

Eckert

ABC der Umsatzsteuer-Kontierung

- ▶ Über 120 Stichwörter von „Abtretung von Forderungen“ bis „Zweigniederlassung“
- ▶ Ausführliche Erläuterungen zur sicheren und richtigen Kontierung
- ▶ Zahlreiche Praxishinweise und Fallbeispiele mit Buchungsvorschlägen
- ▶ Hinweise auf die zutreffende Erfassung in den Umsatzsteuer-Formularen
- ▶ Inklusive weiterführender Arbeitshilfen in der NWB Datenbank

2. Auflage

ABC der Umsatzsteuer-Kontierung

- ▶ Über 120 Stichwörter von „Abtretung von Forderungen“ bis „Zweigniederlassung“
- ▶ Ausführliche Erläuterungen zur sicheren und richtigen Kontierung
- ▶ Zahlreiche Praxishinweise und Fallbeispiele mit Buchungsvorschlägen
- ▶ Hinweise auf die zutreffende Erfassung in den Umsatzsteuer-Formularen
- ▶ Inklusive weiterführender Arbeitshilfen in der NWB Datenbank

Von
Karl-Hermann Eckert, Diplom-Finanzwirt und Steuerberater

2. Auflage

ISBN 978-3-482-**67522**-5

eISBN 978-3-482-**01232**-7

2. Auflage 2022

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2018
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Druck: Hubert & Co., Göttingen

VORWORT

Galt die Umsatzsteuer früher als eher unproblematische „Buchhaltersteuer“ und durchlaufender Posten ohne große Auswirkung, haben das EU-Recht, die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und eine teils pro-fiskalische Sichtweise sie zu einer immer komplizierteren Materie werden lassen. Und das bleibt nicht ohne Auswirkungen auf die Buchhaltung: In jedem Buchungssatz müssen die Unternehmen die zutreffende rechtliche Würdigung sicherstellen, um die korrekten Daten überhaupt erzeugen zu können.

Fehlerhafte Buchungen und Daten führen zu Nachfragen, Umsatzsteuer-Sonderprüfungen oder unangekündigte Nachschauen durch die Finanzverwaltung. Dies gilt es zu vermeiden, denn eine Prüfung bedeutet immer Mehraufwand für den Unternehmer. Tatsächliche Fehler können am Ende sehr teuer werden. Folgerichtig legt die Finanzverwaltung ein besonderes Augenmerk auf die Umsatzsteuer: 1.630 Umsatzsteuer-Sonderprüfer erzielten im Jahr 2020 in mehr als 65.000 Prüfungen Mehrsteuern in Höhe von 1,37 Mrd. €.

Hier setzt auch die zweite Auflage dieses Werks an: Die mehr als 120 Stichwörter verknüpfen in leicht verständlicher Form den rechtlichen Hintergrund des jeweiligen Themas mit den richtigen Buchungssätzen. Hunderte von Fallbeispielen in den Kontenrahmen SKR 03 und SKR 04, tabellarische Übersichten, Muster und Prüfungsschemata ermöglichen eine direkte Anwendung in der Praxis.

Zur besseren Veranschaulichung enthalten die Praxisbeispiele in den Stichwörtern die Umsetzung der Buchungen in den jeweiligen Vordrucken und Kennziffern, deren Daten dann an die Finanzverwaltung übermittelt werden müssen. So wird der Unternehmer in die Lage versetzt, in seiner Buchführung seinen gesetzlichen umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten nachzukommen und die hierfür notwendigen elektronischen Daten für die Umsatzsteuer-Voranmeldung und die Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu generieren.

Denn in meiner mehr als dreißigjährigen Praxiserfahrung habe ich häufig festgestellt, dass die Buchungsdaten nicht mehr hinterfragt oder kontrolliert werden, so dass Fehler oder unplausible Datensätze erst durch das Risikomanagement der Finanzverwaltung und entsprechende Prüfhinweise offengelegt werden. Ein Blick in die Betriebswirtschaftlichen Auswertungen oder in die Steuerreporte hätte häufig schon genügt. Und selbst wenn durch die Nachfragen der Finanzverwaltung keine Umsatzsteuer nachzuzahlen ist – der Aufwand für die Bearbeitung der Nachfrage im Unternehmen bleibt.

Einen Schwerpunkt der Neuauflage bilden die zum 1.7.2021 in Kraft getretenen Regeln des Digitalpakets, die zudem verdeutlichen, wie komplex die Umsatzsteuer auch bei einfach scheinenden Sachverhalten sein kann. Zahlreiche Stichwörter sind deshalb umfassend überarbeitet worden, neu hinzu kamen die Stichwörter „Besondere Besteuerungsverfahren“ und „Fernverkäufe“.

Aber auch die zahlreichen Stichwörter zum innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr oder die immergrünen Themen „Rechnung“ und „Vorsteuerabzug“ erforderten zahlreiche Änderungen.

Der Rechtsstand des Werks ist der 30.11.2021. Die stetigen Rechtsänderungen der Umsatzsteuer und neue Dokumentationspflichten in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung machen es aber notwendig, die Stichwörter regelmäßig zu aktualisieren: Deshalb erhalten Sie mit diesem Werk **zusätzlich** einen **Online-Zugang zur NWB Datenbank**, in der auch viele elektronische Arbeitshilfen enthalten sind. In der Suchmaske der Datenbank sind die zitierten Dokumente und Stichwörter über die Eingabe der Dokumenten-Identifikationsnummer (Dok-ID) direkt verfügbar (z. B. ABCDE-12345). Dies bietet Ihnen über den Kauf des gedruckten Werks hinaus Rechtssicherheit bei der Anwendung.

Ich hoffe, dass auch die zweite Auflage dieses Werk in der Praxis wieder den Nutzen stiftet, den ich mir davon verspreche; die positive Aufnahme der ersten Auflage in der Fachwelt war sehr erfreulich, und ich danke sehr für die zahlreichen Zuschriften und die Ermunterung der Kollegen. Hinweise und Verbesserungsvorschläge sind natürlich herzlich willkommen, schreiben Sie bitte an die E-Mail-Adresse ust-kontierung@nwb.de.

Potsdam im Dezember 2021

Karl-Hermann Eckert

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
A. Abtretung von Forderungen	1
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1
1.1 SKR 03	1
1.2 SKR 04	1
2. Rechtsgrundlagen	2
3. Wie wird kontiert?	2
3.1 Allgemeine Grundsätze	2
3.2 Forderungskauf und Übernahmen des tatsächlichen Einzugs	3
3.3 Forderungskauf ohne Übernahme des tatsächlichen Einzugs	4
3.4 Entgeltinweise für den leistenden Unternehmer und Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger	5
3.5 Übertragung zahlungsgestörter Forderungen	6
3.6 Haftung des Forderungskäufers nach § 13c UStG	7
3.7 Praxisbeispiel: Forderungsverkauf und echtes Factoring	7
3.7.1 Sichtweise des U als Forderungsverkäufer	7
3.7.2 Sichtweise des F als Forderungskäufer (Factor)	10
4. Verwandte Stichwörter	12
A. Abtretung von Vorsteuer-Erstattungsansprüchen	13
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	13
1.1 SKR 03	13
1.2 SKR 04	13
2. Rechtsgrundlagen	14
3. Wie wird kontiert?	14
3.1 Voraussetzungen der Abtretung von Steuererstattungsansprüchen	14
3.2 Höhe der Abtretung	15
3.2.1 Vorsteuer-Erstattungsanspruch höher als Abtretung	15
3.2.2 Vorsteuer-Erstattungsanspruch niedriger als Abtretung	16
3.2.3 Verrechnung mit weiteren Steuerschulden	16
3.2.4 Zahlung oder Verrechnung	17
3.3 Risiken einer Vorsteuerabtretung	17
3.4 Praxisbeispiel 1: Lieferung und Abtretung des vollen Umsatzsteuerbetrags	19
3.4.1 Buchungen des Baumaschinenherstellers B	19
3.4.2 Buchungen des Baumaschinenhändlers H	20
3.5 Praxisbeispiel 2: Ausfall der Forderung	21
4. Verwandte Stichwörter	25

A. Altteile	27
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	27
1.1 SKR 03	27
1.2 SKR 04	27
2. Rechtsgrundlagen	28
3. Wie wird kontiert?	28
3.1 Allgemeine Grundsätze	28
3.2 Wertermittlung bei Altteilen	28
3.3 Sonderfall: Der Kunde ist pauschalierender Landwirt	29
3.4 Praxisbeispiel 1: ausgeführte Werklieferung mit Altteilesteuer	30
3.5 Praxisbeispiel 2: Bezug der Reparaturleistung mit Altteilesteuer	32
3.6 Praxisbeispiel 3: Ausgeführte Werklieferung und der Kunde ist Landwirt	33
A. Anschaffungskosten	37
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	37
1.1 SKR 03	37
1.2 SKR 04	37
2. Rechtsgrundlagen	37
3. Wie wird kontiert?	38
3.1 Allgemeine Grundsätze	38
3.2 Praxisbeispiel 1: Anschaffung eines bebauten Grundstücks	40
3.3 Praxisbeispiel 2: Geschenke über der 35 €-Wertgrenze	46
4. Verwandte Stichwörter	47
A. Anzahlungen	49
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	49
1.1 SKR 03	49
1.2 SKR 04	49
2. Rechtsgrundlagen	50
3. Wie wird kontiert?	50
3.1 Allgemeine Grundsätze	50
3.2 Rechnungsausstellungspflichten	51
3.3 Vorsteuerabzug für geleistete An- oder Vorauszahlungen	52
3.4 Berichtigung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer	53
3.5 Aufzeichnungspflichten	54
3.6 An- oder Vorauszahlungen bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten	55
3.7 Praxisbeispiel 1: Anforderung und Vereinnahmung einer Anzahlung	56
3.8 Praxisbeispiel 2: Erstellung der Schlussrechnung	57

3.9	Praxisbeispiel 3: Zahlungsverpflichtung und Entrichtung einer Anzahlung	58
3.10	Praxisbeispiel 4: Erhalt der Schlussrechnung	59
4.	Verwandte Stichwörter	60
A.	Aufmerksamkeiten	61
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	61
1.1	SKR 03	61
1.2	SKR 04	61
2.	Rechtsgrundlagen	61
3.	Wie wird kontiert?	62
3.1	Grundsätze zu den Aufmerksamkeiten	62
3.2	Praxisbeispiel 1: Aufmerksamkeiten zu 7 %	62
3.3	Praxisbeispiel 2: Aufmerksamkeiten zu 19 %	64
3.4	Praxisbeispiel 3: Zuwendungen über dem Schwellenwert von 60 €	65
4.	Verwandte Stichwörter	66
A.	Aufzeichnungspflichten	67
1.	Rechtsgrundlagen	67
2.	Grundsätzliche Hinweise zu Aufzeichnungen	68
2.1	Bedeutung der Vorschrift	68
2.2	Aufzeichnungspflichten	69
2.3	Verpflichteter Personenkreis	72
2.4	Ort der Aufzeichnungen	73
2.5	Zeitpunkt der Aufzeichnungen	74
2.5.1	Allgemeine Grundsätze	74
2.5.2	Aufzeichnungen von Ausgangsleistungen	75
2.5.3	Aufzeichnungen von Eingangsleistungen und Vorsteuern	78
2.5.4	Aufzeichnung von innergemeinschaftlichen Erwerben und Leistungsbezügen nach § 13b UStG	79
2.6	Beschaffenheit der Aufzeichnungen	80
2.7	Aufbewahrungsfristen	82
3.	Aufzeichnung von Ausgangsleistungen	82
3.1	Umsätze nach vereinbarten Entgelten	82
3.2	Umsätze nach vereinnahmten Entgelten	84
3.3	Innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliches Verbringen und innergemeinschaftliche Dienstleistungen nach § 3a Abs. 2 UStG	84
3.4	Innergemeinschaftliche sonstige Leistungen, die in den Anwendungsbereich des § 18j UStG fallen	85
3.5	Fernverkaufsumsätze nach § 3c UStG	86
3.6	Nicht steuerbare Umsätze und Umsätze nach § 13b UStG	88
3.7	Voraus- bzw. Anzahlungen	90

3.8	Nicht aufzeichnungspflichtige Einnahmen	91
3.9	Spätere Entgeltänderungen	92
3.10	Entgeltminderung in besonderen Fällen	93
3.11	Trennung der Entgelte	94
3.11.1	Trennung nach Steuersätzen	94
3.11.2	Trennung der steuerfreien Umsätze	94
3.11.3	Trennung von nicht steuerbaren Auslandsumsätzen	95
3.11.4	Verzicht auf Steuerbefreiungen nach § 9 UStG	95
3.11.5	Erleichterungen bei der Trennung der Entgelte	96
4.	Aufzeichnung von unentgeltlichen Wertabgaben	99
4.1	Allgemeine Grundsätze	99
4.2	Ansatz von Pauschalbeträgen	101
4.3	Trennung nach Steuersätzen	101
5.	Aufzeichnung in Fällen des § 10 Abs. 5 UStG	101
6.	Aufzeichnung von Eingangsleistungen und der Steuer auf Eingangsleistungen	102
6.1	Art der Eingangsleistung	102
6.2	Aufzeichnung von Eingangsleistungen und Vorsteuer	103
6.2.1	Allgemeines	103
6.2.2	Aufzeichnung der Eingangsrechnungen	103
6.2.3	Aufzeichnung nach dem Nettoverfahren	104
6.2.4	Aufzeichnung nach dem Bruttoverfahren	104
6.2.5	Aufzeichnung bei fehlerhafter Eingangsrechnung	104
6.2.6	Aufzeichnung von nicht abzugsfähiger bzw. nicht abziehbarer Vorsteuer	105
6.2.7	Aufzeichnung von teilweise abzugsfähiger Vorsteuer	106
6.2.8	Nachträgliche Änderung der Eingangsleistung und der Vorsteuer	107
6.2.9	Aufzeichnung von Vorsteuer bei Anwendung von Durchschnittssätzen	108
6.3	Aufzeichnung von Einfuhren und Einfuhrumsatzsteuer	108
6.4	Aufzeichnung bei innergemeinschaftlichen Erwerben	108
6.5	Aufzeichnung von Eingangsleistungen, die der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen	109
7.	Aufzeichnungen für bestimmte Unternehmer	110
7.1	Land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 24 UStG	110
7.2	Kleinunternehmer nach § 19 UStG	112
7.3	Führung eines Steuerheftes für Straßenhändler	112
7.4	Aufzeichnungen für Onlineplattformbetreiber	113
7.4.1	Allgemeines	113
7.4.2	Hinweise	113
7.4.3	Regelungen ab dem 1.7.2021	116
8.	Besondere Aufzeichnungen für bestimmte umsatzsteuerliche Sachverhalte	118
8.1	Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	118
8.2	Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG	118
8.3	Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG	118
8.4	Differenzbesteuerung nach § 25a UStG	118

8.5	Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG	118
8.6	Lieferung von Anlagegold nach § 25c UStG	120
8.7	Steuerlagerregelung nach § 4 Nr. 4a UStG	120
8.8	Haftungstatbestände des § 13c UStG	120
8.9	Fiskalvertretung nach § 22a - § 22e UStG	120
8.10	Konsignationslager nach § 6b UStG	121
9.	Verstoß von Aufzeichnungspflichten	121
9.1	Folgen für den Unternehmer	121
9.2	Folgen für den Fiskalvertreter	122
9.3	Folgen für die Anwendung des besonderen Besteuerungsverfahrens	123
9.4	Folgen für den Betreiber einer elektronischen Schnittstelle	123

A. Ausfuhrlieferung **125**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	125
1.1	SKR 03	125
1.2	SKR 04	125
2.	Rechtsgrundlagen	126
3.	Wie wird kontiert?	126
3.1	Allgemeine Grundsätze	126
3.1.1	Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung	126
3.1.2	Der Ausfuhrnachweis	128
3.1.3	Der Buchnachweis	130
3.1.4	Aufbewahrungspflichten	132
3.1.5	Aufzeichnungspflichten	133
3.1.6	Kontrolle der Finanzbehörden	133
3.1.7	Sonderfall – Lieferung eines Kraftfahrzeuges	134
3.1.8	Sonderfall – Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr	134
3.1.9	Sonderfall – Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels	134
3.1.10	Vertrauensschutzregelung, Verhältnismäßigkeit und Steuerneutralität	134
3.2	Praxisbeispiel 1: Verkauf von Waren ins Drittland	136
3.3	Praxisbeispiel 2: Verkauf von Waren ins Drittland mit Erlösschmälerung	137
3.4	Praxisbeispiel 3: Verkauf von Anlagevermögen ins Drittland mit Buchgewinn	138
3.5	Praxisbeispiel 4: Verkauf von Anlagevermögen ins Drittland mit Buchverlust	139
4.	Verwandte Stichwörter	140

B. Beförderungsleistungen **141**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	141
1.1	SKR 03	141
1.2	SKR 04	141
2.	Rechtsgrundlagen	142
3.	Überblick über Beförderungsleistungen	142

4.	Personenbeförderung	143
4.1	Definitionen	143
4.2	Entgeltberechnung	143
4.3	Steuersatz	144
4.4	Zurechnung von Beförderungsstrecken	145
4.5	Besonderheiten für ausländische Unternehmer/Busse	146
4.5.1	Ausländische Kraftomnibusse	146
4.5.2	Ausländische Busunternehmer	146
4.6	Beförderungen im Luftverkehr	146
4.7	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG	147
4.8	Bestimmte Steuerbefreiungen	148
5.	Güterbeförderungsleistungen	148
5.1	Definition	148
5.2	Güterbeförderung an einen anderen Unternehmer	149
5.3	Güterbeförderung an einen Nichtunternehmer	151
5.3.1	Güterbeförderung ausschließlich im Inland an einen Nichtunternehmer	151
5.3.2	Güterbeförderung im Unionsgebiet an einen Nichtunternehmer	151
5.3.3	Güterbeförderung mit Drittlandsbezug an einen Nichtunternehmer	152
5.4	Bestimmte sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Güterbeförderungsleistungen	152
6.	Vermietung von Beförderungsmitteln	153
7.	Praxisbeispiele	153
7.1	Grenzüberschreitende Personenbeförderung mit einem Bus	153
7.2	Grenzüberschreitende Personenbeförderung mit einem Flugzeug	154
7.3	Güterbeförderung an einen Unternehmer in das Drittland	155
7.4	Güterbeförderung an einen Nichtunternehmer in das Drittland	156
7.5	Innergemeinschaftliche Güterbeförderung an einen anderen Unternehmer	158
7.6	Innergemeinschaftliche Güterbeförderung an einen Nichtunternehmer	159
8.	Verwandte Stichwörter	160
B.	Beistellung von Leistungen	161
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	161
1.1	SKR 03	161
1.2	SKR 04	161
2.	Rechtsgrundlagen	162
3.	Wie wird kontiert?	162
3.1	Allgemeine Grundsätze	162
3.2	Material- und sonstige Beistellungen	162
3.3	Personalbeistellungen	163
3.4	Bestellungsähnliche Vorgänge	164
3.5	Praxisbeispiel 1: Werklieferung und Beistellung	164
3.6	Praxisbeispiel 2: Verlag und Beistellung	168

4.	Verwandte Stichwörter	169
B.	Bemessungsgrundlage	171
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	171
1.1	SKR 03	171
1.2	SKR 04	171
2.	Rechtsgrundlagen	172
3.	Wie wird kontiert?	172
3.1	Grundsätze zum Entgelt	172
3.2	Einzelfälle zur Bemessungsgrundlage bei entgeltlichen Leistungen	174
3.2.1	Freiwillige Zahlungen	174
3.2.2	Innergemeinschaftlicher Erwerb	174
3.2.3	Zuschüsse und Zahlungen Dritter	175
3.2.4	Durchlaufende Posten	175
3.2.5	Umsätze mit Pfandscheinen	176
3.2.6	Tausch, tauschähnlicher Umsatz und Hingabe an Zahlungs statt	176
3.2.7	Durchschnittsbeförderungsentgelt	176
3.3	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Umsätzen	177
3.3.1	Unentgeltliche Lieferungen	177
3.3.2	Unentgeltliche sonstige Leistungen	178
3.3.3	Innergemeinschaftliches Verbringen	178
3.4	Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage	179
3.5	Aufzeichnungspflichten für unentgeltliche Leistungen und der Mindestbemessungsgrundlage	180
3.6	Praxisbeispiel 1: Lieferung unter Beachtung der Mindestbemessungsgrundlage	180
3.7	Praxisbeispiel 2: Lieferung ohne Gegenleistung (Unentgeltliche Wertabgabe)	182
3.8	Praxisbeispiel 3: Innergemeinschaftlicher Erwerb einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware	183
4.	Verwandte Stichwörter	186
B.	Bemessungsgrundlage, Änderung	187
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	187
1.1	SKR 03	187
1.2	SKR 04	187
2.	Rechtsgrundlagen	188
3.	Wie wird kontiert?	188
3.1	Grundsätze der Berichtigung der Bemessungsgrundlage	188
3.2	Anwendungsbereich	189
3.3	Berichtigungsfälle	190
3.3.1	Nachträgliche Änderung des Entgelts	190
3.3.2	Uneinbringlichkeit des Entgelts	191

3.3.3	Nichtausführung der Leistung	192
3.3.4	Rückgängigmachung einer Leistung	193
3.3.5	Gutscheine	194
3.3.6	Preisnachlässe und Rabatte	194
3.3.7	Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	195
3.3.8	Vorsteuerkorrektur von nichtabziehbaren Aufwendungen	196
3.3.9	Einfuhrumsatzsteuer	196
3.3.10	Berichtigung der Umsatzsteuer in Fällen des § 14c UStG	196
3.3.11	Zusammenfassende Meldung	197
3.3.12	Gesonderte Erklärungspflichten	197
3.4	Weitere Hinweise	198
3.4.1	Zeitpunkt der Berichtigung	198
3.4.2	Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug	199
3.4.3	Beleg austausch	200
3.5	Aufzeichnungspflichten	200
3.6	Praxisbeispiel 1: Zahlung eines Jahresbonus	201
3.7	Praxisbeispiel 2: Preisnachlass und Provisionszahlungen eines Verkaufsgenten	203
3.8	Praxisbeispiel 3: Rückgängigmachung einer Lieferung	204
4.	Verwandte Stichwörter	206
B. Besondere Besteuerungsverfahren		207
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	207
1.1	SKR 03	207
1.2	SKR 04	207
2.	Rechtsgrundlagen	208
3.	Wie wird kontiert?	208
3.1	Übersicht der besonderen Besteuerungsverfahren	208
3.2	Erweiterung der einzigen Anlaufstelle (One-Stop-Shop – OSS) für Drittlandsunternehmer (§ 18i UStG)	208
3.3	Erweiterung der einzigen Anlaufstelle (One-Stop-Shop – OSS) für Unternehmer in der Europäischen Union (§ 18j UStG)	209
3.4	Einführung der einzigen Anlaufstelle (Import-One-Stop-Shop – IOSS) für den Import (§ 18k UStG)	211
3.5	Tabellarische Übersicht der besonderen Besteuerungsverfahren	213
3.6	Aufzeichnungspflichten	213
3.7	Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuer-Erklärung	214
3.8	Buchungshinweise	215
3.9	Neugründung eines Unternehmens	217
3.10	Praxisbeispiel 1: Personenbeförderung innerhalb der EU	218
3.11	Praxisbeispiel 2: Innergemeinschaftlicher Fernverkauf innerhalb der EU	220
3.12	Praxisbeispiel 3 - Elektronische Dienstleistung innerhalb der EU	222
4.	Verwandte Stichwörter	224

B. Betriebsstätte	225
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	225
1.1 SKR 03	225
1.2 SKR 04	225
2. Rechtsgrundlagen	225
3. Wie wird kontiert?	225
3.1 Allgemeine Grundsätze	225
3.2 Hinweise zu einzelnen Besteuerungskriterien	227
3.2.1 Ort der sonstigen Leistung	227
3.2.2 Reverse-Charge-Verfahren	228
3.2.3 Vergütung von Vorsteuern	230
3.2.4 Sonstige Hinweise	231
3.3 Praxisbeispiel: Dienstleistung und vermeintliche Betriebsstätte	231
4. Verwandte Stichwörter	234
B. Betriebsveranstaltungen	235
<hr/>	
1. Rechtsgrundlagen	235
2. Allgemeine Grundsätze	235
2.1 Begriff der Betriebsveranstaltung	235
2.2 Anzahl und Umfang der Betriebsveranstaltungen	236
2.3 Begriff der Zuwendungen	237
2.4 Berechnung des auf den Arbeitnehmer entfallenden Anteils	237
2.5 Vorsteuerabzug	237
2.5.1 Vorsteuer bei Nichtüberschreiten der 110 €-Grenze	237
2.5.2 Vorsteuer bei Überschreiten der 110 €-Grenze	238
2.6 Praxisbeispiel 1: Wert der Zuwendung unterhalb des Freibetrags	238
2.7 Praxisbeispiel 2: Wert der Zuwendung oberhalb des Freibetrags	238
2.8 Praxisbeispiel 3: Mischfall durch Begleitpersonen	239
3. Verwandte Stichwörter	240
B. Bewirtungskosten	241
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	241
1.1 SKR 03	241
1.2 SKR 04	241
2. Rechtsgrundlagen	241
3. Wie wird kontiert?	242
3.1 Allgemeine Grundsätze	242
3.2 Was sind Bewirtungsaufwendungen?	243

3.3	Mustervorlage	244
3.4	Praxisbeispiel 1: Angemessene Bewirtung	246
3.5	Praxisbeispiel 2: Unangemessene Bewirtung	247
4.	Verwandte Stichwörter	248
B. Bußgelder nach dem Umsatzsteuergesetz		249
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	249
1.1	SKR 03	249
1.2	SKR 04	249
2.	Rechtsgrundlagen	249
3.	Wie wird kontiert?	249
3.1	Grundsätzliches zu den Bußgeldern	249
3.2	Bußgelder gegenüber einem Unternehmer	250
3.2.1	Nichterstellung oder nicht rechtzeitige Erstellung einer Rechnung	250
3.2.2	Verstoß gegen die Aufbewahrungspflichten	251
3.2.3	Verstoß gegen die Nachweispflicht bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen	252
3.2.4	Nichtabgabe, Nichtberichtigung oder nicht rechtzeitige Berichtigung einer Zusammenfassenden Meldung	252
3.2.5	Verstoß gegen die Meldepflicht bei der Lieferung neuer Fahrzeuge	253
3.2.6	Verstoß gegen Vorlagepflicht von Urkunden	254
3.2.7	Nichtzahlung von Umsatzsteuer (gilt ab 1.7.2021)	254
3.3	Bußgelder gegenüber einem Nichtunternehmer	255
3.3.1	Verstoß gegen die Aufbewahrungspflichten	255
3.3.2	Praxisbeispiel 5	256
3.3.3	Praxisbeispiel 6	256
4.	Verwandte Stichwörter	257
D. Dauerfristverlängerung und Sondervorauszahlung		259
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	259
1.1	SKR 03	259
1.2	SKR 04	259
2.	Rechtsgrundlagen	260
3.	Wie wird kontiert?	260
3.1	Grundsätze zu Dauerfristverlängerung und Sondervorauszahlung	260
3.1.1	Dauerfristverlängerung	260
3.1.2	Sondervorauszahlung	262
3.1.3	Weitere Angaben	263
3.1.4	Sonderfall Neugründung	263
3.1.5	Berechnung bei Steuersatzänderungen	263
3.1.6	Anrechnungsverfahren	265

3.1.7	Sondervorauszahlung im Zusammenhang mit der Corona-Krise	266
3.2	Praxisbeispiel 1: Buchung der entrichteten Sondervorauszahlung	267
3.3	Praxisbeispiel 2: Buchung der anzurechnenden Sondervorauszahlung	267
3.4	Praxisbeispiel 3: Abweichendes Wirtschaftsjahr	268
4.	Verwandte Stichwörter	270
D.	Dienstwagen	271
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	271
1.1	SKR 03	271
1.2	SKR 04	271
2.	Rechtsgrundlagen	271
3.	Wie wird kontiert?	272
3.1	Entgeltliche Überlassung an das Personal	272
3.1.1	Besteuerung nach den Gesamtkosten	274
3.1.2	Besteuerung nach der 1 %-Regelung	276
3.1.3	Besteuerung nach der Fahrtenbuchregelung	279
3.1.4	Zuzahlungen durch das Personal	281
3.2	Unentgeltliche Überlassung an das Personal	283
3.2.1	Besteuerung auf Grundlage einer Kostenschätzung	283
3.2.2	Besteuerung nach lohnsteuerlichen Werten	285
3.3	Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer	287
4.	Verwandte Stichwörter	288
D.	Differenzbesteuerung	289
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	289
1.1	SKR 03	289
1.2	SKR 04	289
2.	Rechtsgrundlagen	290
3.	Wie wird kontiert?	290
3.1	Allgemeine Grundsätze	290
3.2	Anwendungsfälle	292
3.3	Bemessungsgrundlage	292
3.4	Sonderregelungen für Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten	294
3.5	Steuersatz und Steuerbefreiung	295
3.6	Optionsmöglichkeit	295
3.7	Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Warenverkehr	295
3.8	Differenzbesteuerung und verdeckter Preisnachlass bei Gebrauchtwagen	296
3.9	Differenzbesteuerung bei der Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände	296
3.10	Aufzeichnungspflichten	297
3.11	Pflichten zur Rechnungsausstellung	298

3.12	Differenzbesteuerung und Kleinunternehmerregelung	298
3.13	Praxisbeispiel 1: Handel mit Gebrauchsgütern – Gesamtdifferenz positiv	298
3.14	Praxisbeispiel 2: Verkauf Pkw-Neuwagen – Ein- und Verkauf eines Gebrauchtwagens	301
D.	Drittlandsgebiet	305
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	305
1.1	SKR 03	305
1.2	SKR 04	305
2.	Rechtsgrundlagen	305
3.	Wie wird kontiert?	305
3.1	Grundsätze zum Begriff des Drittlands	305
3.2	Praxisbeispiel 1: Sonstige Leistung im Drittlandsgebiet	306
3.3	Praxisbeispiel 2: Vermietungsleistung im Drittlandsgebiet	307
4.	Verwandte Stichwörter	309
D.	Durchlaufender Posten	311
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	311
1.1	SKR 03	311
1.2	SKR 04	311
2.	Rechtsgrundlagen	311
3.	Wie wird kontiert?	311
3.1	Grundsätzliches zu den durchlaufenden Posten	311
3.2	Praxisbeispiel 1	312
3.3	Praxisbeispiel 2	314
4.	Verwandte Stichwörter	316
E.	Einfuhr	317
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	317
1.1	SKR 03	317
1.2	SKR 04	317
2.	Rechtsgrundlagen	317
3.	Wie wird kontiert?	317
3.1	Grundsätze der Einfuhr	317
3.2	Steuerbefreiung für Einfuhr-Fernverkäufe	318
3.3	Steuerbefreiung wegen Corona-Krise	319
3.4	Kontrolle der Finanzbehörden	319
3.5	Praxisbeispiel 1: Wareneinkauf aus dem Drittland	319
3.6	Praxisbeispiel 2: Steuerfreie Einfuhr aus dem Drittland	320

4.	Verwandte Stichwörter	321
E.	Einfuhrumsatzsteuer	323
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	323
1.1	SKR 03	323
1.2	SKR 04	323
2.	Rechtsgrundlagen	323
3.	Wie wird kontiert?	324
3.1	Grundsätze der Einfuhrumsatzsteuer	324
3.2	Praxisbeispiel 1: Wareneinkauf aus dem Drittland ohne Beteiligung einer Spedition	326
3.3	Praxisbeispiel 2: Wareneinkauf aus dem Drittland mit Beteiligung einer Spedition	327
4.	Verwandte Stichwörter	329
E.	Energielieferung	331
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	331
1.1	SKR 03	331
1.2	SKR 04	331
2.	Rechtsgrundlagen	331
3.	Wie wird kontiert?	332
3.1	Allgemeine Grundsätze	332
3.2	Ort der Energielieferung	332
3.2.1	Allgemeines	332
3.2.2	Wiederverkäufer	332
3.2.3	Andere Abnehmer	333
3.3	Steuerentstehung	333
3.4	Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger	334
3.5	Besonderheiten bei der innergemeinschaftlichen Lieferung und beim innergemeinschaftlichen Erwerb	341
3.6	Besonderheiten bei der Einfuhr	341
3.7	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Energielieferungen	342
3.8	Praxisbeispiel 1: Stromhändler 1	342
3.9	Praxisbeispiel 2: Stromhändler 2	344
4.	Verwandte Stichwörter	346
E.	Entgelt	347
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	347
1.1	SKR 03	347

1.2	SKR 04	347
2.	Rechtsgrundlagen	347
3.	Wie wird kontiert?	348
3.1	Allgemeine Grundsätze	348
3.2	Praxisbeispiel 1: Ausgeführte Lieferung und überhöhte Bezahlung	349
3.3	Praxisbeispiel 2: Ausgeführte Lieferung und Zahlungsabzug	352
4.	Verwandte Stichwörter	353
F.	Fahrausweise	355
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	355
1.1	SKR 03	355
1.2	SKR 04	355
2.	Rechtsgrundlagen	355
3.	Wie wird kontiert?	355
3.1	Allgemeine Grundsätze	355
3.2	Vorsteuerabzug	358
3.3	Unrichtiger Steuerausweis durch zu hoher Angabe des Steuersatzes	359
3.4	Unrichtiger bzw. unberechtigter Steuerausweis bei Abrechnungen durch Reisebüros	359
3.5	Praxisbeispiel: Geschäftsreise	360
4.	Verwandte Stichwörter	362
F.	Fernverkäufe	363
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	363
1.1	SKR 03	363
1.2	SKR 04	363
2.	Rechtsgrundlagen	364
3.	Wie wird kontiert?	364
3.1	Allgemeine Grundsätze	364
3.2	Inneregemeinschaftlicher Fernverkauf (§ 3c Abs. 1 und Abs. 4 UStG)	364
3.2.1	Allgemeines	364
3.2.2	Art der Warenbewegung	365
3.2.3	Abnehmerstatus	365
3.2.4	Umsatzschwelle	366
3.2.5	Optionserklärung	367
3.2.6	Erklärungspflichten	368
3.2.7	Besonderes Besteuerungsverfahren	368
3.3	Fernverkauf mit Drittlandsbezug (§ 3c Abs. 2 und Abs. 3 UStG)	369
3.3.1	Ende des Transports ist nicht im Einfuhrmitgliedstaat	369
3.3.2	Ende des Transports ist im Einfuhrmitgliedstaat	369

3.4	Ausnahmen von der Fernverkaufsregelung (§ 3c Abs. 5 UStG)	370
3.5	Rechnungsausstellungspflicht	370
3.6	Aufzeichnungspflichten	371
3.7	Buchungshinweise	372
3.8	Exkurs: Einbeziehung von Betreibern elektronischer Schnittstellen in fiktive Lieferketten (§ 3 Abs. 3a UStG und § 4 Nr. 4c UStG)	373
3.8	Praxisbeispiel 1: Umsatzschwelle überschritten	375
3.9	Praxisbeispiel 2: Umsatzschwelle nicht überschritten	377
3.10	Praxisbeispiel 3: Versandhandel mit Wein	379
4.	Verwandte Stichwörter	382
F.	Fiskalvertreter	383
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	383
2.	Rechtsgrundlagen	383
3.	Grundsätze	383
3.1	Ziel der Fiskalvertretung	383
3.2	Voraussetzungen	383
3.2.1	Anwendungsbereich	384
3.2.2	Rechte und Pflichten des Fiskalvertreters	385
3.2.3	Rechnungsausstellung im Falle der Fiskalvertretung	387
3.2.4	Steuernummer und zuständiges Finanzamt	388
3.2.5	Untersagung der Fiskalvertretung	388
3.3	Praxisbeispiel	388
4.	Verwandte Stichwörter	390
G.	Gemeinschaftsgebiet	391
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	391
1.1	SKR 03	391
1.2	SKR 04	391
2.	Rechtsgrundlagen	391
3.	Wie wird kontiert?	392
3.1	Allgemeine Grundsätze	392
3.2	Besteuerungshinweise	394
3.3	Praxisbeispiel: Güterbeförderungsleistungen	397
4.	Verwandte Stichwörter	401
G.	Geschäftsführungsleistungen – Vergütung	403
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	403
1.1	SKR 03	403

1.2	SKR 04	403
2.	Rechtsgrundlagen	403
3.	Wie wird kontiert?	404
3.1	Besteuerung von Geschäftsführungsvergütungen	404
3.1.1	Abgrenzung der Steuerbarkeit	404
3.1.2	Selbständigkeit natürlicher Personen	404
3.1.3	Selbständigkeit juristischer Personen	405
3.1.4	Sonderentgelt	405
3.2	Auswirkungen in der betrieblichen Praxis	406
3.2.1	Vorteile der Umsatzsteuerbarkeit	406
3.2.2	Nachteile der Umsatzsteuerbarkeit	407
3.2.3	Gestaltungsspielräume	407
3.3	Praxisbeispiel 1: Gesellschafterbeitrag einer OHG	408
3.4	Praxisbeispiel 2: Sonderentgelt einer GmbH	408
3.5	Praxisbeispiel 3: Mischentgelt einer OHG	409
4.	Verwandte Stichwörter	411
G.	Geschäftsveräußerung im Ganzen	413
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	413
1.1	SKR 03	413
1.2	SKR 04	413
2.	Rechtsgrundlagen	413
3.	Wie wird kontiert?	414
3.1	Allgemeine Grundsätze	414
3.2	Übertragung eines Unternehmens	414
3.3	Gesondert geführter Betrieb	415
3.4	Wesentliche Grundlagen	415
3.5	Entgeltlich oder unentgeltlich	416
3.6	Erwerber	416
3.7	Fortführung des Unternehmens	416
3.8	Rechtsfolgen	417
3.8.1	Rechtsfolgen beim Veräußerer	417
3.8.2	Rechtsfolgen beim Erwerber	418
3.9	Gesonderte Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten	419
3.10	Neugründung eines Unternehmens	419
3.11	Sonstige Hinweise	420
3.11.1	Irrtümlicher Steuerausweis in einer Rechnung	420
3.11.2	Verbindliche Auskunft/Steuerklausel	420
3.12	Praxisbeispiel 1: Grundstücksveräußerung als Geschäftsveräußerung im Ganzen	421
3.13	Praxisbeispiel 2: Grundstücksveräußerung als vermeintliche Geschäftsveräußerung im Ganzen	423

4.	Verwandte Stichwörter	425
G.	Geschenke	427
<hr/>		
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	427
1.1	SKR 03	427
1.2	SKR 04	427
2.	Rechtsgrundlagen	428
3.	Wie wird kontiert?	428
3.1	Grundsätze zu Geschenken	428
3.2	Geschenke aus nicht unternehmerischen Gründen	428
3.2.1	Geschenke, die speziell für die Schenkung erworben wurden	429
3.2.2	Geschenke, die aus dem Unternehmensvermögen entnommen werden	429
3.2.3	Praxisbeispiel 1: Geschenk aus nicht unternehmerischem Grund	429
3.3	Geschenke aus unternehmerischen Gründen	430
3.3.1	Das Geschenk wurde eigens für die Schenkung erworben	431
3.3.2	Das Geschenk wurde bisher als Umlaufvermögen berücksichtigt	431
3.3.3	Das Geschenk wurde bisher als Anlagevermögen verwendet	432
3.3.4	Praxisbeispiel 2: Geschenk eigens für Schenkung erworben	432
3.3.5	Praxisbeispiel 3: Geschenk aus dem Umlaufvermögen entnommen	433
3.3.6	Praxisbeispiel 4: Geschenk aus dem Anlagevermögen entnommen	435
3.4	Geschenke an das Personal	436
3.4.1	Geschenke, die speziell für die Schenkung erworben wurden	436
3.4.2	Geschenke, die aus dem Unternehmensvermögen entnommen werden	436
3.4.3	Praxisbeispiel 5: Geschenke an das Personal	436
4.	Verwandte Stichwörter	438
G.	Gesellschafterbeitrag	439
<hr/>		
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	439
1.1	SKR 03	439
1.2	SKR 04	439
2.	Rechtsgrundlagen	440
3.	Wie wird kontiert?	440
3.1	Allgemeine Grundsätze	440
3.2	Leistungen gegen Sonderentgelt	441
3.3	Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe	442
3.4	Geschäftsführerleistungen	443
3.5	Praxisbeispiel 1: Gesellschafterleistung als Sonderleistung (aus Sicht einer Arbeitsgemeinschaft)	443
3.6	Praxisbeispiel 2: Gesellschafterleistung als Sonderleistung (aus Sicht der Gesellschaft)	448
4.	Verwandte Stichwörter	449

G. Glücksspielumsätze	451
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	451
1.1 SKR 03	451
1.2 SKR 04	451
2. Rechtsgrundlagen	451
3. Wie wird kontiert?	452
3.1 Begriff des Glücksspiels	452
3.2 Steuerbarkeit, Steuerbefreiung oder Steuerpflicht von Glücksspielumsätzen	452
3.2.1 Steuerbarkeit von Glücksspielumsätzen	452
3.2.2 Steuerbefreiung oder Steuerpflicht von Glücksspielumsätzen	452
3.3 Bemessungsgrundlage	454
3.4 Steuersatz	454
3.5 Praxisbeispiel: Automatenaufsteller von Geldspielgeräten	454
4. Verwandte Stichwörter	457
G. Gutscheine (Waren- und Dienstleistungsgutscheine)	459
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	459
1.1 SKR 03	459
1.2 SKR 04	459
2. Rechtsgrundlagen	460
3. Wie wird kontiert?	460
3.1 Rechtliche Grundlagen und Arten von Gutscheinen	460
3.1.1 Guthabekarte	461
3.1.2 Ausgabe von Preisnachlassgutscheinen	462
3.1.3 Ausgabe von Preiserstattungsgutscheinen	467
3.1.4 Besondere Hinweise zu Preisnachlässen und Preiserstattungen	470
3.1.5 Waren- und Dienstleistungsgutscheine	471
4. Verwandte Stichwörter	479
G. Gutschrift	481
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	481
1.1 SKR 03	481
1.2 SKR 04	481
2. Rechtsgrundlagen	482
3. Wie wird kontiert?	482
3.1 Grundsätze zur Abrechnung mittels Gutschrift	482
3.2 Vorsteuerabzug des Gutschriftsausstellers	483
3.3 § 14c UStG und fehlerhafte Gutschriften	484

3.4	Praxisbeispiel 1: Buchung beim Gutschriftsempfänger	484
3.5	Praxisbeispiel 2: Verbuchung beim Gutschriftsaussteller	486
4.	Verwandte Stichwörter	488
H.	Haftung nach dem UStG	489
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	489
1.1	SKR 03	489
1.2	SKR 04	489
2.	Rechtsgrundlagen	489
3.	Wie wird kontiert?	490
3.1	Allgemeine Grundsätze	490
3.2	Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen (§ 13c UStG)	490
3.2.1	Voraussetzungen	490
3.2.2	Aufzeichnungspflichten	491
3.3	Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 13d UStG	493
3.4	Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer nach § 25d UStG	493
3.5	Haftung für Online-Marktplätze nach § 25e UStG	496
3.5.1	Allgemeines	496
3.5.2	Regelungen bis 30.6.2021	496
3.5.3	Regelungen ab 1.7.2021	501
3.6	Praxisbeispiel: Vereinnahmung einer abgetretenen Forderung	503
4.	Verwandte Stichwörter	504
H.	Herstellungskosten	505
1.	Rechtsgrundlagen	505
2.	Grundsätze	505
3.	Verwandte Stichwörter	506
H.	Hilfsgeschäft	507
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	507
1.1	SKR 03	507
1.2	SKR 04	507
2.	Rechtsgrundlagen	507
3.	Wie wird kontiert?	508
3.1	Allgemeine Grundsätze	508
3.2	Steuerpflicht und Steuersatz	508
3.3	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG	509
3.4	Hilfsumsatz und Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG	510

3.5	Erleichterungen bei der Vorsteueraufteilung	510
3.6	Praxisbeispiel	510

H. Holding – Leistungseinkauf und Leistungsverkauf aus umsatzsteuerlicher Sicht **513**

1.	Rechtsgrundlagen	513
2.	Allgemeine Grundsätze	513
2.1	Was ist eine Holding?	513
2.2	Finanzholding	514
2.2.1	Unternehmereigenschaft und Umsatzbesteuerung	514
2.2.2	Vorsteuerabzug	515
2.2.3	Erfassung in den Umsatzsteuer-Vordrucken	515
2.3	Führungsholding	515
2.3.1	Unternehmereigenschaft und Umsatzbesteuerung	515
2.3.2	Vorsteuerabzug	516
2.3.3	Erfassung in den Umsatzsteuer-Vordrucken	516
2.4	Mischholding	518
2.4.1	Unternehmereigenschaft und Umsatzbesteuerung	518
2.4.2	Vorsteuerabzug	518
2.4.3	Erfassung in den Umsatzsteuer-Vordrucken	519
3.	Verwandte Stichwörter	519

I. Inland - Ausland **521**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	521
1.1	SKR 03	521
1.2	SKR 04	521
2.	Rechtsgrundlagen	521
3.	Wie wird kontiert?	522
3.1	Allgemeine Grundsätze	522
3.2	Praxisbeispiel 1: Werklieferung im Ausland	523
3.3	Praxisbeispiel 2: Vermietungsleistung im Ausland	524
4.	Verwandte Stichwörter	526

I. Innenumsatz **527**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	527
1.1	SKR 03	527
1.2	SKR 04	527
2.	Rechtsgrundlagen	527
3.	Wie wird kontiert?	527
3.1	Allgemeine Grundsätze	527

3.2	Organschaft	528
3.3	Innergemeinschaftliche Warenbewegungen	529
3.4	Rechnungen und Vorsteuerabzug	529
3.5	Aufzeichnungspflichten	530
3.6	Praxisbeispiel: Organgesellschaft	530
4.	Verwandte Stichwörter	532
I.	Innergemeinschaftliche Dienstleistungen	533
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	533
1.1	SKR 03	533
1.2	SKR 04	534
2.	Rechtsgrundlagen	534
3.	Wie wird kontiert?	534
3.1	Allgemeine Grundsätze	534
3.2	Bedeutung der USt-IdNr.	535
3.3	Regelungen zum Ort der sonstigen Leistung für elektronische Dienstleistungen	536
3.3.1	Ortsregelungen bis zum 31.12.2018	536
3.3.2	Ortsregelungen ab dem 1.1.2019	538
3.3.3	Schwellenwert ab 1.7.2021	540
3.4	Besondere Besteuerungsverfahren	540
3.4.1	Allgemeines	540
3.4.2	Regelungen bis 30.6.2021: Mini-One-Stop-Shop-Verfahren	540
3.4.3	Regelungen ab 1.7.2021: One-Stop-Shop-Verfahren	541
3.4.4	Sonstige Hinweise zum besonderen Besteuerungsverfahren	542
3.5	Rechnungsausstellung für RFTE-Leistungen	542
3.6	Praxisbeispiel 1: Meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung und Reverse-Charge-Verfahren	542
3.7	Praxisbeispiel 2: Meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung und Zahlungsabzug	544
3.8	Praxisbeispiel 3: Meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung mit Vorauszahlung	545
3.9	Praxisbeispiel 4: Nicht meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung	547
3.10	Praxisbeispiel 5: Elektronische Dienstleistung an Privatperson im EU-Ausland bis einschließlich Besteuerungszeitraum 2018	549
3.11	Praxisbeispiel 6: Elektronische Dienstleistung an Privatperson im EU-Ausland im Besteuerungszeitraum 2021 bis 30.6.2021 – Inländische Umsatzsteuerpflicht	550
3.12	Praxisbeispiel 7: Elektronische Dienstleistung an Privatperson im EU-Ausland im Besteuerungszeitraum 2021 bis 30.6.2021 – Steuerpflicht im anderen EU-Mitgliedstaat	551
3.13	Praxisbeispiel 8: Personenbeförderung innerhalb der EU	553
4.	Verwandte Stichwörter	555

I.	Innergemeinschaftliche Lieferung	557
<hr/>		
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	557
1.1	SKR 03	557
1.2	SKR 04	557
2.	Rechtsgrundlagen	558
3.	Wie wird kontiert?	558
3.1	Rechtsgrundlagen bis zum 31.12.2019	558
3.1.1	Wegfall der Grenzkontrollen	558
3.1.2	Befreiungstatbestände nach § 6a Abs. 1 UStG	558
3.1.3	Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung	561
3.1.4	Belegnachweis (§ 17a Abs. 2 und Abs. 3 UStDV)	564
3.1.5	Buchmäßiger Nachweis (§ 17c UStDV)	572
3.2	Verschärfung der Rechtslage ab dem 1.1.2020	575
3.2.1	Gesetzliche Änderungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG; § 6a Abs. 1 UStG)	575
3.2.2	Änderung im Belegnachweis nach § 17a UStDV n. F.	576
3.3	Vertrauensschutzregelung (§ 6a Abs. 4 UStG)	577
3.4	Rechnungsstellung	579
3.5	Melde- und Erklärungspflichten	579
3.6	Aufbewahrungspflichten	580
3.7	Aufzeichnungspflichten	581
3.8	Innergemeinschaftliche Lieferung im Zusammenhang mit einem Konsignationslager	581
3.9	Versagung der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung	581
3.10	Praxisbeispiel 1: Innergemeinschaftliche Lieferung	581
3.11	Praxisbeispiel 2: Innergemeinschaftliche Lieferung, Lieferung und Rechnungsmonat nicht identisch	583
3.12	Praxisbeispiel 3: Innergemeinschaftliche Lieferung und Zahlungsabzug	585
4.	Verwandte Stichwörter	587
I.	Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge an Privatpersonen	589
<hr/>		
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	589
1.1	SKR 03	589
1.2	SKR 04	589
2.	Rechtsgrundlagen	589
3.	Wie wird kontiert?	589
3.1	Allgemeine Grundsätze	589
3.2	Besondere Meldepflichten	590
3.2.1	Rechtsgrundlage	590
3.2.2	Was ist zu melden?	591

