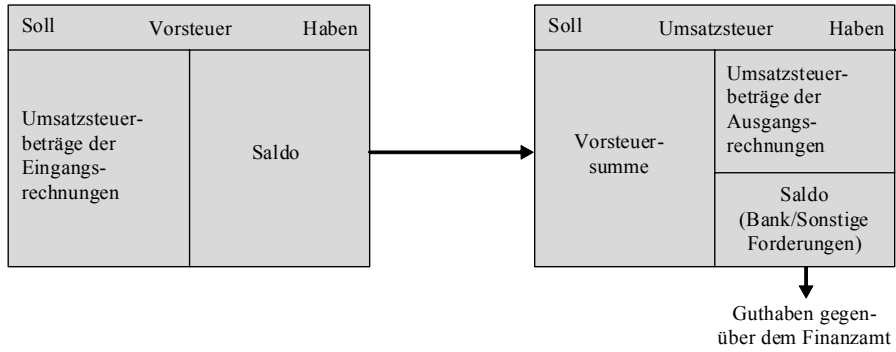


**Ausnahmefall:**



**5.2.2.2 Die Verbuchung von Warenrücksendungen, Gutschriften und Preisnachlässen**

Ändert sich die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, so ist sie gem. § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Das gilt sowohl für den Unternehmer, der die Leistung ausgeführt hat, als auch für den Unternehmer, der die Leistung erhalten hat. Derartige Korrekturen sind bei Warenrücksendungen, Gutschriften und Preisnachlässen erforderlich, durch die sich die Bemessungsgrundlage verringert. Eine Korrektur als Folge einer vergrößerten Bemessungsgrundlage kann sich durch die Berechnung von Verzugszinsen oder die Weiterberechnung entstandener Spesen ergeben.<sup>186</sup>

<b>Beispiel:</b>					
Einkauf von Waren im Wert von 10.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer auf Ziel.					
<b>Buchungssatz:</b>					
Wareneinkauf	10.000,—	an	Lieferantenverbind-		
Vorsteuer	1.900,—		keiten	11.900,—	
Wegen qualitativer Mängel wird die Hälfte der Waren wieder zurückgesandt.					
<b>Buchungssatz:</b>					
Lieferantenverbindlichkeiten	5.950,—	an	Wareneinkauf	5.000,—	
			Vorsteuer	950,—	
Verkauf von Waren im Wert von 5.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer auf Ziel.					
<b>Buchungssatz:</b>					
Kundenforderungen	5.950,—	an	Warenverkauf	5.000,—	
			Umsatzsteuer	950,—	

<sup>186</sup> Vgl. Schöttler, J., Spulak, R., Technik des betrieblichen Rechnungswesens, a. a. O., S. 123.

Da der Kunde eine Mängelrüge geltend macht, wird ihm eine Gutschrift in Höhe von 10 % des gesamten Rechnungsbetrages gewährt.

**Buchungssatz:**

Warenverkauf	500,—	an	Kundenforderungen	595,—
Umsatzsteuer	95,—			

Bei Preisnachlässen ist zwischen Rabatten, Boni und Skonti zu unterscheiden. Da Rabatte i. d. R. bereits bei der Rechnungserstellung in ihrer endgültigen Größe bekannt sind, tritt später keine Veränderung der Bemessungsgrundlage ein.

**Beispiel:**

Die Rechnung hat folgendes Aussehen:

Warenwert	1.000,— €
./. 5 % Mengenrabatt	50,— €
Netto-Warenwert	<u>950,— €</u>
+ 19 % Umsatzsteuer	180,50 €
Rechnungsbetrag	<u><u>1.130,50 €</u></u>

Der Kunde bucht bei Rechnungszugang:

Wareneinkauf	950,—	an	Lieferantenverbindlichkeiten	1.130,50
Vorsteuer	180,50			

Der Lieferant bucht bei Rechnungserstellung:

Kundenforderungen	1.130,50	an	Warenverkauf	950,—
			Umsatzsteuer	180,50

In beiden Fällen sind später keine Korrekturbuchungen erforderlich.

