

SCHÄFFER
POESCHEL

Ergänzende Unterlagen zum Buch bieten wir Ihnen unter **www.schaeffer-poeschel.de/webcode** zum Download an.

Für den Zugriff auf die Daten verwenden Sie bitte Ihre E-Mail-Adresse und Ihren persönlichen Webcode. Bitte achten Sie bei der Eingabe des Webcodes auf eine korrekte Groß- und Kleinschreibung

Ihr persönlicher Webcode:

Teil A Einführung

1 Bedeutung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist neben der Einkommensteuer (inklusive Lohnsteuer) die wichtigste Einnahmequelle von Bund und Ländern. Infolge der Erhöhung des Regelsteuersatzes von 16 % auf 19 % zum 01.01.2007 trägt die USt am meisten zum Steueraufkommen von Bund und Ländern bei. Sie löst damit die Einkommensteuer (inklusive Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) als ertragsstärkste Steuer ab. Wie sich das Steueraufkommen bisher darstellte, geht aus folgender Übersicht hervor:

Steueraufkommen in Mrd.				
Steueraufkommen insgesamt	2009 375 583	2010 378 781	2011 573 351	2012
Davon u. a.				
• Lohnsteuer	135 165	127 904	139 749	149 065
• veranlagte ESt	26 429	31 178	31 996	32 262
• Körperschaftsteuer	7 173	12 041	15 634	16 934
• Umsatzsteuer	141 907	136 459	190 033¹	194 635¹
• Einfuhrumsatzsteuer	35 084	43 582		

Neben ihrer finanzpolitischen Bedeutung dient die USt auch wirtschafts- und sozialpolitischen Zwecken, z. B. durch Subventionen der Land- und Forstwirtschaft, durch unterschiedliche Steuersätze (ermäßigter Steuersatz für den lebensnotwendigen Bedarf), durch Steuerbefreiungen (Wohnungsvermietung, ärztliche Leistungen) etc.

Das Aufkommen an der USt fließt Bund, Ländern und seit dem 01.01.1998 auch den Gemeinden zu. Die USt gehört somit zur Gruppe der Gemeinschaftssteuern nach Art. 106 GG. Die Verteilung des USt-Aufkommens regelt das Finanzausgleichsgesetz (vgl. Art. 106 Abs. 5a GG). Als Zustimmungsgesetz wird es vom Bundestag beschlossen, bedarf jedoch der Zustimmung des Bundesrats. Durchschnittlich erhalten die Länder ca. 43 % und der Bund ca. 52 % des Umsatzsteueraufkommens.

2 Umsatzsteuer in der Europäischen Union

Die Umsatzsteuer ist die erste und bisher einzige **einheitliche Steuer** innerhalb der Europäischen Gemeinschaft. Mit geringfügigen Abweichungen sind die Besteuerungsgrundlagen für die USt in allen EU-Ländern einheitlich gestaltet. Unterschiede bestehen bei den Steuersätzen. Auch insoweit wird durch eine EU-Richtlinie eine Harmonisierung angestrebt. Die EU-Länder haben sich darauf geeinigt, dass der Regelsteuersatz in allen EU-Ländern bei mindestens 15 % liegen soll und 25 % nicht übersteigen darf.

¹ einschließlich Einfuhrumsatzsteuer

Welche unterschiedlichen Steuersätze innerhalb der EU gelten, zeigt die nachfolgende Übersicht (Stand Januar 2012):

Staaten	Normalsatz	ermäßigte Sätze
Belgien	21	6; 12
Bulgarien	20	7
Dänemark	25	–
Deutschland	19	7
Estland	20	9
Finnland	23	9,13
Frankreich	19,6	2,1; 5,5
Griechenland	23	13; 5,5
Irland	21	5,2; 9; 13,5
Italien	20	4; 10
Kroatien	25	10
Lettland	22	12
Litauen	21	–
Luxemburg	15	3; 6; 12
Malta	18	5; 7
Niederlande	19	6
Österreich	20	10
Polen	23	5; 8
Portugal	23	6; 13
Rumänien	24	5; 9
Schweden	25	6; 12
Slowakei	20	10
Slowenien	20	8,5
Spanien	18	4; 8
Tschechien	20	14
Ungarn	27	5; 18
Vereinigtes Königreich	20	5
Zypern	15	5; 8

