

# Die Mandanten-Information

September 2006

## Themen dieser Ausgabe

- Erhöhung des regulären Umsatzsteuersatzes
- Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung
- Werbungskosten bei Kapitaleinkünften
- Solidaritätszuschlag verfassungsgemäß?
- Keine Verzinsung von nachgezahltem Kindergeld
- Allgemeinbildung ohne Steuervorteil?
- AGG seit 18. 8. 2006 in Kraft
- Rentenversicherung: Beitragspflicht der Eltern

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

nun ist es da – das wichtige **Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Erhöhung des regulären Umsatzsteuersatzes auf 19 % ab 1. 1. 2007**. Daher informieren wir Sie im Folgenden über wichtige Übergangsregelungen und deren Auswirkungen auf die unternehmerische Praxis.

## Steuerrecht

### Unternehmer & Freiberufler

#### Übergangsregelungen zur Erhöhung des regulären Umsatzsteuersatzes ab 2007

Das Ende Juni verabschiedete Haushaltsbegleitgesetz 2006 sieht zum 1. 1. 2007 eine Anhebung des regulären Umsatzsteuersatzes von 16 % auf 19 % vor (vgl. Mandanten-Informationen Mai und Juli 2006). Verträge in der unternehmerischen Praxis, die vor diesem Stichtag geschlossen werden, bedürfen daher besonderer Beachtung:

##### 1. Behandlung bei Ist-Versteuerung

Die Umsatzgrenze bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (sog. Ist-Versteuerung) ist zum 1. 7. 2006 von 125.000 € auf 250.000 € für Unternehmen mit Sitz in den alten Bundesländern angehoben worden.

Bei Ist-Versteuerung hat ein Unternehmer einen Umsatz, der **nach dem 31. 12. 2006 bewirkt** wird und für den be-

reits vor dem 1. 1. 2007 ein Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt und der Besteuerung mit dem Steuersatz von 16 % unterworfen worden ist, insgesamt dem allgemeinen Steuersatz von 19 % zu unterwerfen.

Im Ergebnis wird damit der Teil des Entgelts, der bereits vor dem 1. 1. 2007 besteuert worden ist, um 3 % auf 19 % „hochgestuft“. Dieser Unterschiedsbetrag i. H. von 3 % zwischen der in 2006 angemeldeten Steuer und der Steuer von 19 % für diesen Umsatz ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung anzugeben.

**Umkehrt gilt:** Werden *nach* dem 31. 12. 2006 Entgelte oder Teilentgelte für (Teil-)Leistungen vereinnahmt, die der Unternehmer **noch 2006 ausgeführt** hat, ist für den Fall, dass der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist, die Umsatzsteuer i. H. von 16 % zu berechnen.

##### 2. Abrechnung von Anzahlungen oder Vorschüssen

Der erhöhte Steuersatz ist auf Lieferungen oder Leistungen anzuwenden, die **nach dem 31. 12. 2006 ausgeführt** werden. Hieraus folgen Besonderheiten für die Abrechnung von Anzahlungen oder Vorschüssen (sog. Teilentgelte).

**Abrechnung von Anzahlungen oder Vorschüssen im Jahr 2006 für nach dem 31. 12. 2006 ausgeführte steuerpflichtige Leistungen:** Steht fest, dass die Leistung nach dem 31. 12. 2006 ausgeführt werden wird, kann im Jahr 2006 eine Voraus- oder Anzahlungsrechnung bereits mit 19 % Umsatzsteuer gestellt werden. Unternehmer müssen dann 2006 die 19 % Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen; dem Leistungsempfänger steht der Vorsteuerabzug in entsprechender Höhe zu.

**Abrechnung von nach dem 31. 12. 2006 ausgeführten Leistungen, bei denen Teilentgelte mit 16 % versteuert wurden:** Den Unternehmer trifft für diese Umsätze eine weitere Steuerschuld i. H. von 3 %. Sie ist für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen, in dem die Leistung ausgeführt wird. Der entsprechende Vorsteuerabzug kann vom Leistungsempfänger beansprucht werden, sobald die Leistung ausgeführt ist und die Endabrechnung vorliegt.

