

bilanz + buchhaltung

Die Zeitschrift für Rechnungswesen und Steuern



Top-Thema Jahresabschluss

Latente Steuern

Alle wissenswerten Grundlagen zu latenten Steuern beantwortet unser Top-Thema mit einer Vielzahl von Praxis-Beispielen. **12**

Jahresabschluss

Neuerungen 2022

Alle aktuellen Neuerungen für die Gewinnermittlung kompakt dargestellt. **16**

Jahressteuergesetz 2022

Photovoltaikanlagen

Zusammenfassung der Änderungen bei Photovoltaikanlagen ab 2022 bzw. 2023. **20**

Energie, Innovation, Digitalisierung

Förderprogramme

Die wichtigsten Förderprogramme in einem Überblick zusammengefasst. **38**

Jahresabschluss

Umsatzsteuer- und Vorsteuerkonten

Der Beitrag zeigt auf, wie die Vorsteuer- und Umsatzsteuerkonten untergliedert und die Konten im Jahresabschluss richtig zusammengefasst werden.

Von StBin Jean Bramburger und StBin Michele Schwirklies, Geschäftsführerinnen JBMS Steuerberatungsgesellschaft, Berlin

Als eigenständiges Konto für die abziehbaren Vorsteuern kann das Konto 1570 beim SKR 03 bzw. 1400 beim SKR 04 verwendet werden. Da Vorsteuerbeträge i. d. R. zusammen mit Anschaffungen bzw. Dienstleistungen gebucht werden, die für das Unternehmen in Anspruch genommen werden, werden die unterschiedlichen Vorsteuerkonten (gegliedert nach Steuersätzen) verwendet. Buchungssatz: Vorsteuern an Bank oder Kasse. Für die Umsatzsteuer steht das Konto 1770 beim SKR 03 bzw. 3800 beim SKR 04 zur Verfügung. Auch wird die Umsatzsteuer i. d. R. nicht getrennt gebucht, sondern im Zusammenhang mit umsatzsteuerpflichtigen Erlösen. Buchungssatz: Bank/Kasse/Forderungen an Umsatzsteuer.

Vorsteuer und Umsatzsteuerkonten werden beim Kontenabschluss zusammengefasst

In DATEV-Konten sind insgesamt 13 Vorsteuer- und Umsatzsteuerpositionen aufgeführt. Wenn alle diese Positionen in der Bilanz ausgewiesen werden, geht die Übersicht verloren.

Es gibt keine gesetzlichen Regeln – es kommt auf Ihre Entscheidung an

Damit die Übersicht gewahrt werden kann, sollten bestimmte Konten zusammengefasst werden. Hier gibt es keine Vorschriften, die eingehalten werden müssen. Maßgebend sind die eigenen Vorstellungen. Sinnvoll ist, wenn

Praxis-Beispiel: Buchung von Umsatzerlösen und Umsatzsteuer

Unternehmer Hans Groß hat Waren für 5.000 EUR zzgl. 950 EUR Umsatzsteuer verkauft. Der Kunde überweist auf das betriebliche Bankkonto. Unternehmer Hans Groß nutzt keine Offene-Posten (OPOS)-Buchhaltung.

Abwandlung: Unternehmer Hans Groß hat Waren für 5.000 EUR zzgl. 350 EUR Umsatzsteuer verkauft. Der Kunde überweist auf das betriebliche Bankkonto.

Buchungsvorschlag:

| Konto SKR 03/04 Soll | Kontenbezeichnung | Betrag EUR | Konto SKR 03/04 Haben | Kontenbezeichnung | Betrag EUR |
|----------------------|-------------------|------------|-----------------------|-------------------|------------|
| 1200/1800 | Bank | 5.950 | 8400/4400 | Erlöse 19% USt | 5.950 |

Buchungsvorschlag Abwandlung:

| Konto SKR 03/04 Soll | Kontenbezeichnung | Betrag EUR | Konto SKR 03/04 Haben | Kontenbezeichnung | Betrag EUR |
|----------------------|-------------------|------------|-----------------------|-------------------|------------|
| 1200/1800 | Bank | 5.350 | 8300/4300 | Erlöse 7% USt | 5.350 |

Würde der Unternehmer Hans Groß eine OPOS-Buchhaltung führen, wäre der Erlös aus dem Verkauf der Waren über das entsprechende Debitorenkonto des Kunden und damit über die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegen das Erlös-konto zu buchen. Mit der Zahlung des Kunden, die gegen den Debitoren gebucht würde, gleicht sich die Forderung aus und der Sachverhalt ist ebenfalls buchhalterisch korrekt abgebildet.

Praxis-Hinweis

Automatikkonten buchen die Umsatzsteuer automatisch auf das richtige Umsatzsteuerkonto

Die Konten 8400/4400 und 8300/4300 sind bei DATEV Automatikkonten, die die Umsatzsteuer automatisch auf die richtigen Umsatzsteuerkonten verbuchen.