3.2.3	Welche Fahrzeuge sind zu melden?	591
3.2.4	Welche Angaben muss die Meldung enthalten?	591
3.2.5	Bis wann muss die Meldung abgegeben werden?	596
3.3	Besonderheiten beim Vorsteuerabzug	596
3.4	Rechnungsausstellungspflichten	596
3.5	Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten	597
3.6	Praxisbeispiel 1: Lieferung an Privatperson	597
3.7	Praxisbeispiel 2: Lieferung aus dem nichtunternehmerischen Bereich	599
4.	Verwandte Stichwörter	600

I. Inngemeinschaftliche Versandhandelsregelung **601**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	601
1.1	SKR 03	601
1.2	SKR 04	601
2.	Rechtsgrundlagen	602
3.	Wie wird kontiert?	602
3.1	Allgemeine Grundsätze	602
3.2	Art der Warenbewegung	603
3.3	Abnehmerstatus	603
3.4	Lieferschwelle	604
3.5	Optionserklärung	606
3.6	Sonderbestimmungen	607
3.7	Rechnungsausstellungspflicht	607
3.8	Aufzeichnungspflichten	608
3.9	Haftungsregelung für inländische Online-Versandhändler	608
3.10	Praxisbeispiel 1	609
3.11	Praxisbeispiel 2	611
4.	Verwandte Stichwörter	614

I. Inngemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge von Privatpersonen **615**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	615
1.1	SKR 03	615
1.2	SKR 04	615
2.	Rechtsgrundlagen	615
3.	Wie wird kontiert?	616
3.1	Grundsätze zum inngemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge von Privatpersonen	616
3.2	Praxisbeispiel: Steuerpflichtiger inngemeinschaftlicher Erwerb zu 19 % mit Vorsteuerabzug	617
4.	Verwandte Stichwörter	619

I. Innergemeinschaftlicher Erwerb	621
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	621
1.1 SKR 03	621
1.2 SKR 04	621
2. Rechtsgrundlagen	622
3. Wie wird kontiert?	622
3.1 Grundsätze zum innergemeinschaftlichen Erwerb	622
3.2 Praxisbeispiel 1: Steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb zu 19 % mit Vorsteuerabzug	624
3.3 Praxisbeispiel 2: Steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb und Skontierung	626
3.4 Praxisbeispiel 3: Steuerfreier innergemeinschaftlicher Erwerb	627
3.5 Buchungen außerhalb von Automatikkonten	628
4. Verwandte Stichwörter	629
I. Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	631
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	631
1.1 SKR 03	631
1.2 SKR 04	631
2. Rechtsgrundlagen	632
3. Wie wird kontiert?	632
3.1 Grundsätze zu innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften	632
3.2 Praxisbeispiel 1: Der deutsche Unternehmer ist der erste Lieferant in der Lieferkette	633
3.3 Praxisbeispiel 2: Der deutsche Unternehmer ist der erste Abnehmer in der Lieferkette	634
3.4 Praxisbeispiel 3: Der deutsche Unternehmer ist der letzte Abnehmer in der Lieferkette	637
4. Verwandte Stichwörter	639
I. Innergemeinschaftliches Kontrollverfahren	641
1. Rechtsgrundlagen	641
2. Rechtliche Grundlagen und Ziel des Kontrollverfahrens	641
3. Der Datenaustausch und die Kontrolle	642
4. Neufahrzeuge an Privatpersonen	645
5. Sonstige Auskünfte	646
6. Verwandte Stichwörter	646

I.	Innergemeinschaftliches Verbringen	647
<hr/>		
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	647
1.1	SKR 03	647
1.2	SKR 04	647
2.	Rechtsgrundlagen	648
3.	Wie wird kontiert?	648
3.1	Grundsätze	648
3.2	Warenbewegungen vom EU-Ausland ins Inland	648
3.3	Warenbewegungen vom Inland ins EU-Ausland	649
3.4	Weitere Voraussetzungen	650
3.5	Ausnahmen von der Besteuerung	653
3.6	Sonstige Hinweise	654
3.7	Belegausstellungspflichten	655
3.8	Aufzeichnungspflichten	655
3.9	Praxisbeispiel 1: Warenbewegung vom Inland ins EU-Ausland	656
3.10	Praxisbeispiel 2: Warenbewegung vom EU-Ausland ins Inland	658
4.	Verwandte Stichwörter	660
I.	Istbesteuerung	661
<hr/>		
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	661
1.1	SKR 03	661
1.2	SKR 04	661
2.	Rechtsgrundlagen	661
3.	Wie wird kontiert?	662
3.1	Allgemeine Grundsätze	662
3.2	Antragstellung, Genehmigung und Dauer	663
3.3	Mögliche Ablehnungsgründe	666
3.4	Wann entsteht die Umsatzsteuer?	666
3.5	Vorsteuerabzug und Istbesteuerung	666
3.6	Wechsel der Besteuerungsart	667
3.6.1	Wechsel von der Soll- zur Istbesteuerung	667
3.6.2	Wechsel von der Ist- zur Sollbesteuerung	667
3.7.	Aufzeichnungspflichten	669
4.	Praxisbeispiele	669
4.1	Praxisbeispiel 1: Buchung in Fällen der Einnahmen-Überschussrechnung	669
4.2	Praxisbeispiel 2: Buchungen bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich	670
5.	Verwandte Stichwörter	672
K.	Kleinbetragsrechnung	673
<hr/>		

1.	Rechtsgrundlagen	673
2.	Wie wird kontiert?	673
2.1	Pflichtangaben in Rechnungen	673
2.2	Vorsteuerabzug	676
2.3	Unrichtiger Steuerausweis oder unberechtigter Steuerausweis?	676
3.	Verwandte Stichwörter	677
K.	Kleinunternehmer	679
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	679
1.1	SKR 03	679
1.2	SKR 04	679
2.	Rechtsgrundlagen	679
3.	Wie wird kontiert?	679
3.1	Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung	679
3.1.1	Umsatzgrenze	679
3.1.2	Berechnung des Gesamtumsatzes	680
3.2	Rechtsfolgen	682
3.3	Option zur Regelbesteuerung	683
3.4	Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten	684
3.5	Abgabe der Steuererklärung	684
3.6	Sonstige Hinweise	685
3.6.1	Onlinehändler	685
3.6.2	Missbräuchliche Inanspruchnahme des § 19 UStG	685
3.6.3	Neugründung eines Unternehmens	685
3.7	Praxisbeispiel: Verbuchung von Umsätzen	686
4.	Verwandte Stichwörter	687
K.	Kommissionsgeschäft (Lieferung)	689
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	689
1.1	SKR 03	689
1.2	SKR 04	689
2.	Rechtsgrundlagen	690
3.	Wie wird kontiert?	690
3.1	Allgemeine Grundsätze	690
3.2	Grundlagen des Kommissionsgeschäfts	691
3.3	Sonstige Hinweise	694
3.4	Aufzeichnungspflichten	694
3.5	Praxisbeispiel 1: Kommissionsgeschäft aus der Sicht des Kommissionärs	694
3.6	Praxisbeispiel 2: Kommissionsgeschäft aus der Sicht des Kommittenten	697

4.	Verwandte Stichwörter	699
K.	Konsignationslager	701
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	701
1.1	SKR 03	701
1.2	SKR 04	701
2.	Rechtsgrundlagen	701
3.	Begriff des Konsignationslagers	702
4.	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung bis einschließlich 2019	702
4.1	Allgemeine Grundsätze	702
4.2	Konsignationslager mit Drittlandsware	703
4.3	Konsignationslager mit Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	704
4.4	Vereinfachungsregelungen für Konsignationslager in anderen Mitgliedstaaten	704
5.	Gesetzliche Regelung ab dem 1.1.2020	706
5.1	Grundlagen	706
5.2	Voraussetzungen zur Anwendung der Konsignationslagerregelung	706
5.3	Rechtsfolgen	707
5.4	Aufzeichnungspflichten	708
5.5	Meldepflichten	709
5.5.1	Angaben in der Zusammenfassenden Meldung	709
5.5.2	Gesetzliche Nachbesserung	712
5.6	Übertragung auf andere Konsignationslager	712
5.7	Sonstige Hinweise	712
6.	Praxisbeispiele	712
6.1	Praxisbeispiel 1: Konsignationslager im Inland und Erwerb - Besteuerungszeitraum 2019	712
6.2	Praxisbeispiel 2: Konsignationslager im Inland und Erwerb - Besteuerungszeitraum 2021	714
6.3	Praxisbeispiel 3: Konsignationslager im Inland und Rückgängigmachung - Besteuerungszeitraum bis 2019	716
6.4	Praxisbeispiel 4: Konsignationslager im Inland und Rückgängigmachung - Besteuerungszeitraum 2021	718
6.5	Praxisbeispiel 5: Konsignationslager im Inland und Zulieferer aus dem Inland - Besteuerungszeitraum 2019 und 2021	718
6.6	Praxisbeispiel 6: Konsignationslager im EU-Ausland und Zulieferer aus dem Inland – Uneingeschränkte Zugriffsmöglichkeit - Besteuerungszeitraum bis 2019	719
6.7	Praxisbeispiel 7: Konsignationslager im EU-Ausland und Zulieferer aus dem Inland – Uneingeschränkte Zugriffsmöglichkeit - Besteuerungszeitraum 2021	721
6.8	Praxisbeispiel 8: Konsignationslager im EU-Ausland und Zulieferer aus dem Inland – Keine uneingeschränkte Zugriffsmöglichkeit - Besteuerungszeitraum bis 2019	724

6.9	Praxisbeispiel 9: Konsignationslager im EU-Ausland und Zulieferer aus dem Inland – Keine uneingeschränkte Zugriffsmöglichkeit - Besteuerungszeitraum 2021	726
7.	Verwandte Stichwörter	730
K.	Künstlersozialabgabe und Umsatzsteuer	731
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	731
1.1	SKR 03	731
1.2	SKR 04	731
2.	Rechtsgrundlagen	731
3.	Wie wird kontiert?	731
3.1	Grundzüge der Künstlersozialversicherung	731
3.1.1	Verpflichteter Personenkreis und Bemessungsgrundlage	731
3.1.2	Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten	732
3.2	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung	733
4.	Praxisbeispiel	733
L.	Leasing	735
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	735
1.1	SKR 03	735
1.2	SKR 04	735
2.	Rechtsgrundlagen	736
3.	Allgemeine Grundsätze	736
3.1	Begriffsdefinition	736
3.1.1	Finanzierungsleasing	736
3.1.2	Sale-and-lease-back-Verfahren	736
3.1.3	Cross-Border-Leasing	737
3.1.4	Operating-Leasing	737
3.2	Steuerrechtliche Grundsätze	737
3.3	EuGH-Urteil vom 4.10.2017	738
3.4	BMF-Schreiben vom 18.3.2020	738
3.5	Anwendungsregelungen	739
3.6	Praxisbeispiele	740
3.6.1	Praxisbeispiel 1: Leasinggegenstand ist ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich dem Leasingnehmer zuzurechnen	740
3.6.2	Praxisbeispiel 2: Leasinggegenstand ist ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen	742
3.6.3	Praxisbeispiel 3: Leasinggegenstand ist ertragsteuerlich dem Leasingnehmer und umsatzsteuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen	743
4.	Verwandte Stichwörter	747

L. Leistungsaustausch	749
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	749
1.1 SKR 03	749
1.2 SKR 04	749
2. Rechtsgrundlagen	749
3. Wie wird kontiert?	749
3.1 Definition	749
3.2 Fehlender Leistungsaustausch	750
3.2.1 Schadensersatz	750
3.2.2 Gewährleistung	751
3.2.3 Schenkungen	751
3.2.4 Echte Zuschüsse	752
3.2.5 Echte Gesellschafterbeiträge	752
3.2.6 Weitere Fälle ohne Leistungsaustausch	753
3.3 Praxisbeispiel 1: Leistungsaustausch	753
3.4 Praxisbeispiel 2: Fehlender Leistungsaustausch	754
4. Verwandte Stichwörter	755
L. Leistungskommission / Dienstleistungskommission	757
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	757
1.1 SKR 03	757
1.2 SKR 04	757
2. Rechtsgrundlagen	758
3. Wie wird kontiert?	758
3.1 Allgemeine Grundsätze	758
3.2 Grundlagen der Leistungskommission	758
3.3 Sonstige Hinweise	759
3.4 Sonderfall Telekommunikationsleistungen	760
3.5 Aufzeichnungspflichten	760
3.6 Praxisbeispiel 1: Dienstleistungskommission aus der Sicht des Kommissionärs / Leistungsverkauf	761
3.7 Praxisbeispiel 2: Dienstleistungskommission aus der Sicht des Kommissionärs / Leistungseinkauf	764
4. Verwandte Stichwörter	766
L. Lieferungen	767
<hr/>	
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	767
1.1 SKR 03	767

1.2	SKR 04	767
2.	Rechtsgrundlagen	767
3.	Wie wird kontiert?	767
3.1	Grundsätzliches zu Lieferungen	767
3.2	Verschaffung der Verfügungsmacht	768
3.3	Ergänzungstatbestände	770
3.4	Besonderheiten: Rückgabe, Umtausch, Rücknahme	770
3.4.1	Rückgabe	771
3.4.2	Umtausch	771
3.4.3	Rücknahme	771
3.5	Praxisbeispiel 1: Verschaffung der Verfügungsmacht	771
3.6	Praxisbeispiel 2: Rückgabe	772
3.7	Praxisbeispiel 3: Umtausch	774
3.8	Praxisbeispiel 4: Rücknahme	774
4.	Verwandte Stichwörter	776
L.	Lohnveredelung	777
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	777
1.1	SKR 03	777
1.2	SKR 04	777
2.	Rechtsgrundlagen	777
3.	Wie wird kontiert?	778
3.1	Allgemeine Grundsätze	778
3.2	Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr	779
3.2.1	Allgemeines	779
3.2.2	Beförderung oder Versendung durch den leistenden Unternehmer	780
3.2.3	Beförderung oder Versendung durch den Auftraggeber	780
3.2.4	Beförderung oder Versendung in einen Freihafen oder in ein Küstengebiet	780
3.2.5	Nachweisführung	781
3.2.6	Abgrenzung zur Werklieferung	781
3.3	Sonstige Hinweise	782
3.3.1	Unentgeltliche Leistungen	782
3.3.2	Abzug der Einfuhrumsatzsteuer	782
3.4	Praxisbeispiel 1: Aktive Lohnveredelung an einen Unternehmer	782
3.5	Praxisbeispiel 2: Aktive Lohnveredelung an einen Nichtunternehmer	784
4.	Verwandte Stichwörter	785
M.	Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS)	787
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	787
1.1	SKR 03	787

1.2	SKR 04	787
2.	Rechtsgrundlagen	788
3.	Vereinfachung der Besteuerung	788
4.	Regelungen für RFTE-Leistungen	788
4.1	RFTE-Leistungen vom 1.1.2015 bis zum 31.12.2018	788
4.2	Leistungen ab dem 1.1.2019	789
4.3	Anmelde- und Besteuerungsverfahren	791
4.3.1	Registrierungs- und Abmeldeverfahren	791
4.3.2	Abgabe der Umsatzsteuererklärung	791
5.	Aufzeichnungspflichten	793
6.	Umsatzsteuer-Jahreserklärung und Sachkonten	793
7.	Neugründung eines Unternehmens	794
8.	Erweiterung des Verfahrens ab dem 1.7.2021 bzw. 1.7.2022	795
9.	Praxisbeispiele	795
9.1	Praxisbeispiel 1: Bis einschließlich Besteuerungszeitraum 2018	795
9.2	Praxisbeispiel 2: Besteuerungszeitraum 2021: Inländische Umsatzsteuerpflicht	798
9.3	Praxisbeispiel 3: Besteuerungszeitraum 2021: Steuerpflicht im anderen EU-Mitgliedstaat	800
10.	Verwandte Stichwörter	802
M.	Mitgliedsbeiträge	803
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	803
1.1	SKR 03	803
1.2	SKR 04	803
2.	Rechtsgrundlagen	803
3.	Rechtliche Besonderheiten	804
3.1	Umsatzsteuerliche Behandlung nach dem UStG	805
3.2	Umsatzsteuerliche Behandlung auf Grundlage der EuGH-Rechtsprechung	805
4.	Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen	807
4.1	Berufung auf die Steuerbarkeit möglich	807
4.2	Berufung auf die Steuerbefreiung nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nur noch eingeschränkt möglich	808
5.	Praxisbeispiel	810
6.	Verwandte Stichwörter	812
N.	Nebenleistung	813
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	813
1.1	SKR 03	813
1.2	SKR 04	813

2.	Rechtsgrundlagen	814
3.	Wie wird kontiert?	814
3.1	Allgemeine Grundsätze	814
3.2	Besonderheiten	820
3.2.1	Gesetzliche Einschränkungen	820
3.2.2	Einschränkungen durch EuGH-Rechtsprechung bei einer Grundstücksvermietung und Leistungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz	821
3.3	Rechnungsstellung	822
3.4	Praxisbeispiel: Verkauf von Lebensmitteln und Transportleistungen	822

O. Option zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG **825**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	825
1.1	SKR 03	825
1.2	SKR 04	825
2.	Rechtsgrundlagen	826
3.	Wie wird kontiert?	826
3.1	Allgemeine Grundsätze	826
3.2	Für welche steuerfreien Umsätze kann optiert werden?	827
3.3	Welche Einschränkungen gibt es beim Optionsrecht?	828
3.3.1	Allgemeine Einschränkungen	828
3.3.2	Welche zusätzlichen Einschränkungen gilt es zu beachten?	828
3.4	Umsatzbegriff - Teiloption	832
3.5	Nachweisführung / Ausschließlichkeit	834
3.6	Fehlmaßnahmen	835
3.7	Form und Frist der Optionserklärung, Widerruf	835
3.8	Aufzeichnungspflichten	836
3.9	Praxisbeispiel 1: Vermietung von Grundstücken	836
3.10	Praxisbeispiel 2: Verkauf eines Grundstücks	838
4.	Verwandte Stichwörter	840

O. Organschaft **841**

O. Ort der Lieferung **843**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	843
1.1	SKR 03	843
1.2	SKR 04	843
2.	Rechtsgrundlagen	844
3.	Wie wird kontiert?	844
3.1	Grundsätzliches zum Ort der Lieferung	844

3.2	Fernverkaufsumsätze	845
3.3	Lieferung von Gegenständen mit Beförderungsmitteln nach § 3e UStG	846
3.3.1	Grundsätze	846
3.3.2	Praxisbeispiel 1	847
3.4	Ort der Lieferung bei unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG	849
3.5	Lieferung von Gas, Elektrizität sowie von Wärme und Kälte	849
3.5.1	Grundsätze	849
3.5.2	Praxisbeispiel 2	850
3.6	Die bewegte Lieferung	851
3.6.1	Grundsätze	851
3.6.2	Praxisbeispiel 3	851
3.7	Die unbewegte Lieferung	853
3.7.1	Grundsätze	853
3.7.2	Praxisbeispiel 4	853
3.8	Verlagerung des Orts der Lieferung im Fall des § 3 Abs. 8 UStG	854
3.8.1	Grundsätze	854
3.8.2	Praxisbeispiel 5: Unverzollt und unbesteuert	855
3.8.3	Praxisbeispiel 6: Verzollt und besteuert	857
4.	Verwandte Stichwörter	859
O.	Ort der sonstigen Leistung	861
1.	Rechtsgrundlagen	861
2.	Allgemeine Grundsätze	861
2.1	Grundsätze zum Ort der sonstigen Leistung	861
2.2	Ortsbestimmung in Abhängigkeit von der Art der Dienstleistung (Sonderregelung)	862
2.2.1	Sonstige Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück	862
2.2.2	Ort der sonstigen Leistungen bei der kurzfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln	864
2.2.3	Ort der sonstigen Leistungen bei kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden und ähnlichen Leistungen (an Nichtunternehmer)	866
2.2.4	Restaurationsumsätze	867
2.2.5	Restaurationsumsätze an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn	867
2.2.6	Personenbeförderungsleistungen	868
2.2.7	Ort der Leistung bei unentgeltlichen sonstigen Leistungen	868
2.3	Ortsbestimmungen in Abhängigkeit von der Art der Dienstleistung und der Art des Leistungsempfängers (Sonderregelung)	869
2.3.1	Ort der sonstigen Leistung bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung	869
2.3.2	Ort der sonstigen Leistung bei Vermittlungsleistungen	869

2.3.3	Ort der (Güter)Beförderungsleistungen und damit zusammenhängende sonstigen Leistungen	870
2.3.4	Ort der sonstigen Leistungen bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln	871
2.3.5	Ort der sonstigen Leistungen bei der Gewährung von Eintrittsberechtigungen an einen Unternehmer i. S. des § 3a Abs. 2 UStG	873
2.3.6	Ort der sonstigen Leistungen bei sog. Katalogleistungen des § 3a Abs. 4 UStG	873
2.3.7	Regelungen zum Ort der sonstigen Leistung für Telekommunikationsleistungen, für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie für elektronische Dienstleistungen	875
2.4	Grundfall des § 3a Abs. 2 UStG	878
2.4.1	Anwendung des § 3a Abs. 2 UStG	878
2.4.2	Ausnahme des § 3a Abs. 8 UStG im Hinblick auf § 3a Abs. 2 UStG	879
2.5	Grundfall des § 3a Abs. 1 UStG	880
2.6	Praxisbeispiel 1: Güterbeförderung in das Drittland	880
2.7	Praxisbeispiel 2: Innergemeinschaftliche Güterbeförderung	881
2.8	Praxisbeispiel 3: Arbeiten an beweglichen Gegenständen für private Zwecke	881
2.9	Praxisbeispiel 4: Arbeiten an beweglichen Gegenständen für unternehmerische Zwecke	881
2.10	Praxisbeispiel 5: Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	882
3.	Verwandte Stichwörter	882
P.	Pauschalierung der Vorsteuer	883
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	883
1.1	SKR 03	883
1.2	SKR 04	883
2.	Rechtsgrundlagen	883
3.	Wie wird kontiert?	884
3.1	Allgemeine Grundsätze	884
3.2	Allgemeine Durchschnittssätze nach § 23 UStG	884
3.2.1	Voraussetzungen	884
3.2.2	Begrenzung des Umsatzes	886
3.2.3	Antrag, Dauer und Widerruf	887
3.2.4	Aufzeichnungspflichten	888
3.3	Allgemeine Durchschnittssätze nach § 23a UStG	888
3.3.1	Voraussetzungen	888
3.3.2	Begrenzung des Umsatzes	889
3.3.3	Antrag, Dauer und Widerruf	890
3.3.4	Aufzeichnungspflichten	891
3.4	Praxisbeispiel: Vorsteuerpauschalierung nach § 23 UStDV	891
4.	Verwandte Stichwörter	893

P.	Personengesellschaft	895
<hr/>		
1.	Rechtsgrundlagen	895
2.	Grundsätzliches zu Personengesellschaften	895
3.	Unternehmereigenschaft	896
4.	Steuerliche Rechtsfähigkeit	897
5.	Zurechnung von Umsätzen und Vorsteuerbeträgen	898
6.	Verwandte Stichwörter	899
P.	Private Nutzung von Unternehmensfahrzeugen durch den Unternehmer	901
<hr/>		
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	901
1.1	SKR 03	901
1.2	SKR 04	901
2.	Rechtsgrundlagen	901
3.	Wie wird kontiert?	902
3.1	Zuordnungsentscheidung	902
3.2	Vorsteuerabzug	902
3.2.1	Prüfung des Vorsteuerabzugs und Ausschlusstatbestände	902
3.2.2	Sonstige Leistungen und verbrauchbare Gegenstände	903
3.2.3	Einheitliche Gegenstände	904
3.2.4	Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer	905
3.3	Besteuerung der Privatnutzung eines Unternehmensfahrzeugs	905
3.3.1	Ermittlung der Bemessungsgrundlage	905
3.3.2	Besteuerung nach der 1 %-Regelung	906
3.3.3	Besteuerung nach der Fahrtenbuchmethode	908
3.3.4	Ausgaben für Fahrzeuge, die zu weniger als 50 % unternehmerisch genutzt werden	911
3.4	Sonderfälle zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage	912
3.4.1	Ertragsteuerliche „Kostendeckelung“	912
3.4.2	Praxisbeispiel zur Schätzung des privaten Nutzungsanteils	912
3.4.3	Fahrzeugerwerb ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug	915
3.4.4	Nutzung von geleasten oder angemieteten Fahrzeugen durch den Unternehmer	915
3.5	Berechnungsprogramm	915
4.	Verwandte Stichwörter	915
P.	Prüfschema zur Umsatzsteuer (allgemein)	917
<hr/>		
1.	Vorbemerkung	917
2.	Prüfschemata	917

2.1	Steuerbarkeit (§ 1 UStG, § 1a UStG, § 1b UStG)	918
2.2	Unternehmereigenschaft und Unternehmen (§ 2 UStG)	918
2.3	Leistungsart (§ 3 UStG)	918
2.4	Ort der Lieferung (§ 3 Abs. 6 bis Abs. 8 UStG, §§ 3c - 3g UStG)	919
2.5	Ort der sonstigen Leistung (§ 3a UStG, § 3b UStG und § 3e UStG)	919
2.6	Steuerbefreiung (§ 4 UStG, § 4b UStG, §§ 6 bis 8 UStG)	920
2.7	Optionsmöglichkeit (§ 9 UStG)	923
2.8	Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG, § 17 UStG)	923
2.9	Steuersatz (§ 12 UStG)	923
2.10	Entstehung der Umsatzsteuer (§ 13 UStG, § 13b UStG, § 20 UStG)	924
2.11	Steuerschuldnerschaft (§ 13a UStG, § 13b UStG)	925
2.12	Vorsteuerabzugsberechtigung (§ 15 Abs. 1 - 1b UStG, § 14 UStG)	925
2.13	Höhe der Vorsteuer (§ 15 UStG, § 14 UStG)	926
2.14	Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG, § 17 UStG)	926
2.15	Berechnung der Steuerschuld (§ 16 UStG)	926
2.16	Entrichtung der Umsatzsteuer (§ 18 UStG, §§ 46 - 48 UStDV)	926
2.17	Sonderregelungen	927
R.	Rechnung, Anforderungen	931
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	931
1.1	SKR 03	931
1.2	SKR 04	931
2.	Rechtsgrundlagen	931
3.	Wie wird kontiert?	932
3.1	Grundsätzliche Hinweise zu den Rechnungsanforderungen	932
3.1.1	Rechnungsbegriff und innerbetriebliches Kontrollverfahren	932
3.1.2	Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung	933
3.2	Rechnungspflichtangaben	933
3.2.1	Allgemeines	933
3.2.2	Name und Anschrift des leistenden Unternehmers	937
3.2.3	Name und Anschrift des Leistungsempfängers	938
3.2.4	Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in der Rechnung	939
3.2.5	Fortlaufende Nummer in der Rechnung	942
3.2.6	Zutreffende Leistungsbeschreibung	943
3.2.7	Angabe des Leistungszeitpunkts und des Ausstellungsdatums	946
3.2.8	Angabe des Entgelts, des Steuersatzes, des Steuerbetrags und der Steuerbefreiung	947
3.2.9	Im Voraus vereinbarte Entgeltminderungen	948
3.2.10	Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht	948
3.3	Sonderfälle	948
3.3.1	Handelsübliche Bezeichnung bei Gerätelieferungen	948
3.3.2	Mietvertrag als Rechnung	949

3.3.3	Kontoauszug als Rechnung	950
3.3.4	Rechnungen im Hotelgewerbe (Verwaltungsanweisung)	950
3.4	Zusätzliche Pflichten und Hinweise in besonderen Fällen	951
3.4.1	Umsätze inländischer Unternehmer in andere Mitgliedstaaten und Reverse-Charge-Verfahren	951
3.4.2	Umsätze, die der Versandhandels- bzw. Fernverkaufsregelung des § 3c UStG unterliegen	953
3.4.3	Innergemeinschaftliche Lieferungen	953
3.4.4	Umsätze, die der Steuerschuldnerschaft des § 13b UStG unterliegen	953
3.4.5	Umsätze über Reiseleistungen und Differenzbesteuerung	953
3.4.6	Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	954
3.4.7	RFTE-Leistungen	954
3.5	Folgen einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung	954
3.6	Handlungsbedarf bei nicht ordnungsgemäßer Rechnung	954
3.7	Verjährungsfrist für den Anspruch auf berichtigte Rechnung	955
3.8	Berichtigung einer Rechnung	955
3.9	Praxisbeispiel: Verbuchung einer fehlerhaften Rechnung und Berichtigung	957
4.	Verwandte Stichwörter	959
R.	Rechnung, elektronische	961
1.	Rechtsgrundlagen	961
2.	Allgemeine Grundsätze	961
3.	Gutschriften	963
4.	Archivierung	963
5.	Elektronische Rechnungen an öffentliche Auftraggeber	964
6.	Verwandte Stichwörter	965
R.	Rechnungen, Aufbewahrung	967
1.	Rechtsgrundlagen	967
2.	Aufbewahrungsgrundsätze	967
2.1	Vorbemerkung	967
2.2	Aufbewahrungsfristen	968
2.3	Aufbewahrung von Rechnungen für Unternehmer	969
2.4	Aufbewahrungsort	970
2.5	Sonderregelungen für elektronische Dienstleistungen	971
2.6	Verletzung der Aufbewahrungspflichten	972
2.7	Aufbewahrung von Rechnungen für Nichtunternehmer	972
3.	Verwandte Stichwörter	973
R.	Reihengeschäft	975

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	975
1.1	SKR 03	975
1.2	SKR 04	975
2.	Rechtsgrundlagen	976
3.	Rechtliche Grundlagen	976
4.	Ortsbestimmung für die (verschiedenen) Lieferungen	978
4.1	Unterscheidung von bewegter und unbewegter Lieferung	978
4.2	Ortsbestimmung der „bewegten Lieferung“	978
4.2.1	Lieferung durch den ersten Unternehmer oder Abholung durch den letzten Abnehmer	978
4.2.2	Beförderung oder Versendung durch einen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler)	979
4.3	Ortsbestimmung der „unbewegten Lieferung“	981
4.4	Sonderregelung für den Onlinehandel	982
5.	Praxisbeispiele	983
5.1	Praxisbeispiel 1: Lieferfall	983
5.2	Praxisbeispiel 2: Abholfall	985
5.3	Praxisbeispiel 3: Transport durch den mittleren Unternehmer (als Lieferer)	987
6.	Verwandte Stichwörter	991

R. Reisekosten **993**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	993
1.1	SKR 03	993
1.2	SKR 04	993
2.	Rechtsgrundlagen	993
3.	Allgemeine Grundsätze	994
3.1	Vorsteuerabzug aus Reisekosten	994
3.2	Verpflegungskosten	994
3.3	Übernachungskosten	995
3.4	Fahrtkosten für das Personal	996
3.5	Berechnungsmodule	996
4.	Praxisbeispiel	997
5.	Verwandte Stichwörter	999

R. Reiseleistungen **1001**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1001
1.1	SKR 03	1001
1.2	SKR 04	1001
2.	Rechtsgrundlagen	1002

3.	Wie wird kontiert?	1002
3.1	Allgemeine Grundsätze	1002
3.2	Regelbesteuerung	1002
3.3	Margenbesteuerung	1003
3.4	Inanspruchnahme von Reisevorleistungen und Abgrenzung zu Eigenleistungen	1004
3.5	Abgrenzung Reiseveranstaltungs- und Reisevermittlungsleistungen	1006
3.6	Einheitlichkeit der Leistung, Leistungsort und Ausführungszeitpunkt	1007
3.7	Steuerbefreiung von Reiseleistungen	1007
3.8	Bemessungsgrundlage und Steuersatz bei Reiseleistungen	1008
3.8.1	Grundsätze	1008
3.8.2	Bruttoabrechnungen	1009
3.8.3	Margenermittlung – Negative Marge	1009
3.8.4	Aufteilung der Bemessungsgrundlage	1010
3.8.5	Entgelttaufteilung bei Busreisen	1012
3.9	Anzahlungen auf Reiseleistungen	1014
3.10	Vorsteuerabzug	1014
3.11	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG bei Reiseleistungen	1015
3.12	Aufzeichnungspflichten	1016
3.13	Rechnungsausstellungspflichten	1019
3.14	Berechnungsprogramm für Reiseleistungen	1019
3.15	Praxisbeispiel: Pauschalreise Deutschland / Österreich / Schweiz	1021
R.	Restaurationsleistungen	1027
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1027
1.1	SKR 03	1027
1.2	SKR 04	1027
2.	Rechtsgrundlagen	1027
3.	Begriff der Restaurationsleistung	1028
4.	Einordnung als Lieferung oder sonstige Leistung	1028
5.	Ortsbestimmung und Steuersatz	1030
5.1	Lieferung	1030
5.2	Sonstige Leistung	1031
5.3	Steuersätze in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2022	1032
6.	Streit- und Zweifelsfälle aus der Praxis	1033
6.1	Schulspeisung und Kita-Essen	1033
6.2	Multiplexkino	1033
6.3	Imbissstände und Verkaufswagen	1033
6.4	Partyservice und Catering	1034
6.5	Getränke „to-go“	1034
6.6	Entnahmen durch den Unternehmer	1034
6.7	Frühstück im Rahmen einer Hotelübernachtung	1035

6.8	Sparmenüs	1035
7.	Praxisbeispiele	1036
7.1	Praxisbeispiel 1: Lieferung von Speisen	1036
7.2	Praxisbeispiel 2: Lieferung von Speisen mit Essensausgabe	1037
7.3	Praxisbeispiel 3: Multiplexkino	1038
7.4	Praxisbeispiel 4: Imbissstand	1040
7.5	Praxisbeispiel 5: Partyservice	1042
7.6	Praxisbeispiel 6: Hotelübernachtung mit Frühstück	1043
8.	Verwandte Stichwörter	1045
R.	Reverse-Charge-Verfahren	1047
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1047
1.1	SKR 03	1047
1.2	SKR 04	1047
2.	Rechtsgrundlagen	1047
3.	Wie wird kontiert?	1048
3.1	Allgemeine Grundsätze	1048
3.1.1	Anwendungsbereich	1048
3.2	Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern	1051
3.2.1	Allgemeines	1051
3.2.2	Definition des ausländischen Unternehmers	1052
3.3	Reverse-Charge-Verfahren für weitere Leistungen i. S. des § 13b Abs. 2 UStG	1054
3.3.1	Lieferungen von Sicherungsgut (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG)	1054
3.3.2	Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG)	1054
3.3.3	Bauleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG)	1055
3.3.4	Energielieferungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG)	1074
3.3.5	Übertragung von Treibhausgas-Emissionen, von Gas- und Elektrizitätszertifikaten (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG)	1076
3.3.6	Lieferungen von Schrott, Altmetall und sonstigen Abfallstoffen (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG)	1076
3.3.7	Gebäudereinigungsleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG)	1077
3.3.8	Lieferungen von bestimmtem Gold (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG)	1081
3.3.9	Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern, Spielekonsolen und integrierten Schaltkreisen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG)	1081
3.3.10	Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen und Cermets (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG)	1084
3.3.11	Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation	1084
3.4	Vereinfachungsregelung	1087
3.5	Ausnahmen vom Reverse-Charge Verfahren	1088
3.6	Steuerentstehung, Steuerschuldnerschaft und Anzahlungen	1089
3.7	Rechnungsstellung und Vorsteuerabzug	1091

3.8	Aufzeichnungspflichten	1092
3.9	Erfassung von § 13b UStG-Tatbeständen in den Umsatzsteuervordrucken	1092
3.10	Hinweise zur Verbuchung von § 13b UStG-Tatbeständen	1096
3.11	Praxisbeispiel 1: Bezogene Leistung i. S. des § 13b Abs. 1 UStG	1101
3.12	Praxisbeispiel 2: Ausgeführte oder bezogene Lieferungen von Mobiltelefonen nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG	1103
	3.12.1 Buchung beim leistenden Unternehmer G	1104
	3.12.2 Buchung beim Leistungsempfänger E	1106
3.13	Praxisbeispiel 3: Ausgeführte bzw. bezogene Bauleistungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG	1110
3.14	Praxisbeispiel 4: Bezogene Bauleistung nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG ohne Vorsteuerabzug § 13b UStG	1113
4.	Verwandte Stichwörter	1116
R. Rücklieferung und Rückgängigmachung der Lieferung		1117
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1117
	1.1 SKR 03	1117
	1.2 SKR 04	1117
2.	Rechtsgrundlagen	1118
3.	Wie wird kontiert?	1118
	3.1 Rückgängigmachung der Lieferung	1118
	3.2 Rücklieferung	1119
	3.3 Sonderfälle	1119
	3.4 Praxisbeispiel 1: Rückgängigmachung einer Warenlieferung	1120
	3.5 Praxisbeispiel 2: Rücklieferung einer Ware	1123
4.	Verwandte Stichwörter	1124
S. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer		1125
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1125
	1.1 SKR 03	1125
	1.2 SKR 04	1125
2.	Rechtsgrundlagen	1126
3.	Abgrenzung von Sachbezügen	1126
4.	Leistungen im überwiegend betrieblichen Interesse des Unternehmers	1126
5.	Leistungen ohne überwiegend betriebliches Interesse des Unternehmers	1128
	5.1 Bezug für das Unternehmen	1128
	5.2 Bemessungsgrundlage	1130
	5.3 Kein Bezug für das Unternehmen	1131
6.	Leistungen gegen Entgelt	1132
7.	Aufzeichnungspflichten	1132

8.	Praxisbeispiele	1132
8.1	Praxisbeispiel 1: Teilentgeltliche Mahlzeitengestellung	1132
8.2	Praxisbeispiel 2: Überlassung von Wohnraum	1134
8.3	Praxisbeispiel 3: Betriebliche Interessen	1136
9.	Verwandte Stichwörter	1137
5.	Sammelbeförderung	1139
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1139
1.1	SKR 03	1139
1.2	SKR 04	1139
2.	Rechtsgrundlagen	1139
3.	Wie wird kontiert?	1140
3.1	Grundsätze zur Sammelbeförderung	1140
3.2	Besondere Umstände zur Aufrechterhaltung des Betriebs	1140
3.3	Transport für den privaten Bedarf des Personals	1141
3.4	Transport mit eigenem Beförderungsmittel	1141
3.5	Transport mit einem fremden oder angemieteten Beförderungsmittel	1141
3.6	Verbilligte Beförderungsleistungen	1142
3.7	Praxisbeispiel 1: Besondere Umstände	1143
3.8	Praxisbeispiel 2: Transport mit eigenem Beförderungsmittel	1143
3.9	Praxisbeispiel 3: Transport durch einen beauftragten anderen Unternehmer	1144
3.10	Praxisbeispiel 4: Transport mit einem fremden oder angemieteten Beförderungsmittel und eigenem Personal	1145
3.11	Praxisbeispiel 5: Transport mit einem fremden oder angemieteten Beförderungsmittel und eigenem Personal	1147
4.	Verwandte Stichwörter	1148
5.	Schadensersatz	1149
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1149
1.1	SKR 03	1149
1.2	SKR 04	1149
2.	Rechtsgrundlagen	1150
3.	Wie wird kontiert?	1150
3.1	Allgemeine Grundsätze	1150
3.2	Besonderheiten	1153
3.2.1	Leasingfälle	1153
3.2.2	Bauleistungen	1154
3.2.3	Kostenersatz bei Rücksendungen von Waren	1154
3.3	Rechtsfolgen	1155
3.4	Praxisbeispiel 1: Stornogebühren für Hotelübernachtung	1155

3.5	Praxisbeispiel 2: Schadensbeseitigung durch den Geschädigten im Auftrag des Schädigers	1158
3.6	Praxisbeispiel 3: Rückholkosten	1160
4.	Verwandte Stichwörter	1162
5.	Sicherungsübereignung und Sicherungsgutverwertung	1163
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1163
1.1	SKR 03	1163
1.2	SKR 04	1163
2.	Rechtsgrundlagen	1164
3.	Wie wird kontiert?	1164
3.1	Grundsätze	1164
3.2	Reverse-Charge-Verfahren	1165
3.3	Insolvenzverfahren	1167
3.4	Praxisbeispiel: Verwertung von Sicherungsgut durch den Sicherungsnehmer	1169
4.	Verwandte Stichwörter	1175
5.	Sollbesteuerung	1177
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1177
1.1	SKR 03	1177
1.2	SKR 04	1177
2.	Rechtsgrundlagen	1177
3.	Wie wird kontiert?	1178
3.1	Allgemeine Grundsätze	1178
3.2	Grundsätze zur Entstehung der Umsatzsteuer	1178
3.2.1	Lieferung einschließlich der Werklieferungen	1178
3.2.2	Sonstige Leistungen – einschließlich Werkleistungen	1179
3.2.3	Unentgeltliche Leistungen	1179
3.2.4	Dokumentationspflichten	1180
3.2.5	Korrekturvorschrift des § 17 UStG	1181
3.2.6	Wechsel der Besteuerungsart	1181
3.3	Praxisbeispiel 1: Versandhandel und Kauf auf Rechnung	1181
3.4	Praxisbeispiel 2: Versandhandel und Kauf bei Vorkasse	1182
4.	Verwandte Stichwörter	1184
5.	Sonstige Leistungen	1185
1.	Rechtsgrundlagen	1185
2.	Allgemeine Grundsätze	1185
3.	Besondere Formen der sonstigen Leistung	1186

3.1	Restaurationsumsätze	1186
3.2	Werkleistungen	1186
3.3	Unentgeltliche sonstige Leistungen	1187
3.4	Leistungskommission	1187
3.5	Urheberrechte	1187
4.	Verwandte Stichwörter	1188
5.	Spenden	1189
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1189
1.1	SKR 03	1189
1.2	SKR 04	1189
2.	Rechtsgrundlagen	1190
3.	Wie wird kontiert?	1190
3.1	Grundsätze	1190
3.1.1	Ertragsteuerliche Behandlung beim Empfänger	1190
3.1.2	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung beim Empfänger	1191
3.1.3	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung beim Spender	1191
3.2	Aufzeichnungspflichten	1195
3.3	Praxisbeispiel 1: Sachspende – Regelsteuersatz 19 %	1195
3.4	Praxisbeispiel 2: Sachspende – kein Vorsteuerabzug	1197
3.5	Praxisbeispiel 3: Sachspende – eingeschränkt verkaufsfähig	1197
3.6	Praxisbeispiel 4: Sachspende – nicht verkaufsfähig	1199
3.7	Praxisbeispiel 5: Buchwertprivileg	1199
3.8	Praxisbeispiel 6: Sachspende – ermäßigter Steuersatz 7 %	1201
3.9	Praxisbeispiel 7: Verzicht auf die Rechnungsbegleichung	1203
3.10	Praxisbeispiel 8: Sonstige Leistung ohne Gegenleistung (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG)	1204
3.11	Praxisbeispiel 9: Sonstige Leistung ohne Gegenleistung (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG)	1205
5.	Steuerbefreiungen	1207
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1207
1.1	SKR 03	1207
1.2	SKR 04	1207
2.	Rechtsgrundlagen	1207
3.	Wie wird kontiert?	1208
3.1	Allgemeine Grundsätze	1208
3.2	Echte Steuerbefreiungen	1209
3.2.1	Ausgangsleistungen	1209
3.2.2	Eingangsleistungen	1210
3.2.3	Steuerbefreiung wegen Corona-Krise	1211
3.3	Unechte Steuerbefreiung	1211
3.4	Konkurrenzsituation	1214

3.5	Rechtsfolgen	1216
3.5.1	Rechnungsausstellungspflichten	1216
3.5.2	Aufzeichnungspflichten	1216
3.5.3	Unrichtiger Steuerausweis	1217
3.6	Umsatzsteuer-Voranmeldung / Umsatzsteuer-Jahreserklärung	1217
3.6.1	Umsatzsteuer-Voranmeldung	1217
3.6.2	Umsatzsteuer-Jahreserklärung	1218
3.7	Verwendung von Konten im SKR 03 bzw. SKR 04	1219
3.8	Neugründung eines Unternehmens	1221
4.	Verwandte Stichwörter	1222
5.	Steuersatz	1223
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1223
1.1	SKR 03	1223
1.2	SKR 04	1223
2.	Rechtsgrundlagen	1224
3.	Wie wird kontiert?	1224
3.1	Grundsätze	1224
3.2	Steuersätze in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2022 wegen der Corona-Pandemie	1224
3.3	Normalsteuersatz	1226
3.4	Ermäßigter Steuersatz	1226
3.4.1	Allgemeines	1226
3.4.2	Begünstigte Gegenstände nach Anlage 2 des UStG	1226
3.4.3	Weitere begünstigte Leistungen	1229
3.5	Irrtum über den Steuersatz und Vorsteuerabzug	1233
3.6	Rechnungsausstellungs- und Aufzeichnungspflichten	1233
3.7	Neugründung eines Unternehmens	1234
3.8	Praxisbeispiel 1: Lieferung zu unterschiedlichen Steuersätzen	1234
3.9	Praxisbeispiel 2: Bezahlung mit Zahlungsabzug	1235
4.	Verwandte Stichwörter	1237
5.	Steuersatzwechsel wegen Rechtsänderungen	1239
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1239
1.1	SKR 03	1239
1.2	SKR 04	1239
2.	Rechtsgrundlagen	1239
3.	Wie wird kontiert?	1239
3.1	Allgemeine Grundsätze	1239
3.2	Die Senkung der Umsatzsteuer zum 1.7.2020	1240
3.2.1	Allgemeines	1240

3.2.2	Grundsätze zur Steuerentstehung	1241
3.2.3	Anzahlungen	1244
3.2.4	Teilleistungen	1246
3.2.5	Dauerleistungen	1247
3.2.6	Rechnungsstellung	1248
3.2.7	Unrichtiger Steuerausweis	1249
3.2.8	Zivilrechtliche Betrachtung zur Weitergabe des geänderten Steuersatzes	1250
3.2.9	Zweifelsfragen im Zusammenhang mit einem Steuersatzwechsel	1251
3.2.10	Hinweise zu den Änderungen im SKR 03 und SKR 04	1256
3.2.11	Vordrucke Umsatzsteuer-Voranmeldung 2020 / Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2020	1260
3.3	Buchungsbeispiele	1264
3.3.1	Ausgangsleistungen	1264
3.3.2	Innergemeinschaftliche Erwerbe	1265
3.3.3	Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)	1267
4.	Verwandte Stichwörter	1270
T.	Tausch	1271
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1271
1.1	SKR 03	1271
1.2	SKR 04	1271
2.	Rechtsgrundlagen	1272
3.	Wie wird kontiert?	1272
3.1	Grundsätze zum Tausch	1272
3.2	Praxisbeispiel 1: Tausch	1273
3.2.1	Buchung des Elektronikhändlers E	1274
3.2.2	Buchung des Obst- und Gemüsehändlers O	1275
3.3	Praxisbeispiel 2: Tausch mit Baraufgabe	1277
3.3.1	Buchung des Elektronikhändlers E	1277
3.3.2	Buchung des Großhändlers G	1279
4.	Verwandte Stichwörter	1281
T.	Tauschähnlicher Umsatz	1283
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1283
1.1	SKR 03	1283
1.2	SKR 04	1283
2.	Rechtsgrundlagen	1283
3.	Wie wird kontiert?	1284
3.1	Grundsätze zum tauschähnlichen Umsatz	1284
3.1.1	Lieferung als Gegenleistung	1284
3.1.2	Sonstige Leistung als Gegenleistung	1284

3.1.3	Tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe	1285
3.2	Praxisbeispiel 1: Gegenleistung in Form einer Lieferung	1285
3.2.1	Buchung des Werkzeuggroßhändlers W	1286
3.2.2	Buchung des Hausmeisters H	1287
3.3	Praxisbeispiel 2: Gegenleistung in Form einer sonstigen Leistung	1289
3.3.1	Buchung des Unternehmers L	1289
3.3.2	Buchung des Unternehmers P	1290
3.4	Praxisbeispiel 3: Gegenleistung in Form einer Lieferung mit Baraufgabe	1292
3.4.1	Buchung des Unternehmers G	1292
4.	Verwandte Stichwörter	1294
T.	Teilleistungen	1295
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1295
1.1	SKR 03	1295
1.2	SKR 04	1295
2.	Rechtsgrundlagen	1295
3.	Wie wird kontiert?	1296
3.1	Allgemeine Grundsätze	1296
3.2	Änderung des Steuersatzes	1296
3.3	Teilleistungen in der Baubranche	1297
3.3.1	Voraussetzungen für eine Teilleistung	1297
3.3.2	Wirtschaftliche Teilbarkeit	1298
3.3.3	Gesonderte Abnahme	1300
3.3.4	Gesonderte Vereinbarung	1300
3.3.5	Gesonderte Abrechnung	1301
3.4	Weitere Einzelfälle	1301
3.4.1	Lieferungen von Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Wasser	1301
3.4.2	Gerüstbauerhandwerk	1301
3.4.3	Leistungen der Berufsbetreuer/-innen	1302
3.4.4	Leistungen der Personalberater	1302
3.4.5	Vergütungspauschalen von Krankenkassen	1302
3.4.6	Fahrschulen	1303
3.4.7	Insolvenzverwaltergebühr	1303
3.4.8	Rechtsanwaltsgebühren	1303
3.4.9	Leistungen der Architekten, Ingenieure	1303
3.4.10	Verkauf von Dauer- oder Jahreskarten	1304
3.4.11	Sonstige Hinweise	1304
3.5	Praxisbeispiel: Bauleistungen nach Festpreis und Gewerken	1304
4.	Verwandte Stichwörter	1310
U.	Umrechnung ausländischer Beträge	1311

