

# Corona

## Corona auf einen Blick

### 1. Rechtsquellen

§ 28 Abs. 1 und Abs. 2, § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG

### 2. Bedeutung

Die Corona-Pandemie hat innerhalb kurzer Zeit in fast allen Bereichen der Wirtschaft zu massiven Veränderungen geführt. Auch in der Umsatzsteuer sind sowohl durch gesetzliche Maßnahmen als auch durch Verwaltungsregelungen – in der Regel temporäre – Veränderungen vorgenommen worden.

### 3. Weitere Stichworte

→ Restaurationsumsätze, → Steuersatzwechsel, → Unentgeltliche Lieferungen

### 4. Besonderheiten

Neben der im zweiten Halbjahr 2020 erfolgten temporären Absenkung der Steuersätze und der bis zum 31.12.2022 befristeten Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen hat die Finanzverwaltung in verschiedenen Verwaltungsanweisungen Sonderregelungen mit aufgenommen.

## 1. Gesetzliche Regelungen

Im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie hat der Gesetzgeber im Umsatzsteuergesetz die folgenden Änderungen vorgenommen:

- Temporäre **Absenkung des Regelsteuersatzes** für alle vom 1.7. bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen von 19 % auf 16 %; § 12 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 1 UStG<sup>1</sup>.
- Temporäre **Absenkung des ermäßigten Steuersatzes** für alle vom 1.7. bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen von 7 % auf 5 %; § 12 Abs. 2 i.V.m. § 28 Abs. 2 UStG.
- Temporäre Absenkung des Steuersatzes von 19 % bei Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für Land- und Forstwirte für alle vom 1.7. bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen von 19 % auf 16 %; § 24 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 3 UStG.
- Temporäre **Absenkung des Steuersatzes für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** (mit Ausnahme der Abgabe von Getränken) für alle vom 1.7.2020 bis 31.12.2022 ausgeführten Leistungen, § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG<sup>2</sup>.

## 2. Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung

### 2.1 Steuerbefreiungen im Billigkeitsweg

Die Finanzverwaltung hatte mit Schreiben vom 9.4.2020<sup>3</sup> und vom 26.5.2020<sup>4</sup> **Sondermaßnahmen** aufgrund der Corona-Pandemie geregelt. Diese – teilweise ertragsteuerrechtlich, teilweise umsatzsteuerrechtlich – ausgerichteten Maßnahmen wurden durch die Finanzverwaltung<sup>5</sup> bis 31.12.2021 verlängert und ausgeweitet.

Soweit **steuerbegünstigte Körperschaften** (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) entgeltlich Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen in Bereichen zur Verfügung stellen, die für die Bewältigung von Auswirkungen der Corona-Krise notwendig sind, wird es nicht beanstandet, dass diese Leistungen dem Zweckbetrieb<sup>6</sup> zugeordnet werden. Die umsatzsteuerbaren Überlassungen von Sachmitteln und Räumen sowie

<sup>1</sup> Vgl. Stichwort Steuersatzwechsel.

<sup>2</sup> Vgl. Stichwort Restaurationsumsätze.

<sup>3</sup> BMF, Schreiben v. 9.4.2020, BStBl I 2020, 498.

<sup>4</sup> BMF, Schreiben v. 26.5.2020, BStBl I 2020, 543.

<sup>5</sup> BMF, Schreiben v. 18.12.2020, BStBl I 2021, 57.

<sup>6</sup> § 65 AO.

von Arbeitnehmern sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 14, 16, 18, 23 und 25 UStG als eng verbundene Umsätze der steuerbegünstigten Einrichtungen untereinander umsatzsteuerfrei.

**Achtung!** Ergänzend stellt die Finanzverwaltung fest, dass die Steuerbefreiung nur für die Überlassung zwischen Einrichtungen gilt, deren Umsätze nach der gleichen Vorschrift steuerbefreit sind, also z.B. für Überlassungen zwischen den in § 4 Nr. 16 UStG genannten Einrichtungen. Für die Anwendung der genannten Umsatzsteuerbefreiungen ist eine Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung nicht erforderlich.

Die Finanzverwaltung hatte zur **unentgeltlichen Bereitstellung von medizinischem Bedarf und unentgeltlichen Personalgestellungen für medizinische Zwecke** durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Corona-Krise leisten (z.B. Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime sowie weitere öffentliche Institutionen wie Polizei und Feuerwehr) geregelt, dass von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen wird.

**Wichtig!** Ergänzend stellt die Finanzverwaltung fest, dass in den Fällen, in denen ein Unternehmer bereits beim Leistungsbezug beabsichtigt, die Leistungen ausschließlich und unmittelbar für die genannten begünstigten Zwecke zu verwenden, die entsprechenden Vorsteuerbeträge unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG im Billigkeitswege entgegen Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE zu berücksichtigen sind. Die folgende unentgeltliche Wertabgabe wird im Billigkeitswege nicht besteuert.

Weiterhin hat die Finanzverwaltung<sup>7</sup> aus Billigkeitsgründen geregelt, dass Leistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Corona-Pandemie **von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen**, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden, als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen angesehen und nach § 4 Nr. 18 UStG in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 als umsatzsteuerfrei behandelt werden. Wenn diese Vereinfachungsregelung angewendet wird, hat die Einrichtung für damit im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen **keinen Vorsteuerabzug**.

**Wichtig!** Als Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Corona-Pandemie gelten auch die entgeltliche Gestellung von Personal, Räumlichkeiten, Sachmitteln oder die Erbringung von anderen Leistungen an Körperschaften privaten oder öffentlichen Rechts, soweit die empfangende Körperschaft selbst Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Corona-Pandemie erbringt. Für die aus Billigkeitsgründen mögliche Steuerbefreiung der an diese Körperschaften erbrachten Leistungen ist es unbedeutlich, ob die Leistungen der Körperschaften zur Eindämmung und Bekämpfung der Corona-Pandemie steuerbar oder – z.B. mangels Entgeltlichkeit oder in Folge der Erfüllung eigener hoheitlicher Aufgaben – nicht steuerbar sind.

## 2.2 Billigkeitsmaßnahme bei Spenden

Die unentgeltliche Wertabgabe auch aus unternehmerischen Gründen führt – soweit ein Vorsteuerabzug für die Gegenstände gegeben war – zu einem fiktiv entgeltlichen Ausgangsumsatz<sup>8</sup>. Dies betrifft insbesondere auch **Sachspenden an karitative Einrichtungen**. Bemessungsgrundlage sind in diesen Fällen die Wiederbeschaffungskosten bzw. die Selbstkosten. Die Finanzverwaltung<sup>9</sup> hatte im März 2021 zur Frage der Bemessungsgrundlage in solchen Fällen Stellung bezogen und Abschn. 10.6 Abs. 1a UStAE eingeführt; vgl. dazu auch Stichwort Unentgeltliche Lieferungen.