Praxis-Hinweis

Umsatzsteuererstattung und -nachzahlung – Jahreserklärung/Umsatzsteuervoranmeldung

Ergibt sich zwar aus der Umsatzsteuerjahreserklärung eine Erstattung, muss der Unternehmer für den Voranmeldungszeitraum Dezember (Fälligkeit am 10. Januar des Folgejahres) jedoch eine Umsatzsteuerzahllast im Folgejahr an das Finanzamt entrichten (und ist diese Umsatzsteuervorauszahlung höher als die Erstattung aus der Jahreserklärung), ergibt sich im Saldo eine Umsatzsteuerverbindlichkeit für das laufende Jahr.

Ergibt sich aus der Umsatzsteuerjahreserklärung eine Nachzahlung, erwartet der Unternehmer für den Voranmeldungszeitraum Dezember (Fälligkeit am 10. Januar des Folgejahres) jedoch eine Erstattung zur Umsatzsteuer, ergibt sich im Saldo eine Umsatzsteuerforderung an das Finanzamt, welche auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen wird.

die Zahlen, die in der Umsatzsteuererklärung benötigt werden, auch in der Bilanz getrennt ausgewiesen werden. Die Positionen wie in Tab. 1 beschrieben reichen aus.

Schritt-für-Schritt – wie vorgegangen werden kann

Vorgehensweise:

- Zuerst die Konten auswählen, die später in der Bilanz gezeigt werden sollen.
- Dann die Salden der anderen Konten auf diese Konten umbuchen. Um die Kontenbewegungen nachvollziehen zu können, sollte eine Umbuchungsliste erstellt werden.
- Die Konten bzw. das Ergebnis auf der Passivseite aus-

weisen, wenn sich insgesamt noch eine Umsatzsteuerschuld ergibt. Bei einem Erstattungsanspruch die Konten bzw. das Ergebnis auf der Aktivseite ausweisen.

Erlösaufteilung nach Steuersätzen

In der Umsatzsteuererklärung müssen die Erlöse für Lieferungen und sonstige Leistungen nach Steuersätzen aufgeteilt werden. Außerdem muss der Eigenverbrauch gesondert ausgewiesen werden:

- Diese Differenzierung entspricht nicht der Aufteilung der Umsatzsteuerkonten in der Buchführung.
- Die gewünschte Differenzierung wird erreicht, wenn im Rahmen des Jahresabschlusses die Erlöskonten entsprechend zusammengestellt werden.
- Die Umsatzsteuer wird dann unabhängig von den Daten in der Buchführung berechnet.

Das Ergebnis dieser Berechnung muss dann mit der Summe der Umsatzsteuer in der Buchhaltung übereinstimmen. Eventuelle Rundungsdifferenzen werden bei der eigenen Berechnung korrigiert.

Buchung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember bei EÜR

Bei Einnahmen-Überschussrechnern kommt grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip zur Anwendung. Das besagt, dass Einnahmen und Ausgaben zum Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses berücksichtigt werden. Es kommt nicht wie bei Bilanzierern auf das Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zuordnung an.

Eine Ausnahme hiervon greift bei regelmäßig wieder-

Praxis-Beispiel: Dauerfristverlängerung

Hans Groß ermittelt seinen Gewinn im Wege der 4/3-Rechnung. Er nutzt eine Dauerfristverlängerung, sodass die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 01 am 10.2.02 fällig ist. Die Zahlung ist schon am 5.1.02 erfolgt.

Folge: Es erfolgt keine Zuordnung der Zahlung ins Jahr 01, weil zwar die Zahlung, nicht aber die Fälligkeit im 10-Tageszeitraum liegt. Hieran ändert auch die freiwillige vorherige Zahlung nichts (BFH, Urteil vom 21.6.2022, VIII R 25/20).

Tab. 1: Zusammenfassung bestimmter Konten – Beispiel

| Bezeichnung | SKR 03 | SKR 04 |
|---|-----------|-----------|
| Umsatzsteuer | 1770 | 3800 |
| Umsatzsteuer aus innergemeinschaftlichem Erwerb | 1772 | 3802 |
| Abziehbare Vorsteuer | 1570 | 1400 |
| Abziehbare Vorsteuer aus innergemeinschaftlichem Erwerb | 1572 | 1402 |
| Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (mit 1/11 Vorauszahlung) | 1780/1781 | 3820/3830 |

Praxis-Beispiel: Zusammenfassung beim Abschluss der Konten

Die nicht mehr benötigten Konten weisen nach den Umbuchungen jeweils den Saldo 0 EUR aus. Die verbliebenen Umsatzsteuer- und Vorsteuerkonten werden auf der Passivseite der Bilanz wie folgt ausgewiesen:

| | | |
|---|--|---------------------|
| | Umsatzsteuer | 39.439,81 EUR |
| + | Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe | 4.250,00 EUR |
| - | abziehbare Vorsteuer | 19.443,58 EUR |
| - | Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb | 4.250,00 EUR |
| - | 1/11 Vorauszahlung | 1.285,00 EUR |
| - | Umsatzsteuer-Vorauszahlungen ¹ | 16.573,80 EUR |
| = | Umsatzsteuerschuld zum 31.12. | 2.137,43 EUR |

Buchungssatz: Umsatzsteuer-Zahlungen an Verbindlichkeiten (USt Nov.-Dez.)