Die Umsatzsteuer wird in den einzelnen Mitgliedstaaten wie folgt bezeichnet:

Staaten	Bezeichnung der Umsatzsteuer
Belgien	taxe sur la valeur ajoutée (TVA) oder belasting over de toegevoegde waarde (BTW)
Bulgarien	Dank dobaweha stoinost (DDS)
Dänemark	omsaetningsavgift (MOMS)
Deutschland	Umsatzsteuer
Estland	Käibemaks
Finnland	arvonlisävero (AVL) oder mervärdesskatt (ML)
Frankreich	taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
Griechenland	foros prostithemenis axias (FPA)
Irland	value added tax (VAT)
Italien	imposta sul valore aggiunto (IVA)
Kroatien	Porez na dodanu vrijednost
Lettland	Pievienotas vertibas nodoklis
Litauen	Pridetines vertes mokestis
Luxemburg	taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
Malta	value added tax (VAT)
Niederlande	omzetbelasting (OB) oder belasting over de toegevoegde waarde (BTW)
Österreich	Umsatzsteuer
Polen	Podatek od towarów i usług
Portugal	imposto sobre o valor acrescentado (IVA)
Rumänien	Codul de înregistrare în scopul de TVA
Schweden	mervärdeskatt (ML)
Slowakai	dan z pridanej hodnoty
Slowenien	Davek na dodano vrednost
Spanien	impuesto sobre el valor añadido (IVA)
Tschechien	Dani z pridané hotnoty
Ungarn	Általános forgalmi adó
Vereinigtes Königreich	value added tax (VAT)
Zypern	foros prostithemenis axias (FPA)

Die einheitliche Regelung der Umsatzsteuer innerhalb der EU geht auf die vom EG-Ministerrat am 17. 05. 1977 verabschiedete 6. EG-RL zur Harmonisierung der Umsatzsteuern der Mitgliedstaaten zurück. Die EU-Länder haben sich dabei verpflichtet, ihre nationalen Umsatzsteuergesetze nach der 6. EG-RL abzuändern (RL 77/388, Abl. EG vom 13. 06. 1977 Nr. L 145, 1). Sinn dieser Vereinheitlichung der nationalen Umsatzsteuergesetze war zum einen das Bestreben, die innergemeinschaftlichen Steuergrenzen aufzuheben, zum anderen, der Europäischen Union eigene Einnahmen zu verschaffen. Letzteres geschieht in der Weise, dass die Europäische Union von allen EU-Ländern einen bestimmten Anteil des Umsatzsteueraufkommens erhält. Zwecks der gerechten Verteilung der Beiträge richtet sich der Anteil aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze nicht direkt nach dem Umsatzsteueraufkommen. Vielmehr dient als Basis für die Errechnung dieses Anteils der im jeweiligen EU-Land getätigte Umsatz an den Endverbraucher. Dieser lässt sich nunmehr aufgrund der einheitlichen Bestimmungen ohne Schwierigkeiten ermitteln (vgl. Verordnung des Rates der EG vom 19. 12. 1977, Abl. EG vom 27. 12. 1977 Nr. L 336/8 i. V. m. BGBI I 1977, 154).

Eine weitergehende Vereinheitlichung des Umsatzsteuerrechts innerhalb der EU erfolgte Ende 1991 durch die so genannte Binnenmarkttrichtlinie. Ziel war die Schaffung eines

einheitlichen Binnenmarkts. Deshalb wurden ab 01.01.1993 die Zollgrenzen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten abgeschafft. Wegen der weiterhin bestehenden unterschiedlichen Steuersätze wurden als Ersatz für den Wegfall der Einfuhrumsatzsteuer und der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen Sonderregelungen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr eingeführt. Sie sollten zunächst nur für eine Übergangszeit von vier Jahren gelten, um dann durch einen echten Binnenmarkt, wie er innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten besteht, abgelöst zu werden. Allerdings haben sich diese Übergangsregelungen als beständig erwiesen. Es ist auch derzeit noch nicht absehbar, ob und wann es tatsächlich zu einem echten Binnenmarkt kommen wird.