**Beispiel:** Unternehmer U hat im Jahr 2006 Anzahlungen i. H. von 500.000 € zzgl. 16 % Umsatzsteuer (= 80.000 €) vereinbart. Die Leistung wird 2007 ausgeführt und unterliegt dem Steuersatz von 19 %. U stellt am 10. 3. 2007 folgende Schlussrechnung:

Leistung gesamt netto	1.000.000 €
+ 19 % Umsatzsteuer	190.000 €
gesamt brutto	1.190.000 €
abzgl. Anzahlungen 2006:	
netto	500.000 €
+ 16 % Umsatzsteuer	80.000 €
verbleibt zu zahlen	610.000 €

**Lösung:** U hat in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2007 den noch verbleibenden Restbetrag von netto 500.000 € mit 19 % Umsatzsteuer (= 95.000 €) anzumelden; dazu kommen 15.000 € (= 3 %ige Nachsteuer von 500.000 €) aus den bereits im Jahr 2006 versteuerten Anzahlungen.

### 3. Langfristige Verträge (Altverträge)

Werden Leistungen nach dem 31. 12. 2006 ausgeführt, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen, sind **Rechnungen** von Gesetzes wegen mit einem Umsatzsteuerausweis von 19 % zu erteilen. Dies gilt auch für den Fall, dass die Verträge vor dem 1. 1. 2007 geschlossen worden sind und dabei von dem bis dahin geltenden allgemeinen Steuersatz (16 %) ausgegangen worden ist.

Aus der gesetzlichen Regelung über den Steuerausweis in Rechnungen folgt aber **nicht**, dass Unternehmer automatisch berechtigt sind, bei der Abrechnung der vor dem 1. 1. 2007 vereinbarten Leistungen die Preise entsprechend der ab 1. 1. 2007 eingetretenen umsatzsteuerlichen Mehrbelastung zu erhöhen. Vielmehr sind die **Verträge zu überprüfen**:

- Erbringt ein Unternehmer eine Leistung nach dem 31. 12. 2006, jedoch aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung, die **vor dem 1. 9. 2006** geschlossen wurde, kann er vom Leistungsempfänger einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung verlangen. Achtung: Dies gilt nicht, wenn die Vertragspartner etwas anderes vereinbart haben (z. B. einen Festpreis).
- Bei bestimmten Unternehmern (z. B. Architekten, Ingenieuren, Rechtsanwälten, Steuerberatern) schließen die gesetzlich vorgeschriebenen Entgelte die Umsatzsteuer

nicht ein. Sie können daher für ihre im Jahr 2007 erbrachten Leistungen dem Entgelt eine Umsatzsteuer von 19 % hinzurechnen.

### 4. Werklieferungen und Werkleistungen

Ist auf Werklieferungen oder Werkleistungen, die nach dem 31. 12. 2006 ausgeführt werden, der allgemeine Steuersatz anzuwenden, muss der Unternehmer eine 19 %-ige Umsatzsteuer ausweisen. Ein Umsatzsteuerausweis von 16 % ist für die Fälle zwingend, in denen es sich um **vor dem 1. 1. 2007 erbrachte Teilleistungen** handelt, d. h. wenn

- es sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handelt,
- der Leistungsteil als Teil einer Werklieferung vor dem 1. 1. 2007 abgenommen worden ist oder als Teil einer Werkleistung vor dem 1. 1. 2007 vollendet oder beendet worden ist,
- vor dem 1. 1. 2007 für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung die Zahlung von entsprechenden Teilentgelten vereinbart und
- das Teilentgelt gesondert abgerechnet wurde.

### 5. Dauerleistungen (z. B. Miet- und Leasingverträge)

Die Anhebung des allgemeinen Steuersatzes kann auch Auswirkungen auf Leistungen haben, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen). Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z. B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z. B. von Baumaterial) handeln. Es können unterschiedliche Zeiträume (z. B. ½ Jahr, 1 Jahr, 1 Kalenderjahr) oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart werden.

Bei Dauerleistungen, die nach dem 31. 12. 2006 ausgeführt werden, gilt wiederum der allgemeine Steuersatz von 19 % (zuvor: 16 %). Sie werden ausgeführt bei

- **Vermietung, Leasing, Wartung, Überwachung** an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet,
- **einer Gesamtheit mehrerer Lieferungen** (ausgenommen elektrischer Strom, Gas, Wärme und Wasser) am Tag jeder einzelnen Lieferung.

Bei der **Abrechnung von Nebenleistungen**, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich der zutreffende Steuersatz nach dem Zeitpunkt, zu dem die Hauptleistung ausgeführt wird (z. B. monatlicher Zins für eine steuerpflichtige Vermietung mit monatlichem Abschlag für die Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistungen).

Verträge über Dauerleistungen, die als **Rechnung** anzusehen sind, müssen an den ab 1. 1. 2007 geltenden Steuersatz angepasst werden.

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte abgerechnet (z. B. bei Mietverträgen), liegen **Teilleistungen** vor. In diesen Fällen richtet sich der Steuersatz nach dem Zeitpunkt der ausgeführten Teilleistung. Teilleistungen können sich auch aus der **(nachträglichen) Vereinbarung eines kürzeren Abrechnungszeitraums** ergeben. Dies ist insbesondere der Fall, wenn in einer vor dem 1. 1. 2007 erteilten Rechnung das Entgelt oder der Preis für diesen

Abrechnungszeitraum – ggf. neben dem Gesamtergelt oder -preis – angegeben wird.

### 6. Einlösen von Gutscheinen

Erstattet ein Unternehmer die von ihm ausgegebenen Gutscheine in der Zeit vom **1. 1. 2007 bis zum 28. 2. 2007**, ist die Umsatzsteuer nach dem bis zum 31. 12. 2006 geltenden Steuersatz von 16 % zu berichtigen, soweit die dem Gutschein zugrunde liegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. Bei Erstattung von Gutscheinen **nach dem 28. 2. 2007** ist die Umsatzsteuer in Höhe von 19 % zu berichtigen. Diese Vereinfachungsregelung gilt allerdings nicht in den Fällen, in denen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt ist. Hier ist die Berichtigung des Vorsteuerbetrags mit dem Steuersatz vorzunehmen, der dem Liefergeschäft tatsächlich zugrunde lag.

**Beispiel:** Unternehmer U bezieht Warenlieferungen mit 19 % Umsatzsteuer von dem Einzelhändler E, der diese Waren wiederum vom Hersteller H eingekauft hatte. Den Warenlieferungen waren Gutscheine des Herstellers H zur Erstattung des Kaufpreises enthalten, die U im Februar 2007 bei H einlöst.

**Lösung:** U muss die Berichtigung des Vorsteuerabzugs mit dem Steuersatz vornehmen, der den Warenlieferungen des E zugrunde lagen. U kann sich nicht auf die Vereinfachungsregelung berufen und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs mit nur 16 % vornehmen; dies könnte nur H.

### 7. Einlösen von Pfandbeträgen

Nimmt ein Unternehmer Leergut zurück und erstattet einen dafür gezahlten Pfandbetrag, liegt eine Entgeltminderung vor. Der Unternehmer muss die geschuldete Umsatzsteuer berichtigen. Um Schwierigkeiten zu vermeiden, wird die Steuerberichtigung nach der folgenden **Vereinfachungsregelung** zugelassen:

Erstattet ein Unternehmer Pfandbeträge in der Zeit vom **1. 1. 2007 bis zum 31. 3. 2007**, ist die Umsatzsteuer nach dem Steuersatz von 16 % zu berichtigen, soweit die zugrunde liegenden Umsätze dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. Bei der Erstattung von Pfandbeträgen **nach dem 31. 3. 2007** ist die Umsatzsteuer hingegen nach dem allgemeinen Steuersatz zum 1. 1. 2007, d. h. mit 19 %, zu berichtigen.

### 8. Jahresrückvergütungen, Jahresboni, Treuerabatte

Bei Rückvergütungen handelt es sich wiederum um nachträgliche Entgeltminderungen für steuerpflichtige Umsätze, die zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer führen. Die Umsatzsteuer ist dabei zu dem Steuersatz zu berichtigen, der dem ausgeführten Umsatz zugrunde lag.