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1311
1.1	SKR 03	1311
1.2	SKR 04	1311
2.	Rechtsgrundlagen	1311
3.	Wie wird kontiert?	1312
3.1	Allgemeine Grundsätze	1312
3.2	Umrechnung in Fällen der Zusammenfassenden Meldung und Erklärungs-pflichten nach § 18b UStG	1317
3.3	Virtuelle Währungen	1317
3.4	Praxisbeispiel 1: Umrechnung nach Durchschnittskursen	1318
3.5	Praxisbeispiel 2: Umrechnung nach Tageskurs	1320
U.	Umsatzsteuererklärung und Abschluss der Umsatzsteuer-Konten	1323
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1323
1.1	SKR 03	1323
1.2	SKR 04	1323
2.	Rechtsgrundlagen	1324
3.	Wie wird kontiert?	1324
3.1	Abgabeverpflichtung der Umsatzsteuererklärung	1324
3.2	Berechnung der Steuer und Inhalt der Umsatzsteuererklärung	1326
3.3	Abgabezeitpunkt der Umsatzsteuererklärung	1335
3.4	Abgabenrechtliche Wirkung der Umsatzsteuererklärung	1336
3.5	Nichtzahlung der Umsatzsteuer	1337
3.6	Praxisbeispiel 1: Ermittlung der Umsatzsteuerschuld (Zahllast)	1338
3.7	Praxisbeispiel 2: Ermittlung der Umsatzsteuerschuld (Erstattungsanspruch)	1340
4.	Verwandte Stichwörter	1342
U.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	1343
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1343
1.1	SKR 03	1343
1.2	SKR 04	1343
2.	Rechtsgrundlagen	1343
3.	Wie wird kontiert?	1344
3.1	Allgemeine Grundsätze	1344
3.2	Tabellarische Übersicht	1345
3.3	Beantragung und Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	1348
3.4	Bestätigungsverfahren	1350
3.5	Aufbau der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	1351
3.6	Rechnungspflichtangabe Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	1354
3.7	Rechnungen über innergemeinschaftliche Sachverhalte	1355

3.8	Impressumspflicht	1356
3.9	Abfrage der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch Dritte	1356
3.10	Hinweise für die Buchführung	1356
3.11	Praxisbeispiel 1: Innergemeinschaftliche Lieferung mit gültiger USt-IdNr.	1357
3.12	Praxisbeispiel 2: Innergemeinschaftliche Lieferung mit fehlerhafter USt-IdNr.	1358
4.	Verwandte Stichwörter	1360

U. Umsatzsteuerlager **1361**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1361
1.1	SKR 03	1361
1.2	SKR 04	1361
2.	Rechtsgrundlagen	1362
3.	Wie wird kontiert?	1362
3.1	Allgemeine Grundsätze	1362
3.2	Umsatzsteuerlager	1363
3.3	Lagerhalter	1364
3.4	Begünstigte Gegenstände	1364
3.5	Leistungsarten im Umsatzsteuerlager	1365
3.5.1	Steuerfreie Umsätze	1365
3.5.2	Steuerpflichtige Leistungen	1365
3.6	Besteuerung der Auslagerung	1365
3.7	Aufzeichnungspflichten	1367
3.7.1	Aufzeichnungspflichten des Auslagerers	1367
3.7.2	Aufzeichnungspflichten des Lagerhalters	1368
3.7.3	Sanktionierung	1369
3.8	Praxisbeispiel 1: Einfuhr und Einlagerungsumsatz	1369
3.9	Praxisbeispiel 2: Auslagerungsumsatz	1370
4.	Verwandte Stichwörter	1373

U. Umsatzsteuer-Voranmeldungen **1375**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1375
1.1	SKR 03	1375
1.2	SKR 04	1375
2.	Rechtsgrundlagen	1375
3.	Wie wird kontiert?	1376
3.1	Abgabeverpflichtung der Umsatzsteuer-Voranmeldung	1376
3.2	Voranmeldungszeitraum Kalendermonat	1377
3.2.1	Steuerschuld beträgt mehr als 7.500 €	1377
3.2.2	Überschuss beträgt mehr als 7.500 €	1377
3.3	Neugründungen von Unternehmen	1378
3.3.1	Allgemeine Grundsätze	1378

3.3.2	Wegfall der monatlichen Abgabepflicht von Umsatzsteuer-Voranmeldungen in Neugründungsfällen ab 2021	1379
3.4	Vorratsgesellschaft und Firmenmantel	1380
3.5	Befreiung von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen	1380
3.5.1	Steuerschuld nicht mehr als 1.000 €	1380
3.5.2	Überschüsse	1381
3.6	Nachträgliche Änderung der Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr	1383
3.6.1	Allgemeines	1383
3.6.2	Nichtabgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen	1383
3.6.3	Nachträgliche und berichtigte Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen	1383
3.6.4	Sonstige Hinweise	1385
3.7	Sonderfälle	1385
3.7.1	Allgemeines	1385
3.7.2	Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen	1386
3.8	Verzicht auf die Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen	1386
3.9	Form der Umsatzsteuer-Voranmeldung	1387
4.	Berechnung der Steuer und Inhalt der Umsatzsteuer-Voranmeldung	1387
5.	Abgabezeitpunkt der Umsatzsteuer-Voranmeldung	1390
6.	Dauerfristverlängerung und Sondervorauszahlung	1390
7.	Abgabenrechtliche Wirkung der Umsatzsteuer-Voranmeldung	1390
8.	Sicherheitsleistung nach § 18f UStG	1391
9.	Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung durch Buchhalter	1391
10.	Nichtzahlung der Umsatzsteuer	1391
11.	Praxisbeispiel 1: Verbuchung einer monatlichen Zahllast mit automatisierter Ermittlung der Steuer	1392
12.	Praxisbeispiel 2: Verbuchung einer monatl. Zahllast ohne automatische Ermittlung der Steuer	1393
13.	Verwandte Stichwörter	1394
U.	Unberechtigter Steuerausweis	1395
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1395
1.1	SKR 03	1395
1.2	SKR 04	1395
2.	Rechtsgrundlagen	1396
3.	Wie wird kontiert?	1396
3.1	Rechtsgrundlagen	1396
3.2	Grundlagen des unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG	1396
3.3	Begebung der Rechnung bzw. des Abrechnungsdokuments...	1398
3.3.1	... durch den Aussteller	1398

3.3.2	... durch Dritte/Steuerschuldner	1399
3.4	Alternativen des § 14c Abs. 2 UStG	1400
3.4.1	Unberechtigter Steuerausweis durch nicht berechnigte Unternehmer (§ 14c Abs. 2 Satz 1 UStG)	1400
3.4.2	Unberechtigter Steuerausweis durch Nichtunternehmer (§ 14c Abs. 2 Satz 2 erste Alternative UStG)	1401
3.4.3	Steuerausweis bei nicht ausgeführten Leistungen (§ 14c Abs. 2 Satz 2 zweite Alternative UStG)	1401
3.5	Besondere Hinweise	1402
3.5.1	Gutschriften	1402
3.5.2	Rechnungen vor Ausführung der Leistung	1403
3.5.3	Rechnungen mit ungenauer Leistungsbeschreibung	1404
3.5.4	Abrechnungen bei der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG	1404
3.5.5	Abrechnungen von Reiseleistungen nach § 25 UStG	1404
3.6	Entstehung der Steuerschuld	1405
3.7	Berichtigungsverfahren der Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG	1405
3.8	Billigkeitserlass bei irrtümlichem Umsatzsteuer-Ausweis	1407
3.9	Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG und Vorsteuerabzug	1407
3.10	Aufzeichnungspflichten	1407
3.11	Praxisbeispiel	1408
4.	Verwandte Stichwörter	1411

U. Uneinbringlichkeit von Forderungen **1413**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1413
1.1	SKR 03	1413
1.2	SKR 04	1413
2.	Rechtsgrundlagen	1414
3.	Wie wird kontiert?	1414
3.1	Allgemeine Grundsätze	1414
3.2	Zeitpunkt der Berichtigung der Umsatzsteuer	1415
3.3	Ertragsteuerliche und handelsrechtliche Sichtweise	1416
3.4	Umsatzsteuerrechtliche Sichtweise	1416
3.4.1	Uneinbringlichkeit wegen Bestreitens der Forderung	1416
3.4.2	Uneinbringlichkeit wegen Aufrechnung mit bestrittener Gegenforderung	1417
3.4.3	Uneinbringlichkeit wegen Überschreitung des Zahlungsziels	1417
3.4.4	Uneinbringlichkeit bei Inanspruchnahme oder Nichtinanspruchnahme gerichtlicher Hilfe	1418
3.4.5	Uneinbringlichkeit wegen Einforderungsverzicht des Gläubigers bei möglicher Zahlungsunfähigkeit	1418
3.4.6	Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners	1419
3.4.7	Uneinbringlichkeit wegen Einrede der Verjährung	1420
3.4.8	Uneinbringlichkeit wegen Sicherungseinbehalt	1420

3.4.9	Uneinbringlichkeit wegen des Hinausschiebens der Fälligkeit	1420
3.4.10	Uneinbringlichkeit wegen Corona-Krise	1421
3.5	Aufzeichnungspflichten	1422
3.6	Ergänzende Angaben ab dem Kalenderjahr 2021	1422
4.	Praxisbeispiele	1423
4.1	Praxisbeispiel 1: Einstellung einer Forderungswertberichtigung	1423
4.2	Praxisbeispiel 2: Uneinbringlichkeit wegen Sicherungseinbehalt	1424
4.3	Praxisbeispiel 3: Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit	1427
4.4	Praxisbeispiel 4: Uneinbringlichkeit wegen Bestreitens der Forderung	1430
4.5	Praxisbeispiel 5: Uneinbringlichkeit wegen Überschreitung des Zahlungsziels	1433
5.	Verwandte Stichwörter	1435
U.	Uneinbringlichkeit von Verbindlichkeiten	1437
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1437
1.1	SKR 03	1437
1.2	SKR 04	1437
2.	Rechtsgrundlagen	1437
3.	Wie wird kontiert?	1438
3.1	Allgemeine Grundsätze	1438
3.2	Besonderheit Insolvenzverfahren	1438
3.3	Informationsaustausch	1439
3.4	Ergänzende Angaben ab dem Kalenderjahr 2021	1439
3.5	Praxisbeispiel 1: Uneinbringlichkeit wegen Sicherungseinhalts	1440
3.6	Praxisbeispiel 2: Uneinbringlichkeit wegen Überschreitung des Zahlungsziels	1444
4.	Verwandte Stichwörter	1446
U.	Unentgeltliche Lieferung	1447
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1447
1.1	SKR 03	1447
1.2	SKR 04	1447
2.	Rechtsgrundlagen	1448
3.	Allgemeine Grundsätze	1448
3.1	Überblick über die Besteuerung von unentgeltlichen Lieferungen	1448
3.2	Entnahme von Gegenständen – § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG	1448
3.3	Sachzuwendungen an das Personal – § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG	1449
3.4	Andere unentgeltliche Zuwendungen – § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG	1449
3.5	Berechtigung zum Vorsteuerabzug – § 3 Abs 1b Satz 2 UStG	1450
3.6	Ort der unentgeltlichen Lieferung	1451
3.7	Steuerbefreiung einer unentgeltlichen Lieferung	1451
3.8	Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Lieferung	1452

3.9	Steuersatz einer unentgeltlichen Lieferung	1452
3.10	Entstehung der Steuer	1452
3.11	Weitere Hinweise zur Rechnung, Aufzeichnung und Buchung	1453
3.11.1	Rechnungsstellung	1453
3.11.2	Aufzeichnungspflichten	1453
3.11.3	Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuer-Jahreserklärung	1453
3.11.4	Sachkonten im SKR 03/SKR 04	1454
3.11.5	Einzelfälle	1454
4.	Praxisbeispiele	1455
4.1	Entnahme eines Gegenstandes zu 19 %	1455
4.2	Entnahme auf der Grundlage von Pauschbeträgen	1456
5.	Verwandte Stichwörter	1458
U.	Unentgeltliche sonstige Leistung	1459
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1459
1.1	SKR 03	1459
1.2	SKR 04	1459
2.	Rechtsgrundlagen	1459
3.	Allgemeine Grundsätze	1460
3.1	Überblick über die Besteuerung von unentgeltlichen sonstigen Leistungen	1460
3.2	Private Verwendung von Gegenständen – § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG	1460
3.3	Unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung – § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	1461
3.4	Ort der unentgeltlichen sonstigen Leistung	1462
3.5	Steuerbefreiung einer unentgeltlichen sonstigen Leistung	1462
3.6	Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen sonstigen Leistung	1462
3.7	Steuersatz einer unentgeltlichen sonstigen Leistung	1463
3.8	Entstehung der Steuer	1463
3.9	Sonstige Hinweise	1463
3.9.1	Rechnungsstellung	1463
3.9.2	Aufzeichnungspflichten	1464
3.9.3	Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuer-Jahreserklärung	1464
3.9.4	Sachkonten im SKR 03 / SKR 04	1464
3.9.5	Einzelfälle	1465
4.	Praxisbeispiele	1465
4.1	Verwendung eines Gegenstandes zu 19 %	1465
4.2	Erbringung einer unentgeltlichen sonstigen Leistung zu 7 %	1467
5.	Verwandte Stichwörter	1468
U.	Unrichtiger Steuerausweis	1469
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1469

1.1	SKR 03	1469
1.2	SKR 04	1469
2.	Rechtsgrundlagen	1469
3.	Wie wird kontiert?	1470
3.1	Rechtsgrundlagen zum unrichtigen Steuerausweis	1470
3.2	Grundsätze	1470
3.3	Höherer Steuerausweis als die gesetzlich geschuldete Steuer	1471
3.3.1	Anwendungsfälle	1471
3.3.2	Ausnahmen	1472
3.3.3	Welche Rechnungsmerkmale führen zur Anwendung des § 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG?	1472
3.4	Mietvertrag als Rechnung?	1473
3.5	Entstehung der Steuer	1473
3.6	Einzelfälle	1474
3.7	Berichtigung des Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 Satz 2 UStG)	1474
3.7.1	Berichtigungsverfahren	1474
3.7.2	Wirkung und Zeitpunkt der Berichtigung	1476
3.8	Direkter Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch gegen das Finanzamt?	1477
3.9	Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG und Vorsteuerabzug	1477
3.10	Niedrigerer Steuerausweis als die gesetzlich geschuldete Steuer	1478
3.11	Aufzeichnungspflichten	1478
3.12	Praxisbeispiel zur Rechnungsberichtigung und Leistungsausführung	1479
4.	Verwandte Stichwörter	1483
U.	Unternehmenseinheit	1485
1.	Rechtsgrundlagen	1485
2.	Allgemeine Grundsätze	1485
3.	Rechtsfolgen	1486
3.1	Allgemeine Hinweise	1486
3.2	Insolvenzverfahren	1487
3.3	Zwangsverwaltung	1487
3.4	Körperschaften des öffentlichen Rechts	1488
4.	Verwandte Stichwörter	1488
U.	Unternehmensgründung	1489
1.	Rechtsgrundlagen	1489
2.	Gründung eines Unternehmens	1489
2.1	Allgemeine Grundsätze	1489
2.2	Vorbereitungshandlungen	1489
2.3	Gründung einer Personengesellschaft	1490

2.4	Gründung einer Kapitalgesellschaft	1491
2.4.1	Allgemeines	1491
2.4.2	Vorgründungsgesellschaft	1491
2.4.3	Vorgesellschaft	1492
2.4.4	Gescheiterte Unternehmensgründung	1493
2.5	Rechtsfolgen einer Unternehmensgründung	1493
3.	Verwandte Stichwörter	1497

U. Unternehmensvermögen **1499**

1.	Rechtsgrundlagen	1499
2.	Wie wird kontiert?	1499
2.1	Allgemeine Grundsätze	1499
2.2	Wirtschaftliche bzw. nicht wirtschaftliche Tätigkeit	1501
2.3	Bestimmung der bezogenen Leistung	1503
2.3.1	Bezug einer sonstigen Leistung oder eines teilbaren Gegenstandes	1503
2.3.2	Bezug eines einheitlichen nicht teilbaren Gegenstandes – Zuordnungsentscheidung	1503
2.4	Ausübung der Zuordnungsentscheidung	1505
2.5	Nachträgliche Herstellungskosten	1507
2.6	Sonstige Hinweise	1507
3.	Verwandte Stichwörter	1509

U. Unternehmer **1511**

1.	Rechtsgrundlagen	1511
2.	Allgemeine Grundsätze	1511
2.1	Unternehmerbegriff	1511
2.2	Tatbestandsmerkmale	1512
2.2.1	Selbständigkeit	1512
2.2.2	Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	1514
2.3	Rahmen des Unternehmens	1515
2.4	Körperschaften des öffentlichen Rechts	1516
3.	Zeitliche Aspekte der Unternehmereigenschaft	1516
3.1	Beginn der Unternehmereigenschaft	1516
3.2	Ende der Unternehmereigenschaft	1517
3.3	Vorübergehende Unternehmereigenschaft	1517
4.	Verwandte Stichwörter	1518

V. Verdeckter Preisnachlass **1519**

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1519
----	--	------

1.1	SKR 03	1519
1.2	SKR 04	1519
2.	Rechtsgrundlagen	1520
3.	Regelungen längstens bis zum 31.12.2021	1520
3.1	Grundsätze zum verdeckten Preisnachlass	1520
3.2	Ansatz eines den gemeinen Wert übersteigenden Betrags	1521
3.3	Ansatz eines den gemeinen Wert unterschreitenden Betrags	1521
4.	Regelungen ab 1.1.2022	1522
5.	Praxisbeispiel 1: Verdeckter Preisnachlass	1522
6.	Praxisbeispiel 2: Verdeckter Preiszuschlag	1524
7.	Verwandte Stichwörter	1525
V.	Vermietungsleistungen	1527
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1527
1.1	SKR 03	1527
1.2	SKR 04	1527
2.	Rechtsgrundlagen	1527
3.	Wie wird kontiert?	1528
3.1	Allgemeine Grundsätze	1528
3.2	Begriffsdefinitionen zur Ortsbestimmung von Vermietungsleistungen	1531
3.2.1	Grundstücksvermietung i. S. des § 4 Nr. 12 UStG	1531
3.2.2	Leistungsempfänger als Nichtunternehmer	1532
3.2.3	Leistungsempfänger als Unternehmer	1532
3.2.4	Beweglich körperliche Gegenstände	1532
3.2.5	Beförderungsmittel	1532
3.2.6	Unterscheidung der kurzfristigen von der langfristigen Vermietung	1533
3.2.7	Sportboot	1533
3.3	Steuerbefreiung von Vermietungsleistungen	1533
3.3.1	Grundstücksvermietungen	1533
3.3.2	Seeschiffe und Luftfahrzeuge	1534
3.4	Option zur Steuerpflicht	1535
3.5	Steuerpflichtige Vermietungsleistungen	1535
3.5.1	Vermietung von Parkflächen	1535
3.5.2	Vermietung von Campingflächen	1536
3.5.3	Beherbergungsumsätze	1537
3.5.4	Vermietung von Betriebsvorrichtungen	1537
3.5.5	Vermietung von Sportstätten und anderer Anlagen	1537
3.6	Sonstige Hinweise	1538
3.6.1	Gemischte Verträge	1539
3.6.2	Verträge besonderer Art	1539
3.7	Leasingumsätze	1540

3.8	Praxisbeispiel 1: Vermietung von Beförderungsmitteln	1540
3.9	Praxisbeispiel 2: Zwischenvermietung einer Sportanlage	1543
4.	Verwandte Stichwörter	1545
V.	Vermittlungsleistungen	1547
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1547
1.1	SKR 03	1547
1.2	SKR 04	1547
2.	Rechtsgrundlagen	1548
3.	Allgemeine Grundsätze	1548
3.1	Definition und Voraussetzungen	1548
3.2	Leistungsort bei Vermittlungsleistungen	1549
3.3	Steuerbefreiungstatbestände	1551
3.3.1	Steuerfreie Vermittlungsleistungen mit Vorsteuerabzugsberechtigung	1551
3.3.2	Steuerfreie Vermittlungsleistungen ohne Vorsteuerabzugsberechtigung	1552
3.3.3	Weitere Hinweise	1554
3.4	Steuersatz	1555
3.5	Entgelt	1556
3.6	Nachweisführung und Aufzeichnungspflichten	1556
3.7	Praxisbeispiel 1: Steuerpflichtige Provision	1556
3.8	Praxisbeispiel 2: Steuerfreie Provision	1558
4.	Verwandte Stichwörter	1560
V.	Vertrauensschutz	1561
1.	Rechtsgrundlagen	1561
2.	Wie wird kontiert?	1561
2.1	Allgemeine Grundsätze	1561
2.2	Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	1561
2.2.1	Vertrauensschutzregelungen	1561
2.2.2	Steuerschuldnerschaft des Abnehmers	1564
2.3	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	1565
2.4	Weitere Vertrauensschutzregelungen	1566
2.4.1	Inneregemeinschaftliche Dienstleistungen	1566
2.4.2	Ausfuhrlieferungen	1566
2.4.3	Vorsteuerabzug	1567
2.4.4	Reihengeschäfte	1568
2.4.5	Differenzbesteuerung	1568
3.	Verwandte Stichwörter	1569
V.	Vorsteuerabzug	1571

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1571
1.1	SKR 03	1571
1.2	SKR 04	1571
2.	Rechtsgrundlagen	1571
3.	Wie wird kontiert?	1571
3.1	Allgemeine Grundsätze	1571
3.2	Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG	1576
3.2.1	Unternehmereigenschaft	1576
3.2.2	Leistungsbezug von einem Unternehmer	1576
3.2.3	Leistungsbezug für das Unternehmen	1576
3.2.4	10 %-Grenze	1577
3.2.5	Gesetzlich geschuldete Steuer	1577
3.2.6	Ordnungsgemäße Rechnung	1577
3.2.7	Anzahlungen	1578
3.2.8	Vorsteuerabzug – Einfuhrumsatzsteuer	1578
3.2.9	Vorsteuerabzug – innergemeinschaftlicher Erwerb	1578
3.2.10	Vorsteuerabzug – Reverse-Charge Verfahren	1578
3.2.11	Vorsteuerabzug – Umsatzsteuerlager	1579
3.2.12	Vorsteuerabzug – Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	1579
3.2.13	Einschränkungen und Sonderregelungen	1579
3.3	Weitere Abzugsverbote und Ausschlusstatbestände	1580
3.3.1	§ 15 Abs. 1a UStG – Verbot des Betriebsausgabenabzugs	1580
3.3.2	§ 15 Abs. 1b UStG – Verwendung von Grundstücken	1581
3.3.3	Ausschlusstatbestände wegen steuerschädlicher Verwendung	1582
3.3.4	Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Beteiligung an einer Steuerhinterziehung	1582
3.4	Aufteilung von Vorsteuer – § 15 Abs. 4 UStG	1583
3.5	Vereinfachungsregelungen	1583
3.6	Sonderregelung – Vorsteuerabzug Fahrzeuge	1583
3.7	Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs	1583
3.7.1	Allgemeine Grundsätze	1583
3.7.2	Rückwirkender Vorsteuerabzug	1584
3.8	Aufzeichnungspflichten	1584
3.9	Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen	1585
3.10	Erfassung von Vorsteuern in den Umsatzsteuervordrucken 2021	1586
3.11	Hinweise zur Buchung von Vorsteuern	1587
3.12	Praxisbeispiel 1: Mietvorauszahlungen	1590
3.13	Praxisbeispiel 2: Einfuhrumsatzsteuer und Erwerbssteuer	1591
4.	Verwandte Stichwörter	1594
V.	Vorsteueraufteilung	1597

1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1597
----	--	------

1.1	SKR 03	1597
1.2	SKR 04	1597
2.	Rechtsgrundlagen	1598
3.	Wie wird kontiert?	1598
3.1	Allgemeine Grundsätze	1598
3.2	Vorsteueraufteilung bei Gebäuden	1601
3.2.1	Auffassung der Finanzverwaltung	1601
3.2.2	BFH- und EuGH-Rechtsprechung und offene Fragen	1602
3.2.3	Berechnungsprogramm zur Vorsteuerermittlung	1604
3.2.4	Prüfung durch die Finanzverwaltung	1605
3.3	Einzelfälle zur Vorsteueraufteilung	1606
3.3.1	Vorsteueraufteilung aus Verwaltungsgemeinkosten	1606
3.3.2	Vorsteueraufteilung von Fahrzeugen	1607
3.3.3	Vorsteueraufteilung von Blockheizkraftwerken oder Photovoltaikanlagen	1607
3.3.4	Vorsteueraufteilung von Sportanlagen	1608
3.3.5	Vorsteueraufteilung aus Insolvenzverwaltergebühren	1609
3.3.6	Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten	1609
3.4	Vereinfachungsregelungen	1610
3.5	Aufzeichnungspflichten	1610
3.6	Erfassung von anteiligen Vorsteuern in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung	1612
3.7	Praxisbeispiel 1: Vorsteueraufteilung bei Gebäuden	1613
3.8	Praxisbeispiel 2: Vorsteueraufteilung durch Zurechnung und Umsatzschlüssel	1617
4.	Verwandte Stichwörter	1620
V.	Vorsteuerberichtigung	1621
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1621
1.1	SKR 03	1621
1.2	SKR 04	1621
2.	Rechtsgrundlagen	1622
3.	Wie wird kontiert?	1622
3.1	Systematik der Vorschrift	1622
3.2	Berichtigungs Voraussetzungen	1624
3.2.1	Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	1624
3.2.2	Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	1624
3.2.3	Zusammenfassung zu einem Berichtigungsobjekt	1625
3.2.4	Besondere sonstige Leistungen	1626
3.2.5	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	1626
3.3	Durchführung der Berichtigung	1626
3.3.1	Änderung der Verhältnisse	1626
3.3.2	Berichtigungszeitraum	1629

3.3.3	Berichtigungsverfahren – § 15a Abs. 5 UStG	1630
3.3.4	Vereinfachungsregelungen	1630
3.4	Beispiele zu den Grundfällen	1633
3.5	Aufzeichnungspflichten	1635
3.6	Berechnungshilfen	1636
3.7	Hinweise zur Ertragsteuer	1639
3.8	Hinweise zur Verbuchung von Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG	1640
3.9	Praxisbeispiel 1	1641
3.10	Praxisbeispiel 2	1646
3.11	Praxisbeispiel 3	1648
4.	Verwandte Stichwörter	1651
V. Vorsteuervergütung		1653
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1653
1.1	SKR 03	1653
1.2	SKR 04	1653
2.	Rechtsgrundlagen	1653
3.	Wie wird kontiert?	1653
3.1	Grundzüge der Vorsteuervergütung und Aufzeichnungspflichten	1653
3.2	Vorsteuervergütung in einem anderen EU-Mitgliedstaat	1654
3.2.1	Elektronisches Abgabeverfahren	1654
3.2.2	Antragsverfahren	1655
3.2.3	Prüfung der Zulässigkeit durch das Bundeszentralamt für Steuern	1657
3.2.4	Weiterleitung an den Mitgliedstaat der Erstattung	1657
3.2.5	Hinweise zum Brexit	1658
3.3	Vorsteuervergütung in einem Drittland	1658
3.4	Praxisbeispiel	1658
4.	Verwandte Stichwörter	1660
W. Werkleistung		1661
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1661
1.1	SKR 03	1661
1.2	SKR 04	1661
2.	Rechtsgrundlagen	1661
3.	Wie wird kontiert?	1661
3.1	Allgemeine Grundsätze	1661
3.2	Zeitpunkt und Ort der Werkleistung	1663
3.3	Rechnungsausstellungsverpflichtung	1663
3.4	Praxisbeispiel 1: Steuerpflichtige Werkleistung mit Anzahlung	1663
3.5	Praxisbeispiel 2: Reparaturleistung an einem Fahrzeug eines ausländischen Kunden	1665

4.	Verwandte Stichwörter	1666
W.	Werklieferung	1667
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1667
1.1	SKR 03	1667
1.2	SKR 04	1667
2.	Rechtsgrundlagen	1667
3.	Wie wird kontiert?	1667
3.1	Grundsätze zur Werklieferung	1667
3.2	Besonderheiten bei Bauleistungen	1669
3.3	Zeitpunkt und Ort der Werklieferung	1670
3.4	Praxisbeispiel 1: Steuerpflichtige Werklieferung mit Anzahlung	1670
3.5	Praxisbeispiel 2: Reparaturleistung an einem Fahrzeug eines ausländischen Kunden	1672
4.	Verwandte Stichwörter	1673
Z.	Zusammenfassende Meldung	1675
1.	Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1675
1.1	SKR 03	1675
1.2	SKR 04	1675
2.	Rechtsgrundlagen	1676
3.	Wie wird kontiert?	1676
3.1	Allgemeine Grundsätze	1676
3.2	Wer muss eine Zusammenfassende Meldung abgeben?	1685
3.3	Was ist zu melden?	1686
3.4	Wann ist die Zusammenfassende Meldung abzugeben?	1686
3.5	In welchem Monat sind die meldepflichtigen Tatbestände zu erfassen?	1690
3.6	Folgen einer verspäteten Abgabe, einer Nichtabgabe oder fehlerhaften Abgabe	1692
3.7	Berichtigung einer unrichtigen oder unvollständigen Zusammenfassenden Meldung	1693
3.8	Wie müssen meldepflichtige Sachverhalte gebucht werden und welche Auswirkungen hat die Buchung?	1694
3.9	Praxisbeispiel 1: Meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung	1694
3.10	Praxisbeispiel 2: Meldepflichtige innergemeinschaftliche Lieferung	1695
3.11	Praxisbeispiel 3: Weitere meldepflichtige innergemeinschaftliche Lieferung	1696
3.12	Praxisbeispiel 4: Innergemeinschaftliche Lieferung und Skontierung	1698
3.13	Praxisbeispiel 5: Innergemeinschaftliche Lieferung mit Vorauszahlung	1700
3.14	Praxisbeispiel 6: Konsignationslager im EU-Ausland	1702
4.	Verwandte Stichwörter	1705

Z. Zuschüsse	1707
1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?	1707
1.1 SKR 03	1707
1.2 SKR 04	1707
2. Rechtsgrundlagen	1708
3. Wie wird kontiert?	1708
3.1 Allgemeine Grundsätze	1708
3.2 Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden)	1709
3.3 Zuschuss als (zusätzliches) Entgelt eines Dritten	1709
3.4 „Echter“ Zuschuss	1710
3.5 Zahlungen aus öffentlichen Kassen	1710
3.6 Corona-Soforthilfen	1711
3.7 Praxisbeispiel 1: Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden)	1712
3.8 Praxisbeispiel 2: Zuschuss als (zusätzliches) Entgelt eines Dritten	1714
3.9 Praxisbeispiel 3: „Echter“ Zuschuss	1716
4. Verwandte Stichwörter	1717
Z. Zweigniederlassung	1719
1. Rechtsgrundlagen	1719
2. Was ist eine Zweigniederlassung?	1719
3. Verwandte Stichwörter	1721
Tipp Arbeitshilfen	1723
> Hinweis zu den Arbeitshilfen	1723

A. Abtretung von Forderungen

Werden Forderungen abgetreten, spricht man auch vom Factoring. Es ist definiert als der Verkauf von Kundenforderungen durch den leistenden Unternehmer an einen gewerbsmäßig tätigen Factoring-Unternehmer. Factoring dient als Finanzierungsinstrument dem Ziel, dem leistenden Unternehmer unabhängig von der Zahlungsmoral seines Kunden Liquidität zu verschaffen.

Der Beitrag stellt die umsatzsteuerrechtlichen Grundsätze zur Behandlung von Forderungsabtretungen dar und gibt Hinweise zu zutreffenden Buchung aus der Sicht des Forderungsverkäufers und des Forderungskäufers.

1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?

1.1 SKR 03

1200	Bank
1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1410	Forderungen aus Factoringleistungen
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %
1776	Umsatzsteuer 19 %
2400	Forderungsverluste (übliche Höhe)
2709	Sonstige Erträge unregelmäßig
4900	Sonstige betriebliche Aufwendungen
8400	Erlöse 19 % USt

1.2 SKR 04

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1210	Forderungen aus Factoringleistungen
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %
1800	Bank
3806	Umsatzsteuer 19 %
4400	Erlöse 19 % USt
4839	Sonstige Erträge unregelmäßig
6300	Sonstige betriebliche Aufwendungen
6930	Forderungsverluste (übliche Höhe)

2. Rechtsgrundlagen

UStG	§ 3 Abs. 9 UStG, § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG, § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG, § 9 Abs. 1 UStG, § 13c UStG, § 17 Abs. 1 und 2 UStG, § 20 UStG
EstG	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EstG
UStDV	§ 43 Nr. 1 UStDV
UStAE	Abschnitt 2.4 UStAE, Abschnitt 10.1 Abs. 4 UStAE, Abschnitt 10.5 Abs. 6 UStAE, Abschnitt 17.1 Abs. 6 UStAE

3. Wie wird kontiert?

3.1 Allgemeine Grundsätze

Werden Forderungen mit der Maßgabe auf einen Dritten übertragen, dass die Tätigkeit des Forderungserwerbers (sog. Factor) im Wesentlichen darin besteht, den Forderungsverkäufer von der Einziehung von Forderungen zu entlasten, können sich unterschiedliche umsatzsteuerliche Auswirkungen aus den jeweiligen Fallkonstellationen ergeben. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen echtem Factoring und unechtem Factoring, um zu einem zutreffenden umsatzsteuerrechtlichen Ergebnis zu kommen. Darüber hinaus ergeben sich Besonderheiten bei der Behandlung des Erwerbs von zahlungsgestörten Forderungen.¹

- ▶ Im Falle des **echten** Factorings übt der Forderungskäufer (Factor) eine unternehmerische Tätigkeit aus, wenn der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) von der Einziehung der Forderung und vom Risiko der Nichtentrichtung der Forderung durch den Schuldner befreit wird.
- ▶ Das **unechte** Factoring liegt vor, wenn der Factor beim Ankauf von Forderungen die Delkredefunktion² nicht übernimmt. Die Finanzierungsfunktion trägt beim unechten Factoring lediglich Bevorschussungs-(Kredit-)Charakter, weil das Risiko der Uneinbringlichkeit der angekauften Forderungen beim Forderungsverkäufer verbleibt.

Die Finanzverwaltung hat zum Forderungskauf und zum Forderungseinzug durch Dritte folgende umfangreiche Ausführungen in Abschnitt 2.4 UStAE gemacht:

Nr.	Tatbestand	Rechtsgrundlage
1	Allgemeine Grundsätze zum Forderungskauf und Forderungseinzug mit Übernahme des tatsächlichen Forderungseinzugs (echtes Factoring).	Abschnitt 2.4 Abs. 1 UStAE
2	Allgemeine Grundsätze zum Forderungskauf und Forderungseinzug ohne Übernahme des tatsächlichen Forderungseinzugs (unechtes Factoring).	Abschnitt 2.4 Abs. 2 UStAE
3	Hinweise zum Forderungsverkäufer und möglicher ausgeführter Leistungen an den Forderungskäufer.	Abschnitt 2.4 Abs. 3 UStAE

1 Sog. Non-Performing-Loans oder notleidende Kredite genannt.

2 Regelmäßig übernehmen die Factoringgesellschaften das Delkrederisiko. Der Anschlusskunde ist somit vor Zahlungsausfällen gesichert, die auf der Zahlungsunfähigkeit seiner Abnehmer beruhen.

Nr.	Tatbestand	Rechtsgrundlage
4	Hinweise zum Forderungskäufer und möglicher ausgeführter Leistungen an den Forderungsverkäufer.	Abschnitt 2.4 Abs. 4 und 5 UStAE
5	Hinweise zur Bemessungsgrundlage und zum Vorsteuerabzug der Factoringleistung.	Abschnitt 2.4 Abs. 6 UStAE
6	Hinweise zur Übertragung zahlungsgestörter Forderungen.	Abschnitt 2.4 Abs. 7 und 8 UStAE

3.2 Forderungskauf und Übernahmen des tatsächlichen Einzugs

Im Falle des gewerbsmäßigen Forderungskaufs und der dann folgenden Einziehung einer werthaltigen³ Forderung (sog. echtes Factoring) durch einen im eigenen Namen und für eigene Rechnung tätigen Forderungskäufer, liegt nach der Rechtsprechung des EuGH⁴ eine sonstige Leistung gegen Entgelt gegenüber dem Verkäufer der Forderung vor. Dies gilt aber nur dann, wenn der Forderungskäufer auch das Ausfallrisiko trägt.

BEISPIEL 1 ▶ Unternehmer U aus Berlin hat an den Schuldner S eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung i. H. von 10.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 1.900 € ausgeführt. U veräußert die Forderung von 11.900 € an den Factor F mit Sitz in München. F zahlt dem U hierfür ein Betrag von 11.000 €. F zieht die Forderung gegenüber dem Schuldner S ein. F übernimmt das volle Ausfallrisiko der Forderung.

LÖSUNG 1 ▶ F führt gegenüber U eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG aus. Ort der sonstigen Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG am Sitzort des Leistungsempfängers U. Dies ist Berlin. Mangels Steuerbefreiung ist diese sonstige Leistung umsatzsteuerpflichtig mit dem Steuersatz von 19 %. Bemessungsgrundlage für die Factoringleistung ist grundsätzlich die Differenz zwischen dem Nennwert⁵ der dem Factor F abgetretenen Forderungen (hier: 11.900 €) und dem Betrag, den der Factor F seinem Anschlusskunden (leistende Unternehmer U) als Preis für diese Forderungen zahlt, abzüglich der in dem Differenzbetrag enthaltenen Umsatzsteuer (§ 10 UStG).⁶ F hat somit 900 € abzüglich 19 % Umsatzsteuer von 143,70 € = 756,30 € zu versteuern. U kann bei entsprechender Rechnungsstellung durch F den Vorsteuerabzug von 143,70 € beanspruchen, da die verkaufte Forderung durch einen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz begründet wurde.

HINWEIS:

Beim Forderungskauf mit Übernahme des tatsächlichen Einzugs und ggf. des Ausfallrisikos durch den Forderungskäufer erbringt der Forderungsverkäufer mit der Abtretung seiner Forderung keine Leistung an den Factor.⁷ Vielmehr ist der Anschlusskunde Empfänger einer Leistung des Factors. Die Abtretung seiner Forderung vollzieht sich im Rahmen einer nicht steuerbaren Leistungsbeistellung.

3 Keine zahlungsgestörten Forderungen, hier gelten die Hinweise in Abschnitt 3.5.

4 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 - Rs. C-305/01, BStBl 2004 II S. 688 NWB BAAAAB-72708.

5 Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Forderungen mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Diese entsprechen ihrem Nennwert: vgl. BFH, Urteil v. 20.8.2003 - I R 49/02, BStBl 2003 II S. 941 NWB RAAAA-71738.

6 Vgl. Abschnitt 2.4 Abs. 6 UStAE. Wird für diese Leistung zusätzlich oder ausschließlich eine Gebühr gesondert vereinbart, gehört diese zur Bemessungsgrundlage.

7 Vgl. BFH, Urteil v. 4.9.2003 - V R 34/99, BStBl 2004 II S. 667 NWB XAAAA-71895.

BEISPIEL 2 ► Wie Beispiel 1, jedoch unterliegt der leistende Unternehmer U (Anschlusskunde) der Istbesteuerung nach § 20 UStG.

LÖSUNG 2 ► Die abgetretene Forderung aus der steuerpflichtigen Lieferung an den Schuldner S unterliegt im Zeitpunkt der Abtretung an den Factor F und Zahlung an den Anschlusskunden U (noch) nicht der Umsatzsteuer. Entscheidend für den Besteuerungszeitpunkt für U ist, dass der Schuldner S an den Factor F seine Kaufpreisschuld entrichtet.⁸ Insoweit muss der Anschlusskunde (U) vom Zahlungsvorgang informiert werden. Diese Information kann sowohl vom Factor F als auch vom Schuldner S gegeben werden. In derartigen Fällen sollte zwischen U und F ein entsprechender Informationsanspruch vertraglich vereinbart werden.

BEISPIEL 3 ► Wie Beispiel 1, jedoch kann der Factor die abgetretene Forderung vom Schuldner S mangels Liquidität nicht realisieren.

LÖSUNG 3 ► Die abgetretene Forderung ist uneinbringlich i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 UStG geworden. Der Anschlusskunde U kann die Umsatzsteuer i. H. von 1.900 € entsprechend berichtigen, der Schuldner S muss – sofern er den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat – diesen ebenfalls korrigieren. Für den Factor ergeben sich durch den Verlust keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen,⁹ sondern für ihn ergeben sich hieraus ausschließlich ertragsteuerliche Auswirkungen (Betriebsausgaben in Höhe des eingetretenen Verlustes).

HINWEIS:

Damit der Anschlusskunde die Umsatzsteuer berichtigen kann, muss er über die Erkenntnisse der Uneinbringlichkeit verfügen. In derartigen Fällen empfiehlt es sich, eine vertragliche Informationspflicht des Factors zu vereinbaren.

Sofern der Anschlusskunde keine Informationen vom Factor über den tatsächlichen Vereinnahmungsbetrag erhält, kann er nach Aussagen der Finanzverwaltung¹⁰ das vermeintlich vereinnahmte Entgelt schätzen. Bei der Schätzung kann davon ausgegangen werden, dass der Factor die Forderung im Regelfall nicht zu 100 % einziehen wird. Als Schätzungsmaßstab kommt der vom Factor an den Anschlusskunden gezahlte Betrag in Betracht.

3.3 Forderungskauf ohne Übernahme des tatsächlichen Einzugs

Im Falle des gewerbsmäßigen Forderungskaufs ohne Übernahme des tatsächlichen Einzugs (sog. unechtes Factoring) handelt der Factor im eigenen Namen und für Rechnung des Forderungskäufers. Insoweit liegt nach der EuGH-Rechtsprechung¹¹ keine Factoringleistung im Sinne des Abschnitts 3.2 vor.

Die Abtretung einer derartigen Forderung stellt einen nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfreien Umsatz im Geschäft mit Forderungen dar.¹² Der Forderungskauf ohne Übernahme des Forderungseinzugs stellt einen tauschähnlichen Umsatz dar, bei dem der Forderungskäufer eine Baraufgabe leistet.¹³

8 Vgl. BFH, Urteil v. 6.5.2010 - V R 15/09, BStBl 2011 II S. 142 NWB GAAAD-49284.

9 Vgl. BFH, Urteil v. 6.5.2010 - V R 15/09, BStBl 2011 II S. 142 NWB GAAAD-49284.

10 Vgl. OFD Frankfurt/Main, Vfg. v. 8.2.2011 - S 7200 A - 254 - St 111 NWB IAAAD-80013.

11 EuGH, Urteil v. 26.6.2003 - Rs. C-305/01, BStBl 2004 II S. 688 NWB BAAAAB-72708.

12 Vgl. Abschnitt 2.4 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

BEISPIEL 4 ► Unternehmer U aus Berlin hat an den Schuldner S eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung i. H. von 10.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 1.900 € ausgeführt. U veräußert die Forderung von 11.900 € an den Factor F mit Sitz in München. F zahlt dem U hierfür ein Betrag von 11.000 € mit der Maßgabe, dass der Schuldner S die Verbindlichkeit ausgleicht. F übernimmt demnach **nicht** das volle Ausfallrisiko der Forderung. F zieht die Forderung gegenüber dem Schuldner S ein.

LÖSUNG 4 ► Der Factor F erbringt keine Factoringleistung. F gewährt dem U neben der Bezahlung des Kaufpreises von 11.000 € (= Baraufgabe) einen Kredit und der Unternehmer U als Forderungsverkäufer tritt als Gegenleistung seine Forderung ab.

Rechtliche Beurteilung der Forderungsabtretung von U:

Die Forderungsabtretung von U an F ist als sonstige Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG umsatzsteuerfrei. Bemessungsgrundlage für die sonstige Leistung des U an F ist der Wert des gewährten Kredits. Dieser bestimmt sich nach der Marge des Factors F (= 900 €) zuzüglich des vom Factor F gezahlten Zahlungsbetrags i. H. von 11.000 €. Die Bemessungsgrundlage beträgt demnach insgesamt 11.900 €.

Rechtliche Beurteilung der Kreditgewährung von F:

Die Kreditgewährung des F an U ist als sonstige Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei. Bemessungsgrundlage für die Leistung des Factors F an U ist der Wert der übertragenen Forderung. Dieser entspricht dem Bruttoverkaufspreis der Forderung i. H. von 11.900 € abzüglich der selbst geleisteten Baraufgabe in Höhe des Zahlungsbetrags von 11.000 €. Im Ergebnis ergibt sich dabei eine Bemessungsgrundlage in Höhe der Marge des Factors F, also 900 €.

HINWEIS:

Die steuerfreien Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a und Buchst. c UStG schließen grundsätzlich den Vorsteuerabzug aus.¹⁴ In derartigen Fällen empfiehlt es sich, auf die Steuerfreiheit nach § 9 Abs. 1 UStG zu verzichten.

3.4 Entgelthinweise für den leistenden Unternehmer und Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger

Bei der Abtretung einer Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich das Entgelt für die der abgetretenen Forderung zugrunde liegenden Leistung nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers.¹⁵

BEISPIEL 5 ► Der leistende Unternehmer hat aufgrund einer an den Abnehmer ausgeführten Lieferung eine Forderung i. H. von 10.000 € + 1.900 € Umsatzsteuer = 11.900 € gegen seinen zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer. Er tritt diese Forderung zum Festpreis von 5.750 € an ein Inkassobüro ab. Das Inkassobüro kann noch 9.520 € einziehen.

13 Vgl. Abschnitt 2.4 Abs. 5 Satz 3 und Abschnitt 10.5 Abs. 6 UStAE.

14 Zu beachten sind jedoch die Erleichterungen bei der Vorsteueraufteilung nach § 43 Nr. 1 UStDV bei Umsätzen mit Geldforderungen, denen zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze des Unternehmers zugrunde liegen.

15 Vgl. BFH, Urteil v. 27.5.1987 - X R 2/81, BStBl 1987 II S. 739 NWB MAAAA-92412 und Hinweis in Abschnitt 10.1 Abs. 4 Satz 4 UStAE.

LÖSUNG 5 ► Die Steuer des leistenden Unternehmers richtet sich zunächst nach dem für die Lieferung vereinbarten Entgelt von 10.000 €. Diese beträgt 1.900 €. Die endgültige Steuer des Lieferers beträgt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG allerdings nur 1.520 €, da der Abnehmer nur 9.520 € aufgewandt hat, während die restlichen 2.380 € uneinbringlich sind. Eine entsprechende Minderung der Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. mit § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG von 1 900 € auf 1.520 € setzt jedoch voraus, dass der Lieferer die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung nachweist. Er muss sich also Kenntnis davon verschaffen, welchen Betrag das Inkassobüro tatsächlich noch einziehen konnte.

Der Abnehmer kann zunächst aufgrund der ihm vom Lieferer erteilten Rechnung den Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend machen. Er muss ihn jedoch von sich aus nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 2 UStG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Zahlung an das Inkassobüro (im Beispielsfall auf 1.520 €) berichtigen, da er die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung kennt. Dies gilt entsprechend, wenn der Abnehmer weniger an das Inkassobüro zahlt, als der Lieferer für die Forderung erhalten hat. Zahlt der Abnehmer den vollen Rechnungsbetrag an das Inkassobüro, bleiben die Steuer des Lieferers und der Vorsteuerabzug des Abnehmers in voller Höhe bestehen. Die Bemessungsgrundlage für die an den Abnehmer erbrachten Leistung wird nicht gemindert.¹⁶

3.5 Übertragung zahlungsgestörter Forderungen

Werden zahlungsgestörte Forderungen auf einen Dritten übertragen, ist aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung¹⁷ und Hinweisen der Finanzverwaltung¹⁸ Folgendes zu beachten:

Von einer zahlungsgestörten Forderung ist auszugehen, wenn sie 90 Tage nach Fälligkeit nicht entrichtet wurde oder die Forderung gekündigt wurde bzw. die Voraussetzungen für eine Kündigung vorliegen.¹⁹ Werden derartige Forderungen durch einen Dritten übernommen, besteht der wirtschaftliche Gehalt des Geschäfts in der Übernahme des wirtschaftlichen Risikos durch den Erwerber und nicht in der Einziehung der Forderung.

Insoweit erbringt der Forderungskäufer (Factor) keine Einziehungsleistung gegenüber dem Forderungsverkäufer (Anschlusskunden), sondern er übt keine wirtschaftliche Tätigkeit aus.²⁰ Dies gilt auch dann, wenn der Forderungskäufer den Forderungsverkäufer von der Verwaltung und Vollstreckung der Forderung entlastet.²¹

Dies bedeutet, dass der Forderungserwerber nicht zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen für den Forderungserwerb und den Forderungseinzug berechtigt ist.

Der Forderungsverkäufer führt hingegen mit der Veräußerung und Abtretung einer zahlungsgestörten Forderung eine nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfreie sonstige Leistung aus. Eventuelle Verwaltungsleistungen des Forderungsverkäufers sind als unselbständige Nebenleistungen

16 Vgl. Abschnitt 17.1 Abs. 6 UStAE.

17 EuGH, Urteil v. 27.10.2011 - Rs. C-93/10, BStBl 2015 II S. 978 NWB FAAAD-95810; und BFH, Urteil v. 26.1.2012 - V R 18/08, BStBl 2015 II S. 962 NWB MAAAE-03565 sowie BFH, Urteil v. 4.7.2013 - V R 8/10, BStBl 2015 II S. 969 NWB YAAAE-44674.