Werden **Rabatte** versehentlich erst nachträglich eingeräumt, oder werden sie nachträglich geändert, so müssen neben den betroffenen Warenkonten auch die entsprechenden Umsatzsteuerkonten korrigiert werden.

Da **Boni** nachträglich gewährt werden, können die erforderlichen Buchungen auf den Waren- und den Umsatzsteuerkonten auch erst später vorgenommen werden. Wird also z. B. ein Bonus wegen Überschreitens eines bestimmten Umsatzbetrages eingeräumt, so führt das zu einer nachträglichen Erlösschmälerung, die beim Lieferanten einen Aufwand bzw. eine Verminderung des Ertrags aus Warenverkäufen und folglich eine Korrektur der zu entrichtenden Umsatzsteuer zur Folge hat. Beim Kunden führt das zu einem Ertrag bzw. zu

einer Verminderung des Bestandsausweises an Waren und entsprechend auch zu einer Korrektur des verrechenbaren Vorsteuerbetrages.

<b>Beispiel:</b>				
Am Quartalsende gewährt der Lieferant dem Kunden einen Bonus von 2.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer, der bar ausbezahlt wird.				
<b>Buchungssatz beim Kunden:</b>				
Kasse	2.380,—	an	Lieferantenboni	2.000,—
			Vorsteuer	380,—
<b>Buchungssatz beim Lieferanten:</b>				
Kundenboni	2.000,—	an	Kasse	2.380,—
Umsatzsteuer	380,—			

Bei der Verbuchung der **Skonti** erfolgt die erforderliche Umsatzsteuerbuchung unabhängig davon, ob die Skontoverbuchung nach der Brutto- oder der Nettomethode vorgenommen wird.

<b>Beispiel:</b>		
Die Rechnung eines Lieferanten hat folgendes Aussehen:		
Warenwert		1.000,— €
+ 19 % Umsatzsteuer		190,— €
		1.190,— €
Rechnungsbetrag		1.190,— €
Bei Bezahlung innerhalb von 20 Tagen können 2 % Skonto abgezogen werden. Die Verbuchung bei beiden Beteiligten ist in den Übersichten auf den Seiten 142 und 143 dargestellt.		

Wird bei einer Forderung (Verbindlichkeit) ein **Skonto** in Anspruch genommen, so muss bei Anwendung des oben verwendeten umsatzsteuerlichen **Nettoverfahrens** der insgesamt weniger zu bezahlende Betrag (im Beispiel 23,80 €) in seine beiden Bestandteile (Skontoaufwand bzw. Skontoertrag und Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer) zerlegt werden. **Kennt man den Netto-Warenwert**, dann multipliziert man diesen mit dem Skontosatz (im Beispiel  $1.000 \text{ €} \cdot 2 \% = 20 \text{ €}$ ); den Umsatzsteuerbetrag erhält man durch Multiplikation des so ermittelten Skontobetrages mit dem Umsatzsteuersatz (im Beispiel  $20 \text{ €} \cdot 19 \% = 3,80 \text{ €}$ ). **Kennt man den Netto-Warenwert nicht**, dann multipliziert man den Brutto-Warenwert mit dem Skontosatz (im Beispiel  $1.190 \text{ €} \cdot 2 \% = 23,80 \text{ €}$ ) und rechnet die Umsatzsteuer heraus (im Beispiel  $23,80 \text{ €} : 1,19 = 20 \text{ €}$  (Netto-Warenwert)). Der Differenzbetrag zwischen der ursprünglichen Forderung (Verbindlichkeit) und dem Skonto- sowie Umsatzsteuerbetrag wird auf dem entsprechenden Zahlungskonto verbucht.

Bei Verwendung des **umsatzsteuerlichen Bruttoverfahrens** werden ähnlich wie bei der Wareneinkaufs- und -verkaufsverbuchung die Skontoaufwendungen und -erträge zunächst brutto, d. h. einschl. des zugehörigen Umsatzsteuerbetrages, verbucht, ehe bei der Umsatzsteuervoranmeldung eine Trennung in den reinen Skontobetrag und den Umsatzsteuerbetrag durchgeführt wird. Angesichts der Verwendung der umsatzsteuerlichen Nettomethode in diesem Buch braucht darauf nicht näher eingegangen zu werden.