<sup>7</sup> BMF, Schreiben v. 15.6.2021, BStBl I 2021, 855.

<sup>8</sup> § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.

<sup>9</sup> BMF, Schreiben v. 18.3.2021, BStBl I 2021, 384.

In einem am gleichen Tag herausgegebenen BMF-Schreiben<sup>10</sup> hat die Finanzverwaltung für **Einzelhändler eine Sonderregelung (Billigkeitsregelung)** getroffen. Bei Einzelhändlern, die aufgrund der Corona-Krise ihre **Warenbestände nicht oder nur schwer absetzen** können und die davon **unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen** sind, wird es nicht beanstandet, wenn die Abgabe dieser Waren an steuerbegünstigte Organisationen nicht als unentgeltliche Wertabgabe besteuert wird. Insbesondere wird dies **Saisonware** betreffen.

**Achtung!** Die Billigkeitsregelung gilt für Spenden, die zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2021 abgegeben werden.

## 2.3 Abnahme von Corona-Schnelltests

**Wichtig!** Die Aussagen zu den Corona-Schnelltest sind von der Finanzverwaltung nur in den „FAQ-Corona (Steuern)“<sup>11</sup> im Internet veröffentlicht (Rz. 20). Sie haben damit eine noch geringere Bindungswirkung als BMF-Schreiben.

Die Abnahme von **Corona-Tests durch Ärzte** oder durch Angehörige ähnlicher Heilberufe ist nach **§ 4 Nr. 14 UStG steuerfrei**.

Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Coronavirus-Testverordnung können aber auch **andere Personen** von den zuständigen Gesundheitsbehörden mit der Durchführung von Corona-Tests beauftragt werden.

**Tipp!** Dies betrifft insbesondere Apotheken aber auch andere Unternehmen, wenn sie von den zuständigen Behörden beauftragt worden sind.

Die Finanzverwaltung regelt im Rahmen einer **Billigkeitsmaßnahme**, dass die Durchführung solcher Corona-Tests auch durch Unternehmer analog § 4 Nr. 14 UStG als steuerfrei behandelt werden kann, wenn die Leistungserbringer an der in § 12 Abs. 4 Coronavirus-Testverordnung vorgesehenen Schulung teilgenommen haben. Dies schließt auch Corona-Schnelltests in **privat betriebenen Testzentren** mit ein, soweit die Durchführung durch eigenes bzw. angestelltes medizinisches Fachpersonal bzw. geschulte Mitarbeiter erfolgt.

**Achtung!** Der leistende Unternehmer muss diese Billigkeitsmaßnahme nicht in Anspruch nehmen. Wenn er aber die Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, ist dies nur einheitlich für alle vom Unternehmer durchgeführten Corona-Schnelltests möglich. Ein Vorsteuerabzug ist dann für damit im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

Nehmen die Unternehmer – dies sind insbesondere Apotheken aber auch andere Unternehmer, die die Voraussetzungen der Coronavirus-Testverordnung erfüllen – diese Billigkeitsmaßnahme in Anspruch, ist daran zu denken, dass dies nicht nur die unmittelbar damit zusammenhängenden Eingangsleistungen betrifft (z.B. Einkauf der Tests und des Verbrauchsmaterials), sondern auch alle mittelbar mit dem Unternehmen zusammenhängende Kosten. Soweit der Unternehmer dann auch den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Ausgangsleistungen ausführt, muss eine **Vorsteueraufteilung** nach § 15 Abs. 4 UStG vorgenommen werden.

**Tipp!** Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Inanspruchnahme der Billigkeitsregelung durchaus auch für Dritte Konsequenzen nach sich ziehen kann. Hat ein Vermieter Räume unter **Verzicht auf die Steuerbefreiung**<sup>12</sup> steuerpflichtig an einen anderen Unternehmer vermietet, ist bei den

<sup>10</sup> BMF, Schreiben v. 18.3.2021, BStBl I 2021, 628

<sup>11</sup> [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ-Corona\\_Steuern\\_Anlage.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=45](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ-Corona_Steuern_Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=45).

<sup>12</sup> Option nach § 9 UStG.

dessen, was er von dem eingeschalteten Unternehmer erhalten hat; weiß er nichts von der unentgeltlichen Abgabe durch den eingeschalteten Unternehmer, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG mit dem Gutscheinwert.

### 2.3.11 Nichteinlösung von Mehrzweck-Gutscheinen bzw. Remonetarisierung

Grundsätzlich ergeben sich bei Verfall oder Nichteinlösung eines Mehrzweck-Gutscheins keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen.

**Achtung!** Die Nichteinlösung des Gutscheins kann allerdings Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage einer Vermittlungsleistung haben, wenn der auf den leistenden Unternehmer entfallende Entgeltanteil bei Nichteinlösung beim Vermittler verbleibt (dies würde nur dann in Betracht kommen, wenn der Vermittler den, dem leistenden Unternehmer zustehenden, Entgeltanteil erst bei Ausführung der tatsächliche Leistung ausbezahlt würde). In diesem Fall erhöht sich nach Auffassung der Finanzverwaltung das Entgelt für die Vermittlungsleistung, wenn wegen der Nichteinlösung ein höherer Betrag bei dem Vermittler verbleibt.

Wird ein **Mehrzweck-Gutschein zurückgegeben** und erhält der Kunde den Gutscheinwert zurückerstattet (**Remonetarisierung**), ergeben sich hieraus keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen; es liegt lediglich ein Rücktausch von Zahlungsmitteln vor.

### 2.3.12 Weitere Feststellungen der Finanzverwaltung

Über die Neuregelungen zu den Gutscheinen in Abschn. 3.17 UStAE ergänzt die Finanzverwaltung noch weitere Abschnitte des UStAE:

- Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für Einzweck- wie auch Mehrzweck-Gutscheine sind auch die Regelungen zur **Mindestbemessungsgrundlage**<sup>16</sup> anzuwenden<sup>17</sup>.
- In einer **Rechnung** über die Übertragung bzw. Ausgabe eines **Einzweck-Gutscheins** sind die Bezeichnung der Gutscheinart (Einzweck-Gutschein) sowie eine kurze Beschreibung der Lieferung oder der sonstigen Leistung, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, ausreichend<sup>18</sup>.
- Bei einem **Mehrzweck-Gutschein** unterliegt erst bei dessen Einlösung die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung der Umsatzsteuer; über diese Leistung ist dann nach den allgemeinen Regelungen in einer Rechnung abzurechnen<sup>19</sup>.

**Wichtig!** Grundsätzlich sind die Regelungen auf alle Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine anzuwenden, die ab dem 1.1.2019 ausgegeben worden sind. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn für alle vor dem 2.2.2021 ausgestellten Gutscheine diese Regelungen noch nicht angewendet werden.

## 3. Gutscheine für Preiserstattungen und Preisnachlässe

**Wichtig!** Bei diesen „Gutscheinen“ handelt es sich nicht um Gutscheine i.S.d. § 3 Abs. 13 bis Abs. 15 UStG.

Schon in 1996 hatte der EuGH<sup>20</sup> festgestellt, dass bei der **Ausgabe von Warengutscheinen** die Bemessungsgrundlage des Herstellers für die Lieferung an den Großhändler sich um diesen Nachlass mindert, selbst wenn die Gutscheine nicht in der Leistungskette über alle Stationen durchgereicht werden. Erst nach

<sup>16</sup> § 10 Abs. 5 UStG.

<sup>17</sup> Abschn. 10.7 Abs. 7 UStAE.

<sup>18</sup> Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 5 UStAE.

<sup>19</sup> Abschn. 14.5 Abs. 15 Satz 6 UStAE.

<sup>20</sup> EuGH, Urteil v. 24.10.1996, C-317/94 – Elida Gibbs, BStBl II 2004, 324.

wiederholter Entscheidung durch den EuGH<sup>21</sup> wurde mit Wirkung zum 16.12.2004 die Regelung des § 17 UStG dieser Rechtsprechung angepasst. Ein ausgegebener Warengutschein mindert danach im Ergebnis die Bemessungsgrundlage beim Hersteller.

Nach Auffassung des BFH<sup>22</sup> sollte es sich dabei um ein Grundprinzip des Steuerrechts handeln, wenn der leistende Unternehmer im Zusammenhang mit der von ihm ausgeführten Leistung einem Anderen eine Rückvergütung gewährt, sodass dann die Bemessungsgrundlage gemindert wurde. Der EuGH<sup>23</sup> hat sich dieser weiten Sicht nicht angeschlossen, sondern festgestellt, dass sich die Bemessungsgrundlage dann nicht mindert, wenn ein Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von einem anderen erbracht wird.

#### Beispiel 12:

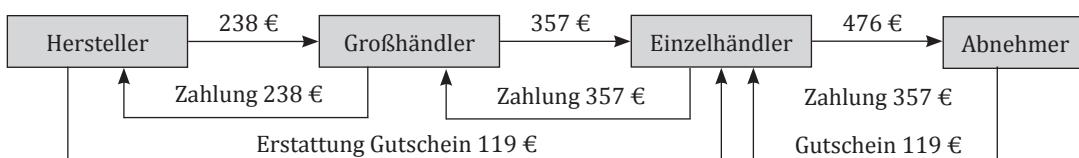
- a) Der Inhaber des Reisebüros R erhält von Reiseveranstaltern Vermittlungsprovisionen. Von diesen Vermittlungsprovisionen gewährt er seinen Reisekunden anteilig Rückvergütungen.
- b) Der Vermittler von Handyverträgen gewährt seinen Kunden Teile der von ihm verdienten Vermittlungsprovision zurück.

**Lösung:** Während der BFH früher noch davon ausgegangen war, dass die dem Kunden gewährte Rückvergütung die Vermittlungsprovision des Reisebüros oder des Handyvertragsvermittlers mindert, ging der EuGH nicht mehr von einer Minderung der Bemessungsgrundlage aus.

**Wichtig!** Der BFH<sup>24</sup> und die Finanzverwaltung<sup>25</sup> haben sich dieser Sichtweise anschließen müssen, sodass die Rückvergütung eines Vermittlers an den vermittelten Kunden nicht mehr die Bemessungsgrundlage des Vermittlers mindert. Diese Sichtweise ist zwingend ab der Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl anzuwenden<sup>26</sup>. Diese Grundsätze gelten auch bei der Einschaltung von Zentralregulierern, vgl. ausführlich Stichwort Änderung der Bemessungsgrundlage.

### 3.1 Preisnachlassgutschein

Bei einem **Preisnachlassgutschein** kann der Endverbraucher einen Gutschein bei dem Einzelhändler einlösen und damit einen geringeren Barbetrag aufwenden. Der Einzelhändler reicht den Preisnachlassgutschein direkt bei dem Hersteller ein. Der Einlösungsbetrag mindert die Bemessungsgrundlage bei dem Hersteller.



**Beispiel 13:** Hersteller H gibt an seine Abnehmer Preisnachlassgutscheine aus, die vom Abnehmer neben einem Bar Kaufpreis beim Einzelhändler in Zahlung gegeben werden. Der Einzelhändler rechnet den Einkaufsgutschein direkt (unter Umgehung des Großhändlers) mit dem Hersteller ab.

<sup>21</sup> EuGH, Urteil v. 15.10.2002, C-427/98 – Bundesrepublik Deutschland, BStBl II 2004, 328.

<sup>22</sup> BFH, Urteil v. 12.1.2006, VR 3/04, BStBl II 2006, 479, BFH, Urteil v. 13.7.2006, VR 46/05, BStBl II 2007, 176.

<sup>23</sup> EuGH, Urteil v. 16.1.2014, C-300/12 – Ibero Tours, BStBl II 2015, 317.

<sup>24</sup> BFH, Urteil v. 27.2.2014, VR 18/11, BStBl II 2015, 306.

<sup>25</sup> BMF, Schreiben v. 27.2.2015, BStBl I 2015, 232.

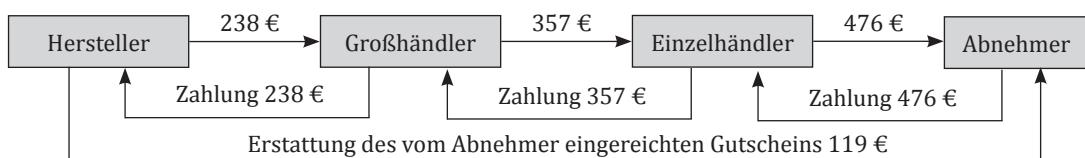
<sup>26</sup> Das Urteil des BFH wurde im BStBl am 27.3.2015 veröffentlicht.

**Lösung:** Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i.H.v. 476 € (bei einem Regelsteuersatz von 19 %), da er von seinem Kunden 357 € und die Erstattung i.H.v. 119 € aufgrund des Preisnachlassgutscheins vom Hersteller erhält. Damit muss der Einzelhändler 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei dem Hersteller hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung an den Einzelhändler die Bemessungsgrundlage um (brutto) die an den Einzelhändler erstatteten 119 € gemindert. Damit entsteht bei dem Hersteller insgesamt eine Umsatzsteuer i.H.v. 19 €. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des Herstellers i.H.v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht.

**Wichtig!** Handelt es sich bei dem Abnehmer um einen Unternehmer, der aus der an ihn ausgeführten Lieferung den Vorsteuerabzug geltend machen kann, muss er seinen Vorsteuerabzug entsprechend der ihm gewährten Rückvergütung berichtigen; § 17 Abs. 1 UStG<sup>27</sup>.

### 3.2 Preiserstattungsgutschein

Bei einem **Preiserstattungsgutschein** erhält der Endverbraucher einen Gutschein mit der Ware, den der Verbraucher direkt bei dem Hersteller einlösen kann (sog. „Cash-Back-Prämie“). Auch in diesem Fall ergibt sich eine Minderung der Bemessungsgrundlage beim Hersteller.



**Beispiel 14:** Hersteller H erstattet außerhalb der Leistungskette an seine Abnehmer, die ihm eine Einkaufsrechnung von einem Einzelhändler vorlegen jeweils 119 € (Preiserstattungsgutschein) im Mai 2021.

**Lösung:** Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i.H.v. 476 €, da er von seinem Kunden 357 € erhält. Damit muss er 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei dem Hersteller hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung aufgrund des Preiserstattungsgutscheins an den Abnehmer die Bemessungsgrundlage um (brutto) die erstatteten 119 € gemindert. Damit entsteht bei dem Hersteller insgesamt eine Umsatzsteuer i.H.v. (38 € / 19 € =) 19 €. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des Herstellers i.H.v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht. Handelt es sich bei dem Abnehmer um einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer, muss dieser seinen Vorsteuerabzug entsprechend um 19 € kürzen.

**Keine Vorsteuerkorrektur** ergibt sich aber nach der Rechtsprechung des BFH<sup>28</sup> **beim letzten inländischen Unternehmer** einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch **ausländischen Hersteller**. Gewährt der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige erste Unternehmer einer Lieferkette, der eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen im Inland ansässigen Unternehmer erbringt, dem letzten Unternehmer der Lieferkette einen Rabatt, so ändert sich dadurch weder die Bemessungsgrundlage für die innergemeinschaftliche Lieferung des ersten Unternehmers noch für den damit korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb seines Abnehmers<sup>29</sup>. National ist dies zum 29.12.2020 auch durch einen neuen § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG gesetzlich abgesichert worden, sodass auch im umgekehrten Fall, in dem

<sup>27</sup> Im Ergebnis hat der Abnehmer dann einen Vorsteuerabzug i.H.v. 57 €.

<sup>28</sup> BFH, Urteil v. 5.6.2014, XI R 25/12, BStBl I 2017, 806

<sup>29</sup> BFH, Urteil v. 4.12.2014, V R 6/13, BStBl II 2017, 810.

ein deutscher Unternehmer einem ausländischen Unternehmer mittelbar eine Rückvergütung gewährt, keine Änderung einer Bemessungsgrundlage zu erfassen ist. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage bei **Rückvergütungen an nicht unmittelbar nachfolgende Abnehmer** in einer Leistungskette liegt nur vor, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Inland steuerpflichtig ist.

**Achtung!** Die Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH zur Minderung der Bemessungsgrundlage sind allerdings dann nicht anzuwenden, wenn der mit dem eingelösten Gutschein verbundenen finanziellen Aufwand von dem Unternehmer aus allgemeinem Werbeinteresse getragen wird und nicht einem nachfolgenden Umsatz in der Leistungskette zugeordnet werden kann<sup>30</sup>.

**Beispiel 15:** Einkaufscenter E verteilt an seine Kunden Gutscheine zum Besuch eines im Einkaufscenter von einem fremden Unternehmer betriebenen Eissalons.

**Lösung:** Die ausgegebenen Gutscheine führen nicht zur Minderung der Bemessungsgrundlage bei E, da hier keine in der Leistungskette weitergegebene Leistung vorliegt – der Abnehmer wendet durch den erhaltenen Gutschein im Ergebnis nicht weniger für eine von E erbrachte Leistung auf.

Die **Anerkennung der Minderung der Bemessungsgrundlage** beim Hersteller setzt jedoch bestimmte Tatbestandsmerkmale voraus:

- Der Hersteller hat tatsächlich einem in der Leistungskette nachfolgenden Abnehmer den Nennwert des ausgestellten Gutscheins vergütet.
- Die Lieferung an den Abnehmer, der den Gutschein eingelöst hat, ist im Inland steuerpflichtig.
- Die Voraussetzungen müssen darüber hinaus im Regelfall wie folgt **nachgewiesen** werden<sup>31</sup>:
  - Durch einen Beleg über die Erstattung; dieser Beleg soll auch eine Bezeichnung des Gutscheins (z.B. Registriernummer), den Namen und die Anschrift des Endverbrauchers und Angaben über die Vorsteuerabzugsberechtigung des Endverbrauchers enthalten.
  - Einen Beleg des Einzelhändlers, aus dem sich ergibt, dass die Lieferung an den Endabnehmer im Inland steuerpflichtig war, bei einem Preisnachlassgutschein soll darüber hinaus der maßgebliche Steuersatz und Preis – aufgegliedert in Wert des Gutscheins und Barzahlung des Kunden – ersichtlich sein.

Die Voraussetzungen können sich auch jeweils aus anderen Unterlagen des Unternehmers ergeben, wenn sich die Angaben leicht und eindeutig nachprüfen lassen.

<sup>30</sup> Vgl. auch BFH, Urteil v. 11.5.2006, V R 33/03, BStBl II 2006, 699.

<sup>31</sup> Vgl. dazu ausführlich Abschn. 17.2 UStAE.

# Organschaft

## Organschaft auf einen Blick

### 1. Rechtsquellen

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG

Abschn. 2.8 und Abschn. 2.9 UStAE

### 2. Bedeutung

Wenn eine juristische Person des Zivil- oder Handelsrechts in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist, wird sie als Organgesellschaft unselbstständiger Bestandteil des anderen Unternehmers. Es ist eine einheitliche Umsatzsteuererklärung für den ganzen Organkreis abzugeben. Zwischen den Organen im Inland liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor.

### 3. Weitere Stichworte

→ Bauabzugsteuer, → Holding, → Inland, → Innenummsatz

### 4. Besonderheiten

Die Eingliederungskriterien wurden in der letzten Zeit durch die Rechtsprechung wie auch durch die Finanzverwaltung erheblich verändert.

Nach den Vorgaben des EuGH können auch Personengesellschaften in einen Organkreis weisungsgebunden eingegliedert sein. Während der BFH davon ausging, dass dies nur dann vorliegen könne, wenn sich sämtliche Stimmrechte in der Hand des Organkreises befinden, sieht der EuGH darin einen Verstoß gegen das Unionsrecht. Darüber hinaus muss der EuGH darüber entscheiden, ob die nationale Sichtweise, dass der Organträger der Unternehmer ist und damit alle umsatzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten trägt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

## 1. Der Streit um die richtige Auslegung

Eine Organschaft kann nach der eindeutigen nationalen gesetzlichen Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nur zwischen einem **Unternehmer** (natürliche Person, Personengesellschaft oder juristische Person) als **Organträger** und einer juristischen Person des Zivil- oder Handelsrechts (in der Regel Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung) als Organgesellschaft bestehen. Wenn bei dem potentiellen Organträger keine Unternehmereigenschaft vorliegt, kann auch keine **umsatzsteuerliche Organschaft** gegeben sein<sup>1</sup>. Insbesondere bei Holdinggesellschaften kann es an der Unternehmereigenschaft der Holdingmutter scheitern, wenn es sich um eine sog. **Finanzholding** handelt<sup>2</sup>; vgl. dazu Stichwort Holding.

**Achtung!** Liegen die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vor, besteht für die Unternehmer kein Wahlrecht für die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG<sup>3</sup>.

**Wichtig!** Umstritten war, ob nicht auch eine Personengesellschaft als eingegliederte Organgesellschaft unselbstständig sein kann. Nach Art. 11 MwStSystRL kann eine „Person“ in ein anderes Unternehmen eingegliedert sein. Person i.S.d. Regelung muss nicht nur eine juristische Person sein. Insoweit hatte das Finanzgericht München<sup>4</sup> die Eingliederung einer Personengesellschaft (KG) in eine GmbH bejaht. Der BFH hatte dazu u.a. den EuGH angerufen und u.a. gefragt, ob es mit dem Gebot der Rechtsformneutralität vereinbar ist, wenn nur juristische Personen eingegliedert sein können. Darüber hinaus ging es in diesen Verfahren weiterhin um die Anwendbarkeit der nationalen Eingliederungsvoraussetzungen.

<sup>1</sup> Bestätigt durch BFH, Urteil v. 2.12.2015, V R 67/14, BStBl II 2017, 560.

<sup>2</sup> EuGH, Urteil v. 27.9.2001, C 16/00, Societe Cibo Participations, BFH/NV Beilage 2002, 6. Die Finanzholding hält lediglich die Beteiligungen, ohne gegen Sonderentgelt Dienstleistungen an die Töchtergesellschaften zu erbringen.

<sup>3</sup> BFH, Urteil v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl II 2009, 256.

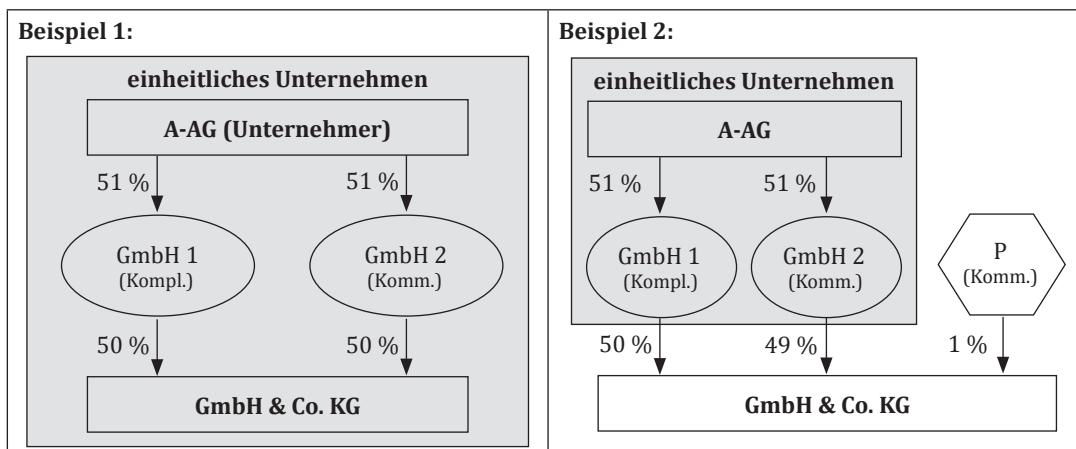
<sup>4</sup> FG München, Urteil v. 13.3.2013, 3 K 235/10, EFG 2013, 1434.

Der EuGH<sup>5</sup> hat dazu festgestellt, dass Art. 11 MwStSystRL dahingehend auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

**Achtung!** Eine Beschränkung kann dies nur dort erfahren, wo es zum Zwecke der Verhinderung einer Steuerumgehung oder einer Steuerhinterziehung notwendig ist (Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen).

**Wichtig!** Der EuGH hat aber in seiner Entscheidung auch deutlich klargestellt, dass sich der einzelne Unternehmer nicht unmittelbar auf das für ihn günstigere Unionsrecht beziehen kann.

Der BFH<sup>6</sup> hat sich in der Folge der Rechtsprechung des EuGH mit den Folgen für die nationale Umsetzung der Organschaftsvoraussetzungen auseinander gesetzt. Leider sind die beiden mit der Umsatzsteuer befassten Senate des BFH<sup>7</sup> hier nicht zu einheitlichen Ergebnissen gekommen. Die **Finanzverwaltung**<sup>8</sup> hat daraufhin in Ausnahmefällen die Möglichkeit eingeräumt, dass auch eine Personengesellschaft in den einheitlichen Organkreis eingegliedert sein kann. Wegen des bei Personengesellschaften regelmäßig geltenden Einstimmigkeitsprinzips ist es aber Voraussetzung, dass sich **alle Anteile an der Personengesellschaft in der Hand des Organträgers oder anderer Organgesellschaften befinden**. Soweit noch außenstehende Personen Anteile an der Personengesellschaft halten, kann die Personengesellschaft nicht unselbstständig eingegliedert sein. Diese Grundsätze waren in allen noch offenen Fällen anzuwenden, gegen den Willen der Beteiligten aber frühestens für Umsätze, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt werden.



Ob die Einschränkung, dass eine Personengesellschaft nur dann eingegliedert sein kann, wenn sich sämtliche Anteile in der Hand des Organträgers und anderer Organgesellschaften befinden, unionsrechtlich

<sup>5</sup> EuGH, Urteil v. 16.7.2015, C-108/14 – Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG/C-109/14 – Marenave Schiffahrts AG, BFH/NV 2015, 1549.

<sup>6</sup> BFH, Urteil v. 2.12.2015, VR 25/13, BStBl II 2017, 547, BFH, Urteil v. 19.1.2016, XI R 38/12, BStBl II 2017, 567 sowie BFH, Urteil v. 1.6.2016, XI R 17/11, BStBl II 2017, 581

<sup>7</sup> Beim BFH ist sowohl der V. Senat als auch der XI. Senat für die Umsatzsteuer zuständig.

<sup>8</sup> BMF, Schreiben v. 26.5.2017, BStBl I 2017, 790.

zulässig ist, war national nicht unumstritten<sup>9</sup>. Das FG Berlin-Brandenburg<sup>10</sup> hatte in einem Verfahren deshalb den EuGH angerufen.

**Wichtig!** Der EuGH<sup>11</sup> hat eindeutig entschieden, dass die enge Sichtweise des BFH und der Verwaltung mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist. Eine Personengesellschaft kann auch dann in einen Organkreis unselbstständig eingegliedert sein, wenn nicht alle Stimmrechte im Organkreis gebunden sind. Es kommt jeweils auf die Verhältnisse im Einzelfall an. Im vorgelegten Fall wurde mit Stimmenmehrheit entschieden. Allein die theoretische Möglichkeit, den Vertrag (auch mündlich) auf „Einstimmigkeit“ zu ändern, reicht nach EuGH nicht aus um grundsätzlich die Eingliederungsmöglichkeit zu versagen. Auch die Verhinderung von „Missbrauch“ müsse im Einzelfall durch objektive Anhaltspunkte nachgewiesen werden. Abstrakte Beweisschwierigkeiten allein reichen nicht aus. Eine Ausgestaltung der Organschaft, durch Antrag und Bewilligung durch die Finanzverwaltung zu einem einheitlichen Organkreis zu kommen, könnte ein mildereres Mittel darstellen, um im Einzelfall Missbrauch auszuschließen.

**Achtung!** Der BFH<sup>12</sup> hat darüber hinaus den EuGH angerufen, um grundsätzliche Fragen zur Organschaft zu klären. In den Verfahren geht es um die Frage, ob es zulässig ist, dass national der Organträger als Unternehmer bestimmt ist oder muss es die gesamte Mehrwertsteuergruppe (als Organkreis als fiktive Einrichtung) sein. Wenn die nationale Umsetzung unionsrechtlich nicht zulässig ist und die unionsrechtliche Regelung berufbar ist, könnten sich Organträger und Organgesellschaften gegen die bisherigen Steuerfestsetzungen wehren. In diesem Fall wären alle Steuerfestsetzungen gegen den Organträger nichtig.

## 2. Nationale Voraussetzungen der Organschaft

Die **Organgesellschaft** muss nach den derzeitigen Vorgaben aus der nationalen Rechtsprechung dem Gesamtbild der Verhältnisse in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, wobei sich die Eingliederung auf die folgenden drei Voraussetzungen bezieht, die alle vorliegen, jedoch nicht gleich stark ausgeprägt sein müssen<sup>13</sup>:

Voraussetzung	Umsetzung
<b>Finanzielle Eingliederung</b>	Der Organträger muss die Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung der Organgesellschaft haben. Dies kann auch bei einer Beteiligung von weniger als 50 % am Kapital der Organgesellschaft gegeben sein, wenn z.B. die Gesellschaft eigene Anteile hält oder Stimmrechtsbeschränkungen vorliegen. Die finanzielle Eingliederung ist zwingende Voraussetzung für die Organschaft <sup>14</sup> . Die Anteile

<sup>9</sup> Das FG Baden-Württemberg, Urteil v. 7.11.2019, 1 K 1952/18 hatte anders als der BFH 2015 geurteilt und eine Eingliederung der Personengesellschaft auch bei nicht vollständiger Beteiligung des Orgabnkreises an der Personengesellschaft gesehen. Zu dem Urteil ist Revision, beim BFH anhängig unter V R 45/19.

<sup>10</sup> FG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 21.11.2019, 5 K 5044/19, DStRE 2020, 247; beim EuGH anhängig unter C-868/19 – M-GmbH.

<sup>11</sup> EuGH, Urteil v. 15.4.2021, C-868/19 – M-GmbH, BFH/NV 2021, 925.

<sup>12</sup> BFH, Beschluss v. 11.12.2019, XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598 beim EuGH C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie sowie BFH, Beschluss v. 7.5.2020, V R 40/19, BFH/NV 2020, 839 beim EuGH C-269/20 – S.

<sup>13</sup> BFH, Urteil v. 14.2.2008, V R 12/06, BFH/NV 2008, 1365. Vgl. auch Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE.

<sup>14</sup> Der BFH, Beschluss v. 11.12.2019, XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598 beim EuGH C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie hat den EuGH angerufen, um u.a. klären zu lassen, ob an das Kriterium der finanziellen Eingliederung ein strenger oder ein großzügiger Maßstab anzulegen ist.

Voraussetzung	Umsetzung
	<p>an der Organgesellschaft müssen sich aber direkt im Unternehmen des Organträgers oder einer zwischengeschalteten Gesellschaft befinden. Eine Ableitung der finanziellen Eingliederung in den Fällen, in denen die Anteile einer Organgesellschaft sich im Sonderbetriebsvermögen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft befinden, ist spätestens seit dem 1.1.2012 nicht mehr möglich<sup>15</sup>. Soweit eine Personengesellschaft in den Organkreis eingegliedert sein soll, müssen sich nach der bisherigen nationalen Rechtsauffassung sämtliche Anteile an ihr in der Hand des Organkreises befinden; dies ist aber nach der Rechtsprechung des EuGH nicht mit dem Unionsrecht vereinbar.</p>
<b>Organisatorische Eingliederung</b>	<p>Der Organträger muss auch im täglichen Geschäft in der Lage sein, seinen Willen in der Organgesellschaft umzusetzen. Regelmäßige Voraussetzung dafür ist, dass eine personelle Verflechtung<sup>16</sup> zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft besteht (sog. <b>Personalunion</b>). Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Nicht ausreichend ist, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist<sup>17</sup>. Die personelle Verflechtung kann sich aber auch daraus ergeben, dass Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind, lediglich die Stellung als Prokurst ist aber nicht ausreichend<sup>18</sup>. In diesem Fall übt der Organträger über seine Mitarbeiter dieselben Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der Organgesellschaft aus, wie bei einer Personalunion in der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft<sup>19</sup>.</p> <p>Früher war die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass die Eingliederung über Mitarbeiter nur durch leitende Mitarbeiter erfolgen kann. Diese Anforderung hat die Finanzverwaltung<sup>20</sup> aber aufgegeben. Voraussetzung ist, dass die Möglichkeit der organisatorischen Beherrschung auch tatsächlich von dem Organträger wahrgenommen wird. Sind in der Organgesellschaft Geschäftsführer tätig, die nicht in der Geschäftsleitung des Organträgers tätig sind oder dort leitende Mitarbeiter sind (sog. „Fremdgeschäftsführer“), muss durch institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den ureigenen Bereich der laufenden Geschäftsführung sichergestellt sein, dass jederzeit der Wille des Organträgers in der Organgesell-</p>

<sup>15</sup> BFH, Urteil v. 22.4.2010, V R 9/09, BStBl II 2011, 597 sowie BFH, Urteil v. 1.12.2010, XI R 43/08, BStBl II 2011, 600. Die Finanzverwaltung hatte es aber nicht beanstandet, wenn bis 31.12.2011 auch bei der Eingliederung einer Kapitalgesellschaft über das Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft von einer Organschaft ausgegangen wurde, BMF, Schreiben v. 5.7.2011, BStBl I 2011, 703.

<sup>16</sup> Nach BFH, Urteil v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl II 2008, 905 setzt die organisatorische Eingliederung im Regelfall eine personelle Verflechtung voraus.

<sup>17</sup> Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE mit Hinweis auf BFH, Urteil v. 8.8.2013 V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747 sowie BFH, Urteil v. 2.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, 553.

<sup>18</sup> BFH, Urteil v. 28.10.2010, V R 7/10, BStBl II 2011, 391.

<sup>19</sup> BFH, Urteil v. 20.8.2009, V R 30/06, BStBl II 2010, 863.

<sup>20</sup> BMF, Schreiben v. 5.5.2014, BStBl I 2014, 820.

## Restaurationsumsätze

### Restaurationsumsätze auf einen Blick

#### 1. Rechtsquellen

§ 3 Abs. 9, § 12 UStG, Art. 6 MwStVO

Abschn. 3.6 UStAE

#### 2. Bedeutung

Führt der Unternehmer Restaurationsumsätze aus, kann es sich um eine Lieferung von Speisen handeln, es kann aber auch eine einheitliche Dienstleistung vorliegen. Die Unterscheidung hat nicht nur Auswirkungen auf die Steuerbarkeit und die Steuerpflicht des Umsatzes, insbesondere ist dies für die Festlegung des zutreffenden Steuersatzes (bis 30.6.2020 und ab dem 1.1.2023) von Bedeutung.

#### 3. Weitere Stichworte

→ Sonstige Leistung, → Steuersatz

#### 4. Besonderheiten

I.Z.m. der insbesondere die Gastronomiebetriebe treffenden Corona-Pandemie, ist für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2022 der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Allerdings ist dies ausdrücklich für die Abgabe von Getränken ausgeschlossen.

### 1. Abgrenzungskriterium: Lieferung oder Dienstleistung?

Das Umsatzsteuergesetz kennt nur **zwei Grundtypen von Leistungen**: Die Lieferung und die sonstige Leistung (im Unionsrecht auch als Dienstleistung bezeichnet). Ist der Umsatz als Lieferung zu qualifizieren, ergeben sich alle weiteren Folgen für die Umsatzsteuer nach den Rechtsvorschriften für diese Lieferung: Der Ort der Lieferung, eventuelle Steuerbefreiungen und eben gerade der Steuersatz bestimmt sich in diesem Fall nach den Vorschriften für die Lieferung. Ist der Umsatz als Dienstleistung einzustufen, ergeben sich alle weiteren Rechtsfolgen nach den Vorschriften für sonstige Leistungen.

Nun gibt es in der Praxis Leistungen, die weder ausschließlich Lieferungen noch ausschließlich sonstige Leistungen darstellen, sondern Elemente beider Leistungsarten enthalten. Soweit die Leistung wirtschaftlich als eine einheitliche Leistung anzusehen ist, kann sie für die Umsatzsteuer nicht in einzelne Leistungselemente aufgeteilt werden.

**Beispiel 1:** Die Abgabe von Speisen in einem Restaurant kann nicht in einen Umsatz „Lieferung von Lebensmittel“ und einen Umsatz „Dienstleistung“ aufgeteilt werden.

Enthält die **einheitliche Leistung** sowohl Elemente der Lieferung als auch der sonstigen Leistung, muss entschieden werden, was die Leistung prägt. Dabei kommt es nicht auf eine quantitative Betrachtung („welches Leistungselement ist mehr Wert“), sondern auf eine **qualitative Beurteilung** („welches Leistungselement ist für die Leistung bestimmend“) an. Dazu ist der wirtschaftliche Gehalt der Leistung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln<sup>1</sup>.

**Achtung!** Bei der Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr handelt es sich im Regelfall um solche „komplexen Leistungen“, die sowohl Elemente der Lieferung als auch Elemente der sonstigen Leistungen enthalten.

Nach Art. 6 MwStVO<sup>2</sup> gilt als **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistung** die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienst-

<sup>1</sup> BFH, Urteil v. 10.8.2006, V R 55/04, BStBl II 2007, 480.

<sup>2</sup> Verordnung (EU) Nr. 282/11 des Rates v. 15.3.2011, ABl. EU Nr. L 77, 1, gilt seit dem 1.7.2011. Die MwStVO ist grundsätzlich in allen Mitgliedstaaten anwendbares Recht und muss nicht erst zur Anwendung in den einzelnen Mitgliedstaaten umgesetzt werden.

leistungen, die den sofortigen Verzehr ermöglichen. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist dabei nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt. **Restaurantdienstleistungen** sind dabei die Erbringung solcher Dienstleistungen in den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers, während die **Verpflegungsdienstleistungen** die Erbringung solcher Dienstleistungen an einen anderen Ort als den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers bezeichnen. Die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken (mit oder ohne Beförderung), jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, gilt jedoch nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung.

### 1.1 Lieferung von Speisen und Getränken

Ist die Leistung des Unternehmers darauf gerichtet, dem Kunden nur eine Ware zu überlassen und sind die damit im Zusammenhang ausgeführten Dienstleistungen von untergeordneter Bedeutung, handelt es sich um eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG. Dabei muss beachtet werden, dass jede Art Lieferung auch immer Dienstleistungselemente enthält. So werden Waren in Regale eingeräumt und die Entgelte für die Ware kassiert. Diese typischen **Dienstleistungselemente** treten selbstverständlich gegenüber der Lieferung in den Hintergrund und prägen in keiner Weise die Art der Leistung.

**Beispiel 2:** In einem Fleischerfachgeschäft werden Waren ausgestellt, auf Wunsch des Kunden zugeschnitten und verpackt.

**Lösung:** Es handelt sich um Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG, da der qualitative Gehalt der Dienstleistung eindeutig hinter dem Lieferelement zurücktritt.

**Wichtig!** Damit eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG vorliegen kann, dürfen die vom Unternehmer zusätzlich ausgeführten Dienstleistungen nicht über die üblichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Handels- und Verteilerfunktion des Lebensmittelhandels hinausgehen.

### 1.2 Abgabe von Speisen und Getränken als Dienstleistung

Eine **sonstige Leistung** (im Unionsrecht der Europäischen Union wird in diesem Zusammenhang von einer Dienstleistung gesprochen) liegt vor, wenn die Dienstleistungselemente bei einer Leistung qualitativ überwiegen. Das bedeutet, dass die Übereignung der Waren als solche hinter weiteren, als „Dienstleistung“ anzusehenden Elementen in den Hintergrund treten muss.

Bei der Abgabe von Speisen und Getränken wird im Regelfall immer auch ein Leistungselement „Lieferung“ mit dabei sein. Zwar sind auch **reine Dienstleistungen** denkbar, wenn der leistende Unternehmer keine Waren stellt, sondern die Lebensmittel von dem Auftraggeber kommen. In diesen Fällen ergibt sich ohne Abgrenzungsschwierigkeit eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG.

**Beispiel 3:** Der selbstständig tätige Koch kann tageweise für bestimmte Events gebucht werden. Außer seinem persönlichen Messerset benutzt er ausschließlich Gegenstände und Lebensmittel der Auftraggeber.

**Lösung:** Es handelt sich um eine sonstige Leistung. Da keine Elemente einer Lieferung vorliegen, ergeben sich auch keine Abgrenzungsschwierigkeiten.

### 1.3 Abgrenzung bei komplexen Leistungen

Zum 1.7.2011 ist Art. 6 MwStVO in Kraft getreten, die die früheren Regelungen zur Abgrenzung von Lieferung (7 %) und sonstiger Leistung (19 %) bei den Restaurationsleistungen (außer bei der Abgabe von Speisen in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2022) vereinfacht. Die Finanzverwaltung<sup>3</sup> hat **mit Wirkung zum 1.7.2011** (Inkrafttreten von Art. 6 MwStVO) die Grundsätze zur Abgrenzung von Lieferung und sonstiger Leistung bei der Abgabe verzehrfertiger Speisen neu gefasst und wendet nunmehr die Vorgaben des Unionsrechts konsequent an.

<sup>3</sup> BMF, Schreiben v. 20.3.2013, BStBl I 2013, 444.

**Achtung!** Die Grundsätze gelten für alle Abgaben verzehrfertiger Speisen, vom Imbissstand über Fast-Food-Restaurants, Restaurants bis hin zu Verpflegungsleistungen in Kindertagesstätten, Schulen, Kantinen, Krankenhäusern und Alten- und Pflegeheimen. Auch Catering-Unternehmen und Mahlzeiten-dienste („Essen auf Rädern“) unterliegen diesen Abgrenzungsgrundsätzen.

Alleine die **Zubereitung** kann – unabhängig von ihrer Intensität – die Abgabe der Speisen nicht zu einer sonstigen Leistung machen. Damit eine sonstige Leistung bei einer einheitlichen Leistung anzunehmen ist, müssen neben die Abgabe der Speisen noch weitere Dienstleistungselemente treten, die für die Abgabe der Speisen nicht notwendig sind.

**Wichtig!** Führt der leistende Unternehmer auch noch Dienstleistungselemente aus, die nicht notwendig für die Vermarktung der Speisen als solche sind, führt dies in der Regel zu einer – einheitlichen – sonstigen Leistung.

Die Finanzverwaltung<sup>4</sup> führt exemplarisch Leistungen auf, die notwendig mit der **Vermarktung verzehrfertiger Speisen** verbunden sind, bzw. Leistungen, die nicht mit der Vermarktung verbunden sind:

Mit der Vermarktung von Speisen verbundene Leistungen (sind bei der Beurteilung nicht zu berücksichtigen)	Mit der Vermarktung von Speisen nicht verbundene Leistungen (führen im Regelfall zur Annahme einer sonstigen Leistung)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Darbietung von Waren in Regalen</li> <li>• Zubereitung der Speisen</li> <li>• Transport der Speisen und Getränke zum Ort des Verzehrs einschließlich der damit in Zusammenhang stehenden Leistungen wie</li> <li>• Kühlen oder Wärmen, der hierfür erforderlichen Nutzung von besonderen Behältnissen und Geräten sowie der Vereinbarung eines festen Lieferzeitpunkts</li> <li>• Übliche Nebenleistungen (z.B. Verpacken, Beigabe von Einweggeschirr oder -besteck)</li> <li>• Bereitstellung von Papierservietten</li> <li>• Abgabe von Senf, Ketchup, Mayonnaise, Apfelmus oder ähnlicher Beigaben</li> <li>• Bereitstellung von Abfalleimern an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.</li> <li>• Bereitstellung von Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren dienen (z.B. Verkaufstheken und -tresen sowie Ablagebretter an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.)</li> <li>• Bloße Erstellung von Leistungsbeschreibungen (z.B. Speisekarten oder -pläne)</li> <li>• Allgemeine Erläuterung des Leistungsangebots</li> <li>• Einzug des Entgelts für Schulverpflegung von den Konten der Erziehungsberechtigten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur</li> <li>• Servieren der Speisen und Getränke</li> <li>• Gestellung von Bedienungs-, Koch- oder Reinigungspersonal</li> <li>• Durchführung von Service-, Bedien- oder Spülleistungen im Rahmen einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur oder in den Räumlichkeiten des Kunden</li> <li>• Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck</li> <li>• Überlassung von Mobiliar (z.B. Tische und Stühle) zur Nutzung außerhalb der Geschäftsräume des Unternehmers</li> <li>• Reinigung bzw. Entsorgung von Gegenständen, wenn die Überlassung dieser Gegenstände ein berücksichtigungsfähiges Dienstleistungselement darstellt</li> <li>• Individuelle Beratung bei der Auswahl der Speisen und Getränke</li> <li>• Beratung der Kunden hinsichtlich der Zusammensetzung und Menge von Mahlzeiten für einen bestimmten Anlass</li> </ul>

<sup>4</sup> Abschn. 3.6 UStAE.