Am 28.11.2006 wurde die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verabschiedet. Mit dieser Richtlinie wurde insbesondere die 6. EG-RL (Basisrechtsakt) neu gefasst. Die Neufassung ist am 01.01.2007 in Kraft getreten. Zum gleichen Zeitpunkt wurden die 1. EG-RL, die 6. EG-RL und die jeweiligen Änderungsrechtsakte aufgehoben.

Mit der Neufassung des geltenden Gemeinschaftsrechts durch die Richtlinie 2006/112/EG sind allerdings keine Änderungen des geltenden Rechts verbunden. Es wurde lediglich eine Neustrukturierung der einzelnen Artikel durchgeführt. Die Änderungen sollen zu einer besseren Übersichtlichkeit der Bestimmungen führen. Mit der Richtlinie 2008/8/EG, ABl. EU 2008 Nr. L 44, 11 vom 12.02.2008 (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) wurden die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zum Ort der Dienstleistung und zum Vorsteuervergütungsverfahren neu gefasst (sog. EU-Paket). Diese Regelungen hat das Jahressteuergesetz 2009 durch die Neufassung der §§ 3a, 3b, 3e UStG in Art. 7 am 19.12.2008 BGBl I 2008, 2794 in nationales Recht umgesetzt. Die Änderungen traten am 01.01.2010 in Kraft.

3 Rechtsgrundlagen des Umsatzsteuerrechts

Rechtsgrundlagen für die Umsatzsteuer sind im Wesentlichen:

- das Umsatzsteuergesetz (UStG),
- die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV).

Daneben kommt dem Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) als allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG wesentliche Bedeutung zu. Er bindet die Verwaltung und sichert bundesweit eine einheitliche Rechtsanwendung.

Der Umsatzsteueranwendungserlass ersetzt die USt-Richtlinien 2008, die mit Wirkung zum 01.11.2010 aufgehoben wurden (BMF vom 01.10.2010, BStBl II 2010, 846). Er entspricht inhaltlich dem mit den Ländern abgestimmten Entwurf der UStR 2011. Grund für die Änderung war eine Verbesserung bei der Aktualisierung von Verwaltungsanweisungen: der Erlass unterliegt – anders als eine Richtlinie – nicht der Zustimmung des Bundesrates. Er wird künftig einmal jährlich grundlegend überarbeitet und laufend durch BMF-Schreiben ergänzt.

Einzelne Umsatzsteuervorschriften, vor allem die über die Steuerbefreiung, nehmen Bezug auf außersteuerliche Vorschriften wie das Nato-Truppenstatut und das Offshore-Steuerabkommen. Weitere Regelungen beziehen sich auf steuerverfahrensrechtliche Normen in der Abgabenordnung oder dem Finanzverwaltungsgesetz.

Basis des nationalen Umsatzsteuerrechts ist die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) (s. 2). Sie bindet alle staatlichen Organe der Mitgliedstaaten und verpflichtet sie, das nationale Umsatzsteuergesetz den Vorgaben des europäischen Umsatzsteuerrechts anzupassen. Sie gebietet überdies die richtlinienkonforme Auslegung nationaler Vorschriften.

Hat es der nationale Gesetzgeber versäumt, eine für den Steuerpflichtigen günstige Regelung der MwStSystRL in nationales Umsatzsteuerrecht umzusetzen, kann sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf die für ihn günstige Regelung der MwStSystRL berufen oder auch auf die Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie klagen. Weder Steuerbürger noch Finanzverwaltung haben aber ein Vorlage- oder Klagerecht an den Europäischen Gerichtshof (EuGH). Die Einwirkungsmöglichkeiten der Regelungen der MwStSystRL auf das deutsche Umsatzsteuerrecht bleiben allein den nationalen Finanzgerichten vorbehalten.

Teil B Allgemeiner Überblick über das Umsatzsteuergesetz

1 Allgemeines

Die Umsatzsteuer (USt) ist die Steuer, mit der jeder von uns täglich konfrontiert wird, sei es

- beim Einkauf von Waren oder
- bei der Inanspruchnahme von Werk- bzw. Dienstleistungen (z. B. Haarschnitt beim Friseur (Werkleistung), Kinobesuch bzw. Rechtsberatung eines Anwalts).