Beim **Kunden** ergibt sich folgende Verbuchung (zum Beispiel auf Seite 141):

Skontoausnutzung	Skontoverbuchungsmethode		Bruttomethode	Nettomethode
Nichtausnutzung des Skontos	Rechnungszugang	Wareneinkauf 1.000,— an Lieferantenver- Vorsteuer 190,— bindlichkeiten 1.190,—	Wareneinkauf 980,— an Lieferantenver- Skontoaufwand 20,— bindlichkeiten 1.190,— Vorsteuer 190,—	
	Bezahlung	Lieferantenver- bindlichkeiten 1.190,—	Lieferantenver- bindlichkeiten an Bank 1.190,—	
Ausnutzung des Skontos	Rechnungszugang	Wareneinkauf 1.000,— an Lieferantenver- Vorsteuer 190,— bindlichkeiten 1.190,—	Wareneinkauf 980,— an Lieferantenver- Skontoaufwand 20,— bindlichkeiten 1.190,— Vorsteuer 190,—	
	Bezahlung	Lieferantenver- bindlichkeiten 1.190,— an Skontoerträge 20,— Vorsteuer 3,80 Bank 1.166,20	Lieferantenver- bindlichkeiten 1.190,— an Skontoaufwand 20,— Vorsteuer 3,80 Bank 1.166,20	

Beim **Lieferanten** ergibt sich folgende Verbuchung (zum Beispiel auf Seite 141):

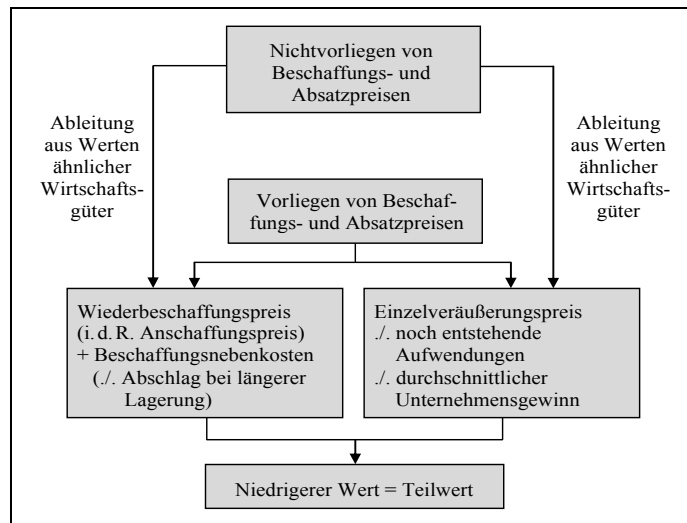
Skontoausnutzung	Skontoverbuchungsmethode	Bruttomethode	Nettomethode
Nichtausnutzung des Skontos	Rechnungsausgang	Kundenforderungen 1.190,— an Warenverkauf Umsatzsteuer 190,—	Kundenforderungen 1.190,— an Warenverkauf Skontoerträge 20,— Umsatzsteuer 190,—
	Bezahlung	Bank an Kundenforderungen 1.190,—	Bank an Kundenforderungen 1.190,—
Ausnutzung des Skontos	Rechnungsausgang	Kundenforderungen 1.190,— an Warenverkauf Umsatzsteuer 190,—	Kundenforderungen 1.190,— an Warenverkauf Skontoerträge 20,— Umsatzsteuer 190,—
	Bezahlung	Skontoaufwand 20,— an Kunden- Umsatzsteuer 3,80 Bank 1.166,20	Skontoerträge 20,— an Kunden- Umsatzsteuer 3,80 Bank 1.166,20

