12.2006			
Entgelte	150.000 EUR		
Umsatzsteuer 16 %	24.000 EUR	174.000 EUR	
abzgl. Anzahlung 15.01.2007			
Entgelt	50.000 EUR		
Umsatzsteuer 19 %	9.500 EUR	59.500 EUR	
Verbleibende Restzahlung		64.000 EUR	

Schlussrechnung über Werkleistung (Fertigstellungsdatum 25. Februar 2007)

Es ist jedoch zulässig, dass in den Anzahlungsrechnungen über in 2006 vereinnahmte Entgelte (Teilentgelte) für nach dem 1. Januar 2007 ausgeführten Leistungen oder Teilleistungen die Umsatzsteuer bereits mit dem 1. Januar 2007 geltenden Steuersatz (19 %) ausgewiesen wird. Eine Berichtigung der Rechnung oder eine Nachbelastung der Umsatzsteuer scheidet in diesem Fall aus.

d) Istversteuerung (Versteuerung nach vereinnahmtem Entgelt): Die Istversteuerung findet Anwendung bei Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a S. 4 UStG) und bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmtem Entgelt (§ 13 Abs. 1 Nr. b, § 10 UStG). Die Möglichkeit der Versteuerung nach Vereinnahmung bietet sich Unternehmern bis zu einem Umsatz von (ab 1. Juli 2006) jährlich 250 000 beziehungsweise 500 000 Euro in den neuen Bundesländern und ohne Umsatzbegrenzung bei Freiberuflern, die nicht als GmbH oder AG firmieren.

Beispiel 3: Gutachter G versteuert seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG). Er erstattet sein Gutachten im Dezember 2006, erhält die Zahlung seines Mandanten aber erst im Januar 2007. G hat seinen Umsatz mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 2007 zu versteuern, da er das Entgelt im Januar 2007 vereinnahmt.



... DER BUNDESRAT, der sich seine Zustimmung aber teuer von der Bundesregierung hat bezahlen lassen.

Er hat die Steuer aber mit dem Steuersatz von 16 Prozent zu berechnen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG), so dass mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 2007 eine Steuer in Höhe von $5.000 \text{ €} \times 16 \% = 800 \text{ €}$ entsteht.

Hat der leistende Unternehmer in den Fällen der Istversteuerung Entgelte oder Teilentgelte (= Anzahlungen) für Leistungen vereinnahmt, die erst nach dem 1. Januar 2007 ausgeführt werden, so ist auf diese Umsätze nachträglich der ab 1. Januar 2007 geltende Steuersatz von 19 Prozent anzuwenden (§ 27 Abs. 1 S. 2 UStG).

Damit ergibt sich für diese Beträge eine weitere Steuerschuld in Höhe der Steuersatzdifferenz von 3 Prozent.

Der leistende Unternehmer schuldet die nachberechnete Differenz mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem er die Leistung ausgeführt hat. Der Leistungsempfänger hat mit Vorlage der Rechnung den entsprechenden Vorsteuerabzug.

Beispiel 4: Ingenieur I versteuert seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG). Er hat ein Gutachten für 5 000 Euro zzgl. Umsatzsteuer zu erstellen. Auftragsgemäß erhält er das Honorar von 5 000 Euro zzgl. 800 Euro Umsatzsteuer (16 %) bereits im Dezember 2006. Das Gutachten stellt er im Februar 2007 fertig.

Die Erstellung des Gutachtens ist eine „sonstige Leistung“, die mit Fertigstellung im Februar 2007 ausgeführt wird. Die Bemessungsgrundlage beträgt 5 000 Euro. Die Umsatzsteuer entsteht für die erhaltene Zahlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG in Höhe von 800 Euro (16 %) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Dezember 2006, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Da die sonstige Leistung im Februar 2007 ausgeführt wird, muss I mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Februar 2007 die Differenz in Höhe von $19 \% : 16 \% = 3 \text{ v.H.}$ von $5000 \text{ €} = 150 \text{ €}$ nachversteuern (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Beispiel 5: Ingenieur I firmiert als GmbH und versteuert die Umsätze nach vereinbartem Entgelt (Sollbesteuerung). Die I-GmbH hat ein Gutachten für 5000 Euro zzgl. Umsatzsteuer zu erstellen. Sie verlangt im Dezember 2006 für das Gutachten, das sie im Januar 2007 erstellt, eine Anzahlung in Höhe von 5000 Euro zzgl. 800 Euro Umsatzsteuer (16 %), die ihrem Konto noch im Dezember 2006 gutgeschrieben wird.

