

Die Umsatzsteuerfalle

Umsatzsteuer ist nicht nach Eingang, sondern nach Rechnungsstellung zu verbuchen!

Von Eberhard Seiler

Bei den meisten mittelständischen Unternehmern werden die für die Buchhaltung relevanten Zahlen nach den Zahlungsvorgängen erfaßt (so genannte Einnahmen-/Überschussrechnung). Das heisst, die Buchungserfassung erfolgt anhand der Kontoauszüge und des Kassenbuches. Dies gilt insbesondere bei Freiberuflern, wie z.B. Architekten, Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern, Ärzten, die das Privileg genießen, Erlöse erst der Einkommensteuer unterwerfen zu müssen, wenn das Geld bereits vereinnahmt ist (s.g. Einnahme- Überschuß-Rechnung bei der Ertragsbesteuerung, Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer). Diese Handhabung kann allerdings beim Vorsteuerabzug zu Gefahren führen, denn die umsatzsteuerlichen und ertragssteuerlichen Auswirkungen fallen teilweise auseinander.

Bei der Einkommensteuer erlaubt, bei der Umsatzsteuer verboten

Beim Vorsteuerabzug ist der Zahlungsvorgang selbst nur dann von steuerlicher Relevanz, wenn der Leistungsempfänger bereits zahlt, bevor er die Leistung erhalten hat und wenn ihm zu diesem Zeitpunkt bereits eine Rechnung mit gesondertem Vorsteuerausweis vorliegt. Wenn aber, was der Regelfall ist, die Inrechnungstellung zusammen oder nach Erhalt der Leistung erfolgt und erst dann bezahlt wird, ist der Zeitpunkt der Zahlung für den Vorsteuerabzug völlig ohne Bedeutung, dann ist der Vorsteuerabzug zwingend in dem Zeitraum vorzunehmen, in dem der Leistungsempfänger die Rechnung erhält und nicht erst bei der Bezahlung. Dies kann sich dann als Problem erweisen, wenn die Erfüllung der Abzugsvoraussetzungen und die Zahlung in unterschiedlichen Besteuerungszeiträumen erfolgen.

Beispiel:

Leistungsbezug und Rechnungseingang erfolgt im Dezember 01, Bezahlung erfolgt im Januar 2002. In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug zwingend in 01 vorzunehmen.

Bei der Buchung nach Zahlungsvorgängen wird die Vorsteuer jedoch häufig erst bei der Zahlung, in unserem Beispielfall also in 02 erfaßt. Dieser Fehler wird selten erkannt - auch etliche Finanzbeamte wissen dies nicht.

Ganz sicher kennt diese Regelung jedoch der Prüfer, der im Rahmen einer Betriebsprüfung die Umsatzsteuer prüft. Bei bilanzierenden Unternehmern wird dieser Fehler normalerweise spätestens bei Erstellung des Abschlusses festgestellt und korrigiert. Wenn es sich jedoch um Unternehmer, wie z.B. Freiberufler, handelt, denen der Gesetzgeber das Privileg zubilligt, Einnahmen sowohl ertragssteuerlich als auch umsatzsteuerlich erst bei Geldzufluß zu erfassen, kann das allerdings schief gehen. Zwar sind bei diesen auch ertragssteuerlich die Ausgaben erst bei Geldabfluß abzugsfähig. Umsatzsteuerlich und zwar hinsichtlich des Vorsteuerabzuges ist der Vorgang jedoch bereits in dem Besteuerungszeitraum zu erfassen, in dem er die Leistung und die Rechnung erhalten hat und nicht erst bei Zahlungsabfluß. Die umsatzsteuerliche und die ertragssteuerliche Behandlung fallen hier also häufig auseinander.

Wie kann sich dieser Fehler jetzt im Ernstfall auswirken?

Zunächst ist hier bei obigem Beispielfall die Fallvariante denkbar, daß die Steuerfestsetzung für 01 bereits bestandskräftig ist, wenn entdeckt wird, z.B. durch die steuerliche Außenprüfung, daß der im Januar geltend gemachte Vorsteuerabzug für die zwar erst im Januar 2002 bezahlte aber im Dezember 01 erbrachte und in Rechnung gestellte Leistung in den Besteuerungszeitraum 01 gehört.

Häufig wird in einem solchen Fall der die Bestandskraft durchbrechende § 174 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) weiterhelfen: "Ist ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, so kann die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhaltes unterblieben ist, insoweit nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden..."

Wenn aber für 01 zu dem Zeitpunkt, an dem der Fehler entdeckt worden ist, bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist, nicht aber für 02, dann hilft diese Vorschrift nicht weiter. Wenn man bedenkt, daß die Festsetzungsverjährungsfrist nur vier Jahre beträgt und normalerweise mit dem Jahr der Abgabe der Steuerklärung zu laufen beginnt und wenn man außerdem berücksichtigt, daß sich Betriebsprüfungen üblicherweise über einen Zeitraum von drei Jahren erstrecken und oft erst Jahre später stattfinden, ist dieses Risiko doch nicht lediglich in den Bereich der Theorie anzusiedeln.

Dies ist übrigens nicht der einzige Fall, bei dem im Hinblick auf die Erfassung die ertragssteuerliche und die umsatzsteuerliche Behandlung auseinanderfallen. Siehe auch den folgenden Beitrag:

Bei bilanzierenden Unternehmen sind Vorauszahlungen auf noch nicht erbrachte Leistungen im Jahresabschluß nicht bei den Erlösen zu erfassen, sondern vielmehr in der Bilanz zu passivieren. Umsatzsteuerlich sind diese Vorauszahlungen jedoch im Voranmeldungszeitraum des Zuflusses Umsatz. Die „Einnahmen“ in der Gewinn- und Verlustrechnung können demnach von den „Einnahmen“ in der Umsatzsteuererklärung weit abweichen. Dies stellt erfahrungsgemäß bei Bauträgern, die gleichzeitig umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen, eine nicht unerhebliche Fehlerquelle dar. Wenn bei diesen die den umsatzsteuerpflichtigen und den umsatzsteuerfreien Leistungen zuzuordnenden Vorsteuerbeträge bei der Ermittlung der steuerlichen Abzugsfähigkeit im Verhältnis der steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen aufgeteilt werden, darf man nicht nur nach den Erlösen in der Gewinn- und Verlustrechnung vorgehen - was insofern verführerisch ist, als man diese anhand der bebuchten Konten ganz leicht in umsatzsteuerpflichtig und umsatzsteuerfrei aufteilen kann - sondern muß auch die Anzahlungen mit einbeziehen - die bei Bauträgern häufig ganz erhebliche Beträge darstellen und nicht aus der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern vielmehr aus der Bilanz ersichtlich sind.