18 BMF, Schreiben v. 2.12.2015 - III C 2 - S 7100/08/10010, BStBl 2015 I S. 1012 NWB SAAAF-17904.

19 Vgl. Abschnitt 2.4 Abs. 7 UStAE.

20 Die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung, dass der Forderungserwerber eine wirtschaftliche Tätigkeit und demnach eine sonstige Leistung ausführt, wurde aufgegeben, zu beachten sind die bis 31.12.2018 geltenden Übergangsregelungen im BMF-Schreiben v. 2.12.2015 - III C 2 - S 7100/08/10010, BStBl 2015 I S. 1012 NWB SAAAF-17904.

21 Vgl. Abschnitt 2.4 Abs. 8 UStAE.

zu behandeln.²² Bemessungsgrundlage für die steuerfreie Leistung ist der Wert der übertragenen Forderung, dieser entspricht dem Bruttoverkaufspreis.

HINWEIS:

Der steuerfreie Umsatz nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG schließt den Vorsteuerabzug aus. Eine Option nach § 9 Abs. 1 UStG ist nicht möglich, da der Forderungskäufer insoweit nicht unternehmerisch tätig ist.

3.6 Haftung des Forderungskäufers nach § 13c UStG

Im Zusammenhang mit der Abtretung und Übertragung von Forderungen, denen umsatzsteuerpflichtige Leistungen zugrunde liegen, kommt ggf. eine Haftung des Forderungskäufers (Factor) in Betracht, sofern der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) die geschuldete Umsatzsteuer aus der ausgeführten steuerpflichtigen Leistung nicht entrichtet hat.

Beim echten Factoring ist zu beachten, dass die Haftung des Factors nicht dadurch ausgeschlossen ist, wenn er dem Forderungsverkäufer im Rahmen des Factorings liquide Mittel zur Verfügung gestellt hat, aus denen der Forderungsverkäufer die rückständige Umsatzsteuer hätte begleichen können.²³ Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Factor die abgetretenen, ihm genehmen sowie unbestrittenen und nicht zahlungsgestörten Forderungen mit einem bestimmten Anteil ihres Gegenwerts vorfinanziert und den restlichen Anteil abzüglich Zinsen, Factoringkommissionen und -gebühren an den leistenden Unternehmer auskehrt. Dann kommt dem echten Factoring eine Finanzierungsfunktion zu und damit eine Haftung des Abtretungsempfängers nach § 13c Abs. 1 UStG grundsätzlich in Betracht.²⁴

HINWEIS:

Weitere Einzelheiten zur Haftung nach § 13c UStG enthält das Stichwort „Haftung nach dem UStG“, NWB XAAAF-87630.

3.7 Praxisbeispiel: Forderungsverkauf und echtes Factoring

Unternehmer U mit Sitz in Potsdam hat gegenüber dem Kunden K am 30.1.2021 eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung ausgeführt i. H. von 100.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer = 19.000 €, Gesamtbetrag 119.000 €. U verkauft die Forderung von 119.000 € am 10.2.2021 im Rahmen eines echten Factoringgeschäfts an den Factor F mit Sitz in Berlin.

F zahlt dem U am 12.2.2021 hierfür 113.050 €. F stellt dem U hierfür am 12.2.2021 eine Rechnung über 5.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer = 5.950 € aus. F verlangt die Bezahlung gegenüber dem Schuldner K. K zahlt dem F am 25.2.2021 einen Betrag von 117.810 € und teilt dies dem U mit.

3.7.1 Sichtweise des U als Forderungsverkäufer

U hat die steuerpflichtige Lieferung gegenüber dem Kunden K von 100.000 € netto im Januar 2021 zu versteuern. U führt mit dem Verkauf der Forderung an F keine weitere Leistung aus.

²² Vgl. Abschnitt 2.4 Abs. 8 Satz 8 UStAE

²³ Vgl. BFH, Urteil v. 16.12.2015 - XI R 28/13, BStBl 2018 II S. 365 NWB WAAAF-68578.

²⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 9.5.2018 - III C 2 - S 7279-a/0 :002, BStBl 2018 I S. 694 NWB JAAAG-84266.

U kann, da K an den F nur 99.000 € netto überwiesen hat, die Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG im Februar 2021 berichtigen. Der Berichtigungsbetrag beträgt 190 € Umsatzsteuer. U kann aus der Rechnung des F den Vorsteuerabzug von 950 € im Monat Februar 2021 geltend machen, da dem Forderungsverkauf eine umsatzsteuerpflichtige Leistung zugrunde liegt.

1. Buchung der steuerpflichtigen Lieferung im Monat Januar 2021:

nach SKR 03:

1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	119.000 €	an	8400	Erlöse 19 % USt	119.000 €
------	--	-----------	----	------	-----------------	-----------

nach SKR 04:

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	119.000 €	an	4400	Erlöse 19 % USt	119.000 €
------	--	-----------	----	------	-----------------	-----------

HINWEIS:
Bei den Konten 8400 (SKR 03) bzw. 4400 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer von 19.000 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf den Umsatzsteuer-Sammelkonten „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:

Abb. 1: Erfassung des Umsatzes

19	Steuerpflichtige Umsätze						
20	(Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben) zum Steuersatz von 19 %	81	100.000	-	19.000	00	

2. Buchung der Zahlung des Factors am 12.2.2021:

nach SKR 03:

1200	Bank	113.050 €	an	1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.050 €
------	------	-----------	----	------	--	-----------

nach SKR 04:

1800	Bank	113.050 €	an	1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	113.050 €
------	------	-----------	----	------	--	-----------

3. Buchung der Rechnung des Factors vom 12.2.2021:

nach SKR 03:

4900	Sonstige betriebliche Aufwendungen	5.000 €				
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %	950 €	an	1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	5.950 €

nach SKR 04:

6300	Sonstige betriebliche Aufwendungen	5.000 €				
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %	950 €	an	1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	5.950 €

HINWEIS:

Bei den Konten 4900 (SKR 03) bzw. 6300 (SKR 04) handelt es sich **nicht** um Automatikkonten. Die Vorsteuer von 950 € wird dann mit 19 % herausgerechnet und auf dem Vorsteuerkonto 1576 (SKR 03) bzw. 1406 (SKR 04) erfasst, wenn der Vorsteuerschlüssel 19 % = Schlüssel 9 verwendet wird.

4. Buchung des Berichtigungsanspruchs nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG im Februar 2021:

nach SKR 03:

1776	Umsatzsteuer 19 %	190 €	an	2709	Sonstige Erträge unregelmäßig	190 €
------	-------------------	-------	----	------	-------------------------------	-------

nach SKR 04:

3806	Umsatzsteuer 19 %	190 €	an	4839	Sonstige Erträge unregelmäßig	190 €
------	-------------------	-------	----	------	-------------------------------	-------

HINWEIS:

Werden auf den Sammelkonten 1776 bzw. 3806 direkte Umsatzsteuerbuchungen vorgenommen, erfolgt keine automatisierte Erfassung des gebuchten Werts in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung. Hierzu wäre eine manuelle Korrektur der Werte in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung erforderlich.

Um eine Verknüpfung zu ermöglichen bietet es sich an, Zwischenkonten einzurichten, die im Ergebnis den Gewinn bzw. Verlust nicht beeinflussen.²⁵ Gegebenenfalls wäre anhand des verwendeten Buchführungsprogramms zu prüfen, ob die Buchung mit der Verwendung eines Umsatzsteuerschlüssels abgeschlossen werden kann.

²⁵ Z. B. Aktivkonto „Forderungsverluste Factoring = 1.000 €“ und Passivkonto „Gegenkonto Forderungsverluste Factoring = 1.000 €“.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Februar 2021:

Abb. 2: Erfassung des Berichtigungsanspruchs und des Vorsteuerabzugs

19	Steuerpflichtige Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)						
20	zum Steuersatz von 19 %	81	- 1.000	-		- 190	00
54	Abziehbare Vorsteuerbeträge Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....				66	950	00
55							
68	Verbleibende Umsatzsteuer-Vorauszahlung (bitte in jedem Fall ausfüllen) Verbleibender Überschuss – bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -.....				83	- 1.140	00

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 3: Erfassung der Steuerschuld und des Vorsteuerabzugs

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben Umsätze zum allgemeinen Steuersatz		
38	Lieferungen und sonstige Leistungen.....zu 19 %	177	99.000
60	Summe		18.810,00
	(zu übertragen in Zeile 92 der Steuererklärung)		
	D. Abziehbare Vorsteuerbeträge		
62	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).....	320	950,00
71	Summe.....		950,00
	(zu übertragen in Zeile 99)		
	F. Berechnung der zu entrichtenden Umsatzsteuer		
			Steuer EUR Ct
92	Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben.....(aus Zeile 60)		18.810,00
98	Zwischensumme.....		18.810,00
99	Abziehbare Vorsteuerbeträge.....(aus Zeile 71)		950,00
101	Verbleibender Betrag.....		17.860,00
107	Verbleibende Umsatzsteuer(bitte in jedem Fall ausfüllen) Verbleibender Überschuss – bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -.....	816	17.860,00

3.7.2 Sichtweise des F als Forderungskäufer (Factor)

F führt gegenüber U am 12.2.2021 eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG aus. Ort der sonstigen Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG am Sitzort des Leistungsempfängers U, also in Potsdam. Mangels Steuerbefreiung ist diese sonstige Leistung umsatzsteuerpflichtig mit dem Steuersatz von 19 %.

Bemessungsgrundlage für die Factoringleistung ist die Differenz zwischen

- ▶ dem Nennwert der dem Factor F abgetretenen Forderungen (hier: 119.000 €) und
- ▶ dem Betrag, den der Factor F seinem Anschlusskunden (leistende Unternehmer U) als Preis für diese Forderungen zahlt, abzüglich der in dem Differenzbetrag enthaltenen Umsatzsteuer (§ 10 UStG).

F hat somit 5.950 € abzüglich 19 % Umsatzsteuer von 950 € = 5.000 € zu versteuern. Die Differenz zwischen der Zahlungsschuld des Schuldners (Kunde K) von 119.000 € und dem tatsächlich gezahlten Betrag von 117.810 € ist umsatzsteuerrechtlich irrelevant. Es mindert ausschließlich den Ertrag des Factors.

1. Buchung der steuerpflichtigen sonstigen Leistung am 12.2.2021:

nach SKR 03:

1410	Forderungen aus Factoringleistungen	5.950 €	an	8400	Erlöse 19 % USt	5.950 €
------	-------------------------------------	---------	----	------	-----------------	---------

nach SKR 04:

1210	Forderungen aus Factoringleistungen	5.950 €	an	4400	Erlöse 19 % USt	5.950 €
------	-------------------------------------	---------	----	------	-----------------	---------

HINWEIS:

Bei den Konten 8400 (SKR 03) bzw. 4400 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer von 950 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf den Umsatzsteuer-Sammelkonten „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst. Die Konten 1410 (SKR 03) bzw. 1210 (SKR 04) „Forderungen aus Factoringleistungen“ wurden individuell bezeichnet.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Februar 2021:

Abb. 4: Erfassung des Umsatzes

19	Steuerpflichtige Umsätze						
20	(Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben) zum Steuersatz von 19 %	81	5.000	-	950	00	

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 5: Erfassung der Steuerschuld

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben Umsätze zum allgemeinen Steuersatz		
38	Lieferungen und sonstige Leistungen	zu 19 % 177	5.000 950,00
60	Summe	(zu übertragen in Zeile 152)	950,00

2. Buchung des Ankaufs der Forderung von U am 12.2.2021:

nach SKR 03:

1410	Forderungen aus Factoring- leistungen	113.050 €	an	1200	Bank	113.050 €
------	--	-----------	----	------	------	-----------

nach SKR 04:

1210	Forderungen aus Factoring- leistungen	113.050 €	an	1800	Bank	113.050 €
------	--	-----------	----	------	------	-----------

3. Buchung der Zahlung des Schuldners (Kunde K) am 25.2.2021:

nach SKR 03:

1200	Bank	117.810 €				
2400	Forderungsverluste (übliche Höhe)	1.190 €	an	1410	Forderungen aus Factoring- leistungen	119.000 €

nach SKR 04:

1800	Bank	117.810 €				
6930	Forderungsverluste (übliche Höhe)	1.190 €	an	1210	Forderungen aus Factoring- leistungen	119.000 €

4. Verwandte Stichwörter

- Haftung nach dem UStG, NWB XAAAF-87630

LITERATUR

Factoring, infoCenter, NWB TAAAC-43675

Erichsen, Einsatz von Factoring im Forderungsmanagement, BBK 10/2016 S. 503, NWB MAAAF-73323

A. Abtretung von Vorsteuer-Erstattungsansprüchen

Bei Liquiditätsschwierigkeiten ist es ein probates Mittel, Zahlungsansprüche gegenüber einem Kunden an Dritte abzutreten. Liquiditätsengpässe können z. B. dann entstehen, wenn der Unternehmer die Umsatzsteuer bereits an die Finanzbehörde bezahlen muss, obwohl der Kunde die Rechnung noch nicht beglichen hat. Erhält der Kunde die Umsatzsteuer selbst als Vorsteuer bei der Finanzbehörde zurück, bietet es sich an, die Finanzierungslücke „Umsatzsteuer“ dadurch zu schließen, dass sich der Unternehmer den Vorsteueranspruch des Kunden sichert, indem er sich diesen Anspruch abtreten lässt. Aber Achtung! Der Unternehmer sollte bestimmte Regeln beachten, um Risiken zu vermeiden. Der Beitrag gibt einen Überblick über das förmliche Verfahren der Abtretung, zeigt die Risiken anhand von Beispielen auf und stellt die Buchung einzelner Fallgestaltungen dar.

1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?

1.1 SKR 03

1200	Bank
1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %
1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
1776	Umsatzsteuer 19 %
1789	Umsatzsteuer laufendes Jahr
2436	Forderungsverluste 19 % USt (soweit unüblich hoch)
3400	Wareneingang 19 % Vorsteuer
8400	Erlöse 19 % USt

1.2 SKR 04

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %
1800	Bank
3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
3806	Umsatzsteuer 19 %
3840	Umsatzsteuer laufendes Jahr
4400	Erlöse 19 % USt
5400	Wareneingang 19 % Vorsteuer
6286	Forderungsverluste 19 % USt (soweit unüblich hoch)

2. Rechtsgrundlagen

UStG	§ 16 Abs. 2 UStG, § 17 UStG
AO	§ 37 Abs. 2 AO, § 46 AO, § 218 Abs. 2 AO

3. Wie wird kontiert?

3.1 Voraussetzungen der Abtretung von Steuererstattungsansprüchen

Sind sich leistender Unternehmer und Leistungsempfänger einig, einen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrag, den der Leistungsempfänger als Vorsteuer abziehen kann, an die Finanzbehörde des leistenden Unternehmers abzutreten, sind bestimmte Spielregeln zu beachten, denn der zuständigen Finanzbehörde muss eine wirksame Abtretungserklärung vorliegen.

Nach § 46 Abs. 1 AO können Ansprüche auf Erstattung von Steuern (hier: Umsatzsteuer) abgetreten werden. Aber die Finanzbehörde akzeptiert nach § 46 Abs. 3 AO nur dann eine Abtretungserklärung, wenn diese auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck¹ angezeigt wird.

HINWEIS:

Das Formular ist in der NWB Datenbank unter NWB NAAAC-72886 zu finden (Anlage zu § 46 AO).

BEISPIEL ►

Baumaschinenhersteller B liefert im Januar 2021 an den Baumaschinenhändler H Baumaschinen im Gesamtwert von 1.000.000 € netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer = 190.000 €. Da H nicht über die notwendigen finanziellen Mittel verfügt, um die Baumaschinen bei Übergabe bezahlen zu können, vereinbaren B und H Folgendes: Für den Nettokaufpreis von 1.000.000 € wird eine monatliche Ratenzahlung (fünf Raten zu je 200.000 €) vereinbart. Die Umsatzsteuer von 190.000 € soll, da sie vom Baumaschinenhändler H zum 10.2.2021 an die Finanzbehörde zu entrichten ist, sofort gezahlt werden.

Da F zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, vereinbaren beide Parteien, dass der Vorsteueranspruch des H i. H. von 190.000 € nicht an ihn ausgezahlt, sondern an B abgetreten wird. Um die Zahlungsabwicklung zu vereinfachen, soll der Vorsteueranspruch von 190.000 € nicht direkt an B ausgezahlt werden, sondern an die zuständige Finanzbehörde des B zur Tilgung seiner Umsatzsteuerschuld von 190.000 €.

HINWEIS:

Abtretbar sind nicht einzelne Besteuerungsgrundlagen, sondern bei der Umsatzsteuer ist dies der Anspruch, der sich aus der Besteuerungssystematik des § 16 UStG ergibt.² Nach § 16 Abs. 2 UStG ist die Vorsteuer eine solche Besteuerungsgrundlage und kein selbständiger abtretbarer Vergütungsanspruch.³

Außerdem muss der Abtretungsempfänger beachten, dass der Erstattungsanspruch des Abtretenden zu mindestens dem abzutretenden Betrag entspricht und dass die Finanzbehörde einer Abtretung nur dann zustimmen wird, wenn der Abtretende keine eigenen rückständigen Steuern und Abgaben hat.

1 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.7.2015 - IV A 3 - S 0062/15/10003, BStBl 2015 I S. 571 NWB LAAAE-96709. Darüber hinaus sind im AEAO zu § 46 die rechtlichen und organisatorischen Hinweise zur Abtretung von Steuererstattungsansprüchen enthalten; vgl. BMF, Schreiben v. 31.1.2014 - IV A 3 - S 0062/14/10002, BStBl 2014 I S. 290 NWB WAAAE-55144 sowie Bayerisches Landesamt für Steuern, Vfg. v. 6.2.2019 - S 7220.2.1-33/46 St33 NWB KAAAH-07365.

2 Umsatzsteuer aus Umsätzen abzüglich Vorsteuern = Zahllast oder Erstattungsanspruch.

3 Vgl. BFH, Urteil v. 16.1.2007 - VII R 4/06, BStBl 2007 II S. 747 NWB ZAAAC-42140 zur Frage der Aufrechnung von Vorsteuern.

3.2 Höhe der Abtretung

3.2.1 Vorsteuer-Erstattungsanspruch höher als Abtretung

BEISPIEL ▶ Der Baumaschinenhändler H gibt für den Monat Januar 2021 die Umsatzsteuer-Voranmeldung mit folgenden Werten ab:

Umsätze zu 19 % (lt. Buchhaltung)	20.000 €
Umsatzsteuer zu 19 % (lt. Buchhaltung)	3.800 €
Vorsteuer	
aus Baumaschinenkauf	190.000 €
übrige (lt. Buchhaltung)	10.000 €
Gesamt	200.000 €
Erstattungsanspruch (3.800 € - 200.000 €)	- 196.200 €

LÖSUNG ▶ Die beabsichtigte Abtretung des Vorsteueranspruchs von 190.000 € ist möglich. In Tz. III der Abtretungsanzeige wären folgende Angaben zu machen:

Abb. 1: Abtretungsanzeige – Teilabtretung

Folgender Erstattungs- bzw. Vergütungsanspruch ist abgetreten / verpfändet worden:

1. Bezeichnung des Anspruchs:

Einkommensteuer-Veranlagung für

für

für

Umsatzsteuerfestsetzung für

Umsatzsteuervoranmeldung für

2. Umfang der Abtretung bzw. Verpfändung:

VOLL-Abtretung / Verpfändung Hinweis: Die Vollabtretung umfasst auch Erstattungsansprüche aufgrund künftiger Änderungen der Steuerfestsetzung(en), die nicht auf Verlustrückträgen (§ 10d EStG) oder rückwirkenden Ereignissen (§ 175 AO) aus Zeiträumen nach Eingang der Abtretungsanzeige / Verpfändungsanzeige bei der Finanzbehörde beruhen.

TEIL-Abtretung / Verpfändung in Höhe von Euro

3.2.2 Vorsteuer-Erstattungsanspruch niedriger als Abtretung

BEISPIEL ▶ Baumaschinenhändler H gibt für den Monat Januar 2021 die Umsatzsteuer-Voranmeldung mit folgenden Werten ab:

Umsätze zu 19 % (lt. Buchhaltung)	20.000 €
Umsatzsteuer zu 19 % (lt. Buchhaltung)	3.800 €
Vorsteuer	
aus Baumaschinenkauf	190.000 €
übrige (lt. Buchhaltung)	2.000 €
Gesamt	192.000 €
Erstattungsanspruch (3.800 € - 192.000 €)	- 188.200 €

LÖSUNG ▶ Die beabsichtigte Abtretung des Vorsteueranspruchs von 190.000 € ist nur i. H. von 188.200 € möglich. In Tz. III der Abtretungsanzeige wären folgende Angaben zu machen:

Abb. 2: Abtretungsanzeige – Vollabtretung

Folgender Erstattungs- bzw. Vergütungsanspruch ist abgetreten / verpfändet worden:

1. Bezeichnung des Anspruchs:

Einkommensteuer-Veranlagung für Umsatzsteuerfestsetzung für

für Umsatzsteuervoranmeldung für

für

2. Umfang der Abtretung bzw. Verpfändung:

VOLL-Abtretung / Verpfändung Hinweis: Die Vollabtretung umfasst auch Erstattungsansprüche aufgrund künftiger Änderungen der Steuerfestsetzung(en), die nicht auf Verlustrückträgen (§ 10d EStG) oder rückwirkenden Ereignissen (§ 175 AO) aus Zeiträumen nach Eingang der Abtretungsanzeige / Verpfändungsanzeige bei der Finanzbehörde beruhen.

TEIL-Abtretung / Verpfändung in Höhe von Euro

3.2.3 Verrechnung mit weiteren Steuerschulden

BEISPIEL ▶ Baumaschinenhändler H hat gegenüber der Finanzbehörde Lohnsteuerrückstände von 20.000 €. Er gibt für den Monat Januar 2021 die Umsatzsteuer-Voranmeldung mit folgenden Werten ab:

Umsätze zu 19 % (lt. Buchhaltung)	20.000 €
Umsatzsteuer zu 19 % (lt. Buchhaltung)	3.800 €
Vorsteuer	
aus Baumaschinenkauf	190.000 €
übrige (lt. Buchhaltung)	10.000 €
Gesamt	200.000 €
Erstattungsanspruch (3.800 € - 200.000 €)	- 196.200 €

LÖSUNG ▶ Die Finanzbehörde wird den Erstattungsanspruch von 196.200 € mit den Lohnsteuerrückständen von 20.000 € aufrechnen. Die beabsichtigte Abtretung des Vorsteueranspruchs von 190.000 € wird durch die Finanzbehörde deshalb nur i. H. von 176.200 € vorgenommen werden.

3.2.4 Zahlung oder Verrechnung

Der Abtretungsempfänger kann in Tz. IV der Abtretungsanzeige bestimmen,

- ▶ ob der Vorsteueranspruch des Abtretenden auf sein Konto überwiesen werden soll oder
- ▶ die Verrechnung mit eigenen Steuerschulden erfolgen soll.

Abb. 3: Abtretungsanzeige – Überweisung oder Verrechnung

IV. Überweisung / Verrechnung

Der abgetretene / verpfändete Betrag soll ausgezahlt werden durch:

Überweisung auf Konto IBAN (International Bank Account Number; internationale Kontonummer) **BIC** (Business Identifier Code; internationale Bankleitzahl)

Geldinstitut (Zweigstelle) und Ort

Kontoinhaber, wenn abweichend von Abschnitt II.

Verrechnung mit Steuerschulden des / der Abtretungsempfängers(in) / Pfandgläubigers(in)

beim Finanzamt _____ Steuernummer _____

Steuerart _____ Zeitraum _____

(für genauere Anweisungen bitte einen gesonderten Verrechnungsantrag beifügen!)

Da nach dem Beispielsfall der Vorsteueranspruch des H von 190.000 € mit der Umsatzsteuerschuld von 190.000 € des B (Abtretungsempfänger) verrechnet werden soll, ist dies im Vordruck entsprechend anzukreuzen.

HINWEIS:

Der Baumaschinenhersteller B des Beispielsfalls sollte darauf achten, seine zuständige Finanzbehörde rechtzeitig auf die Abtretung hinzuweisen,⁴ um sicherzustellen, dass die Abtretungssumme (Umsatzsteuerschuld für Januar 2021) auch für diese Zwecke auf sein Umsatzsteuerkonto gebucht wird.

Zudem verhindert eine rechtzeitige Information, dass die Finanzbehörde Mahnungen an B versendet, denn zum Zeitpunkt der Fälligkeit wird der Abtretungsbetrag noch nicht auf dem Steuerkonto des B gutgeschrieben sein, sondern regelmäßig erst mit zeitlicher Verzögerung.

3.3 Risiken einer Vorsteuerabtretung

Bei der Abtretung von Umsatzsteuer-Erstattungsansprüchen muss der Abtretungsempfänger beachten, dass sich der abgetretene Anspruch durch nachträgliche Ereignisse als fehlerhaft erweisen kann. Stellt sich später heraus, dass der Erstattungsanspruch unberechtigt war, kann die Finanzbehörde die Rückzahlung des abgetretenen Betrags nach § 37 Abs. 2 AO vom Abtretungsempfänger verlangen, sofern der Steuerschuldner (Abtretender) nicht mehr zahlungsfähig ist. Die Finanzbehörde kann dann gegenüber dem Abtretungsempfänger einen Rückforderungsbefehl nach § 37 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 218 Abs. 2 AO erlassen.⁵

⁴ Zweckmäßigerweise einschließlich einer Ablichtung der Abtretungsanzeige.

Im Zusammenhang mit abgetretenen Vorsteuern besteht die Gefahr, dass in den Fällen, in denen die Zahlung noch nicht vollständig an den Rechnungsaussteller (leistenden Unternehmer) entrichtet wurde, es durch § 17 UStG zu einer Korrektur des Vorsteueranspruchs kommen kann. Wird die Rechnung nicht oder nicht im vollen Umfang gezahlt, wird die ursprünglich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geltend gemachte Vorsteuer nach § 17 UStG entsprechend korrigiert. Im Ergebnis beschränkt sich der Vorsteuerabzug auf den im gezahlten Rechnungsbetrag enthaltenen (Vor-)Steuerbetrag.

HINWEIS:

Lange Zeit war umstritten, ob bei einer Rückforderung von Vorsteuern in Fällen des § 17 UStG der abgetretene Anspruch vom Abtretungsempfänger durch die Finanzbehörde zurückgefordert werden kann. Teilweise wurde die Auffassung vertreten, dass nur dann eine Rückforderung eines abgetretenen Umsatzsteuer-Erstattungsanspruchs möglich ist, wenn auch die der Abtretung zugrunde liegende Steuerfestsetzung geändert oder aufgehoben wird.

Wird – wie in Fällen der Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG – die ursprüngliche Steuerfestsetzung nicht geändert oder aufgehoben, sondern die Berichtigung erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist, vorgenommen, ist die Rückforderung unzulässig, weil die ursprüngliche Steuerfestsetzung rechtmäßig war.

Dieser Auffassung ist der BFH in Fällen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG⁶ nicht gefolgt: Mit Urteil vom 19.8.2008⁷ stellt der BFH klar, dass die Berichtigung der Vorsteuer in einem nachfolgenden Besteuerungszeitraum die gleiche Rechtswirkung entfaltet, wie eine Aufhebung oder Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung.

Dies gilt nach Auffassung des Finanzministeriums des Landes Brandenburg⁸ auch in anderen Fallvarianten des § 17 UStG. Hierzu gehören auch die Fälle der Nichtbezahlung einer Verbindlichkeit⁹ oder die Nichtausführung einer vereinbarten Leistung.¹⁰

BEISPIEL ► Baumaschinenhändler H bezahlte die erste Rate von 100.000 € pünktlich zum Fälligkeitstag. Weitere Zahlungen leistete H aufgrund fehlender finanzieller Mittel nicht. Maßnahmen zur Einziehung der offenen Restforderung von 900.000 € durch B waren erfolglos, ebenso die Herausgabe der Baumaschinen, da H diese bereits weiterverkauft und den Erlös aus dem Weiterverkauf vereinnahmt hatte. B bucht die Restforderung von 900.000 € wegen Uneinbringlichkeit im August 2021¹¹ aus und berichtigt die Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. H. von 143.698 € (19 % aus 900.000 €).

5 Vgl. BFH, Urteil v. 18.6.1986 - II R 38/84, BStBl 1986 II S. 704 NWB TAAAA-97939.

6 Rückgängigmachung der Lieferung.

7 BFH, Urteil v. 19.8.2008 - VII R 36/07, BStBl 2009 II S. 90 NWB OAAAC-93986.

8 FinMin Brandenburg, Erlass v. 10.3.2009 - 31 - S 7347 - 1/09 NWB XAAAD-15451.

9 Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG – bestätigt durch BFH, Urteil v. 27.10.2009 - VII R 4/08, BStBl 2010 II S. 257 NWB VAAAD-36766.

10 Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

11 Zum Zeitpunkt der Berichtigung der Umsatzsteuer bei Zahlungsstörungen vgl. Eckert, Berichtigung der Umsatzsteuer bei Uneinbringlichkeit von Forderungen, BBK 24/2006 S. 1329 NWB LAAAC-31457.

LÖSUNG ► Aus Sicht des H muss dieser den Vorsteueranspruch wegen Nichtzahlung korrigieren. Die Berechnung des Anspruchs aus der Vorsteuerrückforderung erfolgt unter Einbeziehung des von B aufgrund des von der Finanzbehörde bestehenden Rückforderungsanspruchs nach § 37 Abs. 2 AO i. H. von 171.000 € (kumulative Betrachtungsweise):

(Brutto-)Restverbindlichkeit gegenüber Baumaschinenhersteller B = 900.000 €, darin enthaltene Vorsteuer	143.698 €
Schulderhöhung gegenüber B aufgrund der Rückzahlung von 171.000 € des B an die Finanzbehörde, darin enthaltene Vorsteuer	27.302 €
Gesamt	171.000 €

Im Ergebnis muss B für die nicht zurückgezahlte Vorsteuer des H einstehen.

B zahlt den Rückforderungsanspruch von 171.000 € im Oktober 2021 an die Finanzbehörde zurück. Die Rückzahlung führt zu einer weiteren Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. H. von 19 % aus 171.000 € = 27.302 € im Oktober 2021. Die Gesamtkorrektur beträgt demnach 143.698 € + 27.302 € = 171.000 €.

3.4 Praxisbeispiel 1: Lieferung und Abtretung des vollen Umsatzsteuerbetrags

Der Baumaschinenhersteller B liefert im Januar 2021 an den Baumaschinenhändler H Baumaschinen im Gesamtwert von 1.000.000 € netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer = 190.000 €. Da H nicht über die notwendigen finanziellen Mittel verfügt, um die Baumaschinen bei Übergabe bezahlen zu können, vereinbaren B und H Folgendes: Für den Nettokaufpreis von 1.000.000 € wird eine monatliche Ratenzahlung (fünf Raten zu je 200.000 €) vereinbart.

Die Umsatzsteuer von 190.000 € soll, da sie vom Baumaschinenhändler zum 10.2.2021 an die Finanzbehörde zu entrichten ist, sofort gezahlt werden. Da F zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, vereinbaren beide Parteien, dass der Vorsteueranspruch des H i. H. von 190.000 € nicht an ihn ausgezahlt, sondern an B abgetreten wird. Um die Zahlungsabwicklung zu vereinfachen, soll der Vorsteueranspruch von 190.000 € nicht direkt an B ausgezahlt werden, sondern an die zuständige Finanzbehörde des B, um dessen Umsatzsteuerschuld von 190.000 € zu tilgen.

3.4.1 Buchungen des Baumaschinenherstellers B

1. Buchung des Warenverkaufs der Baumaschinen:

nach SKR 03:

1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.190.000 €	an	8400	Erlöse 19 % USt	1.190.000 €
------	--	-------------	----	------	-----------------	-------------

nach SKR 04:

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.190.000 €	an	4400	Erlöse 19 % USt	1.190.000 €
------	--	-------------	----	------	-----------------	-------------

A. Abtretung von Vorsteuer-Erstattungsansprüchen

HINWEIS:

Bei den Konten 8400 (SKR 03) bzw. 4400 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer i. H. von 190.000 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:

Abb. 4: Erfassung der Steuerschuld

19	Steuerpflichtige Umsätze					
20	(Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben) zum Steuersatz von 19 %	81	1.000.000	-	190.000	00

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 5: Erfassung der Steuerschuld

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben				
	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz				
38	Lieferungen und sonstige Leistungen	zu 19 %	177	1.000.000	190.000,00
60	Summe				190.000,00
					(zu übertragen in Zeile 152)

2. Buchung der Tilgung der eigenen Umsatzsteuerschuld durch Abtretung:

nach SKR 03:

1789	Umsatzsteuer laufendes Jahr	190.000 €	an	1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	190.000 €
------	-----------------------------	-----------	----	------	--	-----------

nach SKR 04:

3840	Umsatzsteuer laufendes Jahr	190.000 €	an	1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	190.000 €
------	-----------------------------	-----------	----	------	--	-----------

3.4.2 Buchungen des Baumaschinenhändlers H

1. Buchung des Wareneinkaufs der Baumaschinen:

nach SKR 03:

3400	Wareneingang 19 % Vorsteuer	1.190.000 €	an	1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.190.000 €
------	-----------------------------	-------------	----	------	--	-------------

nach SKR 04:

5400	Wareneingang 19 % Vorsteuer	1.190.000 €	an	3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.190.000 €
------	-----------------------------	-------------	----	------	--	-------------

HINWEIS:

Bei den Konten 3400 (SKR 03) bzw. 5400 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Vorsteuer i. H. von 190.000 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Abziehbare Vorsteuer 19 %“ 1576 (SKR 03) bzw. 1406 (SKR 04) erfasst.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:**Abb. 6: Erfassung der Vorsteuer**

Abziehbare Vorsteuerbeträge				
54	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus			
55	inneregemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....	66	190.000	00

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:**Abb. 7: Erfassung der Vorsteuer**

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)		
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).....	320	190.000,00
131	Summe.....(zu übertragen in Zeile 158)		190.000,00

2. Buchung des eigenen Vorsteuererstattungsanspruchs durch Abtretung:

nach SKR 03:

1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	190.000 €	an	1789	Umsatzsteuer laufendes Jahr	190.000 €
------	--	-----------	----	------	-----------------------------	-----------

nach SKR 04:

3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	190.000 €	an	3840	Umsatzsteuer laufendes Jahr	190.000 €
------	--	-----------	----	------	-----------------------------	-----------

3.5 Praxisbeispiel 2: Ausfall der Forderung

H bezahlte die erste Rate von 100.000 € pünktlich zum Fälligkeitstag. Weitere Zahlungen leistete H aufgrund fehlender finanzieller Mittel nicht mehr. Maßnahmen zur Einziehung der offenen Restforderung von 900.000 € durch B waren erfolglos. Aufgrund der vorgenommenen Abtretung macht die Finanzbehörde ihrerseits einen Rückforderungsanspruch gegen B von 171.000 € geltend, den B im Oktober 2021 an die Finanzbehörde zurückzahlte.

1. Buchung der gezahlten Rate:

nach SKR 03:

1200	Bank	100.000 €	an	1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	100.000 €
------	------	-----------	----	------	--	-----------

nach SKR 04:

1800	Bank	100.000 €	an	1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	100.000 €
------	------	-----------	----	------	--	-----------

2. Buchung der Uneinbringlichkeit der Restforderung:

HINWEIS:

Es wird davon ausgegangen, dass die Forderung ertragsteuerrechtlich ebenfalls wertlos ist. Zur unterschiedlichen Behandlung zwischen Ertragsteuer und Umsatzsteuer vgl. „Uneinbringlichkeit von Forderungen“, NWB KAAAF-05965.

nach SKR 03:

2436	Forderungsverluste 19 % (soweit unüblich hoch)	900.000 €	an	1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	900.000 €
------	---	-----------	----	------	--	-----------

nach SKR 04:

6286	Forderungsverluste 19 % (soweit unüblich hoch)	900.000 €	an	1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	900.000 €
------	---	-----------	----	------	--	-----------

HINWEIS:

Bei den Konten 2436 (SKR 03) bzw. 6286 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer i. H. von -143.698 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst.

Zusätzlich muss für Voranmeldungs- und Besteuerungszeiträume ab 2021 die Uneinbringlichkeit gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung ausgewiesen werden.¹² Um die ergänzenden Angaben zutreffend in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzubilden, ist der neue Buchungsschlüssel „5“ zu verwenden. Dieser wird in Verbindung mit einem passenden Steuerschlüssel oder einem Automatik-Konto erfasst.

¹² Vgl. BMF, Schreiben v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10001 :002, BStBl 2021 I S. 65 NWB BAAAH-67516 und v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10001 :002, BStBl 2021 I S. 74 NWB BAAAH-67516.

**Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Oktober 2021:
Abb. 8: Erfassung der Steuerschuld und der Uneinbringlichkeit**

19	Steuerpflichtige Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)					
20	zum Steuersatz von 19 %	81	- 756.302	-	- 143.698	00
70	Ergänzende Angaben zu Minderungen nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	et		
71						
72	Minderung der Bemessungsgrundlage					
73	(in den Zeilen 20 bis 24 enthalten).....	50	756.302	-		

**Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:
Abb. 9: Erfassung der Steuerschuld und der Uneinbringlichkeit**

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben Umsätze zum allgemeinen Steuersatz				
38	Lieferungen und sonstige Leistungen	zu 19 % 177	- 756.302		- 143.698,00
60	Summe	(zu übertragen in Zeile 152)			- 143.698,00
103	I. Ergänzende Angaben zu Umsätzen			Betrag volle EUR	
118	Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (in Abschnitt B und C enthalten).....	650	756.302		

3. Buchung der Rückzahlung an die Finanzbehörde:

nach SKR 03:

1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	171.000 €	an	1200	Bank	171.000 €
------	--	-----------	----	------	------	-----------

nach SKR 04:

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	171.000 €	an	1800	Bank	171.000 €
------	--	-----------	----	------	------	-----------

4. Buchung der Uneinbringlichkeit der weiteren Restforderung:

nach SKR 03:

2436	Forderungsverluste 19 % (soweit unüblich hoch)	171.000 €	an	1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	171.000 €
------	---	-----------	----	------	---	-----------

nach SKR 04:

6286	Forderungsverluste 19 % (soweit unüblich hoch)	171.000 €	an	1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	171.000 €
------	---	-----------	----	------	---	-----------

HINWEIS:

Bei den Konten 2436 (SKR 03) bzw. 6286 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer i. H. von -27.302 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst.

Zusätzlich muss für Voranmeldungs- und Besteuerungszeiträume ab 2021 die Uneinbringlichkeit gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung ausgewiesen werden.¹³ Um die ergänzenden Angaben zutreffend in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzubilden, ist der neue Buchungsschlüssel „5“ zu verwenden. Dieser wird in Verbindung mit einem passenden Steuerschlüssel oder einem Automatik-Konto erfasst.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Oktober 2021:

Abb. 10: Erfassung der Steuerschuld und der Uneinbringlichkeit

19	Steuerpflichtige Umsätze					
20	(Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben) zum Steuersatz von 19 %	81	- 143.368	-	- 27.302	00
70	Ergänzende Angaben zu Minderungen nach		Bemessungsgrundlage			
71	§ 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG		ohne Umsatzsteuer	et		
72			volle EUR			
73	Minderung der Bemessungsgrundlage (in den Zeilen 20 bis 24 enthalten).....	50	143.368	-		

¹³ Vgl. BMF, Schreiben v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10001 :002, BStBl 2021 I S. 65 NWB BAAAH-67516 und v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10001 :002, BStBl 2021 I S. 74 NWB BAAAH-67516.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 11: Erfassung der Steuerschuld und der Uneinbringlichkeit

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben		
	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz		
38	Lieferungen und sonstige Leistungen zu 19 %	177	- 143.368
60	Summe	(zu übertragen in Zeile 152)	- 27.302,00

103	I. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	Betrag volle EUR
118	Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (in Abschnitt B und C enthalten)..... 650	143.368

4. Verwandte Stichwörter

- ▶ Abtretung von Forderungen, NWB RAAAG-61770
- ▶ Uneinbringlichkeit von Forderungen, NWB KAAAF-05965

LITERATUR

Eckert, Risiken bei der Abtretung von Vorsteuer-Erstattungsansprüchen, BBK 8/2009 S. 401, NWB NAAAD-18444

A. Altteile

Die Höhe der Umsatzsteuerbelastung für einen ausgeführten Umsatz hängt maßgeblich davon ab, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger für die Leistung erhält (sog. Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Im Regelfall ist Bemessungsgrundlage die geleistete Zahlung abzüglich der Umsatzsteuer. Wie ist es aber, wenn der leistende Unternehmer neben der Geldzahlung zusätzlich einen Gegenstand vom Leistungsempfänger erhält, z. B. ein defektes und deshalb ausgetauschtes Bauteil eines Kfz-Motors?

Der Beitrag zeigt die zutreffende umsatzsteuerrechtliche Würdigung unter Berücksichtigung der von der Finanzverwaltung zugelassenen Vereinfachungen auf und bildet Beispiele zur zutreffenden Buchung.

1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?

1.1 SKR 03

1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1570	Abziehbare Vorsteuer
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %
3200	Wareneingang Altteile
1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
1776	Umsatzsteuer 19 %
4540	Kfz-Reparaturen
8400	Erlöse 19 % USt
8410	Erlöse 19 % (Altteilesteuer)

1.2 SKR 04

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1400	Abziehbare Vorsteuer
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %
3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
3806	Umsatzsteuer 19 %
4400	Erlöse 19 % USt
4410	Erlöse 19 % (Altteilesteuer)
5200	Wareneingang Altteile
6540	Kfz-Reparaturen

2. Rechtsgrundlagen

AO	§ 162 AO
UStG	§ 3 Abs. 12 UStG, § 10 Abs. 1 UStG, § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG
BewG	§ 9 BewG
UStAE	Abschnitt 10.5 Abs. 1 UStAE, Abschnitt 10.5 Abs. 3 UStAE, Abschnitt 10.5 Abs. 5 UStAE, Abschnitt 24.2 Abs. 6 UStAE

3. Wie wird kontiert?

3.1 Allgemeine Grundsätze

Ein Sonderfall der Bemessungsgrundlage ist der Tauschumsatz: In derartigen Fällen gilt nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG der Wert eines jeden Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Mit anderen Worten: Haben die Beteiligten der jeweiligen Gegenleistung einen subjektiven Wert beigegeben, ist dieser Wert der Besteuerung zu unterwerfen.¹ Der subjektive Wert entspricht im Regelfall dem Wert der eigenen Aufwendungen. Der gemeine Wert nach § 9 BewG ist nicht maßgeblich.²

Werden aber keine konkreten Aufwendungen getätigt, ist das Entgelt für die Lieferung nach § 162 AO zu schätzen.³

3.2 Wertermittlung bei Altteilen

In der Kraftfahrzeug-Wirtschaft ist es gängige Praxis, dass bei bestimmten Reparaturarbeiten Teile des Fahrzeugs ersetzt werden und dabei das ausgetauschte Teil⁴ bei der Kfz-Werkstatt verbleibt. Der Kunde erhält dann nachfolgende beispielhafte Rechnung:

Lieferung und Montage einer Austausch-Lichtmaschine	=	2.000,00 €
zuzüglich 19 % MwSt	=	380,00 €
Altteile Mehrwertsteuer*	=	28,50 €
Gesamtbetrag	=	2.408,50 €
*Bemessungsgrundlage 10 % von 1.500,00 € = 150 €, davon 19 %.		

Die Reparatur und der Austausch eines Ersatzteils ist eine Tauschlieferung nach § 3 Abs. 12 Satz 1 UStG mit Baraufgabe. Neben der Geldzahlung (hier 2.408,50 €) liefert der Kunde auch eine defekte Lichtmaschine an die Kfz-Werkstatt. Die Kfz-Werkstatt muss demnach nicht nur die Zahlung von 2.408,50 € der Besteuerung unterwerfen, sondern zusätzlich noch den Wert der vom Kunden gelieferten alten bzw. defekten Lichtmaschine. Diese Lichtmaschine hat auch einen realistischen

1 Vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 1 UStAE.

2 BMF, Schreiben v. 28.8.2020 - III C 2 - S 7203/19/10001 :001, BStBl 2020 I S. 928 NWB VAAAH-57153.

3 Vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 1 Satz 6 UStAE mit Hinweis auf das BFH, Urteil v. 25. 4. 2018 - XI R 21/16, BStBl 2018 II S. 505 NWB YAAAG-86779.

4 Z. B. Motor, Vergaser, Kurbelwelle, Lichtmaschine.

Wert, da sie von der Kfz-Werkstatt oder von einem Dritten wieder instandgesetzt und anschließend als (Neu-)Austauschteil veräußert wird.

Abb. 1: Schematischer Ablauf einer Reparatur mit Hingabe des Altteils



Da sich der Wert dieses Altteils nicht schnell und zuverlässig ermitteln lässt, wäre er eigentlich zu schätzen.⁵ Um hier Streitigkeiten und Abrechnungsszenarien zwischen den beteiligten Unternehmen zu vermeiden, lässt die Finanzverwaltung nach Abschnitt 10.5 Abs. 3 Satz 9 UStAE folgende praxisgerechte Vereinfachungsregelung bei Austauschlieferungen zu, die mit der Kraftfahrzeugwirtschaft vereinbart wurde:

1. Die Lieferung von defekten Altteilen durch die beteiligten Unternehmer (Kfz-Werkstatt und Kunde) unterliegt nicht der Umsatzsteuer, d. h. der Kunde braucht – sofern er Unternehmer ist – die Lieferung der defekten Lichtmaschine nicht zu versteuern. Der Kunde braucht keine Rechnung zu erstellen und die Kfz-Werkstatt hat keinen Vorsteuerabzug aus der Inzahlungnahme des Altteils.
2. Der Lieferant des Neuteils (Kfz-Werkstatt) versteuert die Entgeltzahlung und den Wert des Altteils. Dieser wird mit 10 % des Werts des Neuteils geschätzt. Zu beachten ist, dass die 10 %-Regelung nur für den Materialwert und nicht auch für die Einbaukosten gilt. Aus diesem Bruttowert ist die Umsatzsteuer herauszurechnen. In dem Beispielsfall kostet die neue Austausch-Lichtmaschine 1.500 € (netto ohne Montage). Der Wert des Altteils beträgt somit 150 € (= 10 % des Wertes des Neuteils) zuzüglich der Umsatzsteuer.⁶
3. Der Lieferant des Neuteils, d. h. im Beispiel die Kfz-Werkstatt, hat besondere Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG zu erfüllen und die auf die Altteile entfallene Umsatzsteuer (hier 28,50 €) gesondert aufzuzeichnen.⁷
4. Der Kunde hat die um die Umsatzsteuer auf Altteile geminderte Brutto-Bemessungsgrundlage (hier 2.380,00 €) und die auf die Altteile entfallene Umsatzsteuer (hier 28,50 €) gesondert aufzuzeichnen.⁸ Dies gilt natürlich nur dann, wenn der Kunde Unternehmer nach § 2 UStG ist.

3.3 Sonderfall: Der Kunde ist pauschalierender Landwirt

Sofern der Kunde ein pauschalierender Landwirt nach § 24 UStG ist und das Altteil zum landwirtschaftlichen Unternehmensvermögen gehört und mindestens zu 95 % dort eingesetzt wurde,⁹ wäre die Lieferung des Altteils mit 10,7 % nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zu versteuern. Damit

⁵ Vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 1 Satz 6 UStAE.

⁶ Vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 3 Satz 9 Nr. 1 UStAE.

⁷ Vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 3 Satz 9 Nr. 2 Buchst. b UStAE.

⁸ Vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 3 Satz 9 Nr. 2 Buchst. c UStAE.

⁹ Vgl. Abschnitt 24.2 Abs. 6 Sätze 2 bis 5 UStAE – z. B. in einem Traktor.

besteht keine Identität der am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer, denn nur ein Beteiligter unterliegt der Regelbesteuerung.

Da die Umsatzsteuer vom Landwirt tatsächlich nicht an den Fiskus abzuführen ist, entstünde ihm durch die Anwendung der unter Abschnitt 3.2 genannten Vereinfachungsregelung ein finanzieller Nachteil i. H. von 10,7 % auf den Wert des Altteils.

Um diesen Nachteil auszugleichen, kann die Kfz-Werkstatt¹⁰ diese Umsatzsteuer vom Rechnungsbetrag abziehen. Der Landwirt erhält dann folgende Rechnung:

Lieferung und Montage einer Austausch-Lichtmaschine	=	2.000,00 €
zuzüglich 19 % MwSt	=	380,00 €
Altteile Mehrwertsteuer*	=	28,50 €
Gesamtbetrag	=	2.408,50 €
- Gutschrift 10,7 %	=	
- Umsatzsteuer auf den Wert des Altteils (150 € x 10,7 %)		- 16,05 €
Gesamtbetrag	=	2.392,45 €
* Bemessungsgrundlage 10 % von 1.500,00 € = 150 €, davon 19 %.		

Vgl. das Beispiel 2 in Abschnitt 10.5 Abs. 3 Satz 9 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStAE.

3.4 Praxisbeispiel 1: ausgeführte Werklieferung mit Altteilesteuer

Die Kfz-Werkstatt W tauscht für den Fuhrunternehmer F am 15.1.2021 die Lichtmaschine seines Lkw aus. W berechnet für seine Leistung unter Beachtung der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung Folgendes:

Lieferung und Montage einer Austausch-Lichtmaschine	=	1.000,00 €
zuzüglich 19 % MwSt	=	190,00 €
Altteile Mehrwertsteuer*	=	13,30 €
Gesamtbetrag	=	1.203,30 €
*Bemessungsgrundlage 10 % von 700,00 € = 70 €, davon 19 %.		