Vorteil: Der Gesamtbetrag kann unmittelbar in die Umsatzsteuererklärung übernommen werden. Die Summe von Umsatzsteuervorauszahlung und 1/11 Vorauszahlung als Vorauszahlungssoll werden in die Umsatzsteuerjahreserklärung eingetragen. Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus dem bzw. den Vorjahren werden getrennt ausgewiesen. Soweit das Abschlussprogramm alle Umsatzsteuerverbindlichkeiten in einer Summe auswirft, sollten die Beträge in einer Vorspalte aufgliedert werden.

kehrenden Leistungen/Ausgaben. Hierzu zählt auch die Umsatzsteuer-Vorauszahlung. Denn nach § 11 Abs. 2 EStG werden sie dann dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugewiesen, wenn sie kurze Zeit vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres zu- bzw. abgefließen sind. Als „kurze Zeit“ in diesem Sinne gilt ein Zeitraum von bis zu 10 Tagen (vor oder nach dem Jahreswechsel). Mit Verfügung vom 18.5.2015 hat die OFD Nordrhein-Westfalen zur zeitlichen Zuordnung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen bei Einnahmen-Überschussrechnern Stellung genommen (OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung v. 18.5.2015, Kurzinfo ESt 9/2014).

Danach ist der Fälligkeitszeitpunkt und der Zahlungszeitpunkt innerhalb der „kurzen Zeit“ maßgebend. Mit anderen Worten: Beide Voraussetzungen (Fälligkeit und Zahlung) müssen kumulativ vorliegen.

Keine Verlängerung des 10-Tageszeitraums

Nach § 108 Abs. 3 AO wird eine Zahlungsfrist auf den nächst folgenden Werktag verschoben, wenn das Ende der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt. Diese Regelung gilt jedoch nicht für den 10-Tageszeitraum des § 11 Abs. 2 EStG.

Darauf hat die OFD Nordrhein-Westfalen in ihrer Verfügung vom 18.5.2015 ausdrücklich hingewiesen. Dabei

1) Die Umsatzsteuer aus Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember wird erst im Folgejahr gezahlt, bei einer Dauerfristverlängerung auch die Umsatzsteuerzahllast für den Monat November. Wenn an dieser Stelle die Vorauszahlungen von Januar bis Dezember ausgewiesen werden sollen, geht dies nur, wenn die Zahlungen für Dezember und ggf. November als Verbindlichkeit über die Konten „Umsatzsteuer-Vorauszahlungen“ (1780/3820) und „Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer-Vorauszahlungen“ (1797/3860) eingebucht werden.

Praxis-Beispiel: Verlängerung der Zahlungsfrist

Hans Groß ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Seine Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 01 ist am 10.1.02 fällig. Der 10.1.02 ist ein Sonntag, sodass die Zahlungsfrist auf den 11.1.02 verlängert wird. Folge: Da die Fälligkeit auf den 11.1.02 verlängert wurde, liegt sie nicht im 10-Tageszeitraum. Sie kann daher nicht in 01, sondern erst in 02 Gewinn mindernd erfasst werden. Fazit: Nur wenn Zahlung und Fälligkeit innerhalb des 10-Tageszeitraums liegen, kann die Zahlung gewinnmindernd im Vorjahr (Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit) erfasst werden.

bezieht sie sich auf das Urteil des BFH vom 11.11.2014, wonach § 108 Abs. 3 AO nur die Zahlungsfrist, nicht jedoch die Abflussfiktion des § 11 Abs. 2 EStG verlängert (BFH, Urteil v. 11.11.2014, VIII R 34/12).

Tipp: Einfluss auf Gewinn bei Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG

Möchte man den Gewinn des laufenden Jahres bewusst durch die Zahllast aus der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember des laufenden Jahres mindern, sollte die Zahlung der Vorauszahlung innerhalb der 10-Tages-Fälligkeit (ab dem 1.1. des Folgejahres) erfolgen.

Möchte man hingegen bewusst den Gewinn des Folgejahres mindern, sollte die Vorauszahlung außerhalb der 10-tägigen Fälligkeit, also nach dem 10.1. des Folgejahres, gezahlt werden. 