### 5.2.2.3 Die Verbuchung der Warenentnahmen und des „Eigen-“ bzw. „Gesellschafterverbrauchs“

Es wurde bereits ausgeführt, dass Warenentnahmen grundsätzlich wie Entnahmen von Zahlungsmitteln verbucht werden.<sup>187</sup> Allerdings stellt sich bei Warenentnahmen das Problem, wie der Wert im Entnahmezeitpunkt zu bestimmen ist. Für die steuerliche Gewinnermittlung bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, dass Entnahmen grundsätzlich zum Teilwert zu bewerten sind. Der „Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.“<sup>188</sup> Diese Definition des Teilwerts als ein ertragsabhängiger Wert hat sich in der Praxis als nicht rechenbar erwiesen, so dass die Rechtsprechung gezwungen war, sog. Teilwertvermutungen aufzustellen, die sich an marktpreisabhängigen Werten, insbesondere den Wiederbeschaffungskosten, orientieren.<sup>189</sup>

Bei der Bewertung der Warenentnahmen lässt sich der Teilwert entweder von der **Einkaufsseite** (Wiederbeschaffungskosten) oder – wenn die Wiederbeschaffungskosten nicht bekannt sind – von der **Verkaufsseite** (Einzelveräußerungspreis abzüglich noch entstehender Aufwendungen und abzüglich des Unternehmensgewinns) her bestimmen.<sup>190</sup>

In Übersichtsform kann die Teilwertermittlung bei Warenentnahmen folgendermaßen dargestellt werden.<sup>191</sup>



<sup>187</sup> Vgl. S. 92.

<sup>188</sup> § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

<sup>189</sup> Vgl. zur Problematik des Teilwerts ausführlich *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 2. Halbband, a. a. O., S. 175 ff.

<sup>190</sup> Vgl. dazu *Biergans, E.*, Einkommensteuer, 6. Aufl., München/Wien 1992, S. 427; *Eisele, W., Knobloch, A. P.*, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, a. a. O., S. 151 f.

<sup>191</sup> Vgl. dazu ausführlicher *Biergans, E.*, Einkommensteuer, a. a. O., S. 433 sowie R 6.8 Abs. 1 und 2 EStR.

Nach diesen grundsätzlichen einkommensteuerlichen Anmerkungen stellt sich die Frage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung von Warenentnahmen. Diese werden – wie auch die private Nutzung – seit 1999 einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, ohne dass sich gegenüber der bis 1998 gültigen Regelung, die diese Sachverhalte als Eigenverbrauch und Gesellschafterverbrauch gesondert behandelt hat, materiell etwas Grundlegendes geändert hat; die Tatbestände sind in § 1 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG geregelt.

Gemäß § 10 Abs. 4 UStG wird bei der **Gegenstandsentnahme** der Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten (ersatzweise die Selbstkosten) als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zugrunde gelegt; insofern liegt i. d. R. eine Übereinstimmung mit dem Teilwert vor. Bei der **Nutzungsentnahme** werden die bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten zugrunde gelegt. Im Regelfall sind also für umsatzsteuerliche Zwecke dieselben Werte maßgebend wie für einkommensteuerliche Zwecke. Dass Eigen- und Gesellschafterverbrauch überhaupt der Umsatzsteuer unterliegen, ist durch die Zielsetzung der Umsatzsteuer bedingt, grundsätzlich den privaten, d. h. nichtbetrieblichen Letztverbraucher, zu treffen. Wenn aber ein Einzelunternehmer bezogene Waren, für die er in vollem Umfang Vorsteuern geltend gemacht hat, für private Zwecke entnimmt, dann muss er diese im Interesse der steuerlichen Gleichbehandlung nachträglich der Umsatzsteuer unterwerfen. Es handelt sich bei dieser Eigen- und Gesellschafterverbrauchsbesteuerung also um eine Korrektur zu hoch angesetzter Vorsteuerbeträge. Es sei an dieser Stelle der Vollständigkeit halber erwähnt, dass der bis 1998 vorhandene dritte Tatbestand des Eigen- und Gesellschafterverbrauchs, der **Privatverbrauch** durch Tätigkeit nicht abzugsfähiger Aufwendungen, seit 1999 nicht mehr wie ein Umsatz besteuert wird, sondern gem. § 15 Abs. 1a UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wird; zwar sind die Wirkungen im Ergebnis gleich, die Art der steuerlichen Erfassung und damit auch die Verbuchung hat sich aber grundlegend geändert.