10 Sofern der Landwirt auf die Gutschrift besteht, ist die Kfz-Werkstatt hierzu verpflichtet (vgl. Abschnitt 10.5 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStAE). Anderenfalls könnte die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch genommen werden.

Buchungsvorschlag der ausgeführten Werklieferung¹¹

nach SKR 03:

1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.203,30 €				
3200	Wareneingang Altteile	70,00 €	an	8400	Erlöse 19 % USt	1.190,00 €
				an	8410	Erlöse 19 % USt (Altteilesteuer)
						83,30 €

nach SKR 04:

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.203,30 €				
5200	Wareneingang Altteile	70,00 €	an	4400	Erlöse 19 % USt	1.190,00 €
				an	4410	Erlöse 19 % USt (Altteilesteuer)
						83,30 €

HINWEIS:
Bei den Konten 8400 / 8410 (SKR 03) bzw. 4400 / 4410 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer i. H. von 190 € und 13,19 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst. Eine direkte Verbuchung der Altteilesteuer auf dem Umsatzsteuer-Sammelkonto 1776 bzw. 3806 würde keine automatische Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung bewirken. Die Konten 3200 (SKR 03) bzw. 5200 (SKR 04) „Wareneingang Altteile“ sowie die Konten 8410 (SKR 03) bzw. 4410 (SKR 04) „Erlöse 19 % USt (Altteilesteuer)“ wurden individuell bezeichnet.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:

Abb. 2: Erfassung der Steuerschuld

19	Steuerpflichtige Umsätze					
20	(Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben) zum Steuersatz von 19 %	81	1.070	-	203	30

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 3: Erfassung der Steuerschuld

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben				
	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz				
38	Lieferungen und sonstige Leistungen	zu 19 %	177	1.070	203,30
60	Summe	(zu übertragen in Zeile 152)			203,30

¹¹ Für die Kfz-Wirtschaft gibt es Spezialkontenrahmen, die individuelle Konten für die Verbuchung der Altteilesteuer bereithalten.

3.5 Praxisbeispiel 2: Bezug der Reparaturleistung mit Altteilesteuer

Die Kfz-Werkstatt W tauscht am 15.1.2021 für den Fuhrunternehmer F die Lichtmaschine seines Lkw aus. W berechnet für seine Leistung unter Beachtung der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung Folgendes:

Lieferung und Montage einer Austausch-Lichtmaschine	=	1.000,00 €
zuzüglich 19 % MwSt	=	190,00 €
Altteile Mehrwertsteuer*	=	13,30 €
Gesamtbetrag	=	1.203,30 €
*Bemessungsgrundlage 10 % von 700,00 € = 70 €, davon 19 %.		

Um die in Abschnitt 3.2 Nr. 4 geforderten Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, könnte F die Rechnung wie folgt buchhalterisch erfassen:

Buchungsvorschlag der bezogenen Reparaturleistung

nach SKR 03:

4540	Kfz-Reparaturen	1.190,00 €				
1570	Abziehbare Vorsteuer	13,30 €	an	1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.203,30 €

nach SKR 04:

6540	Kfz-Reparaturen	1.190,00 €				
1400	Abziehbare Vorsteuer	13,30 €	an	3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.203,30 €

HINWEIS:

Das Konto „Kfz-Reparaturen“ ist kein Automatikkonto, die Vorsteuer wäre zusätzlich zu buchen. Alternativ kann auch mit dem Vorsteuerschlüssel zu 19 % = Steuerschlüssel 9 gebucht werden, dann als Bruttobuchung. Die Vorsteuer von 190 € wird dann automatisch auf dem Sammelkonto „Abziehbare Vorsteuer 19 %“ 1576 (SKR 03) bzw. 1406 (SKR 04) erfasst. Die Buchung der zusätzlichen Vorsteuer von 13,30 € auf dem Konto 1570 (SKR 03) bzw. 1400 (SKR 04) bewirkt die zutreffende Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung; Vorschlag des Buchungstextes: Umsatzsteuer auf Altteile.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:**Abb. 4: Erfassung der Vorsteuer**

Abziehbare Vorsteuerbeträge				
54	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus	66	203	30
55	innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....			

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:**Abb. 5: Erfassung der Vorsteuer**

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)		
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)..... 320		203,30
131	Summe.....(zu übertragen in Zeile 158)		203,30

3.6 Praxisbeispiel 3: Ausgeführte Werklieferung und der Kunde ist Landwirt

Die Kfz-Werkstatt W tauscht für den Fuhrunternehmer am 15.1.2021 F die Lichtmaschine seines Lkw aus. W berechnet für seine Leistung unter Beachtung der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung Folgendes:

Lieferung und Montage einer Austausch-Lichtmaschine	=	1.000,00 €
zuzüglich 19 % MwSt	=	190,00 €
Alteile Mehrwertsteuer*	=	13,30 €
Gesamtbetrag	=	1.203,30 €
- Gutschrift 10,7 %		
- Umsatzsteuer auf den Wert des Altteils (70 € • 10,7 %)	=	- 7,49 €
Gesamtbetrag	=	1.195,81 €
*Bemessungsgrundlage 10 % von 700,00 € = 70 €, davon 19 %.		

Ist der Kunde ein Landwirt und wird ihm die Umsatzsteuer von 10,7 % auf den Wert des Altteils gutgeschrieben, kann die Kfz-Werkstatt diesen Betrag als Vorsteuer in Abzug bringen.

Buchung der ausgeführten Werklieferung¹²

nach SKR 03:

1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.195,81 €				
3200	Wareneingang Altteile	70,00 €				
1570	Abziehbare Vorsteuer	7,49 €	an	8400	Erlöse 19 % USt	1.190,00 €
				an	8410	Erlöse 19 % USt (Altteilesteuer)
						83,30 €

nach SKR 04:

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.195,81 €				
5200	Wareneingang Altteile	70,00 €				
1400	Abziehbare Vorsteuer	7,49 €	an	4400	Erlöse 19 % USt	1.190,00 €
				an	4410	Erlöse 19 % USt (Altteilesteuer)
						83,30 €

HINWEIS:

Bei den Konten 8400 (SKR 03) bzw. 8410 (SKR 04) sowie 4400 (SKR 03) bzw. 4410 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer i. H. von 190 € und 13,19 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst. Eine direkte Verbuchung der Altteilesteuer auf das Umsatzsteuer-Sammelkonto 1776 bzw. 3806 würde keine automatische Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung bewirken. Die Buchung der zusätzlichen Vorsteuer von 7,49 € auf dem Konto 1570 (SKR 03) bzw. 1400 (SKR 04) bewirkt die Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung; Vorschlag des Buchungstextes: Umsatzsteuer auf Altteile. Die Konten 3200 (SKR 03) bzw. 5200 (SKR 04) „Wareneingang Altteile“ sowie die Konten 8410 (SKR 03) bzw. 4410 (SKR 04) „Erlöse 19 % USt (Altteilesteuer)“ wurden individuell bezeichnet.

12 Für die Kfz-Wirtschaft gibt es Spezialkontenrahmen, die individuelle Konten für die Verbuchung der Altteilesteuer bereithalten.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:

Abb. 6: Erfassung der Steuerschuld

19	Steuerpflichtige Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)					
20	zum Steuersatz von 19 %	81	1.070	-	203	30

Abb. 7: Erfassung der Vorsteuer

54	Abziehbare Vorsteuerbeträge Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus					
55	inngemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....	66			7	49

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 8: Erfassung der Steuerschuld

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben Umsätze zum allgemeinen Steuersatz				
38	Lieferungen und sonstige Leistungen	zu 19 %	177	1.070	203,30
60	Summe	(zu übertragen in Zeile 152)			203,30

Abb. 9: Erfassung der Vorsteuer

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)				
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).....	320			7,49
131	Summe.....	(zu übertragen in Zeile 158)			7,49

LITERATUR

Eckert, Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Altteilen, BBK 4/2019 S. 168, NWB KAAAH-06610

A. Anschaffungskosten

Der ertragsteuerlich geprägte Begriff der Anschaffungskosten gilt auch für die Umsatzsteuer. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die Grundzüge und Besonderheiten von Anschaffungskosten sowie die Auswirkungen auf die Umsatzversteuerung sowie auf den Vorsteuerabzug. Anhand von Buchungsbeispielen werden gleichzeitig auch die ertragsteuerlichen Auswirkungen dargestellt.

1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?

1.1 SKR 03

0085	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke
0090	Geschäftsbauten
1200	Bank
1560	Aufzuteilende Vorsteuer
1569	Aufzuteilende Vorsteuer nach §§ 13a und 13b UStG 19 %
1570	Abziehbare Vorsteuer
1577	Abziehbare Vorsteuer nach § 13b UStG 19 %
1787	Umsatzsteuer nach § 13b UStG 19 %
4636	Geschenke nicht abzugsfähig mit § 37b EStG

1.2 SKR 04

0235	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke
0240	Geschäftsbauten
1400	Abziehbare Vorsteuer
1407	Abziehbare Vorsteuer nach § 13b UStG 19 %
1410	Aufzuteilende Vorsteuer
1419	Aufzuteilende Vorsteuer nach §§ 13a und 13b UStG 19 %
1800	Bank
3837	Umsatzsteuer nach § 13b UStG 19 %
6621	Geschenke nicht abzugsfähig mit § 37b EStG

2. Rechtsgrundlagen

UStG	§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, § 15a Abs. 1 UStG, § 15a Abs. 6 UStG
UStDV	§ 44 UStDV

EstG	§ 6 Abs. 1 EstG, § 9b EstG
HGB	§ 255 Abs. 1 HGB
UStAE	Abschnitt 2.5 Abs. 22 UStAE, Abschnitt 3.3 Abs. 4 UStAE, Abschnitt 3.3 Abs. 11 UStAE, Abschnitt 3.4 Abs. 4 UStAE, Abschnitt 4.12.11 Abs. 3 UStAE, Abschnitt 4.28.1 Abs. 3 und Abs. 4 UStAE, Abschnitt 10.6 Abs. 1 und Abs. 3 UStAE, Abschnitt 10.7 Abs. 1 UStAE, Abschnitt 15.2c Abs. 17 UStAE, Abschnitt 15.6 Abs. 4 UStAE, Abschnitt 15.17 Abs. 5 bis 7 UStAE, Abschnitt 15.23 Abs. 3, Abs. 5 und Abs. 8 UStAE, Abschnitt 15a.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE, Abschnitt 15a.6 UStAE, Abschnitt 15a.8 UStAE, Abschnitt 15a.11 Abs. 2 UStAE, Abschnitt 15a.12 Abs. 1 UStAE, Abschnitt 17.1 Abs. 9 UStAE
EstR	R 4.10 Abs. 3 Satz 1 EstR, R 6.2 EstR, R 9b Abs. 2 Satz 3 EstR, H 6.2 EstH

3. Wie wird kontiert?

3.1 Allgemeine Grundsätze

Für den Begriff der Anschaffungskosten gibt es im Umsatzsteuerrecht keine eigenständige Definition, sondern er ist nach den Grundsätzen des Einkommensteuer¹ bzw. des Handelsrechts² zu bestimmen.

Unter Anschaffungskosten sind die Aufwendungen und Kosten zu verstehen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten wie z. B. Maklergebühr, Provisionen, Eingangsfrachten einschließlich Speditionskosten, Rollgeld, Zoll, Transportkosten, bei Maschinen auch Kosten des Einbaus und der Montage, bei Grundstücken zusätzlich Vermessungs-, Notariats- und Gerichtskosten sowie die Grunderwerbsteuer.

Die Anschaffungskosten sind ggf. um Skonti, Rabatte, Preisnachlässe und Zahlungsabzüge zu mindern. Auch nachträgliche Anschaffungskosten sind zu berücksichtigen.

HINWEIS:

Aus ertragsteuerlicher Sicht gilt es zu beachten, dass nach § 9b Abs. 1 EstG die abziehbaren Vorsteuern nach § 15 UStG nicht zu den Anschaffungskosten gehören. Im Umkehrschluss bedeutet dies: Nicht abziehbare Vorsteuern erhöhen die Anschaffungskosten.

Ändert sich die Höhe des Vorsteuerabzugs aufgrund der Regelungen in § 15a UStG, bleiben die Anschaffungskosten nach § 9b Abs. 2 Satz 2 EstG unberührt.

Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer ist der Begriff der Anschaffungskosten durchaus relevant: Dies betrifft sowohl die Umsatzsteuer bei Ausgangsleistungen wie auch den Vorsteuerabzug bei Eingangsleistungen. Folgende tabellarische Übersicht soll dies verdeutlichen:

1 Vgl. § 6 Abs.1 EstG; R 6.2 EstR und H 6.2 EstH; ebenso Abschnitt 15.17 Abs. 6 UStAE im Zusammenhang mit Grundstücken.

2 Vgl. § 255 Abs. 1 HGB.

Abb. 1: Umsatzsteuerliche Hinweise im Zusammenhang mit Anschaffungskosten

Nr.	Tatbestand	Rechtsgrundlage
1.	Berechnungsgrundlage für die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe im Zusammenhang mit Anlagen der Energieerzeugung.	Abschnitt 2.5 Abs. 22 UStAE
2.	Vereinfachungsregelung für die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe bei Einbauten von Bestandteilen (20 %-Regelung).	Abschnitt 3.3 Abs. 4 UStAE
3.	Vorsteuerabzug von Telekommunikationsgeräten im Zusammenhang mit den sonstigen Leistungen gleichgestellten Wertabgaben.	Abschnitt 3.4 Abs. 4 UStAE
4.	Berechnungsgrundlage für die Umsatzaufteilung bei der Überlassung von Sportanlagen.	Abschnitt 4.12.11 Abs. 3 UStAE
5.	Vorsteuerauschluss im Zusammenhang mit der Anwendung des § 4 Nr. 28 UStG.	Abschnitt 4.28.1 Abs. 3 und Abs. 4 UStAE
6.	Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben.	§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, Abschnitt 10.6 Abs. 1 und Abs. 3 UStAE
7.	Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage.	Abschnitt 10.7 Abs. 1 UStAE
8.	Vermutungsregelung im Zusammenhang mit der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Unternehmensvermögen.	Abschnitt 15.2c Abs. 17 UStAE
9.	Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Repräsentationsaufwendungen (35 €-Wertgrenze).	Abschnitt 3.3 Abs. 11 UStAE, Abschnitt 15.6 Abs. 4 UStAE
10.	Vorsteueraufteilung bei Gebäuden.	Abschnitt 15.17 Abs. 5 bis 7 UStAE
11.	Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei teilweise unternehmerisch verwendeten Fahrzeuge.	Abschnitt 15.23 Abs. 3, Abs. 5 und Abs. 8 UStAE
12.	Anschaffungskosten und nachträgliche Anschaffungskosten im Zusammenhang mit der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG.	§ 15a Abs. 1 UStG, § 15a Abs. 6 UStG, Abschnitt 15a.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE, Abschnitt 15a.6 UStAE, Abschnitt 15a.8 UStAE
13.	Vereinfachungsregelungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG.	§ 44 UStDV, Abschnitt 15a.11 Abs. 2 UStAE
14.	Aufzeichnungspflichten für Tatbestände des § 15a UStG.	Abschnitt 15a.12 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStAE
15.	Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG.	Abschnitt 17.1 Abs. 9 UStAE

3.2 Praxisbeispiel 1: Anschaffung eines bebauten Grundstücks

Unternehmer U betreibt ein Bauunternehmen. 50 % seiner Umsätze sind umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließen.

U erwirbt für eine Betriebserweiterung im Januar 2021 ein bebautes Grundstück für 400.000 €. Der Veräußerer hat nach § 9 UStG zulässigerweise auf die Steuerbefreiung verzichtet. U schuldet die Umsatzsteuer i. H. von 76.000 € nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG i. V. mit Abs. 5 Satz 1 UStG. Der Anteil, der auf den Grund und Boden entfällt, beträgt 100.000 €. Im Januar 2021 wurden an Grunderwerbsteuer 22.000 € und an Notar- und Beratungskosten für den Erwerb des bebauten Grundstücks 15.000 € zzgl. 2.850 € Umsatzsteuer gezahlt, brutto 17.850 €.

U ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i. V. mit Abs. 2 und Abs. 4 UStG zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt. Für Zwecke einer möglichen Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG hat U nach § 22 Abs. 4 UStG in Verbindung mit Abschnitt 15a.12 Abs. 1 UStAE u. a. die Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks sowie die auf die Anschaffung entfallenden Vorsteuern gesondert aufzuzeichnen.

HINWEIS:

Diese Aufzeichnungen können im Rahmen der laufenden Buchführung erfüllt werden, z. B. im Rahmen des Anlageverzeichnisses.

Sachverhalt	Anschaffungskosten	Vorsteuer	
Grundstücks-Erwerb (25 %)	100.000 €	19.000 €	(aus § 13b UStG Steuer)
Gebäude-Erwerb (75 %)	300.000 €	57.000 €	(aus § 13b UStG Steuer)
Grunderwerbsteuer	22.000 €		
Notar- und Beratungskosten	15.000 €	2.850 €	
Summe	437.000 €	78.850 €	
Ausgleich nicht abziehbare Vorsteuer	+ 39.425 €	- 39.425 €	
Gesamtsumme	476.425 €	39.425 €	

Die nicht abzehbaren Vorsteuern von 39.425 €, die sich aus der Steuer nach § 13b UStG ergeben, gehören nach § 9b Abs. 1 EStG zu den Anschaffungskosten des Grundstücks bzw. des Gebäudes. Hierbei entfallen 25 % = 9.856,25 € auf den Grundstücksanteil, und 75 % = 29.568,75 € entfallen auf den Gebäudeanteil.

1. Buchung Grundstückserwerb (Anteil unbebautes Grundstück)

nach SKR 03:

0085	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	119.000,00 €	an	1200	Bank	100.000,00 €
				an	1787	Umsatzsteuer nach § 13b UStG 19 %
						19.000,00 €

nach SKR 04:

0235	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	119.000,00 €	an	1800	Bank	100.000,00 €
				an	3837	Umsatzsteuer nach § 13b UStG 19 %
						19.000,00 €

HINWEIS:

Für die Verbuchung von Umsätzen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, können im Standardkontenrahmen SKR 03 bzw. SKR 04 beim Leistungsempfänger folgende Steuerschlüssel verwendet werden:

- ▶ Steuerschlüssel 91 = 7 % Vorsteuer und 7 % Umsatzsteuer;
- ▶ Steuerschlüssel 92 = ohne Vorsteuer und 7 % Umsatzsteuer;
- ▶ Steuerschlüssel 94 = 19 % Vorsteuer und 19 % Umsatzsteuer und
- ▶ Steuerschlüssel 95 = ohne Vorsteuer und 19 % Umsatzsteuer.

Die Unterscheidung der verschiedenen Sachverhalte nach § 13b UStG erfolgt nach Eingabe des Steuerschlüssels direkt bei der Erfassung des Buchungssatzes.

Für die Verbuchung von Sachverhalten, bei denen die Vorsteuern nur teilweise abziehbar und demnach aufzuteilen sind, gibt es keinen besonderen Steuerschlüssel. In derartigen Fällen muss die Vorsteuer gesondert auf den Konten 1569 (SKR 03) bzw. 1419 (SKR 04) erfasst werden.

Um die Steuerschuld für den § 13b UStG Sachverhalt zutreffend in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzubilden, ist der Sachverhalt zunächst mit dem Steuerschlüssel 95 zu erfassen und in einer zweiten Buchung die nicht abziehbare Vorsteuer auf das Konto „Aufzuteilende Vorsteuer“ umzubuchen.

2. Umbuchung der aufzuteilenden Vorsteuer (Anteil unbebautes Grundstück)

nach SKR 03:

1569	Aufzuteilende Vorsteuer nach §§ 13a und 13b UStG 19 %	19.000,00 €	an	0085	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	19.000,00 €
------	---	-------------	----	------	---	-------------

A. Anschaffungskosten

nach SKR 04:

1419	Aufzuteilende Vorsteuer nach §§ 13a und 13b UStG 19 %	19.000,00 €	an	0235	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	19.000,00 €
------	---	-------------	----	------	--	-------------

3. Buchung Grundstückserwerb (Anteil Gebäude)

nach SKR 03:

0090	Geschäftsbauten	357.000,00 €	an	1200	Bank	300.000,00 €
			an	1787	Umsatzsteuer nach § 13b UStG 19 %	57.000,00 €

nach SKR 04:

0240	Geschäftsbauten	357.000,00 €	an	1800	Bank	300.000,00 €
			an	3837	Umsatzsteuer nach § 13b UStG 19 %	57.000,00 €

4. Umbuchung der aufzuteilenden Vorsteuer (Anteil Gebäude)

nach SKR 03:

1569	Aufzuteilende Vorsteuer nach §§ 13a und 13b UStG 19 %	57.000,00 €	an	0090	Geschäftsbauten	57.000,00 €
------	---	-------------	----	------	-----------------	-------------

nach SKR 04:

1419	Aufzuteilende Vorsteuer nach §§ 13a und 13b UStG 19 %	57.000,00 €	an	0240	Geschäftsbauten	57.000,00 €
------	---	-------------	----	------	-----------------	-------------

5. Buchung Grunderwerbsteuer (25 % Anteil Grund und Boden, 75 % Anteil Gebäude)

nach SKR 03:

0085	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	5.500,00 €				
0090	Geschäftsbauten	16.500,00 €	an	1200	Bank	22.000,00 €

nach SKR 04:

0235	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	5.500,00 €				
0240	Geschäftsbauten	16.500,00 €	an	1800	Bank	22.000,00 €

6. Buchung Notar- und Beratungskosten (25 % Anteil Grund und Boden, 75 % Anteil Gebäude)

nach SKR 03:

0085	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	3.750,00 €				
0090	Geschäftsbauten	11.250,00 €				
1560	Aufzuteilende Vorsteuer	2.850,00 €	an	1200	Bank	17.850,00 €

nach SKR 04:

0235	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	3.750,00 €				
0240	Geschäftsbauten	11.250,00 €				
1410	Aufzuteilende Vorsteuer	2.850,00 €	an	1800	Bank	17.850,00 €

7. Umbuchung der abziehbaren Vorsteuern

nach SKR 03:

0085	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	9.856,25 €				
0090	Geschäftsbauten	29.568,75 €				
1570	Abziehbare Vorsteuer	1.425,00 €				
1577	Abziehbare Vorsteuer nach § 13b UStG 19 %	38.000,00 €	an	1560	Aufzuteilende Vorsteuer	2.850,00 €
				an	1569	Aufzuteilende Vorsteuer 76.000,00 €

nach SKR 04:

0210	Grundstückswerte eigener bebauter Grundstücke	9.856,25 €				
0240	Geschäftsbauten	29.568,75 €				
1400	Abziehbare Vorsteuer	1.425,00 €				
1407	Abziehbare Vorsteuer nach § 13b UStG 19 %	38.000,00 €	an	1410	Aufzuteilende Vorsteuer	2.850,00 €
				an	1419	Aufzuteilende Vorsteuer 76.000,00 €

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:

Abb. 2: Erfassung der Steuerschuld nach § 13b UStG und der abziehbaren Vorsteuer

38	Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)					
41	Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG).....	73	400.000	-	74	76.000 00
52	Umsatzsteuer					76.000 00
54	Abziehbare Vorsteuerbeträge					
55	Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG)				66	1.425 00
58	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).....				67	38.000 00
68	Verbleibende Umsatzsteuer-Vorauszahlung (bitte in jedem Fall ausfüllen) Verbleibender Überschuss – bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -				83	36.575 00

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 3: Erfassung des Umsatzes und der Steuerschuld nach § 13b UStG, der Vorsteuer und den Hinweisen zu § 15a UStG

98	H. Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR		Steuer EUR Ct	
100	Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) 873	400.000	874	76.000,00	
102	Summe (zu übertragen in Zeile 156)			76.000,00	
J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)					
121					
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)..... 320			1.425,00	
126	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG)..... 467			38.000,00	
131	Summe.....(zu übertragen in Zeile 158)			39.425,00	
K. Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)					
133					
134	Sind im Kalenderjahr 2021 Grundstücke, Grundstücksteile, Gebäude oder Gebäudeteile, für die Vorsteuern abgezogen worden ist, erstmals tatsächlich verwendet worden? Falls ja, bitte eine „1“ eintragen..... 370		1		
135	(Geben Sie bitte auf besonderem Blatt für jedes Grundstück oder Gebäude gesondert an: Lage, Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung, Art und Umfang der Verwendung im Erstjahr, insgesamt angefallene Vorsteuer, in den Vorjahren - Investitionsphase - bereits abgezogene Vorsteuer)				
L. Berechnung der zu entrichtenden Umsatzsteuer				Steuer EUR Ct	
151					
156	Umsatzsteuer, die vom Leistungsempfänger nach § 13b UStG geschuldet wird.....(aus Zeile 102)			76.000,00	
157	Zwischensumme.....			76.000,00	
158	Abziehbare Vorsteuerbeträge.....(aus Zeile 131)			39.425,00	
160	Verbleibender Betrag.....			36.575,00	
167	Verbleibende Umsatzsteuer(bitte in jedem Fall ausfüllen)			36.575,00	
	Verbleibender Überschuss – bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -816				

HINWEIS:

Nicht abziehbare Vorsteuern sind weder in der Umsatzsteuer-Voranmeldung noch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung gesondert zu erfassen. Sofern Vorsteuern in den Anwendungsbereich des § 15a UStG fallen, sind diese – entsprechend der Hinweise in Zeile 73 der Steuererklärung – der Finanzbehörde formlos mitzuteilen. Entsprechendes gilt für die weiteren in Zeile 73 enthaltenen Angaben.³

Werden Grundstücke, Grundstücksteile, Gebäude oder Gebäudeteile, für die Vorsteuern abgezogen worden sind, erstmals tatsächlich verwendet (hier 2021), ist in der Zeile 72 bei der Kennziffer 370 eine „1“ einzutragen

3 Vgl. auch die Hinweise in Abschnitt 15a.12 UStAE.

3.3 Praxisbeispiel 2: Geschenke über der 35 €-Wertgrenze

Unternehmer U betreibt ein Bauunternehmen. 50 % seiner Umsätze sind umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, die den nach § 15 Abs. 2 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen. U erwirbt für fünf seiner Geschäftspartner jeweils Wanduhren, die er den Geschäftspartnern zu Weihnachten schenkt. Der Hersteller H berechnete an U hierfür lt. Rechnung vom 10.1.2021:

Fünf Wanduhren netto zu je 32,00 €	160,00 €
zuzüglich Transportkosten	10,00 €
Gesamtbetrag netto	170,00 €
zuzüglich 16 % Umsatzsteuer ⁴	27,20 €
Gesamtbetrag brutto	197,20 €

Die Geschenke an die Geschäftspartner sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, da die 35 €-Wertgrenze überschritten ist. Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG gänzlich ausgeschlossen.

Für die Ermittlung der Anschaffungskosten sind auch die nach § 9b Abs. 1 EStG nicht abziehbaren Vorsteuern zu berücksichtigen, dabei bleibt § 15 Abs. 1a UStG unberücksichtigt.⁵ Ebenso erhöhen die Transportkosten die Anschaffungskosten der Geschenke.

Berechnung der 35 €-Wertgrenze:

Nettopreis	32,00 €
zuzüglich Anteil Transportkosten	2,00 €
zuzüglich 50 % nicht abziehbare Vorsteuer von 5,44 €	2,72 €
Gesamtkosten je Geschenk	36,72 €

HINWEIS:

U wählt die Anwendung des § 37b EStG zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen.⁶

4 Die Lieferung erfolgte im Dezember 2020. Hier galt noch der abgesenkte Steuersatz von 16 %.

5 Vgl. die Hinweise in R 4.10 Abs. 3 Satz 1 und R 9b Abs. 2 Satz 3 EStR sowie Abschnitt 15.6 Abs. 4 Satz 2 UStAE.

6 Vgl. *Weber*, Aktuelles zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, BBK 23/2016 S. 1143 NWB EAAAF-87068. Vgl. auch ausführlich *Schmidt*, Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, Grundlagen NWB WAAAE-94436.

Buchung der Geschenke⁷

nach SKR 03:

4636	Geschenke nicht abzugsfähig mit § 37b EStG	197,20 €	an	1200	Bank	197,20 €
------	--	----------	----	------	------	----------

nach SKR 04:

6621	Geschenke nicht abzugsfähig mit § 37b EStG	197,20 €	an	1800	Bank	197,20 €
------	--	----------	----	------	------	----------

4. Verwandte Stichwörter

- ▶ Geschenke, NWB GAAAF-83045
- ▶ Herstellungskosten, NWB TAAAG-38865
- ▶ Reverse-Charge-Verfahren, NWB UAAAG-72179
- ▶ Vorsteueraufteilung, NWB BAAAG-73474
- ▶ Vorsteuerberichtigung, NWB BAAAG-85151

LITERATUR

Langenkämper, Kaufpreisaufteilung (Ertragsteuer / Umsatzsteuer), infoCenter, NWB GAAAF-06370

Schmidt, Anschaffungskosten (HGB, EStG), infoCenter, NWB LAAAA-41692

Franke/Wächtershäuser, Nachträgliche Anschaffungskosten und anschaffungsnahe Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, BBK 8/2019 S. 370, NWB DAAAH-10904

Schießl, Neues vom BFH zur Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, StuB 1/2021 S. 11, NWB XAAAAH-67095

⁷ Auf die Jahresabgrenzung 2020 wurde verzichtet.

A. Anzahlungen

Unternehmer, die der Sollbesteuerung nach § 13 UStG unterliegen, haben darauf zu achten, dass An- oder Vorauszahlungen ebenfalls zu versteuern sind. Die Besteuerung ist nicht bereits mit der Anforderung einer Anzahlung vorzunehmen, sondern erst dann, wenn dem Unternehmer das Entgelt tatsächlich zugeflossen ist. Für den zahlungspflichtigen Unternehmer gilt, dass der Vorsteuerabzug die Zahlung voraussetzt.

Der Beitrag gibt einen Überblick über die rechtlichen Grundlagen und enthält Buchungsbeispiele für erhaltene oder gezahlte Anzahlungen und der Buchung der Schlussrechnung.

1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?

1.1 SKR 03

0210	Maschinen
0299	Anzahlungen auf technische Anlagen und Maschinen
1200	Bank
1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1570	Abziehbare Vorsteuer
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %
1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
1718	Erhaltene, versteuerte Anzahlungen 19 % USt (Verbindlichkeiten)
1776	Umsatzsteuer 19 %
8400	Erlöse 19 % USt

1.2 SKR 04

0440	Maschinen
0780	Anzahlungen auf technische Anlagen und Maschinen
1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
1400	Abziehbare Vorsteuer
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %
1800	Bank
3272	Erhaltene, versteuerte Anzahlungen 19 % USt (Verbindlichkeiten)
3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
3806	Umsatzsteuer 19 %
4400	Erlöse 19 % USt

2. Rechtsgrundlagen

UStG	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG, § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG, § 14 Abs. 5 UStG, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG, § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG, § 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG
ESTG	§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG
UStAE	Abschnitt 13.5 UStAE, Abschnitt 13.6 Abs. 1 UStAE, Abschnitt 14.8 UStAE, Abschnitt 15.3 UStAE, Abschnitt 17.1 Abs. 7 UStAE, Abschnitt 25.1 Abs. 15 UStAE

3. Wie wird kontiert?

3.1 Allgemeine Grundsätze

Die Umsatzsteuer ist grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten zu berechnen, d. h. für die Erfassung der Umsätze und der nach § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG geschuldeten Steuerbeträge ist der Voranmeldungszeitraum maßgebend, in dem die Leistungen ausgeführt sind.

Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht:

- ▶ bei der Besteuerung von An- oder Vorauszahlungen, vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG,
- ▶ bei der Ermittlung des Umsatzes nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG und
- ▶ bei der Besteuerung nach § 20 UStG.

In diesen Fällen wird bestimmt, dass die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten zu erfolgen hat. Die Umsatzsteuer entsteht dann mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt zugeflossen ist. Entscheidend ist nicht das Entgelt, das der Unternehmer anfordert, sondern das er tatsächlich erhält.

BEISPIEL: ▶ Unternehmer U fordert am 10.1.2021 eine Anzahlung von 10.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 1.900 € an. Der Rechnungsempfänger zahlt am 10.2.2021 einen Betrag von 5.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 950 €.

LÖSUNG: ▶ U muss im Februar 2021 einen Umsatz von 5.000 € versteuern.

HINWEIS:

Wird die An- oder Vorauszahlungsrechnung nicht beglichen, ist auch nichts zu versteuern. Eine Berichtigung der An- oder Vorauszahlungsrechnung ist nicht notwendig.

Das Umsatzsteuerrecht beurteilt die Vereinnahmung nach Grundsätzen, die mit den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zum Zufluss von Einnahmen i. S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG vergleichbar sind.¹ Besteht das Entgelt nicht in Geld, ist für den Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich, wann der Leistungsempfänger den wirtschaftlichen Vorteil zugewendet erhält.² Weitere Beispiele zur Vereinnahmung enthält der Abschnitt 13.6 Abs. 1 UStAE.

1 Ausnahme: § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG: Zufluss von wiederkehrenden Einnahmen gilt nicht für die Umsatzsteuer.

2 Vgl. BMF, Schreiben v. 15.4.2011 - IV D 2 -S 7270/10/10001, BStBl 2011 I S. 489 NWB SAAAD-80912.

Voraussetzung für die Besteuerung einer An- oder Vorauszahlung ist, dass sie für eine bestimm- bare Leistung entrichtet wird. Es müssen alle maßgeblichen Elemente der künftigen Leistung bereits bekannt und insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der An- oder Vorauszahlung genau bestimmt sein.³ Zur Definition einer umsatzsteuerpflichtigen An- zahlung im Zusammenhang mit der Ausgabe eines Einzweckgutscheins wird auf das BMF-Schreiben vom 4.11.2020 hingewiesen.⁴

Werden An- oder Vorauszahlungen für eine Leistung entrichtet, die voraussichtlich umsatzsteuerfrei nach § 4 UStG ist, kann eine Versteuerung unterbleiben.⁵ Besteht eine Anzahlung aus einer teilweisen steuerfreien und einer teilweisen steuerpflichtigen Leistung, ist die Besteuerung nur mit einem sachgerecht geschätzten Anteil vorzunehmen.⁶

Im Zusammenhang mit der Ausführung von Bauleistungen hat die Finanzverwaltung ein umfangreiches Merkblatt⁷ herausgegeben, in dem auch Hinweise zur Besteuerung von An- oder Vorauszahlungen enthalten sind. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen der Bauunternehmer einen Steuerabzug nach § 48b EStG vornehmen muss.⁸

3.2 Rechnungsausstellungspflichten

Die in § 14 Abs. 1 bis 4 UStG genannten Rechnungsausstellungspflichten gelten nach § 14 Abs. 5 UStG auch in Fällen der Vereinnahmung einer An- oder Vorauszahlung. Diese Pflicht wird regelmäßig mit der Anforderung der An- oder Vorauszahlung bereits erfüllt. Es kann auch mittels Gut- schrift abgerechnet werden.

Es gilt die Besonderheit, dass anstelle des tatsächlichen Zeitpunkts der ausgeführten Leistung der voraussichtliche Zeitpunkt der Vereinnahmung anzugeben ist (§ 14 Abs. 4 Nr. 6 Halbsatz 2 UStG). Außerdem genügt es, wenn die Anzahlungsrechnung den geforderten Anzahlungsbetrag (ggf. zuzüglich der Umsatzsteuer) ausweist, sofern dieser Betrag höher ist als die später tatsächlich vereinnahmte Anzahlung. Bei der Ausstellung einer An- oder Vorauszahlungsrechnung muss aus der Rechnung hervorgehen, dass über eine An- oder Vorauszahlung abgerechnet wird.

Wird eine Schlussrechnung ausgestellt, sind die vereinnahmten An- oder Vorauszahlungen abzu- ziehen, sofern hierüber bereits eine oder mehrere Rechnungen ausgestellt wurden.

HINWEIS:

Hierbei ist zu beachten, dass die Umsatzsteuer – sofern in den An- oder Vorauszahlungsrechnungen ausge- wiesen – gesondert abzuziehen ist. Mehrere An- oder Vorauszahlungen können in einer Summe zusam- mengefasst werden.

3 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 - Rs. C-419/02 NWB EAAAB-83182; ebenso BFH, Urteil v. 14.11.2018 - XI R 27/16 NWB WAAAH-08894 zu künftigen Bestattungsleistungen.

4 BMF, Schreiben v. 4.11.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :016, BStBl 2020 I S. 1129 NWB AAAAH-63063, Rz. 5.

5 Abschnitt 13.5 Abs. 4 UStAE.

6 Vgl. bei Reiseleistungen die Hinweise in Abschnitt 25.1 Abs. 15 UStAE.

7 Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft, BMF, Schreiben v. 12.10.2009, BStBl 2009 I S. 1292 NWB MAAAD-30593.

8 Vgl. BMF, Schreiben v. 12.10.2009, BStBl 2009 I S. 1292 NWB MAAAD-30593, Tz. VI. Beispiele 6 und 7.

BEISPIEL - SCHLUSSRECHNUNG: ► Für die Errichtung des schlüsselfertigen Mehrfamilienhauses berechnet ein Unternehmer:

Gesamtfestpreis netto	=		1.000.000 €
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	=		190.000 €
Gesamtfestpreis brutto	=		<u>1.190.000 €</u>
abzüglich geleisteter Anzahlungen netto	=	800.000 €	
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	=	152.000 €	952.000 €
verbleibende Restsumme	=		<u>238.000 €</u>

Weitere Ausführungsbestimmungen sowie Beispiele zur Ausstellung von Schlussrechnungen enthält der Abschnitt 14.8 UStAE.

HINWEIS:

Wird die Umsatzsteuer, die in An- oder Vorauszahlungsrechnungen gesondert ausgewiesen wurde, in der Schlussrechnung nicht abgezogen, ist die gesamte Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten. Insoweit entsteht eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG in Höhe der Umsatzsteuer aus den vereinnahmten An- oder Vorauszahlungen.

BEISPIEL - FEHLERHAFTES SCHLUSSRECHNUNG: ► Für die Errichtung des schlüsselfertigen Mehrfamilienhauses berechnet der Unternehmer:

Gesamtfestpreis netto	=	1.000.000 €
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	=	<u>190.000 €</u>
Gesamtfestpreis brutto	=	1.190.000 €
abzüglich geleisteter Anzahlungen ⁹	=	<u>952.000 €</u>
verbleibende Restsumme	=	<u>238.000 €</u>

Die gesetzliche Umsatzsteuerschuld für die ausgeführte Werklieferung beträgt 38.000 €, d. h. 190.000 € abzüglich der Umsatzsteuer aus den vereinnahmten Anzahlungen von 152.000 €. Daneben entsteht mit der Ausgabe der Rechnung eine weitere Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG i. H. von 152.000 €.¹⁰

3.3 Vorsteuerabzug für geleistete An- oder Vorauszahlungen

Erhalten Unternehmer An- oder Vorauszahlungsrechnungen, kann der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG erst dann geltend gemacht werden, wenn die An- oder Vorauszahlung entrichtet wurde. Ist die angeforderte An- oder Vorauszahlung höher als der gezahlte Betrag, beschränkt sich der Vorsteuerabzug auf den gezahlten Betrag (vgl. die Hinweise in Abschnitt 15.3 UStAE).

⁹ Die Umsatzsteuer wurde in den Anzahlungsrechnungen gesondert mit 19 % ausgewiesen.

¹⁰ Vgl. auch „Unrichtiger Steuerausweis“, NWB RAAAF-87577.

BEISPIEL: ▶ Unternehmer U erhält am 10.1.2021 eine Anzahlungsrechnung über 10.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 1.900 €. U zahlt am 10.2.2021 einen Betrag von 5.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 950 € an.

LÖSUNG: ▶ U kann einen Vorsteuerabzug von 950 € im Monat Februar 2021 geltend machen.

HINWEIS:

In Fällen, in denen der Unternehmer in einer Schlussrechnung die Umsatzsteuer aus den geleisteten Anzahlungen nicht ordnungsgemäß in Abzug bringt, ergibt sich der Vorsteuerabzug aus der ausgewiesenen Umsatzsteuer abzüglich der bereits in den Abschlagsrechnungen enthaltenen Umsatzsteuer.¹¹

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer vorliegt. Hierbei ist darauf zu achten, dass bei Vorliegen der Schlussrechnung der Vorsteuerabzug nicht nochmals in Abzug gebracht wird (vgl. hierzu Abschnitt 15.3 Abs. 5 Satz 3 UStAE).

3.4 Berichtigung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer

Wurde eine An- oder Vorauszahlung als steuerpflichtig behandelt und stellt sich im Nachhinein heraus, dass die Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, ist die Bemessungsgrundlage in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu berichtigen.¹²

Sofern eine An- oder Vorauszahlung geleistet, die versprochene Leistung tatsächlich jedoch nicht ausgeführt wurde, sind nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug zu berichtigen. Nach der Verwaltungsanweisung in Abschnitt 17.1 Abs. 7 Satz 3 UStAE ist die Berichtigung erst in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die An- oder Vorauszahlung zurückgewährt wurde.¹³ Eine Minderung der Umsatzsteuer bzw. Rückzahlung der Vorsteuer könnte demnach nicht vorgenommen zu werden, wenn keine Rückzahlung erfolgt.

HINWEIS:

Der EuGH¹⁴ hat aufgrund der Vorlage zweier BFH-Beschlüsse¹⁵ entschieden, dass eine Berichtigung der Vorsteuer durch den Anzahlenden bei Ausbleiben der Leistung grundsätzlich unabhängig von der Rückzahlung der Anzahlung zu erfolgen hat. Die Berichtigung ist dann nicht durchzuführen, wenn die Umsatzsteuer vom Anzahlungsempfänger an den Fiskus entrichtet wurde und es für den Anzahlenden unverhältnismäßig schwierig oder unmöglich ist, die Rückzahlung der geleisteten Anzahlung zu erhalten.

Dies gilt aber nur dann, wenn zum Zeitpunkt der geleisteten Anzahlung die beabsichtigte Leistung für den Anzahlenden subjektiv als sicher erschien und es anhand objektiver Umstände erwiesen ist, dass der Anzahlende nicht wusste oder hätte wissen müssen, dass die Bewirkung der beabsichtigten Leistung unsicher war. Der BFH hat mit gleichlautenden Urteilen vom 5.12.2018 sowie vom 27.3.2019 und vom 17.7.2019 die vorgenannten Grundsätze des EuGH auch für das nationale Recht postuliert.¹⁶

11 Vgl. BFH, Urteil v. 5.9.2019 - V R 38/17 NWB GAAAH-36892.

12 Vgl. Abschnitt 13.5 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

13 BFH, Urteil v. 2.9.2010 - V R 34/09, BStBl 2011 II S. 991 NWB AAAAD-58653; BFH, Urteil vom 15.9.2011 - V R 36/09, BStBl 2012 II S. 365 NWB FAAAD-97978.

14 EuGH, Urteile v. 31.5.2018 - Rs. C-660/16, C-661/16 „Kollroß/Wirt I“ NWB GAAAG-87248. Vgl. auch *Hartmann*, Vorsteuerabzug bei geleisteten Anzahlungen und anschließend ausbleibender Leistung, NWB 31/2018 S. 2242 NWB UAAAG-89102.

15 BFH-Az.: V R 29/15 NWB LAAAF-89053 und XI R 44/14 NWB MAAAF-89044. Die Verfahren betreffen geleistete Anzahlungen für nie errichtete Blockheizkraftwerke.

3.5 Aufzeichnungspflichten

In Fällen der Besteuerung von Zahlungen vor Ausführung der Leistung sind Aufzeichnungen nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG zum Zeitpunkt der Vereinnahmung zu führen. Die vereinnahmte Anzahlung ist mit dem Entgelt – also dem Nettobetrag – aufzuzeichnen. Die Erfüllung dieser Aufzeichnungspflicht spiegelt sich in der Buchführung über gesondert geführte Anzahlungskonten wider.¹⁷

Anders als im Handelsrecht, besteht steuerrechtlich nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG ein Aktivierungsgebot für die Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende erhaltene Anzahlungen. In derartigen Fällen ist die erhaltene Anzahlung in der Steuerbilanz in voller Höhe, d. h. ohne Abzug der Umsatzsteuer zu passivieren und die als Aufwand gebuchte Umsatzsteuer gewinnneutral durch Bildung eines Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren.¹⁸

Soweit in der Literatur¹⁹ in Buchungsbeispielen die erhaltene Anzahlung als Bruttobetrag gebucht wird, ist dies aus umsatzsteuerlicher Sicht abzulehnen, da nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG das (Netto)-Entgelt aufzuzeichnen ist.

16 BFH, Urteile v. 5.12.2018 - XI R 10/16 NWB MAAAH-08893, XI R 8/14 NWB QAAAH-08896 und XI R 44/14 NWB UAAAH-08899 sowie v. 27.3.2019 - V R 11/19 (V R 35/15) NWB MAAAH-37567 und V R 6/19 (V R 33/16) NWB JAAAH-29630; v. 17.7.2019 - V R 9/19 (V R 29/15) NWB PAAAH-31779. Die Finanzverwaltung hat sich zur Anwendung der vorgenannten Urteile noch nicht geäußert.

17 Vgl. auch das Stichwort „Aufzeichnungspflichten“, NWB AAAAG-61326.

18 Vgl. das Stichwort „Anzahlungen, erhaltene“, NWB LAAAG-51436.

19 Vgl. z. B. *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, § 5 EStG Rz. 118 ff. Zur Problematik vgl. auch *Eggert*, Bearbeitung und Plausibilisierung von Rechnungsabgrenzungsposten, BBK 18/2019 S. 887 NWB YAAAH-29946, Abschnitt I.4 und *Endert/Sepetauz*, Umsatzsteuer in der Rechnungslegung – Pflicht zur Nettobilanzierung?, BBK 20/2011 S. 986 NWB EAAAD-93567.

BEISPIEL ► Unternehmer U erhält am 10.12.2020 eine Anzahlung von 11.900 € für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung zu 19 %. Die Leistung wird im Kalenderjahr 2021 ausgeführt.

Buchung laut Literaturhinweisen:

Buchung 2020:

Bank	11.900 €	an	Erhaltene Anzahlung	11.900 €
Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €	an	Umsatzsteuer	1.900 €

Buchung 2021:

Erhaltene Anzahlung	11.900 €	an	Umsatzerlöse 19 % USt	10.000 €
		an	Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €

Umsatzsteuerrechtlich zutreffend wäre zu buchen:

Buchung 2020:

Bank	11.900 €	an	Erhaltene Anzahlung 19 % USt	10.000 €
		an	Umsatzsteuer	1.900 €
Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €	an	Erhaltene Anzahlung	1.900 €

Buchung 2021:

Erhaltene Anzahlung 19 % USt	10.000 €	an	Umsatzerlöse	10.000 €
Erhaltene Anzahlung	1.900 €	an	Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €

HINWEIS:

Zu beachten ist, dass die Anforderung einer An- oder Vorauszahlung (mit oder ohne Steuerausweis) den Unternehmer nicht verpflichtet, hierüber Aufzeichnungen nach § 22 UStG zu führen, weil die Steuerpflicht nur an die Zahlung dieser An- oder Vorauszahlung knüpft.

3.6 An- oder Vorauszahlungen bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten

Werden An- oder Vorauszahlungen im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr entrichtet, hat das grundsätzlich keinen Einfluss auf die Umsatzbesteuerung. Das bedeutet:

- Erhält der Unternehmer eine An- oder Vorauszahlung für eine innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftliche Dienstleistung, bestehen keine umsatzsteuerlichen Verpflichtungen. Eine Erfassung in der Zusammenfassenden Meldung und der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung entfällt.
- Zahlt der Unternehmer eine An- oder Vorauszahlung für einen innergemeinschaftlichen Erwerb, besteht keine Besteuerungspflicht. Eine Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung entfällt.

Werden hingegen Anzahlungen für eine steuerpflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung i. S. des § 13b Abs. 1 UStG geleistet, besteht nach § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG eine Besteuerungspflicht.

3.7 Praxisbeispiel 1: Anforderung und Vereinnahmung einer Anzahlung

Unternehmer U hat den Auftrag erhalten, eine Maschine zu liefern. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 200.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 38.000 € vereinbart. U stellt am 10.1.2021 eine Anzahlungsrechnung über 100.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 19.000 €. Der Auftraggeber A zahlt daraufhin am 10.2.2021 einen Betrag i. H. von 90.000 € + 17.100 €.

Buchung der Anzahlungsrechnung vom 10.1.2021:

Da Anzahlungen erst bei Vereinnahmung der Umsatzsteuer unterliegen, ist keine Buchung erforderlich.