Die I-GmbH führt die sonstige Leistung im Januar 2007 aus. Die Anzahlungsrechnung vom Dezember 2006 muss über 5000 Euro zzgl. 800 Euro Umsatzsteuer (16 %) lauten. Mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Dezember 2006 hat sie 800 Euro abzuführen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Sofern der Auftraggeber zum Vorsteu-

erabzug berechtigt ist und die weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, kann dieser die 800 Euro als Vorsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Dezember 2006 abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG). Im Januar 2007 hat die I-GmbH dann eine sog. Restrechnung zu erstellen, mit der sie über die geschuldete weitere Umsatzsteuer von $19 \% - 16 \% = 3 \% \times 5000 \text{ €} = 150 \text{ €}$ abrechnet. Der Auftraggeber kann aus dieser Rechnung unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug in Höhe von 150 Euro mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 2007 geltend machen.

Wie die Beispiele zeigen, ist für die Anwendung des Steuersatzes (16 % oder 19 %) das Ende der Leistung (Fertigstellung) maßgebend. Das Rechnungsdatum oder der Zahlungszeitpunkt hat keinen Einfluss auf den Umsatzsteuersatz.

Strategien zur Vermeidung finanzieller Nachteile aus der Umsatzsteuererhöhung

Besonderer Handlungsbedarf bis 31. Dezember 2006 besteht immer dann, wenn der Unternehmer Leistungen für Abnehmer erbringt, bei denen die Umsatzsteuer mangels einer Berechtigung zum Vorsteuerabzug zur endgültigen Belastung wird. Wie ausgeführt gilt dies bei Ingenieurleistungen, die für öffentliche Auftraggeber und für Endverbraucher, den einfachen „Häuslebauern“, erbracht werden. Nachfolgend werden die Möglichkeiten dargestellt, die der leistende Unternehmer hat, um sich oder seinen Auftraggebern Mehrkosten zu sparen.

a) Vorziehen von Leistungen jeglicher Art: Die einfachste Art der Vermeidung umsatzsteuerlicher Mehrbelastung bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern beziehungsweise Endverbrauchern ist, Leistungen noch in das Jahr 2006 vorzuziehen; das heißt, noch im alten Jahr eine Leistung auszuführen.

Sind jedoch die Kapazitäten des leistenden Unternehmens begrenzt, beziehungsweise die Möglichkeiten des Leistungsempfängers zur Entgegennahme eingeschränkt, bieten sich weitere Alternativen an.

b) Vereinbarung und Erbringung von Teilleistungen: Liegt bei einer einheitlichen Gesamtleistung der Leistungsbeginn vor dem 1. Januar 2007 und das Leistungsende nach diesem Stichtag, ist bei der Abrechnung der Gesamtleistung der Steuersatz von 19 Prozent anzuwenden.

Ist ein Vorziehen der Leistung (Vollendung/Abnahme des Gesamtwerts noch im Jahr 2006) nicht möglich, sollte geprüft werden, inwieweit das Gesamtwerk in einzelne Teilleistungen unterteilt werden kann.

Eine Aufteilung der Gesamtleistung bringt für den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger den finanziellen Vorteil, dass bis zum 31. Dezember 2006 erbrachte Teilleistungen mit 16 Prozent abgerechnet werden können.

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Werklieferungen oder Werkleistungen, die nicht als Gesamtleistung, sondern in Teilen geschuldet und bezahlt werden. Eine Leistung wird in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird. Der Leistende und 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.

Zur wirtschaftlichen Teilbarkeit von Leistungen in der Bauwirtschaft liefert eine Zusammenstellung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 19. September 2005 (DStR 41/2005, 1736) wertvolle grundsätzliche Hinweise. Hier ist die Abgrenzung von Leistungen und Teilleistungen in der Ausführung von Bauleistungen beschrieben. Demnach gelten folgende fünf Voraussetzungen für Teilleistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes:

