

MERKSÄTZE ZUR UMSATZSTEUERERHÖHUNG

1. Die Umsatzsteuerpflicht e n t s t e h t mit der vollständigen Ausführung der anwaltlichen Leistung oder der vereinbarungsgemäß abrechenbaren Teilleistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Der Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerpflicht ist maßgeblich für die Höhe des Steuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG).

Beispiele:

Endet eine Prozessvertretung am 15.01.2007, unterliegen alle Gebühren nach dem RVG bzw. ein frei vereinbartes Honorar, die berechnet werden, dem Satz von 19 %.

Endet eine anwaltliche Betreuung bei einem Verkauf eines Unternehmens erst mit Abschluss des Unternehmenskaufvertrages am 15.01.2007, unterliegt das berechnete Gesamthonorar dem Satz von 19 %.

2. Die Steuerbelastung von 19 % auf das gesamte Honorar kann nicht dadurch verkleinert werden, dass noch in 2006 Vorschussrechnungen gestellt werden. Zwar ist in Vorschussrechnungen aus 2006 nur ein Umsatzsteuersatz von 16 % anzusetzen. Bei der Schlussrechnung, bei der die Vorschüsse abgesetzt werden, ist aber die fehlende Umsatzsteuer von 3 % nachzuberechnen.

Beispiel:

Gesamthonorar	5.000,00	USt	950,00
in 2006 berechneter Vorschuss	-3.000,00	USt	-480,00
	<hr/>		<hr/>
	2.000,00		470,00
	<hr/>		<hr/>

Der Rechnungsempfänger kann aus dieser Schlussrechnung die restliche Umsatzsteuer von 470,00 als Vorsteuer geltend machen, soweit die Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

3. Die Steuerbelastung von 19 % wird verkleinert, wenn die anwaltliche Gesamtleistung durch Vereinbarung in gesondert abrechenbare Teilleistungen aufgespalten wird. Die bereits in 2006 vollständig erbrachten abrechenbaren Teilleistungen unterliegen nur einem Satz von 16 % und zwar unabhängig davon, wann die in 2006 ausgeführte Teilleistung berechnet wird. Eine Berechnung in 2007 ändert nichts an dem geschuldeten Umsatzsteuersatz von nur 16 %.

Die Aufspaltung einer Gesamtleistung in mehrere Teilleistungen muss noch in 2006 vereinbart werden, damit dies steuerlich anerkannt wird (BMF-Schreiben vom 11.08.2006, Tn. 21 DStR 2006, 1552).

Bei anwaltlichen Dienstleistungen, die zeitraumbezogen abgerechnet werden, wie z. B. bei Abrechnung nach Stundenhonoraren, ergibt sich die Abrechenbarkeit der bis zum 31.12.2006 erbrachten Teilleistungen aus stillschweigender Vereinbarung.

Bei anderen anwaltlichen Dienstleistungen, die nicht durch Zeithonorare abgerechnet werden, können die in 2006 erbrachten Beratungen und Vertretungstätigkeiten nur dann als eine gesondert abrechenbare Teilleistung vereinbart werden, wenn sie wirtschaftlich von den zeitlich nachfolgenden Beratungen und Vertretungsleistungen abgegrenzt werden können (BMF-Schreiben vom 11.08.2006, Tn. 21). Nach Auffassung des Verfassers kommen folgende wirtschaftliche Abgrenzungen in Betracht, die folglich auch mit steuerlicher Wirkung vereinbart werden können:

- Ist die Klage bzw. die Klageerwiderung in einem gerichtlich anhängigen Rechtsstreit bereits in 2006 erstellt worden, ist dies eine abrechenbare Teilleistung, für die die Verfahrensgebühr als Entgelt angesetzt werden kann.
- Hat auch schon in 2006 eine erste mündliche Verhandlung stattgefunden, ist aber die Prozessvertretung am 31.12.2006 noch nicht beendet, kann die mündliche Verhandlung nicht als Teilleistung vereinbart werden, für die die Terminsgebühr das Entgelt ist. Für die weiteren Tätigkeiten in 2007 verbleiben dann keine Gebühren mehr. Die Prozessvertretung endet erst mit Übersendung der Entscheidung des Gerichts und dem Abschluss des Kostenfestsetzungsverfahrens bzw. mit Kündigung des Mandates.