In allen Fallvarianten werden Umsätze erbracht. Daher **fällt neben dem Entgelt für die Ware bzw. die Werk- oder Dienstleistung auch regelmäßig Umsatzsteuer an.**

Das Umsatzsteuergesetz kennt neben dem eben beschriebenen Haupttatbestand der Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) auch die sog. Ergänzungstatbestände der unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b und 9a UStG), der Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG). Sie fallen alle unter den Sammelbegriff Umsätze nach § 1 Abs. 1 HS 1 UStG).

Allerdings löst nicht jeder Umsatz Umsatzsteuer aus. So fällt z. B. keine Umsatzsteuer an, wenn eine Privatperson ihren gebrauchten Pkw verkauft. Umsatzsteuer fällt grundsätzlich nur dann an, wenn die Warenverkäufe bzw. sonstigen Leistungen durch einen **Unternehmer** ausgeführt werden.

Typische Unternehmer i. S. d. UStG sind u. a.:

- Gewerbetreibende (z. B. der Kaufmann, der Fabrikant, der Bauunternehmer),
- Freiberufler (z. B. der Rechtsanwalt, der Steuerberater, der Architekt).

Damit kommt dem Begriff des **Unternehmers** im Umsatzsteuerrecht neben dem Begriff des Umsatzes eine Schlüsselfunktion zu. Wie bereits ausgeführt, fällt in der Regel nur USt an, wenn **Unternehmer** Umsätze¹ tätigen. Abgesehen von Ausnahmefällen betreffend juristische Personen ist auch nur der Unternehmer **Schuldner** der USt. Das heißt im Allgemeinen schuldet der Unternehmer, der eine Leistung **erbringt**, die dafür anfallende Umsatzsteuer. Dieses Prinzip wird jedoch zunehmend durchbrochen durch Regelungen, die den Unternehmer, der eine Leistung **empfängt**, zum Schuldner der Umsatzsteuer machen. Dies ist der Fall bei der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (vgl. R) und im sog. Reverse-Charge-Verfahren (vgl. S).

Soweit allerdings Unternehmer Umsätze an private Endverbraucher erbringen, schuldet immer der leistende Unternehmer die anfallende Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuer ist im weiteren Sinn eine Verbrauchsteuer². Ziel der Umsatzsteuer ist die Besteuerung des Endverbrauchs innerhalb der EU. Der Endverbrauch soll nicht unverteuert bleiben, aber auch nicht mehrfach besteuert werden. Dieses Ziel wird dadurch erreicht, dass auf jeder Umsatzstufe Umsatzsteuer anfällt, die anfallende Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette jedoch wieder als Vorsteuer abgezogen wird. Im Ergebnis fällt dann einmal Umsatzsteuer auf der Endstufe beim Umsatz an den Endverbraucher an.

¹ Ausgenommen die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von neuen Fahrzeugen.

² Im engeren Sinn sind Verbrauchsteuern nur Einfuhrumsatzsteuer und Steuern wie Mineralölsteuer und Sektsteuer.

BEISPIEL

Der Pkw-Hersteller P liefert einen Pkw zum Preis von 20000 € zuzügl. 19% Umsatzsteuer = 3800 € an den Großhändler G. G liefert den Pkw an den Einzelhändler E mit 10% Aufschlag zum Preis von 22000 € zuzügl. 19% Umsatzsteuer = 4180 €. E liefert den Pkw an den privaten Endverbraucher V mit weiteren 10% Aufschlag zum Preis von 24200 € zuzügl. 19% Umsatzsteuer = 4598 €.

LÖSUNG P hat aus seiner Lieferung an G 3800 € Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. G hat für seine Lieferung an E 4180 € Umsatzsteuer abzuführen. Er hat jedoch aus der Lieferung des P den Vorsteuerabzug i. H. v. 3800 €. Per Saldo hat er also lediglich 4180 € ./, $3800 € = 380 €$ an das Finanzamt zu entrichten. E hat aus seiner Lieferung an V 4598 € Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Er hat jedoch aus der Lieferung des G den Vorsteuerabzug i. H. v. 4180 €. Per Saldo hat er also lediglich 4598 € ./, $4180 € = 418 €$ an das Finanzamt zu entrichten. Insgesamt erhält das Finanzamt somit $3800 € + 380 € + 418 € = 4598 €$. Das ist genau der Umsatzsteuerbetrag, der für die Lieferung an den Endverbraucher V anfällt.