Buchung der Vereinnahmung der Anzahlung im Februar 2021:

nach SKR 03:

1200	Bank	107.100 €	an	1718	Erhaltene, versteuerte Anzahlungen 19 % USt (Verbindlichkeiten)	107.100 €
------	------	-----------	----	------	---	-----------

nach SKR 04:

1800	Bank	107.100 €	an	3272	Erhaltene, versteuerte Anzahlungen 19 % USt (Verbindlichkeiten)	107.100 €
------	------	-----------	----	------	---	-----------

HINWEIS:
Bei den Konten 1718 (SKR 03) bzw. 3272 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer i. H. von 17.100 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Februar 2021:

Abb. 1: Erfassung der Steuerschuld

19	Steuerpflichtige Umsätze					
	(Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)					
20	zum Steuersatz von 19 %	81	90.000	-	17.100	00

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:**Abb. 2: Erfassung der Steuerschuld**

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben		
	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz		
38	Lieferungen und sonstige Leistungen	zu 19 % 177	90.000
			17.100,00
60	Summe	(zu übertragen in Zeile 152)	17.100,00

3.8 Praxisbeispiel 2: Erstellung der Schlussrechnung

Nachfolgend zum Praxisbeispiel 1: U erteilt am 10.3.2021 folgende Schlussrechnung:

Gesamtfestpreis netto	=		200.000 €
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	=		38.000 €
Gesamtfestpreis brutto	=		<u>238.000 €</u>
abzüglich geleisteter Anzahlungen netto	=	90.000 €	
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	=	17.100 €	<u>107.100 €</u>
verbleibende Restsumme	=		<u>130.900 €</u>

Buchung der Schlussrechnung:

nach SKR 03:

1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	238.000 €	an	8400	Erlöse 19 % USt	238.000 €
1718	Erhaltene, versteuerte Anzahlungen 19 % USt (Verbindlichkeiten)	107.100 €	an	1400	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	107.100 €

nach SKR 04:

1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	238.000 €	an	4400	Erlöse 19 % USt	238.000 €
3272	Erhaltene, versteuerte Anzahlungen 19 % USt (Verbindlichkeiten)	107.100 €	an	1200	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	107.100 €

HINWEIS:

Bei den Konten 8400 (SKR 03) bzw. 4400 (SKR 04) handelt es sich um Automatikkonten. Die Umsatzsteuer i. H. von 38.000 € wird mit 19 % automatisch herausgerechnet und auf dem Sammelkonto „Umsatzsteuer 19 %“ 1776 (SKR 03) bzw. 3806 (SKR 04) erfasst. Dies gilt entsprechend für die Konten 1718 (SKR 03) bzw. 3272 (SKR 04) und mindert die Umsatzsteuer um 17.100 €.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung März 2021:

Abb. 3: Erfassung der Steuerschuld

19	Steuerpflichtige Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben) zum Steuersatz von 19 %	81	110.000	-	20.900	00
----	--	-----------	---------	---	--------	----

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 4: Erfassung der Steuerschuld

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben					
	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz					
38	Lieferungen und sonstige Leistungen	zu 19 %	177	110.000	20.900,00	
60	Summe				(zu übertragen in Zeile 152)	20.900,00

3.9 Praxisbeispiel 3: Zahlungsverpflichtung und Entrichtung einer Anzahlung

Unternehmer U hat den Auftrag zur Lieferung einer Maschine (Anlagevermögen) erteilt. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 200.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 38.000 € vereinbart. U erhält am 10.1.2021 eine Anzahlungsrechnung über 100.000 € + 19 % Umsatzsteuer = 19.000 €. U zahlt daraufhin am 10.2.2021 einen Betrag von 90.000 € + 17.100 €.

Buchung der erhaltenen Anzahlungsrechnung vom 10.1.2021:

Da der Vorsteuerabzug erst bei Zahlung der Anzahlung möglich ist, darf keine vorsteuerwirksame Buchung erfolgen.

Buchung der Zahlung der Anzahlung im Februar 2021:

nach SKR 03:

0299	Anzahlungen auf technische Anlagen und Maschinen	90.000 €				
1570	Abziehbare Vorsteuer	17.100 €	an	1200	Bank	107.100 €

nach SKR 04:

0780	Anzahlungen auf technische Anlagen und Maschinen	90.000 €				
1400	Abziehbare Vorsteuer	17.100 €	an	1800	Bank	107.100 €

HINWEIS:

Die Konten 0299 (SKR 03) bzw. 0780 (SKR 04) „Anzahlungen auf technische Anlagen und Maschinen“ sind keine Automatikkonten, die Vorsteuer wäre zusätzlich zu buchen. Alternativ kann auch mit dem Vorsteuerschlüssel zu 19 % = Steuerschlüssel 9 gebucht werden, dann als Bruttobuchung. Die Vorsteuer von 17.100 €

wird dann automatisch auf dem Sammelkonto Abziehbare Vorsteuer 19 % 1576 (SKR 03) bzw. 1406 (SKR 04) erfasst. Die direkte Verbuchung der Vorsteuer von 17.100 € auf dem Konto 1570 (SKR 03) bzw. 1400 (SKR 04) bewirkt die Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung; Vorschlag des Buchungstextes: Vorsteuer aus Anzahlung Maschinenlieferung.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Februar 2021:

Abb. 5: Erfassung der Vorsteuer

54	Abziehbare Vorsteuerbeträge			
55	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....	66	17.100	00

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 6: Erfassung der Vorsteuer

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)		
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)..... 320		17.100,00
131	Summe.....(zu übertragen in Zeile 158)		17.100,00

3.10 Praxisbeispiel 4: Erhalt der Schlussrechnung

Nachfolgend zum Praxisbeispiel 3: U erhält am 10.3.2021 folgende Schlussrechnung:

Gesamtfestpreis netto	=		200.000 €
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	=		38.000 €
Gesamtfestpreis brutto	=		238.000 €
abzüglich geleisteter Anzahlungen netto	=	90.000 €	
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	=	17.100 €	107.100 €
verbleibende Restsumme	=		130.900 €

Buchung der Schlussrechnung:

nach SKR 03:

0210	Maschinen	200.000 €				
1570	Abziehbare Vorsteuer	38.000 €	an	1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	130.900 €
				an	0299	Anzahlungen auf technische Anlagen und Maschinen
				an	1570	Abziehbare Vorsteuer
						17.100 €

nach SKR 04:

0440	Maschinen	200.000 €				
1400	Abziehbare Vorsteuer	38.000 €	an	3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	130.900 €
				an	0780	Anzahlungen auf technische Anlagen und Maschinen
				an	1400	Abziehbare Vorsteuer
						90.000 €
						17.100 €

HINWEIS:

Die Konten 0210 (SKR 03) bzw. 0440 (SKR 04) „Maschinen“ sind keine Automatikkonten, die Vorsteuer wäre zusätzlich zu buchen. Alternativ kann auch mit dem Vorsteuerschlüssel zu 19 % = Steuerschlüssel 9 gebucht werden, dann als Bruttobuchung. Die Vorsteuer von 38.000 € wird dann automatisch auf dem Sammelkonto „Abziehbare Vorsteuer 19 %“ 1576 (SKR 03) bzw. 1406 (SKR 04) erfasst. Die direkte Verbuchung der Vorsteuer von 38.000 € auf dem Konto 1570 (SKR 03) bzw. 1400 (SKR 04) bewirkt die Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung; Vorschlag des Buchungstextes: Vorsteuer aus Maschinenlieferung. Entsprechendes gilt für die Korrekturbuchung der geleisteten Anzahlung und der Vorsteuer von 17.100 €; Vorschlag des Buchungstextes: Korrektur der Vorsteuer aus Anzahlung Maschinenlieferung.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung März 2021:

Abb. 7: Erfassung der Vorsteuer

Abziehbare Vorsteuerbeträge				
54	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus	66	20.900	00
55	innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....			

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 8: Erfassung der Vorsteuer

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)	
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)..... 320	20.900,00
131	Summe.....(zu übertragen in Zeile 158)	20.900,00

4. Verwandte Stichwörter

- Bemessungsgrundlage, Änderung, NWB QAAAG-37761

LITERATUR

Ebber, Anzahlungen, infoCenter, NWB BAAAB-14423

Eckert, Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug bei Anzahlungen, BBK 1/2019 S. 11, NWB MAAAH-03582

Eckert, Innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen in der Buchführung, BBK 14/2010 S. 656, NWB IAAAD-45864

A. Aufmerksamkeiten

Bei Aufmerksamkeiten spricht man von unentgeltlichen Zuwendungen des Arbeitgebers an sein Personal für dessen privaten Bedarf. Es handelt sich dabei um einen nicht steuerbaren Umsatz, wenn die Zuwendung in ihrer Art und ihrem Umfang nach einem Geschenk entspricht, das im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr üblicherweise ausgetauscht wird. Dabei darf die Überlassung nicht zu einer persönlichen Bereicherung der Arbeitnehmer führen. Von Aufmerksamkeiten spricht man, wenn aufgrund eines besonderen persönlichen Ereignisses des Arbeitnehmers, z. B. eines runden Geburtstags, eines Jubiläums oder der Geburt eines Kindes, eine unentgeltliche Überlassung erfolgt.

1. Welche Konten werden im SKR 03 oder 04 benötigt?

1.1 SKR 03

1000	Kasse
1200	Bank
1570	Abziehbare Vorsteuer
1571	Abziehbare Vorsteuer 7 %
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %
4152	Sachzuwendungen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer
4653	Aufmerksamkeiten

1.2 SKR 04

1400	Abziehbare Vorsteuer
1401	Abziehbare Vorsteuer 7 %
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %
1600	Kasse
1800	Bank
6072	Sachzuwendungen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer
6643	Aufmerksamkeiten

2. Rechtsgrundlagen

UStG	§ 1 Abs. 1 UStG, § 3 Abs. 1b UStG, § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG
LStR	R 19.6 LStR
UStAE	Abschnitt 1.8 UStAE, Abschnitt 15.15 UStAE

3. Wie wird kontiert?

3.1 Grundsätze zu den Aufmerksamkeiten

Bei Aufmerksamkeiten handelt es sich um unentgeltliche Zuwendungen des Arbeitgebers an sein Personal für dessen privaten Bedarf.¹ Es liegt ein nicht steuerbarer Umsatz vor, wenn die Zuwendung in ihrer Art und ihrem Umfang nach einem Geschenk entspricht, das im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr üblicherweise ausgetauscht wird.

Dabei darf die Überlassung nicht zu einer persönlichen Bereicherung des Arbeitnehmers führen, also nur „unwesentlich“ sein. Die Finanzverwaltung nimmt eine „unwesentliche“ Aufmerksamkeit an, wenn die Zuwendung den Wert von 60 €² nicht übersteigt. Der Betrag ist ein Bruttobetrag und beinhaltet auch die Umsatzsteuer.

BEISPIELE FÜR AUFMERSAMKEITEN ►

Blumen anlässlich eines Geburtstags, Getränke und Gebäck im Rahmen von Besprechungen, ein Buch anlässlich eines Dienst- oder Firmenjubiläums, ein Abschiedsgeschenk aufgrund des Ausscheidens aus dem Unternehmen.

HINWEIS:

Zu beachten ist dabei, dass die Wertgrenze von 60 € für jede einzelne Zuwendung zu prüfen ist. Das bedeutet, dass ein Arbeitnehmer innerhalb eines Kalenderjahres zu mehreren Anlässen Aufmerksamkeiten erhalten kann.

Aus den Anschaffungskosten der Aufmerksamkeiten steht dem Unternehmer – unter Beachtung der BFH-Rechtsprechung³ – nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ein Vorsteuerabzug zu, sofern alle weiteren Voraussetzungen erfüllt sind. Entsprechende Anwendungshinweise sind in Abschnitt 15.15 UStAE enthalten.

Von den sog. Aufmerksamkeiten sind regelmäßig durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Speisen und Getränke abzugrenzen, auch wenn die den Wert von 60 € nicht übersteigen. In diesen Fällen fehlt ein „besonderer“ Anlass aus Sicht des Arbeitnehmers. Gibt der Arbeitgeber Speisen und Getränke als sog. Personalbeköstigung kostenlos oder verbilligt ab, bewirkt der Unternehmer mit dieser Sachzuwendung eine entgeltliche Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.⁴

HINWEIS:

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern unbelegte Backwaren wie Brötchen und Rosinenbrot nebst Heißgetränken zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereit, handelt es sich bei den zugewandten Vorteilen um nicht steuerbare Aufmerksamkeiten.⁵

3.2 Praxisbeispiel 1: Aufmerksamkeiten zu 7 %

Der Unternehmer H betreibt ein Handelsunternehmen in Hannover. Er besitzt nicht nur mehrere Filialen in Hannover, sondern beschäftigt auch 10 Außendienstmitarbeiter. Zu den monatlich ter-

1 Abschnitt 1.8 Abs. 3 UStAE.

2 Vgl. R 19.6 LStR, bis 2014 = 40 €.

3 BFH, Urteil v. 13.1.2011 - V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61 NWB SAAAD-62810.

4 Vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 1 UStAE.

5 Vgl. BFH, Urteil v. 3.7.2019 - VI R 36/17, BStBl 2020 II S. 788 NWB GAAAH-30557.

minierten Besprechungen bietet H seinen Beschäftigten auch Gebäck an. Die Lebensmittel lässt er am 11.1.2021 durch seine Sekretärin einkaufen und mit der betrieblichen EC-Karte bezahlen (je Einkauf 33,00 € inkl. 7 % USt für 12 Monate). Die entsprechenden Belege für den Vorsteuerabzug liegen dem Unternehmer vor.

Bei der Überlassung des Gebäcks handelt es sich um unentgeltliche Zuwendungen des Arbeitgebers an sein Personal. Hierbei handelt es sich umsatzsteuerrechtlich um einen nicht steuerbaren Vorgang, da die Zuwendung nach Art und Umfang im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr üblich ist. Auch eine persönliche Bereicherung der Arbeitnehmer liegt nicht vor. Somit ist im vorliegenden Fall von einer „unwesentlichen“ Aufmerksamkeit auszugehen, da der Wert der Zuwendung den Schwellenwert von 60 € (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt.

Dem Unternehmer steht unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Nahrungsmittel zu. Einer weiteren Umsatzbesteuerung bedarf es im vorliegenden Sachverhalt nicht.

Buchung des Wareneinkaufs:

nach SKR 03:

4653	Aufmerksamkeiten	30,84 €				
1570	Abziehbare Vorsteuer	2,16 €	an	1200	Bank	33,00 €

nach SKR 04:

6643	Aufmerksamkeiten	30,84 €				
1400	Abziehbare Vorsteuer	2,16 €	an	1800	Bank	33,00 €

HINWEIS:
 Das Konto „Aufmerksamkeiten“ ist kein Automatikkonto, die Vorsteuer wäre zusätzlich zu buchen. Alternativ kann auch mit dem Vorsteuerschlüssel zu 7 % = Steuerschlüssel 8 gebucht werden, dann als Bruttobuchung. Die Vorsteuer von 2,16 € wird dann automatisch auf dem Sammelkonto „Abziehbare Vorsteuer 7 %“ 1571 (SKR 03) bzw. 1401 (SKR 04) erfasst.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:

Abb. 1: Erfassung des Vorsteuerabzugs

54	Abziehbare Vorsteuerbeträge Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....	66	2	16
55				

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:

Abb. 2: Erfassung des Vorsteuerabzugs

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)	
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)..... 320	2,16
131	Summe.....(zu übertragen in Zeile 158)	2,16

3.3 Praxisbeispiel 2: Aufmerksamkeiten zu 19 %

Kaufmann K betreibt sein Einzelhandelsunternehmen in Hamburg. Nach 35 Arbeitsjahren in seinem Unternehmen verlässt seine älteste Mitarbeiterin das Unternehmen und tritt in den wohlverdienten Ruhestand. Aufgrund des Ausscheidens lässt der Unternehmer ein ganz spezielles Abschiedsgeschenk für die Mitarbeiterin anfertigen. Für das Abschiedsgeschenk zahlte der Unternehmer 50 € zzgl. 9,50 € USt in bar. Der Unternehmer ist im Besitz einer am 11.1.2021 ausgestellten ordnungsgemäßen Rechnung, die ihm zum Vorsteuerabzug ermächtigt.

Bei der Übergabe des Abschiedsgeschenk liegt eine unentgeltliche Zuwendung des Arbeitgebers an sein Personal vor. Dieser Vorgang ist umsatzsteuerrechtlich als nicht steuerbar zu beurteilen, da die Zuwendung nach Art und Umfang im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr durchaus üblich ist. Auch eine persönliche Bereicherung der Mitarbeiterin ist zu verneinen, da die Zuwendung den Schwellenwert von 60 € (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt.

Dem Unternehmer steht unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Abschiedsgeschenk zu. Einer weiteren Umsatzbesteuerung bedarf es im vorliegenden Sachverhalt nicht.

Buchung des Wareneinkaufs:

nach SKR 03:

4653	Aufmerksamkeiten	50,00 €				
1570	Abziehbare Vorsteuer	9,50 €	an	1000	Kasse	59,50 €

nach SKR 04:

6643	Aufmerksamkeiten	50,00 €				
1400	Abziehbare Vorsteuer	9,50 €	an	1600	Kasse	59,50 €

HINWEIS:

Das Konto „Aufmerksamkeiten“ ist kein Automatikkonto, die Vorsteuer wäre zusätzlich zu buchen. Alternativ kann auch mit dem Vorsteuerschlüssel zu 19 % = Steuerschlüssel 9 gebucht werden, dann als Bruttobuchung. Die Vorsteuer von 9,50 € wird dann automatisch auf dem Sammelkonto „Abziehbare Vorsteuer 19 %“ 1576 (SKR 03) bzw. 1406 (SKR 04) erfasst.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar 2021:**Abb. 3: Erfassung des Vorsteuerabzugs**

54	Abziehbare Vorsteuerbeträge Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG).....	66	9	50
55				

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:**Abb. 4: Erfassung des Vorsteuerabzugs**

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)		
122	Vorsteuer aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).....	320	9,50
131	Summe.....(zu übertragen in Zeile 158)		9,50

3.4 Praxisbeispiel 3: Zuwendungen über dem Schwellenwert von 60 €

Der Unternehmer U betreibt ein Großhandelsunternehmen in Essen. Anlässlich der Geburt eines Kindes schenkt der U einem seiner Abteilungsleiter eine neue Uhr. Die Uhr hatte der Unternehmer U extra für diesen Anlass erworben. Der Kaufpreis für die Uhr betrug 357,00 € einschließlich Umsatzsteuer. Beim Kauf der Uhr wurde dem Unternehmer U am 11.1.2021 eine ordnungsgemäße Rechnung i. S. des § 14 UStG übergeben.

Mit der Übergabe des Geschenks erbringt U eine unentgeltliche Zuwendung an sein Personal. Von Bedeutung ist in diesem Sachverhalt, dass die Uhr den für die Beurteilung als „Aufmerksamkeit“ maßgeblichen Schwellenwert von 60 € (einschließlich Umsatzsteuer) deutlich übersteigt. Weiterhin ist in diesem Zusammenhang auch von einer persönlichen Bereicherung des Arbeitnehmers auszugehen. Daher ist eine umsatzsteuerliche Beurteilung einer (nicht steuerbaren) Aufmerksamkeit nicht mehr möglich.

Die weitere umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist davon abhängig, ob beim Erwerb des übergebenen Gegenstands ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde oder nicht. Wäre dies der Fall, müsste der Unternehmer U die unentgeltliche Zuwendung der Uhr auch umsatzsteuerlich würdigen. Dies würde im Rahmen einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG erfolgen. Voraussetzung für die Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG ist aber, dass nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Dies ist jedoch im vorliegenden Sachverhalt zu verneinen, da das Geschenk explizit dafür erworben wurde, um es dem Arbeitnehmer unentgeltlich zuzuwenden. Somit ist bereits der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Uhr nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu versagen, da kein Leistungsbezug zum Unternehmen des U hergestellt werden kann.

In Ermangelung des Vorsteuerabzugs bedarf es keiner weiteren umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Vorgangs. Eine Versteuerung der Zuwendung als unentgeltliche Wertabgabe scheidet wegen des fehlenden Vorsteuerabzugs aus.

Ertragsteuerlich liegt eine Sachzuwendung an den Arbeitnehmer vor.

Buchung der Sachzuwendung:

nach SKR 03:

4152	Sachzuwendungen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer	357 €	an	1200	Bank	357 €
------	--	-------	----	------	------	-------

nach SKR 04:

6072	Sachzuwendungen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer	357 €	an	1800	Bank	357 €
------	--	-------	----	------	------	-------

HINWEIS:

Die lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen (Besteuerung und Verbuchung) werden hier nicht dargestellt. Die lohnsteuerrechtliche Bewertung richtet sich nach § 8 Abs. 2 EStG und R 8.1 LStR.

4. Verwandte Stichwörter

- ▶ Geschenke, NWB GAAAF-83045
- ▶ Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, NWB SAAAH-37847

LITERATUR

Schönfeld/Plenker, Aufmerksamkeiten, Lexikon Lohnbüro, NWB RAAAD-14280

A. Aufzeichnungspflichten

Zur Ermittlung der Umsatzsteuer ist es erforderlich, alle umsatzsteuerwirksamen Sachverhalte laufend aufzuzeichnen. Hierzu gehören nicht nur unmittelbare steuerwirksame Sachverhalte wie die Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen, sondern auch steuerneutrale Vorgänge, z. B. die Ausführung von umsatzsteuerfreien Umsätzen.

Der Beitrag gibt einen Gesamtüberblick über die nach dem UStG und den Ausführungsbestimmungen der Finanzverwaltung geforderten Aufzeichnungspflichten und nimmt gleichzeitig Bezug auf die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften. Sofern gesonderte Stichworte zu einzelnen Sachverhalten vorliegen, beschränkt sich die Darstellung auf den entsprechenden Querverweis.

1. Rechtsgrundlagen

MwStSystRL	Art. 243 MwStSystRL, Art. 272 MwStSystRL, Art. 369 MwStSystRL, Art. 369k MwStSystRL, Art. 369x MwStSystRL, Art. 369zb MwStSystRL
MwStVO	Art. 54a MwStVO, Art. 54c MwStVO, Art. 63c MwStVO
AO	§ 93 AO, § 146 AO, § 146a AO, § 147 AO, § 379 AO
EStG	§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG, § 9b Abs. 1 EStG
UStG	§ 18i Abs. 5 UStG, § 18j Abs. 6 UStG, § 18k Abs. 6 UStG, § 22 UStG, § 22b Abs. 3 UStG, § 22f UStG, § 25c Abs. 6 UStG, § 25e UStG, § 27 Abs. 25 UStG
UStDV	§ 13 UStDV, § 17d UStDV, § 22 UStDV, § 63 UStDV, § 64 UStDV, § 65 UStDV, § 66 UStDV, § 66a UStDV, § 67 UStDV, § 68 UStDV, § 72 UStDV, § 73 UStDV
UStAE	Abschnitt 3.14 Abs. 9 und 10 UStAE, Abschnitt 3b.1 Abs. 5 UStAE, Abschnitt 4.3.3 Abs. 5 UStAE, Abschnitt 4.3.4 Abs. 8 UStAE, Abschnitt 4.3.6 UStAE, Abschnitt 4.5.4 UStAE, Abschnitt 4.16.2 UStAE, Abschnitt 4a.3 Abs. 2 UStAE, Abschnitt 6.4 Abs. 3 UStAE, Abschnitt 6.10 Abs. 3 UStAE, Abschnitt 6a.7 Abs. 8 UStAE, Abschnitt 10.1 Abs. 8 UStAE, Abschnitt 10.5 Abs. 3 UStAE, Abschnitt 12.10 UStAE, Abschnitt 13b.17 UStAE, Abschnitt 13c.1 UStAE, Abschnitt 15.2a Abs. 3 UStAE, Abschnitt 15a.12 UStAE, Abschnitt 18e.3 UStAE, Abschnitt 18i.1 Abs. 7 UStAE, Abschnitt 18j.1 Abs. 6 UStAE, Abschnitt 18k.1 Abs. 7 UStAE, Abschnitt 22.1 UStAE, Abschnitt 22.2 UStAE, Abschnitt 22.3 UStAE, Abschnitt 22.3a UStAE, Abschnitt 22.4 UStAE, Abschnitt 22.5 UStAE, Abschnitt 22.6 UStAE, Abschnitt 22f.1 UStAE, Abschnitt 22f.2 UStAE, Abschnitt 22f.3 UStAE, Abschnitt 24.1 Abs. 3 UStAE, Abschnitt 24.6 Abs. 3 UStAE, Abschnitt 25.5 UStAE, Abschnitt 25a.1 Abs. 17 UStAE, Abschnitt 25b.1 Abs. 10 UStAE, Abschnitt 25c.1 UStAE, Abschnitt 25e.2 UStAE, Abschnitt 26.2 Abs. 5 UStAE

2. Grundsätzliche Hinweise zu Aufzeichnungen

2.1 Bedeutung der Vorschrift

Bei der Berechnung der Umsatzsteuer sind eine Vielzahl von Einzelsachverhalten zu berücksichtigen – sog. Besteuerungsgrundlagen. Die Besteuerungsgrundlagen setzen sich zusammen

- ▶ aus Leistungseinkäufen, z. B. Vorsteuerabzug, Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs, und
- ▶ aus Leistungsverkäufen, z. B. Besteuerung von Lieferungen und sonstigen Leistungen.

Die Zusammenrechnung führt im Ergebnis zu einer Steuer, die sich entweder als Zahllast oder als Erstattungsanspruch niederschlägt. Aber auch bestimmte besondere Besteuerungsgrundlagen haben Einfluss auf die Ermittlung der Umsatzsteuer: So beeinflussen unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG, die Besteuerung von Anzahlungen, der Vorsteuerabzug aus Anzahlungen, die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG, die Steuer nach § 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG die Höhe der zu ermittelnden Umsatzsteuer.¹

Die Umsatzsteuer wird für einen bestimmten gesetzlich vorgegebenen Voranmeldungszeitraum – monatlich oder vierteljährlich – oder auch jährlich ermittelt. Eine Ausnahme bildet die Fahrzeugeinzelbesteuerung nach § 1b UStG² und die Beförderungseinzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5 UStG.³ Hierfür wird die Umsatzsteuer analog zu anderen Verkehrssteuern – z. B. der Grunderwerbsteuer – gesondert für den jeweiligen Sachverhalt angemeldet und festgesetzt.

Die Vorschrift des § 22 UStG verpflichtet den Unternehmer, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung, Aufzeichnungen zu führen. Nur durch die Führung von laufenden Aufzeichnungen kann der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen nach § 18 Abs. 1 bis Abs. 2a UStG und der Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung nach § 18 Abs. 3 UStG nachkommen und seine abgabenrechtlichen Pflichten der Mitwirkung nach §§ 90, 200 AO erfüllen. Aus der Sicht der Finanzverwaltung dienen sie dem Zweck der steuerlichen Überprüfung, z. B. im Rahmen einer Außenprüfung, der vom Unternehmer ermittelten Besteuerungsgrundlage und der Umsatzsteuer.

Die unionsrechtliche Grundlage für die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG ist Art. 242 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) vom 28.11.2006. Hiernach sind die Aufzeichnungen so ausführlich zu führen, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Finanzbehörde ermöglichen.

Diese allgemein gehaltene Begriffsbestimmung lässt den Mitgliedstaaten einen gewissen Frei- raum, welche Aufzeichnungen sie für notwendig halten, die zutreffende Umsatzbesteuerung zu überprüfen. Besondere Regelungen enthalten

1 Vgl. § 16 Abs. 1 und 2 UStG.

2 Vgl. § 18 Abs. 5a UStG.

3 Vgl. § 18 Abs. 5 UStG.

- ▶ Art. 243 MwStSystRL für innergemeinschaftliche Verbringungen im Zusammenhang mit einer Lohnveredelung oder einer Begutachtung sowie für das Konsignationslager⁴,
- ▶ Art. 272 MwStSystRL für die Befreiung von Aufzeichnungspflichten für bestimmte Unternehmer, z. B. für Kleinunternehmer oder land- und forstwirtschaftliche Unternehmer, oder
- ▶ Art. 369, 369k, 369x und 369zb MwStSystRL für die Sonderregelungen für innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen, für Lieferungen von Gegenständen innerhalb eines Mitgliedstaats über eine entsprechende elektronische Schnittstelle und für von in der Gemeinschaft, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen - Anwendung der besonderen Besteuerungsverfahren.⁵

2.2 Aufzeichnungspflichten

Die allgemeinen Ordnungsvorschriften der §§ 140 - 148 AO gelten in Übereinstimmung mit § 22 UStG und § 63 Abs. 1 UStDV auch für die Aufzeichnungen für Umsatzsteuerzwecke.⁶ Gleichwohl haben die Bestimmungen des § 22 UStG und der §§ 63 - 68 UStDV Vorrang gegenüber den grundlegenden Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 bis 148 AO.

Neben den in § 22 UStG, §§ 63 - 68 UStDV und Abschnitten 22.1 - 22.6 UStAE enthaltenen grundlegenden Aufzeichnungspflichten ergeben sich aus weiteren umsatzsteuerlichen Sachverhalten besondere Aufzeichnungspflichten:

Abb. 1: Übersicht über zusätzliche Hinweise zu Aufzeichnungspflichten

Branche	Umsatzsteuerlicher Sachverhalt	Fundstelle / Hinweis
Alle	Berichtigung des Vorsteuerabzugs	§ 15a UStG, Abschnitt 15a.12 UStAE, Stichwort „Vorsteuerberichtigung“ NWB BAAAG-85151
Banken, Leasing	Haftungstatbestände für Forderungen	§ 13c UStG, Abschnitt 13c.1 UStAE, Stichwort „Haftung nach UStG“ NWB XAAAF-87630
Dienstleistungen	Fiskalvertretung	§ 22b Abs. 3 UStG, Stichwort „Fiskalvertreter“ NWB MAAAG-35989
Dienstleistungen	Steuerfreie Vermittlungsleistungen	§ 4 Nr. 5 UStG, § 22 UStDV, Abschnitt 4.5.4 UStAE
Export- und Importhandel	Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	§ 25b UStG, Abschnitt 25b.1 Abs. 10 UStAE ⁷
Export- und Importhandel	Reihengeschäfte	§ 3 Abs. 6a UStG, Abschnitt 3.14 Abs. 9 und 10 UStAE

4 Ergänzt durch Art. 54a MwStVO.

5 Ergänzt durch Art. 54c und 63c MwStVO.

6 Vgl. Abschnitt 22.1 UStAE.

7 Vgl. hierzu den Hinweis in Abschnitt 8.5 dieses Beitrags.

A. Aufzeichnungspflichten

Export- und Importhandel	Steuerlagerregelung	§ 4 Nr. 4a UStG, Stichwort „Umsatzsteuerlager“ NWB TAAAG-87073
Fluggesellschaften	Erläss der Umsatzsteuer für grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Luftverkehr	§ 26 Abs. 3 UStG, Abschnitt 22.2 Abs. 12 Nr. 12 UStAE und BMF, Schreiben v. 7.2.2018 - III C 3 - S 7433/15/10001, BStBl 2018 I S. 302 NWB FAAAG-72560
Gebrauchtwaren	Differenzbesteuerung	§ 25a UStG, Abschnitt 25a.1 Abs. 17 UStAE, Stichwort „Differenzbesteuerung“ NWB YAAAG-36192
Gemeinnützige Einrichtungen	Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen	§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG, Abschnitt 12.10 UStAE
Gemeinnützige Einrichtungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts	Steuervergütung für Ausfuhrlieferungen	§ 4a UStG, Abschnitt 4a.3 Abs. 2 UStAE
Getränkhandel	Pfandgeld für Warenumschlüssen	§ 10 UStG, Abschnitt 10.1 Abs. 8 UStAE
Goldhandel	Lieferung von Anlagegold	§ 25c Abs. 6 UStG, Abschnitt 25c.1 UStAE ⁸
Internet, Medien	Elektronische Dienstleistungen, Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen	§ 3a Abs. 4 Nr. 13 und 14 UStG, Abschnitt 3a.12 Abs. 8 UStAE ⁹
Kfz-Ersatzteile und Zubehör	Ausfuhrlieferungen von Gegenständen zur Ausrüstung und Versorgung von Beförderungsmitteln	§ 6 Abs. 3 UStG, Abschnitt 6.4 Abs. 3 UStAE
Kfz-Handel	Ermittlung der Umsatzsteuer auf Altteile	§ 10 UStG, Abschnitt 10.5 Abs. 3 UStAE
Krankenversorgung	Steuerbefreiung von besonderen Pflegeeinrichtungen	§ 4 Nr. 16 Buchst. e UStG, Abschnitt 4.16.2 UStAE
NATO und sonstige Abkommen	Steuerbefreiung für Leistungen an Truppeneinrichtungen	§ 26 Abs. 5 UStG, § 73 UStDV
Onlineplattformbetreiber	Umsätze von Online-Händlern	§ 22f UStG, BMF, Schreiben v. 28.1.2019 - III C 5 - S 7420/19/10002 :002, BStBl 2019 I S. 106 NWB LAAAH-06384 ¹⁰
Reisebüro	Steuerfreie Vermittlungsleistungen	§ 4 Nr. 5 UStG, Abschnitt 4.5.4 UStAE

8 Vgl. hierzu den Hinweis in Abschnitt 8.6 dieses Beitrags.

9 Vgl. hierzu den Hinweis in Abschnitt 3.4 dieses Beitrags.

10 Vgl. hierzu die Hinweise in Abschnitt 7.4 dieses Beitrags.

Reiseveranstalter	Besteuerung von Reiseleistungen	§ 25 UStG, § 72 UStDV, Abschnitt 25.5 UStAE, Stichwort „Reiseleistungen“ NWB JAAAG-36307
Transportgewerbe	Grenzüberschreitende Güterbeförderungen	§ 4 Nr. 3 UStG, Abschnitt 4.3.3 Abs. 5, Abschnitt 4.3.4 Abs. 8 und Abschnitt 4.3.6 UStAE
Wohnanlagen, Eigentumswohnungen	Gemeinschaftliche Auftragsvergabe	§ 15 UStG, Abschnitt 15.2a Abs. 3 Satz 9 UStAE
Zahnärzte	Lieferung von Zahnprothesen, die mithilfe eines CEREC-Geräts hergestellt werden	§ 4 Nr. 14 UStG, Abschnitt 22.2 Abs. 12 Nr. 8 UStAE, BMF, Schreiben v. 13.4.1999 - IV D 2 - S 7170 - 1/99 II, BStBl 1999 I S. 487, NWB JAAAA-79191

Aufzeichnungspflichten haben keinen materiell-rechtlichen Charakter, d. h. sie sind nicht Voraussetzung für die Entstehung einer Umsatzsteuerschuld, eines Vorsteuererstattungsanspruchs oder einer Steuerbefreiung.

HINWEIS:

Zu den Rechtsfolgen bei Verstößen von Aufzeichnungspflichten, vgl. Hinweise in Abschnitt 9 dieses Beitrags.

Als eine Art besonderer Aufzeichnungspflicht gelten die Bestimmungen zum Buchnachweis bei steuerbefreiten Umsätzen. Hier ist die steuerfreie Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1a in Verbindung mit § 6 UStG und die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1b in Verbindung mit § 6a UStG zu nennen. In derartigen Fällen ist der Buchnachweis durch zusätzliche Aufzeichnungen zu führen.¹¹ Der Buchnachweis ist nach dem derzeit geltenden nationalen Recht materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung, und führt bei Nichterfüllung grundsätzlich zum Verlust der Steuerbefreiung.

Der Buchnachweis ist unmittelbar nach Ausführung des Umsatzes zu führen; er kann später, z. B. im Rahmen einer Außenprüfung der Finanzbehörde, nicht nachgeholt werden.¹² Enthält der Buchnachweis nicht alle erforderlichen Aufzeichnungen, kann der Unternehmer fehlerhafte oder fehlende Angaben bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht ergänzen oder berichtigen.¹³

Zur Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung bzw. innergemeinschaftlichen Lieferung trotz fehlenden Buchnachweises vgl. Abschnitt 6.10 Abs. 3a bzw. Abschnitt 6a.2 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

11 Vgl. § 13 und § 17d UStDV.

12 Vgl. Abschnitt 6.10 Abs. 3 Sätze 1 und 2 und Abschnitt 6a.7 Abs. 8 Sätze 1 bis 3 UStAE.

13 Vgl. Abschnitt 6.10 Abs. 3 Satz 3 und Abschnitt 6a.7 Abs. 8 Satz 4 UStAE.

HINWEIS:

Weitere Einzelheiten zum Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen enthalten die Stichwörter „Ausfuhrlieferungen“ NWB NAAAF-83436 und „Inneregemeinschaftliche Lieferung“ NWB WAAAF-81625.

2.3 Verpflichteter Personenkreis

§ 22 UStG erfasst sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer. Unternehmer sind die in § 2 UStG genannten Steuersubjekte; hierzu zählen auch

- ▶ Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie
- ▶ Vereine mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bzw. Zweckbetrieben und der Vermögensverwaltung.

Unerheblich ist, ob sich aus den verwirklichten Steuertatbeständen eine Umsatzsteuerpflicht ergibt. So sind auch Unternehmer, die ausschließlich umsatzsteuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzugsberechtigung ausführen, verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen, z. B. Wohnungsvermieter oder vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer, die im Inland ausschließlich nicht steuerbare Umsätze im Ausland ausführen.

Aufzeichnungspflichtig sind auch Unternehmer, die aufgrund der besonderen Besteuerungsform grundsätzlich keine Zahlungspflichten haben, z. B. land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die unter die Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG fallen, oder Kleinunternehmer nach § 19 UStG, auch wenn die Finanzbehörde aus praktischen Gründen auf die Abgabe von Steuererklärungen bzw. Umsatzsteuer-Voranmeldungen verzichten kann.¹⁴

Auch von der Buchführungspflicht befreite Unternehmer unterliegen den Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG.

Die Aufzeichnungspflichten sind nicht auf inländische Unternehmer beschränkt. Da das UStG die Steuerschuldnerschaft nicht von der Nationalität, vom Sitz, von einer Zweigniederlassung oder Betriebsstätte abhängig macht, sind auch im Ausland ansässige Unternehmer verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen, soweit sie im Inland Umsätze ausführen oder den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG geltend machen. Ebenfalls haben ausländische Unternehmer Aufzeichnungen zu führen, soweit sie Leistungen ausführen, die der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen.¹⁵

HINWEIS:

Führen ausländische Unternehmer bestimmte Leistungen aus, die unter eines der besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18i, § 18j oder § 18k UStG fallen, sind die erforderlichen Aufzeichnungen auf Anfrage dem Bundeszentralamt für Steuern auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen.¹⁶

14 Vgl. OFD Rostock, VfG. v. 15.12.1994 - S 7340 A-St 33a, UR 1995 S. 203.

15 Vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 UStG; Abschnitt 13b.17 UStAE.

16 Vgl. § 22 Abs. 1 Satz 4 UStG; s. auch Abschnitt 3.4 und 3.5 dieses Beitrags.

Ausländische Unternehmer, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Inland ausführen und den Regelungen der Einzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5 UStG unterliegen, haben keine Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG zu erfüllen.

In Fällen eines Organschaftsverhältnisses treffen die Aufzeichnungspflichten den Organträger als Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG. Die Erfüllung dieser Pflicht durch die nichtselbständige Organgesellschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG steht der Erfüllung des Organträgers gleich.

Aufzeichnungspflichtig sind auch die Personen, die als Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO anzusehen sind und im Rahmen der verwalteten Vermögensmasse umsatzsteuerliche Tatbestände verwirklichen. Zu diesem Personenkreis gehören der Insolvenzverwalter und der Zwangsverwalter. Eine Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG für Nichtunternehmer besteht nach § 22 Abs. 1 Satz 2 UStG in Fällen des Ausweises einer unberechtigten Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG.¹⁷

§ 22 UStG gilt auch für den Fahrzeuglieferer nach § 2a UStG. Dies ergibt sich aus der Fiktion des § 2a Satz 1 UStG, nach dem dieser wie ein Unternehmer – also i. S. des § 2 Abs. 1 UStG – behandelt wird.

Besondere Aufzeichnungspflichten bestehen schließlich für juristische Personen des öffentlichen Rechts in ihrer hoheitlichen Sphäre oder für Unternehmer in ihrem außerunternehmerischen Bereich, wenn sie Leistungen empfangen, für die sie Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG sind.

Zum Personenkreis der Aufzeichnungspflichtigen gehören auch:

- ▶ der Fiskalvertreter nach § 22b UStG,¹⁸
- ▶ in den Fällen des § 18k UStG für den im Auftrag handelnden Vertreter¹⁹ und
- ▶ in den Fällen des § 21a UStG für die gestellende Person.²⁰

2.4 Ort der Aufzeichnungen

§ 22 UStG enthält keine Regelung zum Ort der Aufzeichnungen. Ein Hinweis hierzu ist jedoch dem Abschnitt 22.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE zu entnehmen, der auf Vorschriften der Abgabenordnung verweist: Hiernach sind die Aufzeichnungen „grundsätzlich“ im Geltungsbereich des UStG – also im Inland – zu führen.²¹

Eine Aufzeichnungspflicht im Inland besteht für Unternehmer, die im Inland ansässig sind oder im Ausland eine Betriebsstätte (bzw. eine Zweigniederlassung) unterhalten. Für ausländische Betriebsstätten oder Zweigniederlassungen sind die in diesem Geltungsbereich zu führenden Aufzeichnungen ggf. den Erfordernissen des § 22 UStG anzupassen.²² In den Geltungsbereich des UStG fallen auch Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz, eine Zweigniederlassung noch ei-

17 Vgl. die Hinweise im Stichwort „Unberechtigter Steuerausweis“, NWB CAAAG-36010.

18 Vgl. die Hinweise im Stichwort „Fiskalvertreter“, NWB MAAAG-35989.

19 Vgl. die Hinweise im Stichwort „Besondere Besteuerungsverfahren“, NWB WAAA-88819.

20 Vgl. die Hinweise im Stichwort „Besondere Besteuerungsverfahren“, NWB WAAA-88819.

21 § 146 Abs. 2 Satz 1 AO.

22 § 146 Abs. 2 Satz 4 AO.

ne Betriebsstätte unterhalten. Gegebenenfalls ist mit dem Finanzamt eine Vereinbarung über den Ort der Aufzeichnungen zu treffen.

HINWEIS:

Zum Aufbewahrungsort von Rechnungen siehe das Stichwort „Rechnungen, Aufbewahrung“, NWB MAAAF-77286.

Nach § 146 Abs. 2a AO ist es dem Unternehmer möglich, elektronisch geführte Bücher und sonstige elektronisch geführte Aufzeichnungen – einschließlich der Aufzeichnungen nach § 22 UStG – in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zu führen und aufzubewahren.²³ Werden die Aufzeichnungen in einem Drittland aufbewahrt, bedarf es nach § 146 Abs. 2b AO eines schriftlichen oder elektronischen Antrags bei der Finanzbehörde, in dem der Unternehmer den Standort des Datenverarbeitungssystems oder bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilt und die Zustimmung zum Datenzugriff auf den sich im Drittland befindlichen Server erteilt.

Darüber hinaus muss für die Finanzverwaltung der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO vollumfänglich möglich sein. Die Genehmigung knüpft an die Voraussetzung, dass der Unternehmer seinen steuerlichen Verfahrenspflichten in der Vergangenheit nachgekommen ist und von dem anzunehmen ist, dass dies auch in Zukunft so sein wird. Insoweit steht der Finanzverwaltung ein gewisser Ermessensspielraum zu.

Im Zusammenhang mit der Durchführung einer Außenprüfung können nach § 146 Abs. 2c AO Verstöße gegen die Regelung in § 146 Abs. 2b AO mit einem sog. Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € geahndet werden. Diese Regelung in § 146 Abs. 2c AO umfasst nicht nur Fälle einer unzulässigen Auslandsverlagerung, sondern auch Fälle,

- ▶ in denen der Datenzugriff nicht eingeräumt wird oder
- ▶ im Rahmen einer Außenprüfung Auskünfte nicht erteilt werden oder
- ▶ angeforderte Unterlagen nicht bzw. nicht rechtzeitig vorgelegt werden.

2.5 Zeitpunkt der Aufzeichnungen

2.5.1 Allgemeine Grundsätze

Das UStG enthält keine besondere Regelung zum Zeitpunkt der Aufzeichnungen. Ableitend aus § 63 Abs. 2 und Abs. 3 UStDV sind die Besteuerungsgrundlagen zum Ende des Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnen. Unter Berücksichtigung des Abgabzeitpunkts der Umsatzsteuer-Voranmeldung zum 10. des Folgemonats (oder des Quartals) nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG ist dieser Tag der späteste Zeitpunkt, um dem Anspruch der zeitgerechten Erfassung zu genügen.

Es gelten zwar die allgemeinen Grundsätze des § 146 Abs. 1 AO,²⁴ wonach die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen zeitgerecht vorzunehmen sind und Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festzuhalten sind.²⁵ Dies führt jedoch nicht dazu, dass eine nach-

23 Änderung durch das Jahressteuergesetz 2020, vgl. auch Hörster, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, NWB 40/2020 S. 2958 NWB OAAA-59228.

24 Vgl. Abschnitt 22.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

trägliche Aufzeichnung – also noch bis zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuer-Voranmeldung – mit einem Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG zu ahnden ist. Es genügt, wenn bis zum Fälligkeitstag die Zusammenrechnung der Besteuerungsgrundlagen und der Umsatzsteuer zum Ende des jeweiligen Voranmeldungszeitraums erfasst worden sind.

In Fällen, in denen der Unternehmer von der Möglichkeit der Dauerfristverlängerung nach § 46 UStDV Gebrauch macht, verlängert sich dieser Zeitpunkt um einen weiteren Monat. In derartigen Fällen wird das Zusammenrechnen unter Einsatz der EDV und die damit verbundene Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung regelmäßig erst im Laufe des Folgemonats erfolgen können, so dass bereits aus praktischen Erwägungen nicht allein auf das Ende des Voranmeldungszeitraums abgestellt werden kann.

HINWEIS:

Zur Dauerfristverlängerung siehe das Stichwort „Dauerfristverlängerung und Sondervorauszahlung“, NWB PAAAE-93770.

2.5.2 Aufzeichnungen von Ausgangsleistungen

2.5.2.1 Sollbesteuerung nach § 13 UStG

Ab dem Besteuerungszeitraum 2019 ist der Unternehmer verpflichtet, in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung mitzuteilen, ob die Steuer nach vereinbarten Entgelten berechnet wurde.²⁶ Diese Verpflichtung bestand im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren **nur für 2019**. Für die Sollbesteuerung nach § 13 UStG ist die Kennzahl „1“ vorgesehen.

Die Aufzeichnung einer Ausgangsleistung (Umsatz) setzt begrifflich voraus, dass die Leistung auch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG ausgeführt wurde. Vielfach wird in der Praxis für die Beurteilung des Leistungszeitpunkts auf den Tag der Rechnungsstellung abgestellt. Die Ausführung der Leistung knüpft jedoch nicht an die Rechnungsstellung an, sondern bestimmt sich ausschließlich nach den in § 13 UStG genannten Kriterien. Hierzu enthalten die Abschnitte 13.1 - 13.6 UStAE entsprechende Verwaltungsanweisungen.

Abb. 2: Angaben in der Umsatzsteuer-Voranmeldung

67	II. Sonstige Angaben und Unterschrift		
68	Die Steuer wurde nach vereinbarten Entgelten (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) nach vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „2“ eintragen) oder nach vereinbarten und vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „3“ eintragen) berechnet.....	XX	1
69			

25 Zu den Grundsätzen der Einzelaufzeichnungspflicht – insbesondere beim Einsatz von offenen Ladenkassen – vgl. BMF, Schreiben v. 19.6.2018 - IV A 4 - S 0316/13/10005 :05, BStBl 2018 I S. 706 NWB KAAAG-87345 sowie OFD Karlsruhe, Vfg. v. 7.8.2020 - S 0315 - St 42 NWB OAAAH-57501.

26 Vgl. die BMF, Schreiben v. 14.12.2018 - III C 3 - S 7344/18/10002, BStBl 2018 I S. 1409 NWB WAAAH-03424 und v. 14.12.2018 - III C 3 - S 7344/18/10001, BStBl 2018 I S. 1424 NWB MAAAH-03423.

Abb. 3: Angaben in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung

7	A. Allgemeine Angaben		
22	Die Steuer wurde nach vereinbarten Entgelten (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) nach vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „2“ eintragen) oder nach vereinbarten und vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „3“ eintragen) berechnet.....	133	1
23			

Insbesondere in der Bauwirtschaft treten häufig Schwierigkeiten auf, der Vorschrift des § 13 UStG zu genügen. Es gelingt in derartigen Fällen regelmäßig nicht, das vereinbarte Entgelt zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an dem fertigen Werk dem Leistungsempfänger in einer Rechnung zu dokumentieren, sondern erst Monate später.

HINWEIS:
Dies hat auch die Verwaltung erkannt und hat für derartige Fälle Erleichterungen vorgesehen. Hiernach sind zum Entstehungszeitpunkt nach § 13 UStG²⁷ die Entgelte ggf. zu schätzen. Weitere Hinweise hierzu enthält das von der Finanzverwaltung herausgegebene Merkblatt für die Bauwirtschaft.²⁸

In Fällen der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG bestimmt sich der Zeitpunkt der Aufzeichnung nach der Ausführung dieser „fiktiven“ Leistung. Bei dauerhaften unentgeltlichen Wertabgaben (z. B. wiederkehrende außerunternehmerische Nutzung) werden im Voranmeldungsverfahren im Regelfall Schätzwerte verbucht, die auch nicht zu beanstanden sind, wenn es sich um eine sachgerechte Schätzung handelt.

HINWEIS:
Die Buchung derartiger Wertabgaben ausschließlich in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung entspricht nicht den zeitlichen Vorgaben.

Für den Zeitpunkt der Aufzeichnung von unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG ist es unerheblich, ob der Unternehmer die Sonderregelung der Istbesteuerung nach § 20 UStG in Anspruch nimmt.

2.5.2.2 Istbesteuerung nach § 20 UStG

In Fällen der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 UStG (Istbesteuerung) sind Aufzeichnungen erst dann zu führen, wenn der Unternehmer das Entgelt für die vereinbarte Leistung tatsächlich vereinnahmt hat. Der Leistungszeitpunkt ist insoweit unerheblich.