Praxis-Beispiel: Zahlung bzw. Erstattung aus der Umsatzsteuervoranmeldung im Folgejahr

Unternehmer Hans Groß zahlt die Umsatzsteuervorauszahlung für November 01 i. H. v. 3.500 EUR im Januar 02. Für den Monat Dezember 01 erhält er eine Umsatzsteuererstattung i. H. v. 1.500 EUR, die im Februar 02 eingeht.

Buchungsvorschlag: Umsatzsteuervorauszahlung in 01

| Konto SKR 03/04 Soll | Kontenbezeichnung | Betrag EUR | Konto SKR 03/04 Haben | Kontenbezeichnung | Betrag EUR |
|-------------------------|------------------------------|---------------|--------------------------|------------------------------------|---------------|
| 1780/3820 | Umsatzsteuer-Vorauszahlungen | 3.500 | 1797/3860 | Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer | 3.500 |

Buchungsvorschlag: Umsatzsteuererstattungsbetrags in 01

| Konto SKR 03/04 Soll | Kontenbezeichnung | Betrag EUR | Konto SKR 03/04 Haben | Kontenbezeichnung | Betrag EUR |
|-------------------------|-------------------------|---------------|--------------------------|------------------------------|---------------|
| 1545/1420 | Umsatzsteuerforderungen | 1.500 | 1780/3820 | Umsatzsteuer-Vorauszahlungen | 1.500 |

Buchungsvorschlag: Kontenvortrag 02

| Konto SKR 03/04 Soll | Kontenbezeichnung | Betrag EUR | Konto SKR 03/04 Haben | Kontenbezeichnung | Betrag EUR |
|-------------------------|---------------------------|---------------|--------------------------|------------------------------------|---------------|
| 1545/1420 | Umsatzsteuerforderungen | 1.500 | 9000/9000 | Saldenvortrag, Sachkonten | 1.500 |
| 9000/9000 | Saldenvortrag, Sachkonten | 3.500 | 1797/3860 | Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer | 3.500 |

Buchungsvorschlag: Zahlung der Umsatzsteuerverbindlichkeit in 02

| Konto SKR 03/04 Soll | Kontenbezeichnung | Betrag EUR | Konto SKR 03/04 Haben | Kontenbezeichnung | Betrag EUR |
|-------------------------|------------------------------------|---------------|--------------------------|-------------------|---------------|
| 1797/3860 | Verbindlichkeiten aus Umsatzsteuer | 3.500 | 1200/1800 | Bank | 3.500 |

Buchungsvorschlag: Eingang des Erstattungsbetrags in 02

| Konto SKR 03/04 Soll | Kontenbezeichnung | Betrag EUR | Konto SKR 03/04 Haben | Kontenbezeichnung | Betrag EUR |
|-------------------------|-------------------|---------------|--------------------------|-------------------------|---------------|
| 1200/1800 | Bank | 1.500 | 1545/1420 | Umsatzsteuerforderungen | 1.500 |

Praxis-Beispiel 1: Darstellung Gewinnauswirkung bei Dauerfristverlängerung ohne Verschiebung nach § 108 Abs. 3 AO

Unternehmer Groß ermittelt seinen Gewinn nach Einnahme-Überschuss-Grundsätzen gem. § 4 Abs. 3 EStG und hat für die Abgabe seiner monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen für 21 eine Dauerfristverlängerung erhalten. Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 01 weist eine Zahllast in Höhe von 1.200 EUR auf. Die Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung für November 01 datiert auf den 10.1.02, einen Montag. Hans Groß hat die Zahllast fristgerecht zum 10.1.02 überwiesen.

Gewinnauswirkung in 01: minus 1.200 EUR --> weil Fälligkeit und Zahlung innerhalb der 10 Tage liegt.

Gewinnauswirkung in 02: keine.

Praxis-Beispiel 2: Darstellung Gewinnauswirkung bei Dauerfristverlängerung mit Verschiebung

Unt. Groß ermittelt seinen Gewinn nach EÜR-Grundsätzen und hat für die Abgabe seiner mtl. Umsatzsteuervoranmeldungen für 21 eine Dauerfristverlängerung erhalten. Die Umsatzsteuervorauszahlung für Nov. 01 weist eine Zahllast in Höhe von 1.200 EUR auf. Die Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung für Nov. 01 datiert auf den 10.1.02 (Samstag). Aufgrund der Anwendung des § 108 Abs. 3 AO verschiebt sich die Fälligkeit auf den nächstfolgenden Werktag (Montag, 12.1.02). Groß hat die Zahllast fristgerecht zum 12.1.02 überwiesen. Gewinnauswirkung in 01: keine, weil Fälligkeit außerhalb der 10 Tage liegt.

Gewinnauswirkung in 02: minus 1.200 EUR --> weil Fälligkeit und Zahlung außerhalb der 10 Tage liegt.