Die jeweils anfallende Umsatzsteuer kalkulieren die Unternehmer in ihre Preise ein. Damit erhöht sich der Preis für den Endverbraucher. Er zahlt indirekt über den Kaufpreis die Umsatzsteuer, die der Unternehmer an das Finanzamt abzuführen hat. Deshalb bezeichnet man die Umsatzsteuer auch als indirekte Steuer, weil der wirtschaftliche Träger der Steuer nicht identisch ist mit demjenigen, der die Steuer an das Finanzamt abzuführen hat.

Dieses Prinzip der indirekten Steuer gilt im Ergebnis auch dann, wenn der Unternehmer selbst zum Endverbraucher wird.

BEISPIEL

Der Großhändler G liefert den Pkw an den Einzelhändler E zum Preis von 22000 € zuzüglich 19% Umsatzsteuer = 4180 €. E überlässt das Fahrzeug seiner Ehefrau zur ausschließlich privaten Nutzung und entnimmt dementsprechend das Fahrzeug aus seinem Unternehmen.

LÖSUNG G hat für seine Lieferung an E 4180 € Umsatzsteuer abzuführen. E hat aus der Lieferung des G den Vorsteuerabzug i. H. v. 4180 €. E muss jedoch die Entnahme des Fahrzeugs aus seinem Unternehmen versteuern mit 19% seines Einkaufspreises von 22000 € und somit Umsatzsteuer i. H. v. 4180 € an das Finanzamt abführen. Per Saldo hat er also nichts an das Finanzamt zu entrichten. Insgesamt erhält das Finanzamt somit 4180 €. Das ist genau der Umsatzsteuerbetrag, der für die Entnahme aus dem Unternehmen zum privaten Verbrauch anfällt.

Über den Vorsteuerabzug wird die Umsatzsteuer im Unternehmensbereich ausgeglichen. Deshalb kommt es vor, dass bei einem Unternehmer zweimal Umsatzsteuer anfällt, ohne dass dies einen Systembruch darstellt.

BEISPIEL

Der Großhändler G in der Schweiz (Drittlandsgebiet) liefert einen Pkw zum Preis von 20000 € aus der Schweiz an den Einzelhändler E in Deutschland. Aus der Sicht der Schweiz tätigt G eine steuerfreie Ausfuhrlieferung. E holt den Pkw in der Schweiz ab und hat bei der Einfuhr nach Deutschland Einfuhrumsatzsteuer i. H. v. 19% = 3800 € zu entrichten. Anschließend liefert E den Pkw an den privaten Endverbraucher V mit 10% Aufschlag zum Preis von 22000 € zuzüglich 19% Umsatzsteuer = 4180 €.

LÖSUNG Die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer darf E als Vorsteuer abziehen. Per Saldo hat E somit Umsatzsteuer i. H. v. 4180 € zu entrichten. Das ist genau der Umsatzsteuerbetrag, der für die Lieferung an den Endverbraucher V anfällt.

Auch bei Lieferungen aus einem anderen Mitgliedstaat wird das Prinzip der einmaligen Besteuerung des Endverbrauchs gewahrt.

BEISPIEL

Der Großhändler G im EU-Mitgliedstaat Frankreich liefert einen Pkw zum Preis von 20000 € aus Frankreich an den Einzelhändler E in Deutschland. Anschließend liefert E den Pkw in Deutschland an den privaten Endverbraucher V mit 10% Aufschlag zum Preis von 22000 € zuzüglich 19% Umsatzsteuer = 4180 €.

LÖSUNG Die Lieferung des G ist in Frankreich als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Dafür hat E in Deutschland für den Erwerb des Pkw Erwerbsumsatzsteuer i. H. v. 19% von 20000 € = 3800 € zu entrichten. Weiterhin hat E für die Lieferung an V 19% Umsatzsteuer = 4180 € an das Finanzamt zu entrichten. Die entrichtete Erwerbsumsatzsteuer darf E als Vorsteuer abziehen.