Führt der Unternehmer **Umsätze zu verschiedenen Steuersätzen** aus, kann dies zu Schwierigkeiten führen, wenn Jahresrückvergütungen, Jahresboni, Treuerabatte usw. auf Umsätzen beruhen, die sowohl mit 16 % als auch mit 19 % Umsatzsteuer ausgewiesen sind.

Nach einer Vereinfachungsregelung kann daher in diesen Fällen die Berichtigung der Umsatzsteuer nach dem **prozentualen Umsatzverhältnis des jeweiligen Zeitraums** erfolgen. Alternativ kann der Unternehmer die Bonusgut-schrift auch insgesamt mit dem Steuersatz von 16 % erteilen, wenn der Leistungsempfänger seinen Vorsteuerabzug entsprechend berichtigt.

## Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung

In der Bilanz werden abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgeführt und abgeschrieben (sog. Absetzung für Abnutzung – AfA). Für bestimmte Wirtschaftsgüter wird dagegen nur ein Teilwert angesetzt, wenn der tatsächliche Wert unter dem durch AfA geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Nach einer aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs liegt eine dauernde Wertminderung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern vor, wenn deren Teilwert zum Bilanzstichtag **mindestens für die halbe Restnutzungsdauer** unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

## Kapitalanleger

### Neues zu Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

In einigen Arbeitsverträgen ist als Voraussetzung für die Erlangung einer höher dotierten Position festgelegt, dass Gesellschaftsanteile an der Arbeitgeberin erworben werden müssen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun entschieden, dass Schuldzinsen für Darlehen, mit denen Arbeitnehmer den Erwerb dieser Gesellschaftsanteile an ihrer Arbeitgeberin finanzieren, regelmäßig Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sind.

Nach Ansicht der BFH-Richter ist in diesen Fällen grundsätzlich davon auszugehen, dass die Zinsaufwendungen nicht durch den Beruf des Steuerpflichtigen, sondern **durch die angestrebte Gesellschafterstellung veranlasst** sind. Regelmäßig stehe hierbei der wirtschaftliche Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften aus Kapitalvermögen im Vordergrund und verdränge die Beziehung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Liege dann eine Überschusserzielungsabsicht vor, seien die Schuldzinsen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Dies gelte auch dann, wenn sich der Arbeitnehmer an seiner Arbeitgeberin beteiligt, um dadurch eine höher dotierte Position zu erlangen.

Nur ausnahmsweise könne eine Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfolgen. Dies könne insbesondere bei negativer Überschussprognose und damit erkennbar fehlender Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus einer solchen Beteiligung der Fall sein.

## Alle Steuerzahler

### Keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags?

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat aktuell entschieden, dass Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG) 1995 nicht bestehen.

## Die Mandanten-Information

In dem Streitfall hatten für das Jahr 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute die Festsetzung des Solidaritätszuschlags durch das Finanzamt mit der Begründung angefochten, dass der Solidaritätszuschlag spätestens ab dem Streitjahr eine verfassungswidrige Sondersteuer darstelle. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es war der Auffassung, dass das SolZG verfassungsgemäß sei, weshalb ein Grund, das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) einzuholen, nicht bestehe.

Im anschließenden Beschwerdeverfahren über die Nichtzulassung der Revision machten die Eheleute geltend, der Solidaritätszuschlag habe sich zu einer eigenen Steuer neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer entwickelt, sodass er **nicht mehr als verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe** angesehen werden könne.

Der BFH verneinte dagegen die grundsätzliche Bedeutung der Sache und wies die Beschwerde zurück. Es handele sich bei dem mit dem SolZG 1995 eingeführten Solidaritätszuschlag um eine Steuer, die als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer i. S. von Artikel 106 Absatz 1 Nr. 6 des Grundgesetzes (GG) erhoben werde. Die von den Klägern aufgeworfene Frage, ob eine Ergänzungsabgabe nur befristet erhoben werden dürfe, sei höchstrichterlich geklärt. Das BVerfG habe bereits bei der Prüfung früherer Ergänzungsabgabengesetze entschieden, dass die zeitliche Befristung nicht zum Wesen der Ergänzungsabgabe nach Artikel 106 Absatz 1 Nr. 6 GG gehöre. Es sei nicht ersichtlich, dass eine erneute Entscheidung erforderlich sei, weil neue bislang nicht geprüfte Einwände in Literatur oder Rechtsprechung gegen die höchstrichterliche Auffassung erhoben würden.