Ab dem Besteuerungszeitraum 2019 ist der Unternehmer verpflichtet, in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung mitzuteilen, ob die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet wurde.²⁹ Diese Verpflichtung bestand im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren **nur für 2019**. Für die Istbesteuerung nach § 20 UStG ist die Kennzahl „2“ vorgesehen.

27 Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Verfügungsmacht an dem fertigen Werk verschafft wurde.
 28 BMF, Schreiben v. 12.10.2009 - IV B 8 - S 7270/07/10001, BStBl 2009 I S. 1292 NWB MAAAD-30593; vgl. Abschnitt 13.2 Abs. 2 Satz 3 UStAE und Abschnitt 13.4 Beispiel 5 Satz 7 UStAE.
 29 Vgl. die BMF, Schreiben v. 14.12.2018 - III C 3 - S 7344/18/10002, BStBl 2018 I S. 1409 NWB WAAA-03424 und v. 14.12.2018 - III C 3 - S 7344/18/10001, BStBl 2018 I S. 1424 NWB MAAAH-03423.

Abb. 4: Angaben in der Umsatzsteuer-Voranmeldung

67	II. Sonstige Angaben und Unterschrift		
68	Die Steuer wurde nach vereinbarten Entgelten (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) nach vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „2“ eintragen) oder nach vereinbarten und vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „3“ eintragen) berechnet.....	XX	2
69			

Abb. 5: Angaben in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung

7	A. Allgemeine Angaben		
22	Die Steuer wurde nach vereinbarten Entgelten (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) nach vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „2“ eintragen) oder nach vereinbarten und vereinnahmten Entgelten (falls ja, bitte eine „3“ eintragen) berechnet.....	133	2
23			

Der Unternehmer, der den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich ermittelt, kann diese Verpflichtung nur durch zusätzliche Aufzeichnungen innerhalb der Buchführung erfüllen, da der Zeitpunkt der Verbuchung von Ausgangsleistungen (Forderungen) mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer nicht identisch ist. Regelmäßig wird in der Weise verfahren, dass die Umsätze zunächst nach dem Sollprinzip verbucht werden und die die Steuer auslösende Zahlung (und die Bemessungsgrundlage) gesondert erfasst wird. Die Differenz zwischen der Umsatzsteuer nach dem Soll und dem Ist wird dann bilanzmäßig als noch nicht fällige Umsatzsteuer ausgewiesen.

HINWEIS:

Für Zwecke der Umsatzverprobung bei Anwendung der Soll- oder Istbesteuerung können die jeweiligen Berechnungsprogramme „Umsatzverprobung (§ 13 UStG und § 20 UStG)“ NWB VAAAC-90848 verwendet werden.

2.5.2.3 Vereinnahmung vor Ausführung der Leistung

In Fällen der Besteuerung von Zahlungen vor Ausführung der Leistung – sog. Mindest-Istbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG – sind Aufzeichnungen zum Zeitpunkt der Vereinnahmung zu führen. Die Erfüllung dieser Aufzeichnungspflicht spiegelt sich in der Buchführung über gesondert geführte Anzahlungskonten wider.

HINWEIS:

Zu beachten ist, dass die Anforderung einer Voraus- oder Anzahlung – mit oder ohne Steuerausweis – den Unternehmer nicht verpflichtet, hierüber Aufzeichnungen nach § 22 UStG zu führen, weil die Steuerpflicht nur an die Zahlung dieser Voraus- oder Anzahlung knüpft.

2.5.2.4 Entgeltkorrekturen

Ändert sich die Bemessungsgrundlage für aufgezeichnete Ausgangsleistungen durch nachträgliche Entgeltminderungen oder -erhöhungen, sind diese Korrekturen gesondert aufzuzeichnen. Der Zeitpunkt der Aufzeichnung dieser Berichtigung richtet sich nach dem Eintritt der Änderung.³⁰

HINWEIS:

Es ist nicht zulässig, die ursprünglichen Aufzeichnungen zu korrigieren – etwa durch Sollstornierung und Einbuchung der geänderten Bemessungsgrundlage.

2.5.3 Aufzeichnungen von Eingangsleistungen und Vorsteuern

Soweit der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen des Unternehmers nicht nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist, sind die eingekauften Leistungen und die darauf entfallende Umsatzsteuer (= Vorsteuer) aufzuzeichnen. Aufzeichnungszeitpunkt ist regelmäßig der Zeitpunkt der Verbuchung der Eingangsrechnung.

Der Zeitpunkt der Verbuchung der Eingangsrechnung und die damit verbundene Verbuchung der Vorsteuer als Teil des Gesamtrechnungsbetrags ist jedoch nicht immer auch der Zeitpunkt der Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 UStG. Es ist zu beachten, dass es zu zeitlichen Verschiebungen kommen kann, wenn es sich z. B. um eine Voraus- oder Anzahlungsrechnung handelt³¹ oder das Rechnungsdatum nicht mit dem Leistungszeitpunkt übereinstimmt.

BEISPIEL ► Für die Lieferung von Strom des Jahres 2020 von 1.000 € zuzüglich 16 % Umsatzsteuer wird die Rechnung erst am 10.1.2021 ausgestellt und geht dem Unternehmer am 12.1.2021 zu.

30 Vgl. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG.

31 Vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG = Zeitpunkt der Zahlung maßgebend.

LÖSUNG ► Obwohl die Verbuchung der Rechnung für das Besteuerungsjahr 2020 aus ertragsteuerlichen Gründen unproblematisch ist, kann die Vorsteuer erst am 12.1.2021 (Tag des Zugangs der Rechnung) in Abzug gebracht werden. In derartigen Fällen ist die Vorsteuer zunächst als „noch nicht abzugsfähige Vorsteuer“ auf einem gesonderten Konto zu erfassen und entsprechend bei Vorliegen der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs (hier am 12.1.2021) auf das Konto abzugsfähige Vorsteuer umzubuchen.

Buchung des Aufwands

nach SKR 03:

4240	Gas, Strom, Wasser	1.000 €				
1548	Vorsteuer in Folgeperiode/ im Folgejahr abziehbar	160 €	an	1600	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.160 €

nach SKR 04:

6325	Gas, Strom, Wasser	1.000 €				
1434	Vorsteuer in Folgeperiode/ im Folgejahr abziehbar	160 €	an	3300	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.160 €

Buchung der Vorsteuer (Folgejahr)

nach SKR 03:

1570	Abziehbare Vorsteuer	160 €	an	1548	Vorsteuer in Folgeperiode/ im Folgejahr abziehbar	160 €
------	----------------------	-------	----	------	--	-------

nach SKR 04:

1400	Abziehbare Vorsteuer	160 €	an	1434	Vorsteuer in Folgeperiode/ im Folgejahr abziehbar	160 €
------	----------------------	-------	----	------	--	-------

2.5.4 Aufzeichnung von innergemeinschaftlichen Erwerben und Leistungsbezügen nach § 13b UStG

Die zeitliche Erfassung von innergemeinschaftlichen Erwerben nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG bzw. von Leistungsbezügen nach § 13b Abs. 1 UStG wird in der Regel mit der Verbuchung der Eingangsrechnung zusammenfallen. Dies entspricht auch dem Entstehungszeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs³² bzw. der Entstehung der Steuerschuld nach § 13b UStG.³³

Zu beachten ist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb bzw. der Leistungsbezug i. S. des § 13b UStG auch dann zu versteuern ist, wenn keine Rechnung ausgestellt wurde.

In derartigen Fällen, müssen nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 Halbsatz 2 UStG die Erwerbe bzw. nach § 13b Abs. 2 Halbsatz 2 UStG die Leistungsbezüge spätestens mit Ablauf des dem Erwerb bzw. Leistungsbezug folgenden Monats aufgezeichnet werden. Bezüglich der Entgeltkorrekturen gilt Abschnitt 2.5.2.4 dieses Beitrags sinngemäß.

32 Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 6 Halbsatz 1 UStG.

33 Vgl. § 13b Abs. 2 Halbsatz 1 UStG. Zu den Ausnahmen bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen i. S. des § 3a Abs. 2 UStG; vgl. § 13b Abs. 1 UStG.

2.6 Beschaffenheit der Aufzeichnungen

§ 22 UStG schreibt nicht vor, wie die Aufzeichnungen beschaffen sein müssen. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift sowie des § 63 Abs. 1 UStDV müssen die Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten³⁴ innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmers und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten und die Grundlagen für die Steuerberechnung festzustellen (= sog. Grundsatz der leichten und eindeutigen Nachprüfbarkeit).

Die Geschäftsvorfälle sind nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO

- ▶ einzeln,
- ▶ vollständig (lückenlos),
- ▶ richtig (wahrheitsgemäß),
- ▶ zeitgerecht und
- ▶ geordnet (übersichtlich) aufzuzeichnen.³⁵

Unter Beachtung dieser Grundsätze kann der Unternehmer seine Aufzeichnungen in jeder möglichen Form ausgestalten. Hierbei sind sowohl vereinfachte, z. B. handschriftliche, Anschreibungen als auch die Verarbeitung von Geschäftsvorfällen unter Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung denkbar.

Unternehmer, die freiwillig eine Buchführung erstellen oder kraft Gesetzes hierzu verpflichtet sind, werden bemüht sein, die nach § 22 UStG oder aus anderen Vorschriften des UStG geforderten Aufzeichnungspflichten innerhalb dieser Buchführung zu erfüllen. Gerade der Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung macht es möglich, besondere – rein aus umsatzsteuerlicher Sicht zu erfassende Vorgänge –, innerhalb der Buchführung zu verarbeiten, ohne dass Nebenaufzeichnungen geführt werden müssen.

HINWEIS:

Vgl. für die Buchung der Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb als abzugsfähige Vorsteuer Abschnitt 2.5.3 dieses Beitrags.

Erfolgen die Aufzeichnungen durch den Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung, muss nach § 146 Abs. 5 AO sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfristen³⁶ verfügbar sind und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können. Auf Verlangen der Finanzverwaltung hat der Unternehmer die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken bzw. lesbare Reproduktionen beizubringen. Nähere Einzelheiten enthält das BMF-Schreiben vom 28.11.2019.³⁷

34 Z. B. Betriebsprüfer, Umsatzsteuer-Außenprüfer, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.

35 Zu den Rechtsgrundsätzen vgl. BMF, Schreiben v. 28.11.2019 - IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, BStBl 2019 I S. 1269 NWB TAAAH-23416: Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).

36 Vgl. Abschnitt 2.7 dieses Beitrags.

37 BMF, Schreiben 28.11.2019 - IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, BStBl 2019 I S. 1269 NWB TAAAH-23416: Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).

Die Buchungen und die sonstigen Aufzeichnungen sind nach § 146 Abs. 3 AO in einer lebenden Sprache vorzunehmen, d. h. Deutsch. Wird eine andere Sprache verwendet, so kann und wird die Finanzbehörde Übersetzungen verlangen. Insbesondere ausländische Unternehmer, die z. B. inländische Zweigniederlassungen unterhalten, sollten von vornherein die Aufzeichnungen in deutscher Sprache führen, weil gerade für Umsatzsteuerzwecke die Vorlage von Aufzeichnungen durch die Finanzverwaltung häufiger verlangt wird. Dies betrifft vorwiegend die Fälle, in denen die Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. die Umsatzsteuer-Erklärung einen Erstattungsanspruch ausweist und die Finanzbehörde die Zustimmung von der Vorlage von Aufzeichnungen abhängig macht. Werden im Rahmen der Führung von Aufzeichnungen Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss sichergestellt sein, dass die Bedeutung zweifelsfrei ist.

Aufzeichnungen dürfen nach § 146 Abs. 4 AO nicht in der Weise geändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.³⁸ Dies bedeutet, dass beispielsweise im Nachhinein festgestellte fehlerhafte Buchungen nur durch weitere zusätzliche Korrekturbuchungen bereinigt werden dürfen. Nicht zulässig wäre es, die ursprüngliche Buchung zu löschen, so dass diese nicht mehr feststellbar ist.

Die vom Unternehmer gewählte Aufzeichnungsform bedarf keiner besonderen Genehmigung durch die Finanzbehörde. Dies gilt auch für die Aufbewahrung von Belegen auf Bild- oder Datenträgern.³⁹ Das Verfahren muss jedoch den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung entsprechen.⁴⁰ Unter diesen Voraussetzungen können die Originalbelege grundsätzlich vernichtet werden. Dies gilt auch für den Einfuhrumsatzsteuerbeleg⁴¹ sowie für den Ausfuhrnachweis.⁴²

Einschränkend gilt dies nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht für solche Ausfuhrbelege, die mit Dienststempelabdrucken der Zollbehörde versehen sind. Derartige Ausfuhrbelege sind stets im Original aufzubewahren.⁴³

38 Grundsatz der Unveränderbarkeit.

39 Z. B. auf Mikrofilm oder Magnetband, Magnetplatte, CD, DVD, Blu-Ray-Disc oder Flash-Speicher.

40 Vgl. Abschnitt 22.1 Abs. 2 UStAE mit Hinweis auf das BMF, Schreiben v. 28.11.2019 - IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, BStBl 2019 I S. 1269 NWB TAAAH-23416: Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD). Das dort genannte BMF-Schreiben vom 14.11.2014 ist durch das vorgenannte BMF-Schreiben ersetzt worden.

41 Vgl. Abschnitt 22.1 Abs. 3 UStAE.

42 Vgl. Abschnitt 6.5 Abs. 4 UStAE.

43 Vgl. OFD Koblenz, VfG. v. 7.5.2007 - S 7134 A - St 44 2 NWB DAAAC-47415.

2.7 Aufbewahrungsfristen

Für die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungen gilt nach § 147 Abs. 3 AO eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren. Dies schließt den Buchnachweis ein.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen zu den Aufbewahrungsfristen von Unterlagen und Rechnungen enthält das Stichwort „Rechnungen, Aufbewahrung“, NWB MAAAF-77286.

3. Aufzeichnung von Ausgangsleistungen

3.1 Umsätze nach vereinbarten Entgelten

Nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG muss der Unternehmer das vereinbarte Entgelt nach § 10 UStG aufzeichnen. Dies ist nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG der vom Leistungsempfänger aufgewendete Betrag abzüglich der Umsatzsteuer. Die Aufzeichnung besteht demnach in der Verbuchung eines Nettoumsatzes. Dabei ist ersichtlich zu machen, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, verteilen.⁴⁴

Eine Aufzeichnungspflicht der Umsatzsteuer besteht nicht. Die Steuer ist in der Weise zu ermitteln, dass am Ende des Voranmeldungszeitraums die Nettoentgelte zusammengerechnet werden und die Steuer aufgrund des jeweils anzuwendenden Steuersatzes rechnerisch ermittelt wird. Dies entspricht dem **Nettoverfahren**.

Diese Berechnungsmethode ist jedoch in der Praxis nicht zweckmäßig, da im Regelfall der steuerliche Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich mittels EDV-unterstützter Buchführung erstellt wird. Dies erfordert, dass die Umsatzsteuer gesondert auf einem Umsatzsteuerkonto erfasst werden muss. Die Buchung erfolgt in der Regel in einem Buchungsjournal brutto unter gleichzeitiger Verwendung eines Steuerschlüssels. Hierbei wird automatisch der Nettoumsatz auf dem Umsatzkonto ausgewiesen⁴⁵ und die Umsatzsteuer entsprechend auf dem Umsatzsteuerkonto erfasst.

Es ist zu beachten, dass bei einer derartigen Buchung auf die zutreffende Kontierung geachtet wird.

Diese „besondere“ Bruttoverbuchung der Umsätze lässt § 22 UStG ausdrücklich zu. Hierzu bestimmt die Erleichterungsvorschrift des § 63 Abs. 3 UStDV,⁴⁶ dass die Aufzeichnungspflichten auch durch Verbuchung nach der Bruttomethode erfüllt werden können. Hierbei wird der Bruttoumsatz (Entgelt und Umsatzsteuer) aufgezeichnet und zunächst als solcher verbucht. Am Ende des Voranmeldungszeitraums wird dieser Betrag in einen Nettoumsatz umgerechnet. Die Errechnung erfolgt nach den derzeit geltenden Steuersätzen mit 15,97 v. H. (Steuersatz 19 %) und 6,54 v. H. (Steuersatz von 7 %) des Bruttowertes.⁴⁷

44 Vgl. im einzelnen Abschnitt 3.10.1 dieses Beitrags.

45 Entweder jeder einzelne Umsatz oder auch der für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum verdichtete Gesamtumsatz.

46 Vgl. auch Abschnitt 22.5 Abs. 1 UStAE.

Diese Erleichterungen nehmen vor allem auch solche Unternehmer in Anspruch, die regelmäßig keine Rechnungen ausstellen, z. B. bei Bargeschäften an Letztverbraucher, nur Kleinbetragsrechnungen ausstellen oder den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. Hier genügt die einmalige Errechnung des gesamten Nettoumsatzes in einer Summe am Ende des Voranmeldungszeitraums.

HINWEIS:

Ob der Unternehmer die Netto- oder die Bruttomethode anwendet, obliegt diesem allein. Es bedarf hierzu keiner Genehmigung der Finanzbehörde. Der Unternehmer kann auch ein gemischtes Verfahren zur Ermittlung der Umsatzsteuer anwenden. Einzig der Ordnungsgrundsatz nach § 63 Abs. 1 UStDV ist zu beachten, nach dem eine leichte und eindeutige Nachprüfbarkeit der Entgelte gewährleistet sein muss.

Die Aufzeichnungspflicht besteht auch für steuerfreie Umsätze, z. B. für eine Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftliche Lieferung. Dies bestimmt § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ausdrücklich. Hierbei ist es unerheblich, ob es sich um steuerfreie Umsätze mit oder ohne Vorsteuerabzugsberechtigung handelt. Sofern der Unternehmer steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzugsberechtigung ausführt, ist eine Trennung zwischen diesen und den übrigen Umsätzen – also den nicht vorsteuerschädlichen Umsätzen – für Zwecke der Vorsteueraufteilung erforderlich.⁴⁸

Umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie Sachverhalte sollten innerhalb der Buchführung stets auf gesonderten Erlöskonten – mit der entsprechenden Bezeichnung, z. B. Umsätze zu 19 % – erfasst werden.

HINWEIS:

Nicht empfehlenswert ist es, z. B.:

- ▶ umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu unterschiedlichen Steuersätzen auf einem Erlöskonto ohne zusätzliche Kennzeichnungen zu erfassen,
- ▶ umsatzsteuerpflichtige Umsätze innerhalb der Buchführung auf Aufwandskonten durch entsprechende Gegenbuchung zu erfassen, z. B. bei Minderung des Aufwands durch eine Habenbuchung oder mit Umkehrschlüssel,
- ▶ umsatzsteuerpflichtige Umsätze innerhalb der Buchführung auf Anlagekonten gegenzubuchen, z. B. bei Veräußerung eines aktivierten Wirtschaftsguts, oder
- ▶ umsatzsteuerfreie Umsätze auf einem nicht genau bezeichneten Erlöskonto zu erfassen, z. B. als „a. o. Erträge“.

Bei einer derartigen Buchung läuft der Unternehmer Gefahr, dass dem o. g. Ordnungsgrundsatz der leichten und eindeutigen Nachprüfbarkeit nicht Rechnung getragen wird.

Zu möglichen Rechtsfolgen bei Verstößen von Aufzeichnungspflichten, vgl. Abschnitt 9 dieses Beitrags.

47 Vgl. Rz. 16 des BMF, Schreiben v. 11.8.2006 - IV A 5 - S 7210 - 23/06, BStBl 2006 I S. 477 NWB DAAAB-92062 zur Anhebung des Regelsteuersatzes auf 19 %; und im Übrigen die Umrechnungsfaktoren in Abschnitt 15.4 Abs. 3 UStAE zur Ermittlung von Vorsteuern aus Kleinbetragsrechnungen.

48 Vgl. § 22 Abs. 3 Satz 3 UStG; vgl. auch die Hinweise im Stichwort „Vorsteueraufteilung“ NWB BAAAG-73474.

3.2 Umsätze nach vereinnahmten Entgelten

Unternehmer, die zulässigerweise die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern (sog. Istbesteuerung nach § 20 UStG), müssen nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 5 UStG anstelle der vereinbarten Entgelte die vereinnahmten Entgelte entweder nach der Netto- oder der Bruttomethode aufzeichnen. Dies führt regelmäßig in Besteuerungszeiträumen, in denen sich der Steuersatz ändert, zu zusätzlichen Aufzeichnungen im Buchwerk⁴⁹, denn unabhängig der Vereinnahmung des Entgelts, ist stets der Steuersatz anzuwenden, der zum Zeitpunkt der Leistungsausführung gilt.⁵⁰

In Fällen der Geschäftseinstellung ist zu beachten, dass die unternehmerische Tätigkeit erst mit der letzten Vereinnahmung des Entgelts beendet wird.⁵¹ Der Unternehmer hat insoweit weiterhin Aufzeichnungen zu führen. Unerheblich ist, dass ertragsteuerlich eine Aufgabebilanz – und damit die Erfassung von noch ausstehenden Forderungen – zu erstellen ist.

3.3 Innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliches Verbringen und innergemeinschaftliche Dienstleistungen nach § 3a Abs. 2 UStG

Die allgemeinen Aufzeichnungspflichten gelten nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG auch für innergemeinschaftliche Warenlieferungen.⁵² Hierzu gehört auch das sog. rechtsgeschäftslose Verbringen von Wirtschaftsgütern in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. Diese Warenbewegung gilt nach § 3 Abs. 1a UStG und § 6a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung. Wegen des Wegfalls der EU-Grenzen zum 1.1.1993 verlagerte sich die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs in die Buchführung des Unternehmers.

Besondere Aufzeichnungspflichten gelten auch für innergemeinschaftliche Dienstleistungen für nach § 3a Abs. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet.⁵³

Der Unternehmer hat für ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen und den genannten innergemeinschaftlichen Dienstleistungen zusätzlich eine Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG abzugeben, in der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des jeweiligen Erwerbers sowie die Summe der Umsätze im Meldezeitraum anzugeben ist. Aus diesem Grunde sind bereits Aufzeichnungen zu führen, um der Verpflichtung aus § 18a UStG nachkommen zu können. Darüber hinaus hat der Unternehmer nach § 18b UStG die Bemessungsgrundlagen von meldepflichtigen Umsätzen zusätzlich in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung anzugeben.

49 Aufzeichnung nach getrennten Steuersätzen.

50 Vgl. hierzu auch Hinweise im Schreiben v. 30.6.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :004, BStBl 2020 I S. 584 NWB LAAAH-50824 zur befristeten Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1.7.2020 sowie *Eckert*, Die Senkung der Umsatzsteuer zum 1.7.2020 und ihre Folgen in Rechnungswesen, BBK 13/2020 S. 608 NWB GAAAH-51105.

51 Vgl. Abschnitt 2.6 Abs. 6 Satz 3 UStAE.

52 Vgl. Abschnitt 22.3 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

53 Vgl. Abschnitt 22.3 Abs. 7 UStAE.

HINWEIS

Weitere Ausführungen hierzu sind in den Stichwörtern „Innergemeinschaftliche Dienstleistungen“ NWB FAAA-87610, „Innergemeinschaftliches Kontrollverfahren“ NWB DAAAG-35697, „Innergemeinschaftliche Lieferung“ NWB WAAA-81625, „Innergemeinschaftliches Verbringen“ NWB NAAAG-35390 und „Zusammenfassenden Meldung“ NWB OAAA-87004 enthalten.

In Fällen, in denen der Unternehmer neue Fahrzeuge i. S. des § 1b UStG an Abnehmer ohne gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (private Abnehmer) innergemeinschaftlich liefert, sind diese Lieferungen gesondert von den übrigen innergemeinschaftlichen Lieferungen aufzuzeichnen⁵⁴, da diese Lieferungen nicht in der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG anzugeben sind.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Innergemeinschaftliche Lieferungen von Neufahrzeugen an Privatpersonen“ NWB UAAA-88655.

3.4 Innergemeinschaftliche sonstige Leistungen, die in den Anwendungsbereich des § 18j UStG fallen

Unternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, und die sonstige Leistungen an Nichtunternehmer ausführen (B2C-Umsätze), die im anderen EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerpflichtig sind, können die Sonderregelungen des One-Stop-Shop Verfahrens nach § 18j UStG in Anspruch nehmen.⁵⁵ Für Drittlandsunternehmer gilt eine analoge Anwendungsmöglichkeit nach § 18i UStG – sog. Einortregistrierung.

In derartigen Fällen muss der Unternehmer ausreichende Aufzeichnungen führen, um den Leistungsort und die Besteuerung zutreffend bestimmen zu können.

Nach Art. 63c Abs. 1 MwStVO in Verbindung mit Abschnitt 22.3a Abs. 4 UStAE sollen die Aufzeichnungen folgende Informationen enthalten:

1. EU-Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Leistungsort liegt;
2. Art der erbrachten sonstigen Leistung;
3. Datum der Leistungserbringung;
4. Bemessungsgrundlage unter Angabe der verwendeten Währung;
5. jede anschließende Änderung der Bemessungsgrundlage;
6. anzuwendender Steuersatz;
7. Betrag der zu zahlenden Umsatzsteuer unter Angabe der verwendeten Währung;
8. Datum und Betrag der erhaltenen Zahlungen;
9. alle vor Erbringung der sonstigen Leistung erhaltenen Anzahlungen;

⁵⁴ Vgl. § 17d Abs. 4 UStDV i. V. mit Abschnitt 22.3 Abs. 1 Satz 3 und 7 UStAE.

⁵⁵ Vgl. die Hinweise im Stichwort „Besondere Besteuerungsverfahren“ NWB WAAA-88819.

10. falls eine Rechnung ausgestellt wurde, die darin enthaltenen Informationen;
11. die Informationen, die zur Bestimmung des Ortes verwendet werden, an dem der Empfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Die Aufbewahrungsfrist für diese Aufzeichnungen beträgt nach § 147 Abs. 3 AO zehn Jahre.⁵⁶

Unternehmer, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, haben zudem zu beachten, dass sie nach § 22 Abs. 1 Satz 4 UStG die erforderlichen Aufzeichnungen und Belege auf Anfrage der für das Besteuerungsverfahren zuständigen Finanzbehörde auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen haben.⁵⁷

HINWEIS:

Für Drittlandsunternehmer gilt die analoge Regelung in § 22 Abs. 1 Satz 4 UStG. Hier müssen die Aufzeichnungen auf Anfrage dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch zur Verfügung gestellt werden.

3.5 Fernverkaufsumsätze nach § 3c UStG

Die Versandhandelsregelung in § 3c UStG wurde ab 1.7.2021 durch die sog. Fernverkaufsregelung ersetzt. Sie enthält neue Bestimmungen zum Ort der Lieferung an Nichtunternehmer (B2C-Umsätze).

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Fernverkäufe“, NWB OAAAH-90737.

Für Fernverkaufsumsätze, für die der Unternehmer die Sonderregelung des § 18i UStG in Anspruch nimmt, muss der Unternehmer ausreichende Aufzeichnungen führen, um den Lieferort und die Besteuerung zutreffend bestimmen zu können.

Nach Art. 63c Abs. 1 MwStVO i. V. mit Abschnitt 22.3a Abs. 4 UStAE sollen die Aufzeichnungen folgende Informationen enthalten:

1. EU-Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Lieferort liegt;
2. Beschreibung und Menge der gelieferten Gegenstände;
3. Datum der Ausführung der Lieferung;
4. Bemessungsgrundlage unter Angabe der verwendeten Währung;
5. jede anschließende Änderung der Bemessungsgrundlage;
6. anzuwendender Steuersatz;
7. Betrag der zu zahlenden Umsatzsteuer unter Angabe der verwendeten Währung;
8. Datum und Betrag der erhaltenen Zahlungen;
9. alle vor Erbringung der Lieferung erhaltenen Anzahlungen;
10. falls eine Rechnung ausgestellt wurde, die darin enthaltenen Informationen;

⁵⁶ Vgl. Abschnitt 22.3a Abs. 5 UStAE.

⁵⁷ Vgl. Abschnitt 22.3a Abs. 3a UStAE.

11. die Informationen, die zur Bestimmung des Ortes verwendet werden, an dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände zum Erwerber beginnt und endet;
12. jegliche Nachweise über etwaige Rücksendungen von Gegenständen, einschließlich der Bemessungsgrundlage und des anzuwendenden Steuersatzes.

Die Aufbewahrungsfrist für diese Aufzeichnungen beträgt nach § 147 Abs. 3 AO zehn Jahre.⁵⁸

Unternehmer, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, haben zudem zu beachten, dass sie nach § 22 Abs. 1 Satz 4 UStG die erforderlichen Aufzeichnungen und Belege auf Anfrage der für das Besteuerungsverfahren zuständigen Finanzbehörde auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen haben.⁵⁹

Für Fernverkaufsumsätze, für die der Unternehmer die Sonderregelung des § 18k UStG in Anspruch nimmt, sollen die Aufzeichnungen nach Art. 63c Abs. 2 MwStVO i. V. mit Abschnitt 22.3a Abs. 4a UStAE folgende Informationen enthalten:

1. EU-Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Lieferort liegt;
2. Beschreibung und Menge der gelieferten Gegenstände;
3. Datum der Lieferung;
4. Bemessungsgrundlage unter Angabe der verwendeten Währung;
5. jede anschließende Änderung der Bemessungsgrundlage;
6. anzuwendender Steuersatz;
7. Betrag der zu zahlenden Umsatzsteuer unter Angabe der verwendeten Währung;
8. Datum und Betrag der erhaltenen Zahlungen;
9. falls eine Rechnung ausgestellt wurde, die darin enthaltenen Informationen;
10. Informationen, die zur Bestimmung des Ortes verwendet werden, an dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände zum Erwerber beginnt und endet;
11. Nachweise über etwaige Rücksendungen von Gegenständen, einschließlich der Bemessungsgrundlage und des anzuwendenden Steuersatzes;
12. die Bestellnummer oder die eindeutige Transaktionsnummer;
13. die eindeutige Sendungsnummer, falls der Unternehmer unmittelbar an der Lieferung beteiligt ist.

HINWEIS:

Die vorgenannten Aufzeichnungspflichten gelten auch für den vom Unternehmer nach § 18k Abs. 1 Satz 3 UStG bestellten Vertreter und in Fällen des § 21a UStG auch für die gestellende Person.⁶⁰

58 Vgl. Abschnitt 22.3a Abs. 5 UStAE.

59 Vgl. Abschnitt 22.3a Abs. 3a UStAE.

60 Vgl. § 22 Abs. 1 Satz 1 UStG.

Inneregemeinschaftliche Fernverkäufe in das übrige Gemeinschaftsgebiet müssen in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung wie folgt erklärt werden:⁶¹

Abb. 6: Erfassung der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe

103	I. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	Betrag volle EUR
109	Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer sowie ab dem 1.7.2021 innergemeinschaftliche Fernverkäufe in das übrige Gemeinschaftsgebiet unter den Voraussetzung des § 3a Abs. 5 Sätze 3 und 4 UStG und § 3c Abs. 4 Sätze 1 und 2 UStG	
110		
111	a) in Abschnitt B oder C enthalten.....	213
112	b) in anderen EU-Mitgliedstaaten zu versteuern.....	214

HINWEIS:
Die in Zeile 111 (Kennziffer 213) zu erfassenden innergemeinschaftlichen Fernverkäufe sind die im Inland umsatzsteuerpflichtigen Umsätze (keine Überschreitung der Umsatzschwelle von 10.000 €). In Zeile 112 (Kennziffer 214) sind die zu erfassenden innergemeinschaftlichen Fernverkäufe zu erfassen, die in den anderen EU-Mitgliedstaaten zu versteuern sind (Überschreitung der Umsatzschwelle von 10.000 €). Es bedarf insoweit der Erfassung von innergemeinschaftlichen Fernverkäufe auf gesonderten Umsatzkonten.

3.6 Nicht steuerbare Umsätze und Umsätze nach § 13b UStG

In § 22 Abs. 2 Nr. 1 Sätze 1 und 2 UStG sind nicht steuerbare Umsätze nicht ausdrücklich aufgeführt. Nach dem Regelungsinhalt der Vorschrift sind auch die nicht steuerbaren Umsätze aufzuzeichnen. Eine andere Auslegung ist schon deshalb nicht statthaft, weil insbesondere in Fällen von Auslandsumsätzen, die Ortsbestimmung von Lieferungen und sonstigen Leistungen überprüfbar sein muss (§ 63 Abs. 1 UStDV). Dies gilt insbesondere auch für die Ortsbestimmungen nach §§ 3a bis 3e UStG beim innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr.⁶²

Für nicht steuerbare Umsätze, dessen Leistungsort nicht im Inland ist, verlangt die Finanzverwaltung eine gesonderte Erklärung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung. Zusätzlich ist in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung eine gesonderte Erklärung für die Geschäftsveräußerung im Ganzen erforderlich, die nach § 1 Abs. 1a UStG als nicht steuerbarer Umsatz zu behandeln ist.

**Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung:
Abb. 7: Erfassung des nicht steuerbaren Umsatzes**

47	Ergänzende Angaben zu Umsätzen					
51	Übrige nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland).....	45	-			

61 Sofern Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben werden, sind in den dortigen Vordrucken keine zusätzlichen Angaben erforderlich.

62 Vgl. die Hinweise in Abschnitt 3.3 und Abschnitt 3.4 dieses Beitrags.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:**Abb. 8: Erfassung des nicht steuerbaren Umsatzes der Geschäftsveräußerung im Ganzen**

103	I. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	
113	Nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG.....	211
115	Übrige nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland).....	205

Bei Unternehmern, die Versendungsumsätze i. S. des § 3c UStG an Privatpersonen ausführen, richtet sich die Steuerbarkeit grundsätzlich nach der Höhe der im jeweiligen anderen Mitgliedstaat ausgeführten Umsätze im Kalenderjahr⁶³ Es empfiehlt sich in derartigen Fällen gesonderte Umsatzkonten für jeden anderen Mitgliedstaat zu führen, um sich zeitnah einen Überblick über die Höhe der in diesem Mitgliedstaat ausgeführten Versendungsumsätze zu verschaffen.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Inneregemeinschaftliche Versandhandelsregelung“, NWB YAAAF-75260.

Auch für Zwecke der Vorsteueraufteilung ist eine Aufzeichnung von nicht steuerbaren Umsätzen erforderlich. Werden durch den Unternehmer nicht steuerbare Umsätze im Ausland ausgeführt, die, wenn sie im Inland ausgeführt würden, den Vorsteuerabzug ausschließen, wäre ein Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen.⁶⁴ Entsprechende Eintragungen sind in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung vorzunehmen.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:**Abb. 9: Erfassung des nicht steuerbaren Umsatzes mit Vorsteuerauschluss**

103	F. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	
116	In den Zeilen 108, 112, 114 und 115 enthaltene Umsätze, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen.....	204

Umsätze, die der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen, sind aus der Sicht des Leistenden als nicht steuerbare Umsätze anzusehen. Gleichwohl hat der leistende Unternehmer Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 UStG zu erfüllen.⁶⁵ Derartige Umsätze sind gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu erfassen:

63 Sog. Lieferschwelle, vgl. Hinweise in Abschnitt 3c.1. UStAE. Beachte: Zum 1.7.2021 treten Änderungen zum Besteuerungsverfahren im Rahmen des sog. Digitalpakets in Kraft.

64 Vgl. § 22 Abs. 3 Satz 3 UStG und § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG.

65 Vgl. auch Abschnitt 13b.17 UStAE.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung:

Abb. 10: Erfassung des nicht steuerbaren Umsatzes

47	Ergänzende Angaben zu Umsätzen Steuerpflichtige Umsätze des leistenden Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet.	60					
49							

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:

Abb. 11: Erfassung des nicht steuerbaren Umsatzes

103	I. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	
105	Steuerpflichtige Umsätze des leistenden Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet.....	209

HINWEIS
 Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Reverse-Charge-Verfahren“, NWB UAAAG-72179

3.7 Voraus- bzw. Anzahlungen

Soweit der Unternehmer die Sollbesteuerung nach § 13 UStG anwendet, gilt in Fällen der Vereinnahmung von Voraus- bzw. Anzahlungen die Sonderregelung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Hiernach unterliegen Voraus- bzw. Anzahlungen bereits bei Vereinnahmung der Umsatzbesteuerung. Dies bedeutet, dass in derartigen Fällen entsprechende zusätzliche Aufzeichnungen i. S. des § 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu führen sind. In der Praxis werden im Buchwerk regelmäßig gesonderte Anzahlungskonten geführt.

Die vereinnahmte Anzahlung ist mit dem Entgelt – also dem Nettobetrag – aufzuzeichnen.

Anders als im Handelsrecht, besteht steuerrechtlich nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG ein Aktivierungsgebot für die Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende erhaltene Anzahlungen. In derartigen Fällen ist die erhaltene Anzahlung in der Steuerbilanz in voller Höhe, d. h. ohne Abzug der Umsatzsteuer zu passivieren und die als Aufwand gebuchte Umsatzsteuer gewinnneutral durch Bildung eines Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren.⁶⁶

Soweit in der Literatur⁶⁷ in Buchungsbeispielen die erhaltene Anzahlung als Bruttobetrag gebucht wird, ist dies aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht abzulehnen, da nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG das (Netto)-Entgelt aufzuzeichnen ist.

66 Vgl. das Stichwort „Anzahlungen, erhaltene“, NWB LAAAG-51436.
 67 Vgl. z. B. *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, § 5 EStG Rz. 118 ff.

BEISPIEL ► Unternehmer U erhält am 10.12.2020 eine Anzahlung von 11.900 € für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung zu 19 %. Die Leistung wird im Kalenderjahr 2021 ausgeführt.

Buchung laut Literaturhinweisen:

Buchung 2020:

Bank	11.900 €	an	Erhaltene Anzahlung	11.900 €
Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €	an	Umsatzsteuer	1.900 €

Buchung 2021:

Erhaltene Anzahlung	11.900 €	an	Umsatzerlöse 19 % USt	10.000 €
		an	Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €

Umsatzsteuerrechtlich zutreffend wäre zu buchen:

Buchung 2020:

Bank	11.900 €	an	Erhaltene Anzahlung 19 % USt	10.000 €
		an	Umsatzsteuer	1.900 €

Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €	an	Erhaltene Anzahlung	1.900 €
--	---------	----	---------------------	---------

Buchung 2021:

Erhaltene Anzahlung 19 % USt	10.000 €	an	Umsatzerlöse	10.000 €
Erhaltene Anzahlung	1.900 €	an	Aktive Rechnungsabgrenzungs- posten	1.900 €

HINWEIS:

Zu beachten ist, dass die Anforderung einer An- oder Vorauszahlung (mit oder ohne Steuerausweis) den Unternehmer nicht verpflichtet, hierüber Aufzeichnungen nach § 22 UStG zu führen, weil die Steuerpflicht nur an die Zahlung dieser An- oder Vorauszahlung knüpft.

Unberührt bleiben die besonderen Aufzeichnungen in Fällen des Steuersatzwechsels.⁶⁸ Darüber hinaus gelten die Aufzeichnungspflichten für steuerbefreite oder auch nicht steuerbare Voraus- bzw. Anzahlungen entsprechend.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Anzahlungen“, NWB UAAAF-77681.

3.8 Nicht aufzeichnungspflichtige Einnahmen

Die Verpflichtung nach § 22 UStG Aufzeichnungen zu führen, gilt nicht für solche Einnahmen, die umsatzsteuerlich kein Entgelt i. S. des § 10 Abs. 1 UStG darstellen. Nicht aufzeichnungspflichtige Einnahmen sind u. a. durchlaufende Posten nach § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG, Beiträge, wie z. B. Mit-

68 Vgl. Abschnitt 3.2 des Beitrags.

gliedsbeiträge, und nicht steuerbare Zuwendungen, z. B. echte Zuschüsse. Hierunter fallen auch sog. Innenumsätze.⁶⁹ Obwohl aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Aufzeichnung nicht erforderlich ist, bleiben die Aufzeichnungen im Rahmen der Buchführung aus ertragsteuerlichen Gründen unberührt.

HINWEIS:

Gleichwohl empfiehlt es sich, auch in diesen Fällen Aufzeichnungen für umsatzsteuerliche Zwecke zu führen. Insbesondere bei Außenprüfungen durch die Finanzbehörde sind derartige Einnahmen ein Prüfungsfeld bei der Umsatzsteuer.⁷⁰

3.9 Spätere Entgeltänderungen

Die korrespondierenden Vorschriften des § 10 UStG und des § 17 UStG bestimmen letztlich, dass der Unternehmer nur das zu versteuern hat, was der Leistungsempfänger für die empfangene Leistung tatsächlich aufgewendet hat. Die Sollbesteuerung verlagert zunächst die Besteuerung auf den Zeitpunkt der Leistung. Ändert sich das vereinbarte Entgelt in einem späteren Besteuerungszeitraum oder Voranmeldungszeitraum, so führt dies im Zeitpunkt der Änderung zu einer Korrektur des Entgelts und damit auch der Umsatzsteuer. In derartigen Fällen hat der Unternehmer solche Entgeltänderungen gesondert aufzuzeichnen, vgl. Abschnitt 22.2 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

Die häufigste Form von Entgeltänderungen sind nachträgliche Entgeltminderungen im Rahmen der Sollbesteuerung.⁷¹ Hat der Unternehmer die Umsätze nach dem Ist-Prinzip aufgezeichnet, so sind nachträgliche Entgeltänderungen aufgrund einer Rückzahlungsverpflichtung möglich. Die besonderen Aufzeichnungspflichten in Fällen des Steuersatzwechsels sind zu beachten.⁷² Die Aufzeichnungspflichten gelten entsprechend auch für steuerfreie Umsätze, insbesondere auch für steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen.⁷³

Ab dem Besteuerungszeitraum 2021 besteht eine Erklärungspflicht von bestimmten Tatbeständen des § 17 UStG. Nach dem BMF-Schreiben vom 22.12.2020⁷⁴ zum Muster der Vordrucke im Umsatzsteuer-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren für das Kalenderjahr 2021 sind Berichtigungen nach § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, die wegen Uneinbringlichkeit eines steuerpflichtigen Umsatzes⁷⁵ vorgenommen wurden, gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung in der neuen Kennziffer 50 zu erfassen.

69 Z. B. Umsätze zwischen verschiedenen Betriebsabteilungen und Umsätze zwischen dem Organträger und der Organ-
gesellschaft – oder umgekehrt.

70 Z. B. Abgrenzung zwischen echten und unechten Zuschüssen, vgl. Abschnitt 10.2 UStAE sowie durchlaufende Posten,
vgl. Abschnitt 10.4 UStAE.

71 Z. B. Preisnachlässe, Uneinbringlichkeit einer Forderung.

72 Vgl. Ausführungen unter Abschnitt 3.2 dieses Beitrags.

73 Vgl. Abschnitt 22.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

74 BMF, Schreiben v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10001 :002, BStBl 2021 I S. 65 NWB BAAAH-67516.

75 Vgl. das Stichwort „Uneinbringlichkeit von Forderungen, NWB KAAAF-05965.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung:**Abb. 12: Minderung der Umsätze wegen Uneinbringlichkeit**

70	Ergänzende Angaben zu Minderungen nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	et	
71					
72	Minderung der Bemessungsgrundlage (in den Zeilen 20 bis 24 enthalten).....	50		-	
73					

Entsprechend sind auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021⁷⁶ folgende zusätzliche Angaben zu machen:

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021:**Abb. 13: Minderung der Umsätze wegen Uneinbringlichkeit**

103	I. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	Betrag volle EUR
118	Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (in Abschnitt B und C enthalten).....	650

HINWEIS:

Die ergänzenden Angaben sind nichtrechnerisch, d. h. sie haben keine Auswirkungen auf die ermittelte Umsatzsteuer. Insoweit sind in der Buchführung Buchungen, die wegen Uneinbringlichkeit von Forderungen zu einer Minderung der Umsatzsteuer führen, zusätzlich zu kennzeichnen, um eine Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung sicherzustellen. Entsprechendes gilt für Vorsteuererminderungen wegen Uneinbringlichkeit von Verbindlichkeiten.

Stellt der Unternehmer seinen Geschäftsbetrieb ein und hat er noch Forderungen, die er aufgrund der Sollbesteuerung der Umsatzsteuer unterworfen hat, bleiben die Aufzeichnungspflichten bis zur endgültigen Bezahlung unberührt. Insbesondere in Fällen von Entgeltminderungen ist es dem Unternehmer im eigenen Interesse zu empfehlen, derartige Korrekturen noch aufzuzeichnen, um die Umsatzsteuererminderung gegenüber der Finanzbehörde geltend zu machen.

3.10 Entgeltminderung in besonderen Fällen

Eine besondere Aufzeichnungspflicht ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 6 UStG. Hiernach hat in Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG der Schuldner die auf die Entgeltminderung entfallende Steuer (sog. Zentralregulierer⁷⁷) gesondert aufzuzeichnen. Die besondere Aufzeichnungspflicht trifft nur den Zentralregulierer, der aufgrund der Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG einen besonderen Steuertatbestand erfüllt.

HINWEIS:

Steuerbeträge, die nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG geschuldet werden, sind gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung anzugeben.

76 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10002 :002, BStBl 2021 I S. 74 NWB HAAAH-67514.

77 Vgl. Beispielsfall in Abschnitt 17.1 Abs. 4 UStAE.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung:

Abb. 14: Erfassung der Steuerschuld

63	Andere Steuerbeträge			
65	In Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 6a Abs. 4 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 7, § 25b Abs. 2 UStG oder von einem Auslagerer oder Lagerhalter nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldet werden.....	69		

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:

Abb. 15: Erfassung der Steuerschuld

151	L. Berechnung der zu entrichtenden Steuer		
163	Steuerbeträge, die nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG geschuldet werden.....	331	

3.11 Trennung der Entgelte

3.11.1 Trennung nach Steuersätzen

Nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG hat der Unternehmer ersichtlich zu machen, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze getrennt nach Steuersätzen verteilen. Aus den Aufzeichnungen muss demnach ersichtlich sein, welche Umsätze mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern sind und welche Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Der Unternehmer ist, gleichgültig ob er die Netto- oder die Bruttomethode anwendet, verpflichtet, die Entgelte in diese zwei Steuersatzgruppen zu trennen.

Bei Anwendung der Nettomethode kann die sich hieraus ergebene Umsatzsteuerschuld als Gesamtumsatzsteuerschuld aufgezeichnet werden. Eine nach Steuersätzen getrennte Aufzeichnung der Umsatzsteuer ist dann nicht erforderlich. Unterliegen steuerermäßigte Umsätze unterschiedlichen Ermäßigungsvorschriften, besteht keine Verpflichtung, eine weitere Trennung der steuerermäßigten Entgelte vorzunehmen. Es reicht aus, wenn der Unternehmer die steuerbegünstigten Umsätze auf einem Umsatzkonto aufzeichnet.

Unternehmer, die die Sonderregelung des § 23 UStG anwenden, sind trotz der fehlenden Verpflichtung aus § 22 UStG gehalten, Umsätze getrennt aufzuzeichnen. Die besondere Besteuerungsform lässt es zu, dass der Unternehmer die Vorsteuer nach einem bestimmten Prozentsatz des Umsatzes der entsprechenden Berufsgruppe oder des Gewerbebezugs pauschalieren kann.

Eine getrennte Aufzeichnung ist dann erforderlich, wenn der Unternehmer Umsätze in verschiedenen Berufsgruppen oder Gewerbebezügen ausführt und die Vorsteuerpauschalierung nur für eine bestimmte Berufsgruppe angewendet werden kann oder unterschiedliche Durchschnittssätze gelten.

3.11.2 Trennung der steuerfreien Umsätze

Die Verpflichtung, die steuerfreien Umsätze von den steuerpflichtigen Umsätzen getrennt aufzuzeichnen, ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen für die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 UStG machen es erforderlich, dass die steuerbefreiten

Umsätze weiter aufzuschlüsseln sind, nämlich in solche steuerfreien Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen⁷⁸ und solche steuerfreien Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen.⁷⁹ Die entsprechende gesetzliche Regelung enthält § 22 Abs. 3 Satz 3 UStG. Darüber hinaus sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen von den Ausfuhrlieferungen zu trennen, da für innergemeinschaftliche Lieferungen zusätzlich eine Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG abzugeben ist.⁸⁰

Entsprechend sind die steuerfreien Umsätze in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung aufzuschlüsseln.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Steuerbefreiungen“, NWB HAAAG-43654.

Soweit der Buchnachweis materiell-rechtliche Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist⁸¹, empfiehlt es sich, derartige steuerfreie Umsätze getrennt aufzuzeichnen, um einen möglichen Verlust der Steuerbefreiung zu vermeiden.

3.11.3 Trennung von nicht steuerbaren Auslandsumsätzen

Die Verpflichtung, nicht steuerbare Auslandsumsätze zu trennen, ergibt sich ebenfalls aus § 22 Abs. 3 Satz 3 UStG. Auch die nicht steuerbaren Umsätze sind dahingehend zu trennen, ob sie, wenn sie im Inland ausgeführt würden, zu der Gruppe der vorsteuerabzugsberechtigten oder zu der Gruppe der nicht vorsteuerabzugsberechtigten Umsätzen gehören. Die Ausführungen in Abschnitt 3.10.2 dieses Beitrags gelten sinngemäß. Werden durch den Unternehmer sowohl steuerbefreite Umsätze als auch nicht steuerbare Umsätze im Ausland einer Gruppe ausgeführt, können derartige Sachverhalte auf einem gemeinsamen Umsatzkonto erfasst werden. Dies lässt die Finanzverwaltung für grenzüberschreitende Gütertransporte auf Antrag ausdrücklich zu.⁸²

HINWEIS:

Von dieser gemeinsamen Erfassung auf einem Umsatzkonto ist dann abzuraten, wenn der Buchnachweis materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist.