Am vorstehenden Beispiel ist ersichtlich, dass innerhalb der EU das Prinzip gilt, die Besteuerung in dem Land vorzunehmen, in welchem der Endverbrauch erfolgt (Bestimmungslandprinzip). Dieses Prinzip wird allerdings in bestimmten Fällen, in denen das Steueraufkommen der beteiligten Mitgliedstaaten nicht all zu sehr beeinträchtigt wird, aufgegeben zugunsten der Besteuerung im Ursprungsland (Ursprungslandprinzip).

BEISPIEL

Der private Endverbraucher V aus Deutschland reist nach Paris. U. a. erwirbt er dort im Bekleidungsgeschäft B einen neuen Anzug zum Preis von 500 € zuzüglich 19,6% Umsatzsteuer = 98 €. Er nimmt den Anzug sofort mit nach Deutschland.

LÖSUNG B hat die Lieferung des Anzugs in Frankreich zu versteuern und dort die Umsatzsteuer i. H. v. 98 € abzuführen. In Deutschland findet dagegen keine Umsatzbesteuerung statt. Die Einfuhr des Anzugs von Frankreich nach Deutschland ist umsatzsteuerrechtlich irrelevant. Hier gilt aus praktischen Gründen das Ursprungslandprinzip. An der Grenze zwischen Frankreich und Deutschland findet keine Zollkontrolle statt. Auch ist es für B nicht ohne weiteres erkennbar, dass sein Kunde aus einem anderen Mitgliedstaat kommt und den Liefergegenstand dorthin mitnimmt.

Im oben dargestellten Fall der Fahrzeuglieferung aus Frankreich musste der Großhändler G in Frankreich überhaupt keine Umsatzsteuer abführen. Dies wurde dadurch ausgeglichen, dass sein Erwerber E gleich zweimal Umsatzsteuer abzuführen hatte, zum einen für den Erwerb und zum anderen für die Weiterlieferung an V. Das Gleiche gilt auch in den Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens (vgl. S).

BEISPIEL

Der private Endverbraucher V beauftragt den Bauunternehmer B in Kehl mit der schlüsselfertigen Erstellung eines Einfamilienhauses in Kehl (Deutschland). B beauftragt damit seinerseits den Subunternehmer S in Straßburg (Frankreich).

LÖSUNG S erbringt eine in Deutschland steuerpflichtige Werklieferung an B und B erbringt ebenfalls eine steuerpflichtige Werklieferung an V. Da S aus deutscher Sicht ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist, schuldet nicht S die Umsatzsteuer aus der Werklieferung an B, sondern der Abnehmer B (Reverse-Charge-Verfahren gem. § 13b UStG). Für die Werklieferung an V schuldet B nochmals Umsatzsteuer. Die im Reverse-Charge-Verfahren geschuldete Umsatzsteuer darf B als Vorsteuer geltend machen. Per Saldo hat B somit einmal Umsatzsteuer i. H. v. 19% des von V zu zahlenden Entgelts zu entrichten.

2 Typische Merkmale des Allphasennetto-Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug

Betrachten wir nochmals das oben dargestellte Beispiel:

BEISPIEL

Der Pkw-Hersteller P liefert einen Pkw zum Preis von 20000 € zuzügl. 19% Umsatzsteuer = 3800 € an den Großhändler G. G liefert den Pkw an den Einzelhändler E mit 10% Aufschlag zum Preis von 22000 € zuzügl. 19% Umsatzsteuer = 4180 €. E liefert den Pkw an den privaten Endverbraucher V mit weiteren 10% Aufschlag zum Preis von 24200 € zuzügl. 19% Umsatzsteuer = 4598 €.

LÖSUNG Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung lässt sich wie folgt darstellen (in €):

	Ein- kaufs- preis netto	Netto- Umsatz	Ver- kaufs- preis netto	USt	Vor- steuer	Zahl- last	Brutto- ver- kaufs- preis
P	–	20000	20000	3800	0	3800	23800
G	20000	2000	22000	4180	3800	380	26180
E	22000	2200	24200	4598	4180	418	28798
V	24200	–	–	–	–	0	–

Aus diesem Beispiel sind folgende Systemmerkmale erkennbar:

- a) Der Unternehmer versteuert im Endeffekt lediglich die Differenz zwischen Nettoeinkaufspreis und Nettoverkaufspreis, also den so genannten Nettoumsatz. Z. B. beträgt die Differenz beim Einzelhändler E 2200 €. Multipliziert man diesen Betrag mit dem Steuersatz von 19%, so ergibt sich genau die oben dargestellte Zahllast des E von 418 €. Dies lässt sich damit erklären, dass durch den Vorsteuerabzug die Umsatzbesteuerung auf der Vorstufe vollständig rückgängig gemacht wird. Die effektive Besteuerung des Nettoumsatzes nennt man **Besteuerung des Mehrwerts**. Daher stammt die im allgemeinen Sprachgebrauch übliche Bezeichnung **Mehrwertsteuer**.