Bundesingenieurkammer hat für Kammermitglieder ein Merkblatt entwickelt

Die Bundesingenieurkammer hat für die Mitglieder der Ingenieurkammern der Länder ein *Merkblatt Umsatzsteuererhöhung* erarbeitet, das den Ingenieurbüros die in dem hiesigen Beitrag sehr ausführlich erläuterten Informationen kurz und knapp zusammenfassend darstellt. Dieses Merkblatt ist für denjenigen Leser geeignet, der sich einen ersten Überblick über die allgemeine Lage verschaffen und sich auf den neuesten Sachstand bringen will. Für alle anderen Leser, diejenigen nämlich, die in der konkreten Situation stehen, eine ins nächste Jahr reichende mehr-

wertsteuerbelastete Rechnung zu schreiben oder einen Auftrag anzunehmen, der erst im nächsten Jahr abgeschlossen wird, sollte der hier abgedruckte ausführliche Beitrag Anleitung und Hilfe sein. Das Mehrwertsteuer-Merkblatt der Bundesingenieurkammer ist unter www.deutsches-ingenieurblatt.de → [DIB-WebInfo](#) → [Suchwort: Merkblatt MwSt.](#) zu finden oder auf der Website der Bundesingenieurkammer:

▶ www.bingk.de
Fax: 030/25362903



1. Wirtschaftliche Teilbarkeit: Auch für Teilleistungen gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Dabei werden die Arbeiten in Anlehnung an die Aufteilung der unterschiedlichen Gewerke der VOB/C als einheitlich angesehen. Eine geschossweise Aufteilung wird als unzulässig eingestuft. Bei Linienbauwerken zum Beispiel im Straßenbau werden Bauabschnitte als Teilleistungen anerkannt, beim Straßenoberbau noch mal getrennt die „Feinschicht“. Im Kanalbau wird die Aufteilung von Schacht zu Schacht als zulässig angesehen.

2. Gesonderte Vereinbarung: Bereits aus dem Werkvertrag muss sich eine Teilbarkeit zum Beispiel über Positionen ergeben. Dies geht nicht bei einem Festpreis für ein Gesamtwerk, wie zum Beispiel bei Leistungsbeschreibung mit Leistungsprogramm.

3. Gesonderte Abnahme: Maßgeblich ist die rechtsgeschäftliche Abnahme zum Beispiel nach VOB/B und nicht eine gegebenenfalls erforderliche behördliche Abnahme.

4. Gesonderte Abrechnung: Eine gesonderte Rechnung über die Teilleistung ist aufzustellen. Diese muss der (vertraglichen) Vereinbarung entsprechen.

5. Nachprüfbar Unterlagen: Bei Bauleistungen werden als einsehbare Unterlagen beispielsweise der Werkvertrag, das Leistungsverzeichnis, die Bauakte, Stundenlohnzettel und Besprechungsprotokolle angesehen.

Überträgt man diese fünf Punkte der OFD Karlsruhe für Bauleistungen auf Ingenieur- und Architektenleistungen, kann daraus gefolgert werden, dass Teilleistungen, die vor dem 1. Januar 2007 erbracht werden, unter folgenden Voraussetzungen (endgültig) zu 16 % zu versteuern sind:

1. Wirtschaftliche Teilbarkeit: Auch für Ingenieur- und Architektenleistungen gilt, dass die Teilbarkeit der Gesamtleistung voraussetzt, dass die einzelne, im Vertrag genannte Teilleistung selbst eine Werklieferung bzw. Werkleistung ist.

Die aktuelle Umsatzsteuerrichtlinie führt im Abschnitt 179 Absatz 1 hierzu aus:

Leistungen nach der Honorarverordnung für Architekten und Ingenieure

Die Leistungen der Architekten und Ingenieure, denen Leistungsbilder nach der HOAI zugrunde liegen, werden grundsätzlich als einheitliche Leistung erbracht, auch wenn die Gesamtleistung nach der Beschreibung der HOAI durch die Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen teilbar ist. Allein die Aufgliederung der Leistungsbilder zur Ermittlung des (Teil-) Honorars führt noch nicht zur Annahme von Teilleistungen. Nur wenn zwischen den Vertragspartnern im Rahmen des Gesamtauftrags über ein Leistungsbild zusätzliche Vereinbarungen über die gesonderte Ausführung und

Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen werden, sind insoweit Teilleistungen anzunehmen.

Bei den Objektplanungsleistungen ist die Teilbarkeit in den ersten vier Leistungsphasen relativ einfach. Sie enden jeweils mit einem nachprüfbar Dokument, das ist:

- Zusammenfassen der Ergebnisse der Grundlagenermittlung,
- Zusammenstellen aller Vorplanungsergebnisse,
- Zusammenstellen aller Entwurfsunterlagen,
- Einreichen der Genehmigungsunterlagen (im Idealfall liegt dann auch bereits eine Genehmigung vor).

Insofern ist auch eine Vereinbarung über Teilleistungen einfach möglich.

Schwieriger wird dies bei den Fachplannern. Beim Tragwerksplaner sind zum Beispiel in den ersten drei Leistungsphasen im wesentlichen Mitwirkungspflichten gegeben. Selbst wenn der Tragwerksplaner eine Vereinbarung über Teilleistungen mit dem Auftraggeber erhält, wird ihm der Nachweis von entsprechenden Unterlagen nur gelingen, wenn er seine Mitwirkung dokumentiert hat. Dies sollten übergebene Unterlagen sein, zumindest Protokolle oder Vermerke. Es ist zu empfehlen, dass der Auftraggeber diese spätestens mit einer Teilabnahme inhaltlich bestätigt, zumindest aber deren Erhalt. Erst ab Leistungsphase 4 hat der Tragwerksplaner mit der statischen Berechnung

und den Positionsplänen Dokumente übergeben, die eine Vereinbarung einfach möglich machen.

Im Bereich der Leistungsphasen ab Ausführungsplanung, bis Objektüberwachung beziehungsweise Bauüberwachung und Oberbauleitung ist in aller Regel eine Aufteilung in Teilleistungen nicht möglich. Die Ausführungsplanung ist in der Objektausführung fortzuschreiben, Nachträge sind bis zur Fertigstellung in den Leistungsphasen 6 und 7 zu bearbeiten und sogar die behördliche Abnahme ist noch Teil der Phase 8 des Objektplaners. Auch scheitert eine getrennte Abrechnung bereits daran, dass weder die Kostenfeststellung noch der Kostenanschlag vorliegen, solange nicht alle Nachträge vorliegen, beziehungsweise die Maßnahme abgerechnet ist. Entsprechend kann in diesen Leistungsphasen auch keine prüffähige Schlussrechnung vorgelegt werden.

Einzig die Leistungsphase 9 ist wieder klar von den vorherigen Leistungen abzutrennen. Eine solche Abtrennung mit Abnahme der vorhergehenden Leistungsphasen ist, unabhängig von der jetzt anstehenden Mehrwertsteuererhöhung, bereits aus Gründen der Gewährleistungszeiten zu empfehlen.

Unproblematisch abrechenbar werden „en bloc“ als einheitliche Teilleistung die Leistungsphasen 1 bis 4 und 5 bis 8 sein.

2. Gesonderte Vereinbarung: Es liegt eine gesonderte (möglichst schriftliche) Vereinba-

Vereinbarung	
Auftraggeber	
.....	- nachfolgend AG genannt -
Auftragnehmer	
.....	- nachfolgend AN genannt -
vereinbaren, dass die folgenden Leistungen des Vertrages vom zwischen AG und AN mit dem Auftragsgegenstand getrennt schriftlich abgenommen werden:	
Leistungsphasen 1 bis	
mit den Unterlagen:	
.....
.....
.....
(Ort/Datum)	(Ort/Datum)
.....
Für den AG	Für den AN

Abb. 1: Muster für eine vertragliche Abmachung über Teilleistungen

zung aus dem Jahr 2006 vor (eine solche ist jederzeit bis 31. Dezember 2006 möglich). Diese Vereinbarung ist so zu treffen, dass sie den Status einer „vertraglichen“ Vereinbarung erhält und sollte möglichst genau und nachvollziehbar die Teilleistungen definieren. Diese Vereinbarung könnte aussehen, wie in *Abb. 1* dargestellt.

3. Gesonderte Abnahme: Die Abnahme von Teilleistungen erfordert die tatsächliche Durchführung der vertraglichen Vereinbarung, das heißt, wenn für die Abnahme eine Schriftform vereinbart worden ist, so ist auch die Abnahme der Teilleistungen gesondert schriftlich festzuhalten. Die Schriftlichkeit ist ohnehin aus Dokumentationsgründen dringend zu empfehlen.

Die Ingenieurleistung sollte vergleichbar mit der Bauleistung abgenommen werden. Eine solche Abnahme könnte wie in *Abb. 2* dokumentiert werden.

Darüber hinaus sind die weiteren Rechtsfolgen der Abnahme zu beachten. Es beginnt die Gewährleistungsfrist. Eine nur aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abnahme, das heißt, ohne Beginn der Gewährleistungsfrist, wird von der Finanzverwaltung nicht anerkannt. Insofern darf es keine Vereinbarungen geben, die zum Beispiel den Beginn der Gewährleistungsfrist mit der Abnahme des Gesamtwerks festlegen. Allerdings kann die Gewährleistungsfrist von Teilleistungen zwischen den Vertragsparteien freiwillig verlängert werden, sodass ein einheitliches Ende aller einzelnen Fristen erreicht wird.

