

Umsatzsteuererhöhung zum 01.01.2007: Gestaltungsmöglichkeiten bei bestehenden Bau-, Architekten-, Ingenieur- und Projektsteuerungsverträgen

Zum 01.01.2007 erhöht sich der allgemeine Umsatzsteuersatz von 16 v.H. auf 19 v.H. Die Änderung des Umsatzsteuergesetzes erfaßt alle Lieferungen und Leistungen, die nach dem 31.12.2006 bewirkt werden. Bauleistungen sind umsatzsteuerlich in dem Zeitpunkt fertiggestellt (bewirkt), in dem die gesamte nach dem Vertrag geschuldete Leistung abnahmefähig erbracht ist. Kommt es zu einer Fertigstellung der Bauleistung noch vor dem 01.01.2007, so wird nur der Umsatzsteuerbetrag von 16 v.H. geschuldet. Wird die Bauleistung erst nach dem 31.12.2006 fertiggestellt, fällt für den gesamten Abrechnungsbetrag (auch für die bis dahin mit 16 v.H. versteuerten Abschlagszahlungen) der Umsatzsteuersatz von 19 v.H. an. Entsprechendes gilt für Architekten-, Ingenieur- und Projektsteuerungsverträge.

1. Anwendung des Umsatzsteuersatzes von 16 v.H. auf (Teil-)Leistungen, die vor dem 01.01.2007 bewirkt werden

Bau- und sonstige Werkleistungen, die wirtschaftlich teilbar und als Teilleistungen vereinbart sind, können umsatzsteuerlich gesondert behandelt werden. Selbständige Teilleistung, die auch nachträglich bestimmt und für die nachträglich (vor dem 01.01.2007) ein Teilentgelt festgelegt werden kann, ist bei einem fachlosübergreifenden Vertrag (z.B. mit einem Generalunternehmer) jedes Fachlos, innerhalb eines Fachloses jeder wirtschaftlich selbständig nutzbare Teil. Selbständige Teilleistungen können bei Erdarbeiten beispielsweise die jeweiligen Baugruben für verschiedene Gebäude sein, bei Straßenbauarbeiten der fertige Unterbau einschließlich der Tragschicht, wenn nur noch die Deckschicht fehlt, bei Kanalbauarbeiten einzelne Abschnitte z.B. von Schacht zu Schacht, oder die Hauptleitung einerseits, die Hausanschlüsse andererseits. Bei Innenputzarbeiten ist eine Aufteilung der Leistungen je Wohnung oder je Stockwerk denkbar, Malerarbeiten können nach Arbeiten an den Außenwänden von Gebäuden und Arbeiten im Innern, ggf. aufgeteilt nach Wohnungen, vereinbart werden.

Entsprechendes gilt für Architekten-, Ingenieur- und Projektsteuerungsleistungen. Aus der Beschreibung dieser Leistungen in der HOAI bzw. im Vertrag, insbesondere aus der Aufgliederung in Leistungsphasen, ergibt sich, daß die Gesamtleistungen wirtschaftlich teilbar sind. Wird zwischen den Vertragsparteien im Rahmen des Gesamtauftrags eine Vereinbarung über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen, liegen insoweit Teilleistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vor. Haben die Vertragsparteien bisher entsprechende Teilausführungen und Teilentgelte nicht vereinbart, kann das bis einschließlich 31.12.2006 nachgeholt werden. Die selbständig geschuldeten Leistungen müssen bis zum 31.12.2006 erbracht sein; eine Dokumentation ihrer Fertigstellung durch Abnahme ist zu empfehlen. Nicht entscheidend ist, daß die Leistungen ggf. erst nach dem 31.12.2006 abgerechnet werden und das Entgelt nach diesem Zeitpunkt vereinnahmt wird.

2. Vorschlag für eine Vereinbarung, mit der bestehende Verträge in zwei Leistungsbereiche aufgespalten werden, die vor bzw. nach dem Jahreswechsel 2006 geschuldet und bewirkt werden

Um eine Aufteilung eines Vertrags steuerlich wirksam zu vereinbaren, empfiehlt sich etwa folgende vertragliche Regelung:

- „a) Die vom Auftragnehmer zu erbringende Leistung ... (z.B. Bodenbelagsarbeiten nach Wohnungen, Malerarbeiten nach Häusern, Architektenleistungen nach Leistungsphasen der HOAI) ist als selbständiger Teil der bisher mit Vertrag ... vereinbarten Leistungen bis zum 31.12.2006 zu beenden. Sie wird gesondert abgenommen.
- b) Das Entgelt für diese Teilleistung wird aufgrund der aufgemessenen Mengen zu den im Vertrag vereinbarten Einheitspreisen/zu den Mindestsätzen der Leistungsphasen ... nach HOAI abgerechnet.
- c) Für die selbständig geschuldete Teilleistung läuft ab Abnahme eine eigenständige Gewährleistungszeit von ... Jahren. (Vereinbart werden könnte auch, daß die Gewährleistungszeit bis zum Ende der Gewährleistungsfrist für die noch ausstehenden Leistungen läuft. Dies empfiehlt sich insbesondere bei Planungsleistungen, da Fehler in diesem Bereich häufig erst nach der Ausführung der Bauleistung erkennbar werden.)
- d) Sollte die getroffene Vereinbarung im Besteuerungsverfahren nicht anerkannt werden, wird dem Auftragnehmer auf Antrag ein Ausgleich nach den Grundsätzen des § 29 Abs. 2 UStG gewährt.

Datum/Unterschriften“

Eine Vereinbarung zu Baumaßnahmen lohnt sich insbesondere, wenn diese bereits weit fortgeschritten sind, die Gesamtfertigstellung aber erst 2007 oder später möglich ist. Bei Architekten-, Ingenieur- und Projektsteuerungsleistungen ist die vorgeschlagene Vereinbarung finanziell umso wirksamer, je mehr Leistungen, z.B. alle Planungsleistungen und erhebliche Leistungen der Bauüberwachung verschiedener Fachlose, bereits erbracht sind und beispielsweise nur noch die Leistungsphase 9 (Objektüberwachung und Dokumentation) insgesamt oder in Teilen aussteht.