Erleichterungen bestehen auch für Vermittlungsleistungen der Reisebüros. Zur Vermeidung von Aufzeichnungsschwierigkeiten können Reisebüros ihre teils nicht steuerbaren und teils steuerfreien Vermittlungsprovisionen in einer Summe aufzeichnen und sie hierbei entweder insgesamt den nicht steuerbaren oder insgesamt den nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfreien Vermittlungsleistungen zuordnen.

3.11.4 Verzicht auf Steuerbefreiungen nach § 9 UStG

§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 4 UStG bestimmt, dass steuerbefreite Umsätze, die aufgrund einer Optionserklärung nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt werden, gesondert aufzuzeichnen sind.

78 Z. B. die Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 i. V. mit § 6 UStG.

79 Z. B. Umsätze aus einer Wohnungsvermietung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.

80 Vgl. Abschnitt 3.3 dieses Beitrags.

81 Vgl. Abschnitt 2.2 dieses Beitrags.

82 Vgl. Abschnitt 3b.1 Abs. 5 Satz 4 und Abschnitt 22.6 Abs. 18 und 19 UStAE.

Der Regelungsinhalt begründet sich damit, dass derartige Umsätze regelmäßig § 15a UStG-verhaftet sind.

Die gesonderte Erfassung derartiger freiwillig versteuerter Umsätze wird auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung verlangt.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:

Abb. 16: Erfassung des Umsatzes

103	F. Ergänzende Angaben zu Umsätzen	
104	Umsätze, die auf Grund eines Verzichts auf Steuerbefreiung (§ 9 UStG) als steuerpflichtig behandelt worden sind.....	

Wird ein optionsfähiger Umsatz zusammen mit einer steuerpflichtigen Leistung ausgeführt und für beide ein einheitliches Entgelt vereinbart⁸³, verzichtet die Finanzverwaltung nach Abschnitt 22.2 Abs. 4 Satz 2 UStAE aus Vereinfachungsgründen auf eine getrennte Aufzeichnung.

Da die Optionserklärung nach § 9 UStG an keine besondere Form gebunden ist⁸⁴, d. h. die Steuerpflicht knüpft nicht an eine ausdrückliche Erklärung gegenüber der Finanzbehörde an, ist auch die getrennte Aufzeichnung keine materiell-rechtliche Voraussetzung für die freiwillige Umsatzbesteuerung. Werden keine getrennten Aufzeichnungen geführt, so sind die Umsätze gleichwohl zu besteuern, wenn sich die Option nach § 9 UStG aus anderen Unterlagen⁸⁵ ergibt. Dementsprechend bleibt auch der Vorsteuerabzug erhalten.

3.11.5 Erleichterungen bei der Trennung der Entgelte

3.11.5.1 Allgemeine Hinweise

Die Trennung der Entgelte können nicht alle Unternehmer nach der gesetzlichen Norm des § 22 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 UStG erfüllen. Schwierigkeiten treten stets dann auf, wenn der Unternehmer ausschließlich Bargeschäfte ohne Rechnung ausführt, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen.

BEISPIELE ▶ Typische Fälle hierfür sind der Einzelhandel mit Lebensmitteln, Bäckereien, Metzgereien, Apotheken und Buchhändler. Aber auch Gaststätten, Imbisshallen, Eisdielen und Fastfood-Ketten fallen hierunter, soweit sie ein Teil ihrer Waren außer Haus verkaufen.

Für derartige Fälle sehen § 22 Abs. 6 Nr. 1 UStG und § 63 Abs. 4 UStDV Erleichterungen vor, die nach Art und Umfang unterschiedlich sein können. § 63 Abs. 4 UStDV verlangt die Unzumutbarkeit der genauen Entgeltstrennung und schließt aus, dass jeder Unternehmer ein erleichtertes Verfahren anwenden kann. Unternehmer, die in der Lage sind, durch getrennte Kassenspeicher die Entgelte nach Steuersätzen zu trennen, können ein erleichtertes Verfahren nicht beanspruchen.⁸⁶

83 Z. B. Vermietung einer Gaststätte mit eingerichtetem Inventar zu einem Gesamtpreis.

84 Vgl. Abschnitt 9.1 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

85 Z. B. Mietvertrag oder Abrechnungen.

HINWEIS:

Aufgrund der Neuregelung in § 146 Abs. 1 AO besteht eine Einzelaufzeichnungspflicht, wenn der Unternehmer ein elektronisches Aufzeichnungssystem i. S. des § 146a AO verwendet. In derartigen Fällen scheidet ein erleichtertes Verfahren zur Trennung der Entgelte aus.

3.11.5.2 Voraussetzungen für die erleichterte Trennung

Die Anwendung eines erleichterten Verfahrens nach § 63 Abs. 4 UStDV setzt voraus, dass der Unternehmer bei der Finanzbehörde einen entsprechenden Antrag stellen muss. Dieser Antrag ist grundsätzlich vor Anwendung eines erleichterten Verfahrens zu stellen und durch die Finanzbehörde zu genehmigen.⁸⁷ Die Genehmigung kann aber auch nachträglich im Billigkeitswege erteilt werden.⁸⁸ Die Finanzbehörde erteilt eine widerrufliche schriftliche Genehmigung, in der das angewandte Erleichterungsverfahren bezeichnet wird. Es handelt sich um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde. Hierbei ist von dem Grundsatz auszugehen, dass ein erleichtertes Verfahren nur dann genehmigt wird, wenn das Verfahren nicht wesentlich von dem Ergebnis abweicht, wie es die gesetzliche Norm des § 22 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 UStG verlangt.

3.11.5.3 Art und Umfang der erleichterten Trennung

Art und Umfang der erleichterten Trennung der Entgelte richtet sich grundsätzlich nach den Besonderheiten im einzelnen Unternehmen. Erleichterungen können sowohl für das gesamte Unternehmen in Betracht kommen, als auch nur für bestimmte Betriebsteile.⁸⁹

HINWEIS:

Die Finanzverwaltung hat im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung bestimmte Leitlinien für die einzelnen Erleichterungsverfahren aufgestellt. Hierzu hat die Finanzverwaltung ein Merkblatt zur erleichterten Trennung der Bemessungsgrundlagen (Entgelte) herausgegeben.⁹⁰ Die Verfahren sind im Abschnitt 22.6 UStAE im Einzelnen beschrieben.

Es handelt sich im Wesentlichen um zwei Verfahren. Grundlage ist der tatsächliche Gesamtumsatz beider Steuersatzgruppen. Aus diesem Gesamtumsatz wird entweder der Umsatz zum ermäßigten Steuersatz oder der Umsatz zum Regelsteuersatz auf der Grundlage des Wareneinkaufs rechnerisch ermittelt.

Zweckmäßigerweise werden die Umsätze rechnerisch ermittelt, denen der geringere Wareneinkauf zugrunde liegt. Bei einer Bäckerei wäre dies regelmäßig der Wareneinkauf zum Regelsteuersatz. Auf den in Betracht kommenden Wareneinkauf wird dann entweder ein tatsächlicher bzw. üblicher Aufschlagsatz⁹¹ oder ein gewogener Durchschnittsaufschlagsatz⁹² hinzugerechnet.

86 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 1 Satz 5 UStAE, OFD Düsseldorf, Vfg. v. 15.4.1994 - S 7381 A St 144 NWB LAAAA-14803 und FinMin Hessen v. 22.5.2003, UR 2003 S. 460.

87 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

88 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 1 Satz 4 UStAE.

89 Z. B. gesondert geführte Betriebe oder Filialen.

90 Vgl. BMF, Schreiben v. 6.5.2009 - IV B 8 - S 7390/09/10001, BStBl 2009 I S. 681 NWB HAAAD-23351; Abschnitt 22.6 Abs. 22 UStAE.

91 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 9 bis 13 UStAE.

92 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 14 und 15 UStAE.

Bei Anwendung eines gewogenen Durchschnittsaufschlagsatzes gilt die Besonderheit, dass der Unternehmer diesen Wert anhand eines repräsentativen Dreimonatszeitraums ermitteln muss und nur für die Dauer von fünf Jahren anwenden kann.⁹³ Der so ermittelte rechnerische Umsatz einer Steuersatzgruppe bildet die Grundlage für die Ermittlung des Umsatzes der anderen Steuersatzgruppe anhand des tatsächlichen Gesamtumsatzes.

Eine Trennung der Entgelte ausschließlich nach dem Verhältnis des Wareneinkaufs wird nur in begründeten Einzelfällen zugelassen.⁹⁴ In der Praxis dürften derartige Fälle wohl kaum vorkommen, da die in Betracht kommenden Branchen regelmäßig mit unterschiedlichen Aufschlagsätzen kalkulieren. Insbesondere bei verarbeitenden Betrieben – z. B. einer Bäckerei – wird sich die eigene Wertschöpfung durch hergestellte Waren nur in einer Steuersatzgruppe – Brot und Backwaren zum ermäßigten Steuersatz – widerspiegeln.

Unter dem Gesichtspunkt, dass die erleichterte Trennung der Entgelte nicht wesentlich von dem Ergebnis abweichen darf, das sich bei Anwendung der gesetzlichen Norm ergibt, kann der als Grundlage für das Aufschlagverfahren dienende Wareneinkauf ggf. um einen Verlustabschlag (z. B. Verderb) korrigiert werden, wenn dies nur in dieser Steuersatzgruppe vorkommt.⁹⁵ Auch größere Warenbestandsveränderungen in einer Gruppe können die rechnerische Ermittlung beeinflussen und sind entsprechend zu berücksichtigen. Dies hat der BFH ausdrücklich bei der Umstellung eines Trennungsverfahrens zugelassen⁹⁶, da auch ein erleichtertes Verfahren nur am tatsächlich ausgeführten Umsatz ausgerichtet werden kann. Die Schätzungsmethode richtet sich jeweils auf den konkreten Besteuerungszeitraum und nicht auf die Gesamtdauer der Aufzeichnungserleichterungen.⁹⁷ Ein entsprechendes Beispiel bei Umstellung eines Trennungsverfahrens enthält das Merkblatt zur erleichterten Trennung der Bemessungsgrundlagen.⁹⁸

Soweit Gaststätten oder Imbissbetriebe Umsätze zu unterschiedlichen Steuersätzen ausführen, z. B. Lieferung zum Verzehr an Ort und Stelle und Außer-Haus-Verkauf, besteht grundsätzlich keine Erleichterung dahingehend, die Umsätze nach Aufschlagsätzen zu ermitteln. Gleichwohl bestehen insoweit Erleichterungen, als die Umsätze zum ermäßigten Steuersatz – also die Außer-Haus-Verkäufe –, im Schätzungswege anhand von tatsächlichen Erhebungen für einen bestimmten Zeitraum ermittelt werden können.⁹⁹

Hiernach reichen drei Monate aus, um für eine Dauer von fünf Jahren die Umsätze nach dieser Schätzmethode zu ermitteln. In derartigen Fällen ist es dem Unternehmer zu empfehlen, vorab mit der Finanzbehörde eine einvernehmliche Verfahrensweise anzustreben.

Besondere Erleichterungsverfahren bestehen für Filialunternehmen¹⁰⁰, für Personenbeförderungsunternehmen¹⁰¹ und für Spediteure und Frachtführer.¹⁰²

93 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 15 UStAE.

94 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 4 Satz 1 UStAE.

95 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

96 Vgl. BFH, Urteil v. 11.6.1997 - XI R 18/96, BStBl 1997 II S. 633 NWB WAAAA-95968; Abschnitt 22.6 Abs. 7 Satz 3 UStAE.

97 Vgl. BFH, Urteil v. 10.4.1997 - V R 35/96 NWB RAAAB-39455.

98 Vgl. BMF, Schreiben v. 6.5.2009 - IV B 8 - S 7390/09/10001, BStBl 2009 I S. 681 NWB HAAAD-23351.

99 Vgl. OFD Hamburg, Vfg. v. 15.2.1972, UR 1972 S. 310.

Die Erleichterung der Trennung der Entgelte gilt nicht nur für steuerpflichtige Umsätze, sondern auch für die Trennung zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen.¹⁰³ Der Anwendungsbereich dürfte sich jedoch in Ausnahmefällen erschöpfen.

HINWEIS:

In allen Fällen gilt: Sämtliche durch die Finanzbehörde genehmigte Erleichterungsverfahren unterliegen einer Nachprüfung, vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 5 UStAE – z. B. im Rahmen einer Außenprüfung. Die zutreffende Trennung der Entgelte ist ein regelmäßiges Prüfungsfeld im Rahmen von Außenprüfungen.¹⁰⁴

3.11.5.4 Erleichterte Trennung bei nachträglichen Entgeltänderungen

Die erleichterte Trennung der Entgelte gilt auch für nachträgliche Entgeltminderungen i. S. des § 17 UStG. Die Erleichterungen gelten sowohl im Verhältnis zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen¹⁰⁵ als auch zwischen steuerpflichtigen Umsätzen zum Regel- bzw. ermäßigten Steuersatz.¹⁰⁶ Erleichterungen zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen – Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis – bedürfen eines Antrags des Unternehmers. Unternehmer, denen ein Aufschlags- oder Trennungsverfahren genehmigt worden ist, können Entgeltkorrekturen nach dem Umsatzverhältnis ohne weiteren Antrag bzw. weiterer Genehmigung vornehmen.

Die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis wird auf Antrag auch dem Unternehmer gewährt, der kein erleichtertes Verfahren anwendet.¹⁰⁷ Voraussetzung ist, dass der Unternehmer Umsätze in größerem Umfang ausführt, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, und dass die Umsatzgruppen innerhalb des Voranmeldungszeitraums keine nennenswerten Schwankungen aufweisen.¹⁰⁸

4. Aufzeichnung von unentgeltlichen Wertabgaben

4.1 Allgemeine Grundsätze

Unentgeltliche Wertabgaben werden einer entgeltlichen Lieferung (§ 3 Abs. 1b UStG) bzw. einer entgeltlichen sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9a UStG) gleichgestellt. Nach § 22 Abs. 2 Nr. 3 UStG in Verbindung mit § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG ist die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 bzw. Abs. 5 UStG getrennt nach Steuersätzen aufzuzeichnen. Zu beachten ist, dass die Steuerbarkeit von unentgeltlichen Wertabgaben i. S. des § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG davon abhängt, ob die eingekaufte Leistung vorsteuerverhaftet war. Es ist also bereits auf der Vorstufe zu prüfen, ob überhaupt eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vorliegt. Aufzuzeichnen ist demnach nur die Bemessungsgrundlage, die durch einen Vorsteuerabzug entlastet wurde.

100 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 16 UStAE.

101 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 17 UStAE.

102 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 18 UStAE.

103 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

104 Vgl. BMF, Schreiben v. 7.11.2002 - IV B 2 - S 7420 a - 4/02, BStBl 2002 I S. 1366 NWB BAAAA-76862, unter II. bzw. Rz. 6 zur Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung.

105 Vgl. Abschnitt 22.2 Abs. 8 UStAE.

106 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 20 UStAE.

107 Vgl. Ausführen zu den erleichterten Verfahren unter Abschnitt 3.10.5.3 dieses Beitrags.

108 Vgl. Abschnitt 22.6 Abs. 21 UStAE.

Die „vorsteuerentlastete“ Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG bestimmt sich in Fällen des § 3 Abs. 1b Nr. 1 - 3 UStG¹⁰⁹ nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes. Dies entspricht begrifflich den mit Vorsteuer entlasteten Nettowiederbeschaffungskosten.

In Fällen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG¹¹⁰ bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG nach den „vorsteuerentlasteten“ Ausgaben zum Zeitpunkt des Umsatzes. Eine Besonderheit besteht bei der Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG. Hier ist es für die Steuerbarkeit nicht erforderlich, dass eine Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug bestand. Dementsprechend erfasst die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG auch nicht vorsteuerentlastete Aufwendungen, z. B. Personalkosten.

Die unterschiedlichen Besteuerungstatbestände machen es erforderlich, gesonderte Umsatzkonten zu führen, um nicht zuletzt die Übersichtlichkeit insgesamt zu wahren. Es empfiehlt sich, Umsatzkonten getrennt nach den Bemessungsgrundlagen des § 10 Abs. 4 Nr. 1 - 3 UStG einzurichten, also insgesamt drei Umsatzkonten zu führen. Insbesondere der neue Steuertatbestand der unentgeltlichen Zuwendung eines Gegenstandes nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG aus unternehmerischen Gründen¹¹¹ zwingt den Unternehmer zu weiterreichenden Aufzeichnungen.

Der Unternehmer hat unentgeltliche Wertabgaben in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung gesondert auszuweisen.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:

Abb. 17: Erfassung der unentgeltlichen Wertabgaben

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben		
	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz		
39	Unentgeltliche Wertabgaben		
	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	zu 19 %	178
40	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG.....	zu 19 %	179
	Umsätze zum ermäßigten Steuersatz		
42	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	zu 7 %	195
43	a) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG.....	zu 7 %	196

HINWEIS:

Eine gesonderte Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldungen ist nicht erforderlich.

109 Entnahme eines Gegenstandes (Nr. 1), unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes an das Personal (Nr. 2) und jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes (Nr. 3).

110 Sonstige Leistungen für eigene private Zwecke oder für private Zwecke des Personals.

111 Vgl. Abschnitt 3.3 Abs. 10 UStAE.

4.2 Ansatz von Pauschalbeträgen

Auch für die Aufzeichnung von unentgeltlichen Wertabgaben gilt, dass grundsätzlich jede einzelne Wertabgabe aufzuzeichnen ist. Dies ist in der Praxis nahezu unmöglich. Insbesondere bei den Unternehmen, bei denen unentgeltliche Wertabgaben branchenüblich sind, wären Einzelaufzeichnungen unzumutbar, z. B. bei Bäckereien oder Gastwirtschaften. Es genügt, wenn der Unternehmer am Schluss eines jeden Besteuerungszeitraums bzw. Voranmeldungszeitraums auf der Grundlage einer sachgerechten Schätzung die unentgeltlichen Wertabgaben pauschal ermittelt. Dies lässt die Finanzverwaltung auch ausdrücklich für die Branchen zu, für die jährliche Pauschbeträge nach der Richtsatzsammlung festgesetzt werden.¹¹²

HINWEIS:

Zu den Aufzeichnungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Wertabgaben bei angestellten nahen Angehörigen und Pauschalbeträgen vgl. *Wohlfarth/Uhlig*, Unentgeltliche Wertabgaben bei angestellten nahen Angehörigen, BBK 9/2017 S. 428, NWB EAAAG-43668.

Wenn der Unternehmer eigene Pauschbeträge durch sachgerechte Schätzung ermittelt, ist in jedem Falle vorab zu prüfen, ob überhaupt eine Steuerpflicht besteht, weil wie unter Abschnitt 4.1 dieses Beitrags ausgeführt, die Besteuerung grundsätzlich an die vorherige Vorsteuerabzugsberechtigung geknüpft ist.

Im Übrigen kann bei der Aufzeichnung von unentgeltlichen Wertabgaben auch die Bruttomethode¹¹³ nach § 63 Abs. 3 UStDV angewendet werden.

4.3 Trennung nach Steuersätzen

Da unentgeltliche Wertabgaben unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen oder auch steuerfrei sein können, ist es nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG erforderlich, getrennte Aufzeichnungen zu führen. Zu beachten ist, dass die Steuerfreiheit von unentgeltlichen Wertabgaben erheblich eingeschränkt ist. Die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen, innergemeinschaftliche Lieferungen und auch für Lohnveredelungsleistungen gilt nicht für unentgeltliche Wertabgaben.¹¹⁴

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthalten die Stichwörter „Unentgeltliche Lieferungen“ und „Unentgeltliche sonstige Leistungen“.

5. Aufzeichnung in Fällen des § 10 Abs. 5 UStG

Entgeltliche Leistungen, die unter die Bestimmung des § 10 Abs. 5 UStG fallen, unterliegen besonderen Aufzeichnungspflichten. § 10 Abs. 5 UStG umfasst u. a. entgeltliche Leistungen von Körperschaften und Personengesellschaften an ihre Anteilseigner, entgeltliche Leistungen von Einzelunternehmern an nahe stehende Personen oder entgeltliche Leistungen des Unternehmers an

112 Vgl. Pauschbeträge für das Kalenderjahr 2021: 11.2.2021 - IV A 8 - S 1547/19/10001 :002 NWB JAAAH-71173; siehe auch *Endert*, Neufassung der Pauschbeträge für Sachentnahmen 2020, BBK 19/2020 S. 922 NWB WAAAH-59046.

113 Vgl. Abschnitt 3.1 dieses Beitrags.

114 Vgl. § 6 Abs. 5 UStG für Ausfuhrlieferungen und § 7 Abs. 5 UStG für Lohnveredelungsleistungen. Für innergemeinschaftliche Lieferungen vgl. die Grundsätze im BFH-Urteil v. 19.2.2014 - XI R 9/13, BStBl 2014 II S. 597 NWB DAAAE-64189.

das Personal bzw. deren Angehörige, wenn das tatsächliche Nettoentgelt nach § 10 Abs. 1 UStG niedriger ist, als die sich aus § 10 Abs. 4 UStG ergebene „Mindest“-Bemessungsgrundlage.

In derartigen Fällen wird, weil tatsächlich ein Entgelt gezahlt wurde, der Umsatz sowieso nach den unter Abschnitt 3.1 erläuterten Grundsätzen aufgezeichnet. § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG verlangt insoweit zusätzliche Aufzeichnungen, um vergleichen zu können, ob der Wert nach § 10 Abs. 1 UStG zumindest dem Wert des § 10 Abs. 4 UStG entspricht.

HINWEIS:

Es empfiehlt sich, in derartigen Fällen gesonderte Umsatzkonten für die in Betracht kommenden Leistungsempfänger zu führen. Auf diesen Umsatzkonten wird zunächst das tatsächliche Entgelt verbucht. Nach Prüfung der Mindestbemessungsgrundlage unter Berücksichtigung der Marktüblichkeit des tatsächlichen Entgelts, wird dann ggf. die Bemessungsgrundlage durch eine zusätzliche Buchung angepasst. Auch in diesen Fällen ist eine Trennung nach steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen zu den unterschiedlichen Steuersätzen erforderlich, da die Steuerbefreiung, entgegen den Ausführungen zu den unentgeltlichen Wertabgaben¹¹⁵, auch für teilentgeltliche Leistungen gilt.

6. Aufzeichnung von Eingangsleistungen und der Steuer auf Eingangsleistungen

6.1 Art der Eingangsleistung

Der Unternehmer hat für bezogene Eingangsleistungen Aufzeichnungen zu führen. Hierbei unterscheidet § 22 UStG nach der Art der Eingangsleistungen:

- ▶ Die erste Gruppe erfasst Eingangsleistungen aus Drittlandsgebieten = Einfuhren, vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG,
- ▶ die zweite Gruppe erfasst Eingangsleistungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet = innergemeinschaftliche Erwerbe, vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG und
- ▶ die dritte Gruppe erfasst die übrigen Eingangsleistungen, soweit sie mit deutscher Umsatzsteuer belastet sind = steuerpflichtige inländische Leistungsbezüge, vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG.

Darüber hinaus gelten für die dritte Gruppe dann Besonderheiten, wenn es sich um Eingangsleistungen handelt, die der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen, vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 8 UStG.

Für Eingangsleistungen im Ausland, die weder Einfuhren noch innergemeinschaftliche Erwerbe sind, bestehen keine Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG. Dies betrifft die Fälle, in denen dem Unternehmer ausländische Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist. In derartigen Fällen wird der Unternehmer jedoch im eigenen Interesse die ausländische Mehrwertsteuer auf besonderen Konten verbuchen, weil er diese ggf. im ausländischen Staat vergütet bekommt.

115 Vgl. Abschnitt 4.3 dieses Beitrags.

6.2 Aufzeichnung von Eingangsleistungen und Vorsteuer

6.2.1 Allgemeines

§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG und § 63 Abs. 1 UStDV bestimmen im Interesse der leichten und eindeutigen Nachprüfbarkeit, dass der Unternehmer nicht nur die Vorsteuerbeträge aufzeichnen muss¹¹⁶, sondern auch die Entgelte für steuerpflichtige Leistungen, die er für sein Unternehmen bezogen hat. In Fällen, in denen der Unternehmer Voraus- oder Anzahlungen leistet, gilt dies entsprechend. Abweichend von der Aufzeichnungspflicht von ausgeführten Leistungen ist der Unternehmer nicht verpflichtet, die Entgelte für bezogene Leistungen am Schluss des Besteuerungszeitraums bzw. Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnen. Nach § 63 Abs. 2 UStDV besteht diese Pflicht nur für die Vorsteuerbeträge.

Wegen der Voraussetzung, dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG an eine ordnungsmäßige Rechnung knüpft, ist im Buchwerk auf die vorhandenen Belege hinzuweisen. Die Aufzeichnung von Entgelten hat den Zweck, der Finanzbehörde eine gewisse Kontrolle zu ermöglichen, um die vom Unternehmer angemeldeten Vorsteuern anhand der aufgezeichneten Entgelte zu prüfen. Die Überprüfung erfolgt regelmäßig im Rahmen einer Vorsteuerverprobung.¹¹⁷ Hierbei werden die im Besteuerungszeitraum aufgezeichneten Entgelte¹¹⁸ mit dem maßgeblichen Steuersatz multipliziert. Die so ermittelte Summe muss annähernd mit den angemeldeten Vorsteuern übereinstimmen.

HINWEIS:

Für Zwecke der Vorsteuerverprobung können die jeweiligen Berechnungsprogramme „Vorsteuerverprobung SKR 03“ und „Vorsteuerverprobung SKR 04“ NWB LAAAC-76724 verwendet werden.

Bezieht der Unternehmer verbilligte Eingangsleistungen, die unter den Regelungsinhalt des § 10 Abs. 5 UStG (Mindestbemessungsgrundlage) fallen, ist darauf zu achten, dass für umsatzsteuerliche Zwecke neben dem tatsächlich gezahlten Entgelt zusätzlich der Differenzwert zur Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG aufzuzeichnen ist. Die ertragsteuerlichen Aufzeichnungen weichen insoweit von den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungen ab.

6.2.2 Aufzeichnung der Eingangsrechnungen

Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG richtet sich grundsätzlich bei allen Unternehmern nach dem Sollprinzip, d. h. die Zahlung ist für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs unerheblich. Dies erfordert für Unternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, zusätzliche Aufzeichnungen, um die Vorsteuern im zutreffenden Besteuerungs- oder Voranmeldungszeitraum zu erfassen.

Die Zahlung einer Eingangsrechnung hat nur Bedeutung bei Voraus- oder Anzahlungen, jedoch nur dann, wenn die Voraus- oder Anzahlungsrechnung auch zum Vorsteuerabzug berechtigt, also eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer vorliegt. Hierbei

116 Vgl. Abschnitt 15.11 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

117 Vgl. *Eckert*, Die Vorsteuerverprobung – Sind die gegenüber dem Finanzamt geltend gemachten Vorsteuerbeträge schlüssig?, BBK 9/2008 S. 447 NWB FAAAC-77776.

118 Werte aus der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung.

ist darauf zu achten, dass bei Vorliegen der Schlussrechnung, der Vorsteuerabzug nicht nochmals in Abzug gebracht wird.¹¹⁹

6.2.3 Aufzeichnung nach dem Nettoverfahren

Die getrennte Aufzeichnung der bezogenen Leistung nach dem Nettoentgelt und der (Vor)-Steuer entspricht der gesetzlichen Regelung des § 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG. Hierbei reicht es aus, wenn die Vorsteuern nur auf einem (Sammel-)Konto gebucht werden. Eine weitere Trennung der Vorsteuern nach Steuersätzen ist ebenso wenig erforderlich wie eine getrennte Aufzeichnung der Entgelte nach unterschiedlichen Steuersätzen.

6.2.4 Aufzeichnung nach dem Bruttoverfahren

In der Praxis wird für die Aufzeichnung von Vorsteuern regelmäßig das Bruttoverfahren nach § 63 Abs. 5 UStDV angewendet. Das Verfahren bedingt, dass die Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge (Vorsteuern) jeweils in einer Summe, getrennt nach den in den Eingangsrechnungen angewandten Steuersätzen aufzuzeichnen und am Schluss des Besteuerungszeitraums bzw. Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnen sind.

Der Unternehmer muss demnach wegen der unterschiedlichen Steuersätze die Aufwandskonten ggf. weiter aufgliedern oder doppelt führen, z. B. Wareneinkäufe zu 19 % und Wareneinkäufe zu 7 %. Bei Anwendung des Bruttoverfahrens werden die Vorsteuern aus dem gebuchten Bruttobetrag durch Eingabe eines sog. Steuerschlüssels herausgerechnet. Hierbei gelten folgende vom Hundertsätze des Bruttobetrages:¹²⁰

Steuersatz 19 %	entspricht	vom Hundertsatz 15,97 % (19/119)
Steuersatz 7 %	entspricht	vom Hundertsatz 6,54 % (7/107)

6.2.5 Aufzeichnung bei fehlerhafter Eingangsrechnung

Der Unternehmer hat, unabhängig ob er das Netto- oder Bruttoverfahren anwendet, jede einzelne Eingangsrechnung daraufhin zu überprüfen, ob der ausgewiesene Steuerbetrag auch dem gesetzlich geschuldeten Steuersatz entspricht. Wird beispielsweise eine Ware, die dem Steuersatz von 7 % unterliegt, irrtümlich mit 19 % in Rechnung gestellt, kann der Unternehmer nur einen Vorsteuerbetrag von 7 % verbuchen.¹²¹ Bei Anwendung des Bruttoverfahrens gilt dann der vom Hundertsatz von 6,54 %. Insoweit erhöht sich rechnerisch das Nettoentgelt.

Unter wörtlicher Auslegung der Vorschrift des § 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG – Aufzeichnung des „entfallenden“ und nicht des „geschuldeten“ Steuerbetrages – könnte man annehmen, dass auch solche Steuerbeträge aufzuzeichnen sind, die der leistende Unternehmer nach § 14c Abs. 1 UStG schuldet, obwohl insoweit keine Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG be-

119 Vgl. hierzu die Hinweise in Abschnitt 14.8 Abs. 10 UStAE.

120 Weitere vom Hundertsätze enthält der Abschnitt 15.4 UStAE.

121 Vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 1 UStAE.

steht. Nach der Zweckbestimmung der Vorschrift, dass nur dem Grunde nach abziehbare Vorsteuern aufzuzeichnen sind, besteht für derartige Steuerbeträge keine Aufzeichnungspflicht.

HINWEIS:

Der Unternehmer sollte in derartigen Fällen mit dem Rechnungsaussteller eine Klärung über die tatsächliche Umsatzsteuerpflicht anstreben. Soweit der Unternehmer fehlerhafte Rechnungen berichtigen lässt, z. B. weil die Rechnung keinen Steuerausweis enthält, hat der Unternehmer zum Zeitpunkt der Vorlage der berichtigten Rechnung die dann abzugsfähige Vorsteuer aufzuzeichnen.

6.2.6 Aufzeichnung von nicht abzugsfähiger bzw. nicht abziehbarer Vorsteuer

Soweit der Unternehmer nach § 15 Abs. 2 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, hat er keine Aufzeichnungspflichten hinsichtlich dieser nicht abzugsfähigen Steuer und der Entgelte zu erfüllen. Entsprechendes gilt, wenn der Unternehmer mangels Vorliegen einer ordnungsmäßigen Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder wenn der Unternehmer eine bezogene Leistung nicht seinem Unternehmen zuordnet – sog. nicht abziehbare Vorsteuer.

Die Vorschrift hat letztlich nur die Bedeutung, dass für Zwecke der Umsatzsteuer hinsichtlich nicht abziehbarer bzw. nicht abzugsfähiger Vorsteuern keine gesonderte Aufzeichnungspflicht besteht. Derartige Vorsteuern können aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht mit dem Bruttobetrag auf dem jeweiligen Aufwands- oder Aktivkonto verbucht werden.¹²²

Dagegen bleiben die Aufzeichnungspflichten für ertragsteuerliche Zwecke unberührt.¹²³ Aus diesem Grunde werden im Standardkontenrahmen SKR 03 bzw. SKR 04 auch folgende entsprechende Vorsteuerkonten vorgehalten:

Abb. 18: Übersicht Konten für nicht abziehbare Vorsteuern

Kontenbezeichnung	Konto Nr. im SKR 03	Konto Nr. im SKR 04
Bereich Zinsen und ähnliche Aufwendungen		
Nicht abziehbare Vorsteuer	2170	-
Nicht abziehbare Vorsteuer 7 %	2171	-
Nicht abziehbare Vorsteuer 19 %	2176	-
Bereich Wareneinkauf		
Nicht abziehbare Vorsteuer	3600	5600
Nicht abziehbare Vorsteuer 7 %	3610	5610
Nicht abziehbare Vorsteuer 19 %	3660	5660
Bereich Sonstige betriebliche Aufwendungen		
Nicht abziehbare Vorsteuer	4300	6860

122 Vgl. auch § 9b Abs. 1 EStG.

123 Vgl. Abschnitt 22.2 Abs. 9 Satz 2 UStAE.

Nicht abziehbare Vorsteuer 7 %	4301	6865
Nicht abziehbare Vorsteuer 19 %	4306	6871

6.2.7 Aufzeichnung von teilweise abzugsfähiger Vorsteuer

Nach § 22 Abs. 3 Satz 2 UStG müssen Unternehmer, die teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, Folgendes getrennt aufzeichnen:¹²⁴

- ▶ die Bemessungsgrundlagen für die Leistungsbezüge, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen,
- ▶ die darauf entfallende anteilige abzugsfähige Vorsteuer,
- ▶ die Bemessungsgrundlagen für die Leistungsbezüge, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen und
- ▶ die darauf entfallende voll abzugsfähige Vorsteuer.

Da die Aufzeichnungspflicht dem Regelungsinhalt des § 15 Abs. 4 UStG entsprechen muss, wonach der Unternehmer die Vorsteuern wirtschaftlich dem jeweiligen Umsatz zuzuordnen hat und nicht direkt zurechenbare Vorsteuern im Rahmen einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen hat, muss der Unternehmer zusätzlich die Grundlagen des Schätzungsmaßstabs aufzeichnen, um eine leichte und eindeutige Nachprüfbarkeit zu gewährleisten.

BEISPIEL ▶ Ein Unternehmer vermietet ein Gebäude teilweise umsatzsteuerpflichtig und teilweise umsatzsteuerfrei. Er bezieht folgende Eingangsleistungen:

1. neue Fenster für steuerpflichtig vermietete Gebäudeteile, Kaufpreis 50.000 € zzgl. 9.500 € Umsatzsteuer,
2. neue Fenster für steuerfrei vermietete Gebäudeteile, Kaufpreis 25.000 € zzgl. 4.750 € Umsatzsteuer und
3. Fassadenanstrich, Kosten 5.000 € + 950 € Umsatzsteuer. Die Leistung ist zu 60 % dem steuerpflichtig vermieteten Gebäudeteil zuzurechnen. Der Unternehmer hat insoweit eine Aufteilung nach qm vorgenommen. Die anteilig abzugsfähige Vorsteuer beträgt demnach 570 €.

LÖSUNG ▶

1. Aufzuzeichnen ist das Entgelt von 50.000 € und die abzugsfähige Vorsteuer von 9.500 €.
2. Es bestehen keine Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG.
3. Aufzuzeichnen ist das Entgelt von 5.000 € (getrennt vom Entgelt zu 1.) und die anteilig abzugsfähige Vorsteuer von 570 € (getrennt vom Vorsteuerbetrag zu 1.) Die anteilig nicht abzugsfähige Vorsteuer von 380 € braucht nicht nach § 22 UStG aufgezeichnet zu werden. Zusätzlich sind die Berechnungsgrundlagen des ermittelten Prozent-Satzes (hier die Aufstellung der qm) aufzuzeichnen.

HINWEIS:

Regelmäßig wird man in der Praxis in der Buchführung auch die insgesamt oder teilweise nicht abzugsfähigen Vorsteuern auf einem oder auf mehreren Konten gesondert erfassen. Dies ist auch unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten zu empfehlen, damit spätere Änderungen der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG¹²⁵ nachvollziehbar sind.

124 Vgl. Abschnitt 22.4 UStAE.

6.2.8 Nachträgliche Änderung der Eingangsleistung und der Vorsteuer

Mindert sich nachträglich das Entgelt für eine bezogene Eingangsleistung, aus der der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, so ist der Unternehmer verpflichtet, diese Entgeltminderung i. S. des § 17 UStG und die hierauf entfallende Vorsteuererminderung aufzuzeichnen. Eine gesetzliche Regelung enthält § 22 UStG zwar nicht. Die Verpflichtung ergibt sich jedoch aus dem Grundsatz, dass der Unternehmer die Steuerberechnung nach den endgültig zutreffenden Werten vorzunehmen hat.¹²⁶

Ab dem Besteuerungszeitraum 2021 besteht eine Erklärungspflicht von bestimmten Tatbeständen des § 17 UStG. Nach dem BMF-Schreiben vom 22.12.2020¹²⁷ zum Muster der Vordrucke im Umsatzsteuer-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren für das Kalenderjahr 2021 sind Berichtigungen nach § 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, die wegen Uneinbringlichkeit einer bezogenen Leistung¹²⁸ vorgenommen wurden, gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung in der neuen Kennziffer 37 zu erfassen.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung:

Abb. 19: Minderung der Vorsteuer wegen Uneinbringlichkeit

71	Ergänzende Angaben zu Minderungen nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG	Steuer	
		EUR	Ct
74	Minderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (in der Zeile 55 aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) sowie in den Zeilen 59 und 60 enthalten).....	37	

Entsprechend sind auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021¹²⁹ folgende zusätzliche Angaben zu machen:

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:

Abb. 20: Minderung der Vorsteuer wegen Uneinbringlichkeit

121	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)	
132	Ergänzende Angabe Minderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 17 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (in den Zeilen 122, 127 bis 129 enthalten).....	637

HINWEIS:

Die ergänzenden Angaben sind nichtrechnerisch, d. h. sie haben keine Auswirkungen auf die ermittelte Vorsteuer. Insofern sind in der Buchführung Buchungen, die wegen Uneinbringlichkeit von Verbindlichkeiten zu einer Minderung der Vorsteuer führen, zusätzlich zu kennzeichnen, um eine Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung sicherzustellen.

125 Vgl. das Stichwort „Vorsteuerberichtigung“, NWB BAAAG-85151.

126 Vgl. Abschnitt 22.2 Abs. 8 UStAE.

127 BMF, Schreiben v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10001 :002, BStBl 2021 I S. 65 NWB BAAAH-67516.

128 Vgl. Uneinbringlichkeit von Verbindlichkeiten, NWB PAAAG-35693.

129 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.12.2020 - III C 3 - S 7344/19/10002 :002 NWB HAAAH-67514.

Werden dem Unternehmer Entgeltminderungen für steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze gewährt, kann die Finanzbehörde auf Antrag gestatten, dass er sie nach dem Verhältnis der bezogenen Umsätze aufteilt. Entsprechendes gilt, wenn die an den Unternehmer bewirkten Umsätze unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der vom Unternehmer ausgeführten Umsätze wird nicht zugelassen.¹³⁰

In Fällen, in denen sich das Entgelt für eine bezogene Leistung nachträglich erhöht, kann der Unternehmer nicht ohne Weiteres einen höheren Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Den Vorsteuermehrbetrag kann der Unternehmer erst dann beanspruchen, wenn ihm eine Rechnung vorliegt, in der der geänderte oder der zusätzliche Steuerbetrag ausgewiesen ist.

Aufzeichnungspflichtig sind auch Änderungen i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG für Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 15 Abs. 1a UStG fallen.

6.2.9 Aufzeichnung von Vorsteuer bei Anwendung von Durchschnittssätzen

Die besonderen Besteuerungsformen der Durchschnittssatzbesteuerung von bestimmten Berufsgruppen nach § 23 UStG und für Vereine nach § 23a UStG lassen es zu, dass die Vorsteuern durch den Unternehmer nach Pauschalsätzen ermittelt werden können.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Pauschalierung der Vorsteuer“, NWB TAAAF-88009.

Zu der Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG für Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, vgl. Abschnitt 7.1 dieses Beitrags.

6.3 Aufzeichnung von Einfuhren und Einfuhrumsatzsteuer

Grundsätzlich hat der Unternehmer nach § 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr und die dafür entrichtete Einfuhrumsatzsteuer aufzuzeichnen. Einschränkend bestimmt § 64 UStDV, dass es ausreicht, wenn der Unternehmer nur die Einfuhrumsatzsteuer aufzeichnet und auf den zollamtlichen Beleg – aus dem sich die Bemessungsgrundlage ohnehin ergibt – hinweist.

Ist die als Vorsteuer abgezogene Einfuhrumsatzsteuer nachträglich herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so ist der Unternehmer nach § 17 Abs. 3 UStG verpflichtet, den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Der Unternehmer hat diese Tatbestände in seinen Aufzeichnungen zu erfassen.

Eine Aufzeichnungspflicht besteht nicht, wenn die Einfuhrumsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist oder der Unternehmer die Vorsteuern nach Durchschnittssätzen ermittelt.

6.4 Aufzeichnung bei innergemeinschaftlichen Erwerben

Bei Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs hat der Unternehmer nach § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG die Bemessungsgrundlage (entspricht dem vereinbarten Preis) sowie den hierauf entfallen-

130 Vgl. Abschnitt 22.2 Abs. 8 Satz 4 UStAE.

den Steuerbetrag aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungspflicht besteht auch dann, wenn die Erwerbsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abzugsfähig ist.

Innergemeinschaftliche Erwerbe sind getrennt von den übrigen Aufzeichnungen der Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge aufzuzeichnen. Hierunter fallen auch die innergemeinschaftlichen Verbringungsfälle zwischen dem ausländischen und dem inländischen Unternehmensteil und die Fälle der vorübergehenden Verwendung im Inland.¹³¹ Aufzuzeichnen sind auch Lohnveredlungsleistungen eines Unternehmers, wenn er den Gegenstand für Zwecke der Veredlung aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erhält.¹³²

Im Übrigen gelten die gleichen Aufzeichnungspflichten wie bei ausgeführten Ausgangsumsätzen. Der Unternehmer ist verpflichtet:

- ▶ die Bemessungsgrundlage nach steuerfreien¹³³ und steuerpflichtigen Erwerben zu trennen,
- ▶ die Bemessungsgrundlage nach unterschiedlichen Steuersätzen zu trennen,
- ▶ nachträgliche Minderungen oder Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen aufzuzeichnen. Hierbei ist ersichtlich zu machen, wie sich die Bemessungsgrundlagen auf die steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe, getrennt nach Steuersätzen, verteilen.¹³⁴

Für die in § 1a Abs. 3 UStG genannten Erwerber sind dann Aufzeichnungen zu führen, wenn die Erwerbsschwelle überschritten ist, zur Erwerbsbesteuerung optiert wird oder ein Neufahrzeug erworben wurde. Juristische Personen, die sowohl Erwerbe für den unternehmerischen Bereich als auch für den nicht unternehmerischen Bereich vornehmen, haben die Erwerbe entsprechend der unternehmerischen und der nichtunternehmerischen Verwendung zu trennen.¹³⁵ Einschränkend kann auf eine Trennung verzichtet werden, wenn der Erwerb für unternehmerische Zwecke nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Soweit die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb insgesamt oder teilweise zu einer abzugsfähigen Vorsteuer führt, ist diese Vorsteuer gesondert aufzuzeichnen.

Die Aufzeichnung von als Vorsteuer abzugsfähiger Erwerbsteuer macht es erforderlich, in der Buchführung eine Verknüpfung zwischen der Steuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb und der Vorsteuer vorzunehmen.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen enthält das Stichwort „Innergemeinschaftlicher Erwerb“, NWB YAAAF-93485.

6.5 Aufzeichnung von Eingangsleistungen, die der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen

§ 22 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG regelt die Aufzeichnungspflichten des Leistungsempfängers.¹³⁶ Danach sind zur Feststellung der Höhe der Steuerschuld Aufzeichnungen zu führen, die leicht und

131 Vgl. hierzu analoge Ausführungen in Abschnitt 3.3 dieses Beitrags.

132 Vgl. § 22 Abs. 4b UStG.

133 Vgl. § 4b UStG.

134 Vgl. Abschnitt 22.3 Abs. 2 UStAE.

135 Vgl. Abschnitt 22.2 Abs. 6 UStAE.

eindeutig nachprüfbar sein müssen. Neben den allgemeinen Aufzeichnungen nach § 22 UStG müssen beim Leistungsempfänger die in § 22 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG enthaltenen Angaben über die an ihn ausgeführten oder noch nicht ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen aus den Aufzeichnungen zu ersehen sein. Der Leistungsempfänger muss Aufzeichnungen führen über

- ▶ den leistenden Unternehmer,
- ▶ dessen Leistung (Art, Umfang, Zeitpunkt),
- ▶ die Bemessungsgrundlage,
- ▶ die darauf entfallende Steuer sowie
- ▶ den Zeitpunkt der Bezahlung des Entgelts.

Soweit die Steuerschuld nach § 13b UStG insgesamt oder teilweise zu einer abzugsfähigen Vorsteuer führt¹³⁷, ist diese Vorsteuer gesondert aufzuzeichnen. Die Aufzeichnung dieser Vorsteuern macht es erforderlich, in der Buchführung eine Verknüpfung zwischen der Steuerschuld nach § 13b UStG und der Vorsteuer vorzunehmen.

HINWEIS:

Weitere Ausführungen im Stichwort „Reverse-Charge-Verfahren“, NWB UAAAG-72179

7. Aufzeichnungen für bestimmte Unternehmer

7.1 Land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 24 UStG

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die unter die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG fallen, sind im Wesentlichen von den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten nach § 67 UStDV befreit, weil sich fiktiv die Höhe der Umsatzsteuer von 10,7 % bzw. 5,5 % mit der Höhe der Vorsteuer ausgleicht. Im Ergebnis ergibt sich in derartigen Fällen keine umsatzsteuerliche Zahllast.

Nur bei bestimmten Lieferungen ist die Umsatzsteuer höher als die pauschale Vorsteuer. Die Umsätze lösen dann auch eine entsprechende Umsatzsteuerzahllast und damit auch entsprechende Aufzeichnungspflichten aus. Hierunter fallen Umsätze i. S. des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG, d. h. Lieferungen von bestimmten Sägewerkerzeugnissen und Getränken, die mit einem Steuersatz von 19 % zu besteuern sind, und denen nur eine Vorsteuerpauschale von 10,7 % gegenübersteht. Die Besteuerung entfällt dann, wenn diese Liefergegenstände ins Ausland gelangen. Aus diesem Grunde sind bereits steuerfreie Umsätze von den steuerpflichtigen Umsätzen getrennt aufzuzeichnen, um den Verlust der Steuerbefreiung wegen des fehlenden Buchnachweises zu vermeiden.¹³⁸

Pauschalierende Land- und Forstwirte haben in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung Angaben in den Zeilen 47 bis 53 über ihre ausgeführten Umsätze zu machen.

136 Vgl. auch Abschnitt 13b.17 UStAE.

137 Vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.

138 Vgl. Abschnitt 2.2 dieses Beitrags.

Abbildung in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung:

Abb. 21: Erfassung der Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG

36	C. Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR		Steuer EUR Ct	
47	Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG				
48	a) Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet an Abnehmer mit USt-IdNr.....	777			
49	b) Steuerpflichtige Lieferungen (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben) von Sägewerkerzeugnissen, die in der Anlage 2 zum UStG nicht aufgeführt sind.....	255		256	
50	c) Steuerpflichtige Umsätze (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben) von Getränken, die in der Anlage 2 zum UStG nicht aufgeführt sind, soweit von alkoholischen Flüssigkeiten (z.B. Wein)..... zu 8,3 %	344			
52	Umsätze zu anderen Steuersätzen.....	257		258	
53	d) Übrige steuerpflichtige Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, für die keine Steuer zu entrichten ist.....	361			

HINWEIS:

Eintragungen in der Zeile 53 sind dann vorzunehmen, wenn Land- und Forstwirte ihre Einnahmen aufzuzeichnen haben.

Besonders aufzuzeichnen ist nach § 67 Satz 3 UStDV die Steuer nach § 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG.¹³⁹ Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben kann es, weil vorwiegend im Gutschriftsverfahren abgerechnet wird, häufiger zu Tatbeständen des § 14c Abs. 1 UStG kommen und zwar dann, wenn der Gutschriftsaussteller einen höheren Steuerbetrag in der Gutschrift ausweist, als der Unternehmer nach § 24 UStG tatsächlich schuldet.

BEISPIELE ▶

- ▶ Der Gutschriftsaussteller schreibt für die Lieferung von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen 10,7 % Umsatzsteuer gut, obwohl diese Erzeugnisse dem Steuersatz von 5,5 % unterliegen (§ 24 Abs. 1 Nr. 1 UStG).
- ▶ Der Gutschriftsaussteller schreibt für Lohnarbeiten 19 % Umsatzsteuer gut, obwohl diese Leistung mit 10,7 % zu besteuern ist (§ 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG, Abschnitt 24.1 Abs. 1 UStAE).

Ebenfalls besonders aufzuzeichnen ist nach § 67 Satz 3 UStDV die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie die hierauf entfallende Steuer, weil dieser Steuer keine pauschale Vorsteuer gegenübersteht, vgl. § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG. Dies gilt jedoch nur dann, wenn kein Fall des § 1a Abs. 3 UStG vorliegt. Ebenso besteht eine besondere Aufzeichnungspflicht für die nach § 13b UStG geschuldete Steuer einschließlich der Bemessungsgrundlage.¹⁴⁰

139 Vgl. die Hinweise in den Stichworten Unberechtigter Steuerausweis, NWB CAAAG-36010 und Unrichtiger Steuerausweis, NWB RAAAF-87577.

140 Vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 8 UStG und § 67 Satz 3 UStDV.