**Hinweis:** Der Streit um die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags geht nun aber weiter, da zwischenzeitlich vom Bund der Steuerzahler Verfassungsbeschwerden erhoben worden ist. Unter Hinweis auf diese anhängige Verfassungsbeschwerden ruhen die Einspruchsverfahren.

### Keine Verzinsung von nachgezahltem Kindergeld

Kindergeld gehört per Gesetz zur Einkommensteuer und wird nach dem Einkommensteuergesetz monatlich als Steuervergütung gezahlt. Bei Nachforderungen von rückständigen Kindergeldzahlungen besteht jedoch **kein Rechtsanspruch** auf eine Verzinsung. Dies betonte der Bundesfinanzhof nun in einer Entscheidung.

Zwar seien nach dem Sozialgesetzbuch Erstattungen oder Nachzahlungen von Kindergeld mit 4 % zu verzinsen. Diese Regel sei jedoch nur anwendbar auf sozialrechtliche Ansprüche nach dem Bundeskindergeldgesetz und nicht auf den Kindergeldbezug nach dem Einkommensteuergesetz. Der Unterschied zwischen beiden: Kindergeld nach

dem Bundeskindergeldgesetz erhalten Eltern, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Kindergeld nach den hierfür einschlägigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes erhalten Eltern, die im Inland wohnen und unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind.

### Allgemeinbildung ohne Steuervorteil?

Aufwendungen für den Besuch einer allgemein bildenden Schule sind nicht als Werbungskosten abziehbar. Mit dieser Entscheidung widersprach der Bundesfinanzhof einem Steuerpflichtigen, der in seiner Einkommensteuererklärung die Kosten für den **Besuch einer Fachoberschule zur Erlangung des Fachabiturs** als Werbungskosten geltend gemacht hatte.

Die Aufwendungen für den Besuch der Fachoberschule hatten zuvor schon Finanzamt und Finanzgericht aufgrund mangelnder Berufsbezogenheit nicht als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt.

## Wirtschaftsrecht

### Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz erst seit 18. 8. 2006 in Kraft

Das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz ist nun doch nicht wie ursprünglich geplant am 1. 8. 2006 in Kraft getreten (vgl. Mandanten-Information August 2006), sondern erst am 18. 8. 2006.

Nach Angaben des Bundesjustizministeriums hatte es noch „**kleinere redaktionelle Ungenauigkeiten**“ gegeben, die zunächst behoben werden mussten. Aufgrund dieser Überarbeitungen war das ausgefertigte Gesetz dem Bundespräsidenten erst am 28. 7. 2006 zur Unterschrift zugeleitet worden.

### Volle Beitragspflicht auch für Eltern in der Rentenversicherung

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat wiederholt entschieden, dass die Nachteile, die Eltern wegen der Erziehung und Betreuung ihrer Kinder haben, auch in der Rentenversicherung auszugleichen sind. Nach dem geltenden Recht wird dies durch die Anerkennung von zusätzlichen Versicherungszeiten gewährleistet. Davon, dass daneben und darüber hinaus auch zwingend eine **Beitragsentlastung der Eltern** erforderlich ist, konnte sich der Senat des Bundessozialgerichts in einer aktuellen Entscheidung auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des BVerfG – z. B. zur Höhe des Beitrags in der Pflegeversicherung – nicht überzeugen.

## Wichtige Steuertermine im September 2006

11. 9. Umsatzsteuer; Lohnsteuer\*; Solidaritätszuschlag\*; Kirchenlohnsteuer ev.\*; Kirchenlohnsteuer r.kath.\*; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer\*\*; Solidaritätszuschlag\*\*; Kirchensteuer ev.\*\*; Kirchensteuer r.kath.\*\*

**Hinweis:** Zahlungsschonfrist bis zum 14. 9. 2006. Diese Schonfrist gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck.

[\* bei monatlicher Abführung für August 2006; \*\* für das III. Quartal 2006]