- Jeder außergerichtlichen Vertretung, welche eine Geschäftsgebühr zwischen 0,5 bis 2,5 auslöst, geht eine Beratung des Mandanten voraus, die eine (in der Geschäftsgebühr enthaltene) Beratungsgebühr zwischen 0,1 bis 1,0 verursacht. Es ist möglich, die Beratung des Mandanten als gesondert abrechenbare Teilleistung aus dem Bereich der Vertretung des Mandanten zu vereinbaren. Dabei ist auch das Entgelt für diese Beratung zu regeln. Die Beratung vor einer Vertretung nach außen ist auf jeden Fall in 2006 abgeschlossen worden, wenn eine Vertretung des Mandanten nach außen in 2006 beginnt. Das Beratungshonorar unterliegt nur einem Umsatzsteuersatz von 16 %.

 - Eine Vertretung eines Mandanten bei Projekten (Betreuung bei Rechtsakten, Vertragsgestaltungen etc.), für die ein Gesamthonorar vereinbart wurde, ist schwierig in Teilleistungen gegen Teile des Gesamthonorars aufzuteilen. Es muss stets eine wirtschaftliche Abgrenzung der früheren Teilleistungen zu den späteren Teilleistungen gegeben sein. – Es kann allerdings nachträglich vereinbart werden, das Gesamthonorar in ein Zeithonorar mit geschätztem Stundenaufwand zu ändern und die Gesamtzahl der abrechenbaren Beratungsstunden zu begrenzen. Ein Zeithonorar kann stets per 31.12.2006 abgerechnet werden und somit nur mit 16 % Umsatzsteuer belastet werden.
4. Die vorstehenden Merksätze befassen sich nur mit der Frage, wann eine anwaltliche Leistung oder abrechenbare Teilleistung ausgeführt ist und welcher Umsatzsteuersatz folglich gilt. Dies ist unabhängig davon, ob oder wann (in 2006 oder 2007) die anwaltliche Leistung berechnet wird.

Eine andere Frage ist, wann ein Rechtsanwalt die Umsatzsteuer auf Entgelte dem Finanzamt zu erklären und abzuführen hat. Dies ist abhängig davon, ob die Soll-Versteuerung (§ 13 UStG) oder auf Antrag die Ist-Versteuerung (§ 20 UStG) gilt.

Soll-Versteuerung

Die Umsatzsteuer wird für den Monat geschuldet, in dem die anwaltliche Leistung oder abrechenbare Teilleistung vollständig ausgeführt worden ist. Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistung bzw. Teilleistung dem Mandanten berechnet worden ist. Wer das vereinbarte oder gesetzlich geschuldete Honorar (Entgelt) nicht recht-

zeitig in der Umsatzsteuervoranmeldung angibt, erfüllt den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO).

Ist-Versteuerung

Die Ist-Versteuerung gilt auf Antrag für die Entgelte eines Rechtsanwalts, der mit diesen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 UStG). Sie gilt also nicht für Insolvenzverwalter, Vermögensbetreuer, Testamentsvollstrecker etc., welche unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG fallen. – Die Ist-Versteuerung kann auch von solchen Rechtsanwälten beantragt werden, die ihren Gewinn durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (Bilanzierung) ermitteln.

Jeder Rechtsanwalt wird die Ist-Versteuerung beantragen, weil er dadurch die Umsatzsteuer nicht vorfinanzieren muss und er eine verspätete Anmeldung von Entgelten und damit eine Steuerhinterziehung vermeidet.

5. Schlussempfehlung

Mit Mandanten, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, sollte in deren Interesse die Abrechenbarkeit von Teilleistungen in dem dargestellten Umfang vereinbart werden und eine mündlich getroffene Vereinbarung noch in 2006 schriftlich bestätigt werden.

Bei vorsteuerabzugsberechtigten Mandanten hat die Erhöhung des Umsatzsteuersatzes kein wirtschaftliches Gewicht.

Es besteht keine Notwendigkeit, noch möglichst viele Akten in 2006 abzurechnen (obwohl dies betriebswirtschaftlich vernünftig wäre). Der Zufluss der Honorare entscheidet auch ertragsteuerlich, ob die Betriebseinnahme in 2006 oder in 2007 zu erfassen ist (bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG).