

MANDANTENRUNDSCHREIBEN

17. März 2023

Fallstricke bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der Soforthilfe Dezember

Unser Haus wird in der Ende März erscheinenden Ausgabe des „TREUBERATER“ I/2023 über die umsatzsteuerliche Behandlung der Soforthilfe Dezember berichten. Aufgrund der Aktualität der Problematik möchten wir an dieser Stelle die Thematik schon vorab aufgreifen und vertieft darstellen. Grundsätzlich bestehen zwei Fragestellungen bzw. Probleme:

1. Welchem Steuersatz unterliegt die KfW-Erstattung für die Erdgas-Wärme-Soforthilfe Dezember?
2. Wie ist die KfW-Erstattung bei der Jahresverbrauchsendabrechnung (Schlussrechnung) des Energielieferanten an den Energiekunden auszuweisen?

1. Umsatzsteuer auf den KfW-Erstattungsbetrag

KfW-Erstattung	Der Energielieferant beantragt auf Grundlage der §§ 6 - 8 EWSG eine Erstattung von Zahlungen an Erdgasletzterverbraucher. Die Erstattung erfolgt über die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW). Gemäß § 6 Satz 2 EWSG tritt die Erfüllung des Erstattungsanspruchs (Zahlung der KfW) an die Stelle der (Dezember-)Vorauszahlung des Letztverbrauchers. Umsatzsteuerlich liegt damit ein „Entgelt von dritter Seite“ (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) vor, denn die KfW-Zahlung erfolgt mit schuldbefreiender Wirkung im Namen und für Rechnung des zahlungsverpflichteten Kunden. Die Gesellschaft ist verpflichtet, die KfW-Zahlung als Vorauszahlung dem Kundenkonto gutzuschreiben (§ 2 Abs. 1 EWSG).
Höhe der KfW-Erstattung	Die KfW erstattet den Dezemberabschlag auf Basis eines Netto-Prognosebetrags zzgl. einer Umsatzsteuer von 7 %, da die Umsatzsteuer für Gaslieferungen zeitlich begrenzt auf 7% herabgesetzt wurde (§ 28 Abs. 5 UStG). Nach unserer Kenntnis akzeptiert die KfW keinen Umsatzsteuersatz von 19 %, da dieser für Leistungen im Dezember 2022 nicht einschlägig ist. Die Antragstellung des Erstattungsbetrags bei der KfW führt (noch) nicht zur Verpflichtung, die im Antrag ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt zu überweisen. Die Berechnung dient ausschließlich der Ermittlung des von der KfW zu erstat-

tenden Bruttobetrags (also inkl. USt). Ebenso wirkt der in die Berechnung eingehende Umsatz nicht präjudiziell für die bei Zahlung abzuführende Umsatzsteuer.

KfW-Erstattung:
USt-Schuld

Wenn die Gutschrift des KfW-Erstattungsbetrags auf dem Bankkonto des Energielieferanten der Jahresverbrauchsabrechnung (Schlussrechnung) zeitlich vorgelagert ist, dann entsteht für die Gesellschaft die Verpflichtung,

- die in dem Erstattungsbetrag enthaltene Umsatzsteuer an das Finanzamt für den Monat der Auszahlung abzuführen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 4 UStG¹) und
- den Dezemberabschluss dem Kunden gutzuschreiben.

KfW-Erstattung:
USt-Satz

Maßgebend für die Berechnung der im KfW-Erstattungsbetrag enthaltenen Umsatzsteuer ist nicht der bei der Ermittlung der Höhe des Erstattungsbetrags zugrunde gelegte Umsatzsteuersatz von 7 %, sondern der in dem kundenindividuellen Periodenabschlagsplan für Dezember 2022 ausgewiesene Umsatzsteuersatz, da die KfW-Erstattung umsatzsteuerlich ein „Entgelt von dritter Seite“ darstellt, also den Energiekunden zuzurechnen ist. Ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch findet nur zwischen dem Energieversorger und dem Letztverbraucher statt, nicht jedoch zwischen der KfW und dem Energieversorger.

Differenzierung:

- Wurde der Kundenabschlagsplan an die ab Oktober 2022 geltende USt-Absenkung auf 7 % angepasst, dann ist dieser Steuersatz maßgebend.
- Wurde der Abschlagsplan (aus Vereinfachungsgründen) zulässigerweise² nicht angepasst, so ist der im Abschlagsplan für Dezember ausgewiesene Umsatzsteuersatz von 19 % für den Dezemberabschluss weiterhin einschlägig. Begründung: Zwar schuldet die Gesellschaft in der Verbrauchenabrechnung nur 7 % Umsatzsteuer, aber der Abschlagsplan weist 19 % aus; da hier ein „unrichtiger Steuerausweis“ vorliegt, schuldet die Gesellschaft die mit dem unrichtigen Steuersatz von 19 % aus dem KfW-Erstattungsbetrag herauszurechnende Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum, in dem der KfW-Erstattungsbetrag bei der Gesellschaft auf dem Bankkonto einging, z. B. noch im Dezember 2022 (§ 14c Abs. 1 UStG).

¹ 13.1 Abs. 1 S. 7 UStAE und 13.5 Abs. 1 UStAE

² Nichtbeanstandungsregelung in Tz 15 des BMF-Schreibens vom 25. Oktober 2022, BStBl I S. 1455

2. Ausweis der KfW-Erstattung in der Jahresverbrauchsendabrechnung (Schlussrechnung)

Jahresverbrauchsendabrechnung Die Jahresverbrauchsendabrechnung (Schlussrechnung) gilt als Rechnungspapier im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG. Die in der Schlussrechnung ausgewiesenen Anzahlungen müssen mit dem ihnen jeweils zugeordneten Umsatzsteuerbetrag gesondert aufgeführt werden³, d. h. auch die KfW-Erstattung ist unter Kundenanzahlungen gesondert⁴ jeweils mit dem Netto-, Umsatzsteuer- und dem Bruttobetrag auszuweisen. Hinsichtlich der möglichen Umsetzungen des Ausweises der Abschlagszahlungen in Schlussrechnungen wird auf die Beispiele im Abschnitt 14.8 Abs. 7 UStAE verwiesen.

Nachfolgendes Beispiel stellt dem „Idealzustand“ den beim Energielieferanten auftretenden „Problemfall“ gegenüber:

Idealzustand

Sachverhalt:

- Die KfW-Erstattung wird mit 7 % beantragt.
- Die KfW-Erstattung erfolgt zeitlich vor Erstellung der Kundenschlussrechnung.
- Der Kundenabschlagsplan sieht für den Dezemberabschlag 19 % USt vor.
- Die Gesellschaft führt 19 % USt aus der KfW-Erstattung ab.
- Die Schlussrechnung für den Kunden weist eine Dezember-Vorauszahlung mit einem USt-Satz von 19 % aus.

Diese Vorgehensweise führt im Ergebnis dazu, dass für den Netto-Umsatz von 100 in der Schlussrechnung

- eine korrekte Umsatzsteuer von 7 % abgeführt wird,
- die mit 19 % zu hohe Dezember-Umsatzsteuer korrigiert wird,
- die Netto-Forderung von 10,08 an den Kunden durch eine USt-Erstattung von 10,08 (= 17,08 - 7,00) egalisiert/finanziert wird.

³ 14.8 Abs. 7 Satz 1 UStAE

⁴ § 3 Abs. 1 Satz 4 EWStG iVm § 40 Abs. 3 EnWG

		netto	USt-Schuld	brutto	USt-Schuld
	Antrag/Erstattung KfW	100,00	7% 7,00	107,00	
	Differenz	-10,08	10,08	0,00	
Voranmeldung	Abschlag	89,92	19% 17,08	107,00	-17,08
Schlussrechnung	Verbrauch	100,00	7% 7,00	107,00	-7,00
	Abschlag	-89,92	19% -17,08	-107,00	17,08
	zu zahlen	10,08	↔ -10,08	0,00	
	SUMME		7,00		-7,00

Problemfall A

Sachverhalt:

Abweichend von dem oben beschriebenen Idealzustand weist der in der Schlussrechnung aufgeführte Dezemberabschlag einen mit 7 % ermittelten Umsatzsteuerbetrag aus.

Problem:

- Die Umsatzsteuerschuld (auf Ebene der „Summe“) erhöht sich von 7,00 („Idealzustand“) auf 17,08 („Problemfall“). Die Differenz von 10,08 entspricht exakt dem nunmehr nicht erstatteten Umsatzsteuerbetrag.
- Die Gesellschaft erleidet einen ergebnismindernden Vermögensschaden von 10,08.

		netto	USt	brutto	USt-Schuld
	Antrag/Erstattung KfW	100,00	7% 7,00	107,00	
	Differenz	-10,08	10,08	0,00	
Dezember	Abschlag	89,92	19% 17,08	107,00	-17,08
Schlussrechnung	Verbrauch	100,00	7% 7,00	107,00	-7,00
	Abschlag	-100,00	7% -7,00	-107,00	7,00
	zu zahlen	0,00	↔ 0,00	0,00	
	SUMME		17,08		-17,08

Wir empfehlen in diesem Fall, die Schlussrechnung gegenüber dem Kunden zu berichtigen: Der Rechnungsbruttobetrag ändert sich nicht, lediglich der Rechnungsnetto- und der Umsatzsteuerbetrag ändern sich: Der Bruttobetrag bleibt unverändert, d. h. der Kunde muss weder nachzahlen, noch erhält er eine Erstattung. Sollte der Kunde vorsteuerabzugsberechtigt sein, so fällt sein Vorsteuerabzug nach Rechnungsberichtigung geringer aus.

Sollte die Rechnung nicht berichtigt werden, so kann dem Energielieferanten ein Vermögensschaden entstehen: Inwieweit sich hieraus straf- und/oder zivilrechtliche Konsequenzen (Veruntreuung, Schadensersatz) ergeben könnten, ist nicht Gegenstand dieser Abhandlung.

Problemfall B

Sachverhalt:

- Die Gesellschaft führt für den Dezemberabschluss (= KfW-Erstattung) 7 % Umsatzsteuer an das Finanzamt ab,
- die Schlussrechnung weist unter „Kundenvorauszahlungen“ einen auf 7 % basierenden Umsatzsteuerbetrag aus,
- aber der Abschlagsplan sieht eine Dezember 2022-Vorauszahlung mit 19 % Umsatzsteuer vor (Prämisse: die KfW-Erstattung ist der Schlussrechnung zeitlich vorgelagert).

Problem:

Für die KfW-Erstattung schuldet die Gesellschaft 19 % Umsatzsteuer (§ 14c UStG), da der Abschlagsplan dies vorsieht. Die USt-Mehrschuld kann über eine korrigierte Voranmeldung erklärt werden. Das größere Problem liegt allerdings darin, dass nun auch die Schlussabrechnung korrigiert werden muss, da die bisherige Schlussrechnung einen Dezemberabschluss mit 7 % ausweist, tatsächlich aber über die korrigierte Voranmeldung 19 % an das Finanzamt abgeführt wurden. Wird die Berichtigung unterlassen, so droht der Gesellschaft ein Vermögensschaden, wie er in Problemfall A beschrieben wird.

Unser Mandantenrundsreiben betrifft lediglich zwei (sehr individuelle) Fallgestaltungen und dient vor allem dazu, Sie für die Problematik zu sensibilisieren. Die Möglichkeiten der Fallgestaltung bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der Soforthilfe Dezember sind „leider“ unbegrenzt und **bedürfen der sorgfältigen Betrachtung des jeweiligen Einzelfalls**. Zögern Sie daher nicht, Ihren steuerlichen Berater zeitnah anzusprechen, um Berichtigungen von Jahresendabrechnungen, die zudem DV-technisch schwierig umzusetzen sind, zu vermeiden.

Ihre Ansprechpartner in unserem Hause sind:

Standort Düsseldorf

StBin Dipl.-Kffr. Petra Beismann
Tel.: +49 211 5235-125
Petra.Beismann@ES-Unternehmensgruppe.de

WP/StB Axel Friedrich

Tel.: +49 211 5235-111
Axel.Friedrich@ES-Unternehmensgruppe.de

Standort Stuttgart

StBin Silke Poludniok
Tel.: +49 711 99340-24
Silke.Poludniok@ES-Unternehmensgruppe.de