Wie am obigen Beispiel zu erkennen ist, bedeutet dies jedoch nicht, dass tatsächlich ein Mehrwert geschaffen wurde, da der Pkw sich auf den einzelnen Umsatzstufen nicht verändert hat. Sicherlich wird häufig Hand in Hand mit dem Mehrwert i. S. d. UStG auch ein tatsächlicher Mehrwert geschaffen.

- b) **Die USt ist innerhalb der Unternehmerkette kostenneutral.** Infolge des Vorsteuerabzugs erhält der Unternehmer seine an den Vorunternehmer bezahlte USt indirekt zurückerstattet und braucht sie somit nicht als Kosten in seine Kalkulation einzubeziehen. Ebenso ist die beim Ausgangsumsatz entstandene USt dann kostenneutral, wenn der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen bewirkt wird. In diesem Fall kann die USt voll auf den Abnehmer abgewälzt werden, weil die Höhe der USt beim Abnehmer wegen des Vorsteuerabzugs ebenfalls keine Rolle spielt.

Sehen Sie sich dazu nochmals das obige Beispiel an und gehen Sie in Abwandlung dieses Beispiels davon aus, dass auch V Unternehmer ist und den Pkw für sein Unternehmen einkauft.

Lässt man sonstige Faktoren außer Betracht, ergibt sich beim Unternehmer E folgende Einnahmen- und Ausgabenrechnung:

Kostenmäßige Darstellung		
	Kaufpreis Ausgabe (./.)/ Einnahme (+)	Umsatzsteuer Ausgabe (./.)/ Einnahme (+)
E bezahlt an G: 22 000 € Kaufpreis + 4 180 € Umsatzsteuer	./. 22 000 €	./. 4 180 €
E erhält von V: 24 200 € Kaufpreis + 4 598 € Umsatzsteuer	+ 24 200 €	+ 4 598 €
E bezahlt an das Finanzamt als Zahllast 418 €		./. 418 €
Gesamtergebnis:	+ 2 200 €	0 €

Die USt hat also auf den Gewinn keinen Einfluss.

Ist dagegen V – wie im Ausgangsbeispiel – Nichtunternehmer, ist es durchaus denkbar, dass eine Überwälzung der USt von E auf V nicht oder nicht in vollem Umfang erfolgen kann. Da V als Nichtunternehmer keinen Vorsteuerabzug hat, wird seine Kaufentscheidung ausschließlich vom Bruttoeinkaufspreis abhängen. Ist ihm dieser zu hoch, wird E unter Umständen gezwungen sein, seinen Bruttoverkaufspreis zu Lasten seines Gewinns zu senken. Unterstellt, E würde in diesem Fall seinen Preis um 5% auf brutto 27 358 € ermäßigen, ergäbe sich bei M folgende Einnahmen- und Ausgabenrechnung:

Kostenmäßige Darstellung		
	Kaufpreis Ausgabe (./.)/ Einnahme (+)	Umsatzsteuer Ausgabe (./.)/ Einnahme (+)
E bezahlt an G: 22 000 € Kaufpreis + 4 180 € Umsatzsteuer	./. 22 000 €	./. 4 180 €
E erhält von V: 22 990 € Kaufpreis + 4 368 € Umsatzsteuer	+ 22 990 €	+ 4 368 €
E bezahlt an das Finanzamt als Zahllast 188 €	0 €	./. 188 €
Gesamtergebnis:	+ 990 €	0 €

Die USt wirkt sich in diesem Fall nur scheinbar kostenneutral aus, denn M erhält seinen ursprünglich angestrebten kalkulatorischen Gewinn von 2 200 € nicht. Wäre der USt-Satz entsprechend niedriger, könnte er bei gleichem Endverkaufspreis den angestrebten Gewinn erzielen.