Die **Verbuchung** erfolgt auf der Sollseite des Kontos „Privatentnahmen“ in Höhe des Bruttowerts (Nettowert zuzüglich Umsatzsteuer), auf der Habenseite in Höhe des entsprechenden Umsatzsteuerbetrages im Ergebnis auf dem Konto „Umsatzsteuer“ (zur Verdeutlichung zweckmäßiger als Vorkonto auf dem Konto „Eigen- und Gesellschafterverbrauchsteuer“<sup>192</sup>, das bei der Umsatzsteuervoranmeldung im Konto „Umsatzsteuer“ abgeschlossen wird), außerdem bei Warenentnahmen in Höhe des Nettowerts auf dem Wareneinkaufskonto,<sup>193,194</sup> bei Entnahmen anderer Wirtschaftsgüter auf dem entsprechenden Konto, bei der Entnahme von Nutzungen auf dem entsprechenden Aufwandskonto, das bisher zu hoch angesetzt wurde, und bei der Privatverbrauchsentnahme entweder auf dem Wareneinkaufskonto oder auf dem entsprechenden Aufwandskonto.

---

<sup>192</sup> Die Kontenbezeichnung „Eigen- und Gesellschafterverbrauchsteuer“ wird beibehalten, obwohl diese Tatbestände im UStG nicht mehr explizit aufgeführt werden.

<sup>193</sup> Es ist zwar auch eine Verbuchung über das Warenverkaufskonto möglich; da aber im Allgemeinen zu Einkaufspreisen bewertet wird, gibt die Verbuchung auf dem Wareneinkaufskonto den Warenabgang zutreffender wieder.

<sup>194</sup> Von der Entstehung einer Wertdifferenz sei hier zunächst abgesehen.

Aus Gründen der sprachlichen Vereinfachung wird statt „Eigen- und Gesellschafterverbrauchsteuer“ die Kontenbezeichnung „Eigenverbrauchsteuer“ verwendet. Auf die Entnahme von anderen Gegenständen als von Waren wird später eingegangen.<sup>195</sup>

**Beispiele:**

- (1) Der umsatzsteuerpflichtige Einzelunternehmer A entnimmt aus seinem Unternehmen Waren im Wert von 2.000 € für private Zwecke.

**Buchungssätze:**

Bei der Entnahme:

Privatentnahmen	2.380,—	an	Wareneinkauf	2.000,—
			Eigenverbrauchsteuer	380,—

Bei der Umsatzsteuervoranmeldung:

Eigenverbrauchsteuer		an	Umsatzsteuer	380,—
----------------------	--	----	--------------	-------

- (2) Der Unternehmer B zahlt für ein betrieblich genutztes Kraftfahrzeug Reparaturkosten von 400 € (zuzüglich 19 % USt) über das Bankkonto. Innerhalb desselben Voranmeldungszeitraums fallen bar bezahlte Benzinkosten von 80 € zuzüglich 19 % USt an. Die betriebliche Nutzung beträgt 75 %. Die Aufwendungen werden über das Konto „Kfz-Aufwendungen“ verbucht.

**Buchungssätze:**

Bei der Reparatur:

Kfz-Aufwendungen	400,—	an	Bank	476,—
Vorsteuer	76,—			

Beim Tanken:

Kfz-Aufwendungen	80,—	an	Kasse	95,20
Vorsteuer	15,20			

Bei der Umsatzsteuervoranmeldung:

Privatentnahmen	142,80	an	Kfz-Aufwendungen	120,—
			Eigenverbrauchsteuer	22,80
Umsatzsteuer		an	Vorsteuer	91,20
Eigenverbrauchsteuer		an	Umsatzsteuer	22,80

In der Praxis erfolgt die Verbuchung des Eigenverbrauchs – vor allem bei Privatnutzung und Privatverbrauch – häufig erst bei der Jahresabschlusserstellung. In diesem Fall wird dann entweder – wie bei der obigen Darstellung – eine Kürzung der entsprechenden Aufwands-

<sup>195</sup> Vgl. Übungsaufgabe 4, S. 271 ff.