In der Vergangenheit hat sich gezeigt, dass Betriebsprüfer insbesondere solche Abnahmeprotokolle kritisch prüfen, die unmittelbar vor dem Inkrafttreten der Steuersatzerhöhung erstellt worden sind. Fehlende Restarbeiten oder unwesentliche Mängel schließen jedoch eine wirksame Abnahme nicht aus, wenn das Werk ohne diese Arbeiten seinen bestimmungsgemäßen Zwecken dienen kann.

4. Gesonderte Abrechnung: Für die Teilleistung muss ein gesondertes Entgelt grundsätzlich möglich und auch vereinbart sein. Wurde lediglich ein pauschales Festhonorar für das Gesamtwerk vereinbart, scheiden Teilleistungen von vorneherein aus. Ansonsten sind die vereinbarten Teilleistungen mit getrennter Schlussrechnung abzurechnen.

Die HOAI regelt im Paragraphen 8, anders als das Werkvertragsrecht des BGB, dass das Honorar fällig wird, wenn die Leistung vertragsgemäß erbracht und eine „prüffähige Honorarschlussrechnung“ überreicht worden ist! Nur wenn diese „prüffähig“ ist, ist sie auch fällig, sodass es gerade im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuererhöhung besonders wichtig ist, die Formalien streng einzuhalten.

Der BGH hat in seinem Urteil vom November 2003 (Az.: VII ZR 288/02) noch einmal klargestellt, welches die Mindestanforderungen an die Prüffähigkeit nach der HOAI sind:

1. Bezug zum Vertrag,
2. Angabe der anrechenbaren Kosten (in der Regel mit Bezug zur DIN 276 in der Fassung von 1981),
3. Umfang der Leistung und deren Bewertung,
4. Angabe der Honorarzone,
5. anwendbarer Honorarsatz nach dem entsprechenden Tafelwert.

Bei Punkt 1 ist in der vorliegenden Situation neben dem Bezug zum eigentlichen Vertrag der Bezug zur Ergänzungsvereinbarung und zur Abnahme wichtig!

5. Nachprüfbare Unterlagen: Für die Beurteilung der Frage, ob Teilleistungen vorliegen, müssen nachprüfbare Unterlagen vorliegen. Wie weiter vorne dargestellt, sollte dies dem Objektplaner in den ersten vier Leistungsphasen keine Schwierigkeiten machen.

Der Fachplaner ist gehalten, seine Mitwirkung über Protokolle oder Vermerke, zumindest aber in einer darstellbaren Stundenaufzeichnung zu dokumentieren.

Fazit: Für den Planer ergibt sich ein erheblicher Abrechnungsaufwand

Wenn sich der Planer an die vorgenannten fünf Punkte hält, müsste es ihm gelingen, seinen Auftraggeber davor zu bewahren, die dreiprozentige Umsatzsteuererhöhung für die gesamte Planungsleistung tragen zu müssen. Er wird sich auch finanziell gut beraten fühlen.

Die Beträge können bei großen, lang laufenden Planungsaufträgen erheblich sein. Für den Planer ergibt sich durch die Umsatzsteuererhöhung auf jeden Fall ein erheblicher Abrechnungsaufwand.

Bei der Schlussrechnung von Teilleistungen hat er zumindest den Vorteil, diese endgültig abgeschlossen und abgerechnet zu haben.

Abnahmeprotokoll

Auftraggeber:
.....
- nachfolgend AG genannt -

Auftragnehmer:
.....
- nachfolgend AN genannt -

Mit Datum vom wurden folgende Ingenieurleistungen des Vertrages vom abgenommen:

Leistungsphasen 1 bis

Anlässlich der Durchführung der Abnahme wurden die Ergebnisse der v. g. Leistungsphasen begutachtet.

1. Die Leistungen des AN weisen keine*/folgende* Mängel auf:
*(*nicht zutreffen des streichen)*
.....
.....

Der AN verpflichtet sich, die Mängel bis spätestens zu beseitigen

3. Die Verjährung der Mängelansprüche endet am

..... (Ort/Datum) (Ort/Datum)
..... Für den AG Für den AN

Abb. 2: Muster für eine Abnahme von Ingenieurleistungen