- c) **Die USt realisiert sich für das Finanzamt letztlich erst auf der Endverbraucherstufe.** Das Finanzamt erhält im Endeffekt genau die USt, die dem Endverbraucher vom Unternehmer in Rechnung gestellt wird. Das Finanzamt bekommt diesen Betrag gewissermaßen in Raten. 3 800 € von P, 380 € von G und 418 € von E (fraktionierte Zahlungsweise).

Gelangt die Ware nicht an den Endverbraucher, so erhält das Finanzamt im Endeffekt keinen Cent USt. Stellen Sie sich dazu vor, dass im obigen Falle der Pkw bei E verbrennt, bevor er ihn veräußern konnte. E hat nach wie vor den Vorsteuerabzug i. H. v. 4 180 €. Mangels Ausgangsumsatz kann bei E keine Ausgangsumsatzsteuer anfallen. E hat somit einen Vergütungsanspruch von 4 180 €. Damit muss das Finanzamt gewissermaßen den von P und G erhaltenen Betrag von 4 180 € (3 800 € + 380 €) wieder an E ausbezahlen.

Der gleiche Effekt tritt bei einem Verkauf in das Dritt-Ausland ein. Verkauft der Einzelhändler E den Pkw an einen Abnehmer im Drittlandsgebiet (z. B. Schweiz), ist der von ihm getätigte Umsatz steuerbefreit. E kann trotzdem einen Vorsteuerabzug i. H. v. 4 180 € vornehmen. Ein Steueraufkommen für den Fiskus liegt nicht vor. Allerdings kommt der Gegenstand auch in diesem Fall nicht unversteuert an den Endverbraucher, weil der Einfuhrstaat in der Regel Einfuhrumsatzsteuer erhebt. Das Steueraufkommen fließt dann dem Einfuhrstaat zu.

MERKSATZ

Das USt-Aufkommen realisiert sich nur dann, wenn der Umsatz im Inland an einen Endverbraucher gelangt. Nur in diesem Falle fließen dem Fiskus Steuereinnahmen zu.

Bleibt der Umsatz im Unternehmensbereich stecken (Investition) bzw. liegt ein Exportgeschäft vor, fließen dem deutschen Fiskus keine USt-Einnahmen zu. Der beträchtliche Betrag von ca. 190,03 Mrd. € Umsatzsteuer-Aufkommen im KJ 2011 wird somit ausschließlich¹ vom inländischen Endverbraucher getragen.

3 Anwendung des Allphasennetto-Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug in der Praxis

Aus dem oben angeführten Beispiel (vgl. 2) könnte der Eindruck entstehen, dass der Unternehmer bezüglich jedes einzelnen Umsatzes durch Saldierung der Ausgangsumsatzsteuer mit der Vorsteuer eine Zahllast zu errechnen habe. Wenn Sie sich dabei überlegen, dass ein Unternehmer i. d. R. täglich eine Vielzahl von Umsätzen tätigt, stellen Sie sofort fest, dass es so nicht sein kann.

Lesen Sie hierzu § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG!

Nach § 18 Abs. 1 UStG ist der Unternehmer verpflichtet, i. d. R. für jeden Kalendermonat bzw. für jedes Kalendervierteljahr (Voranmeldungszeitraum) eine sog. **USt-Voranmeldung** abzugeben. Näheres hierzu vgl. X 2. Darin hat er sämtliche Umsätze, die er in dem betreffenden Kalendermonat getätigt hat, anzumelden und die Ausgangsumsatzsteuer zu berechnen. Ferner muss er sämtliche in diesem Zeitraum angefallenen Vorsteuerbeträge ermitteln und die Summe ebenfalls in die Voranmeldung aufnehmen. Aus beiden Summen errechnet er selbst seine Zahllast für den betreffenden Voranmeldungszeitraum. Diesen Betrag

¹ Dies gilt auch dann, wenn der Umsatz auf der Endstufe steuerfrei ist und auf Vorstufen Umsatzsteuer anfällt, da auch diese Umsatzsteuer in den Preis auf der Endstufe einkalkuliert wird.