

Umsatzsteuer:

## *Der ermäßigte Steuersatz – der Teufel steckt im Detail*

### Einführung

Im deutschen Umsatzsteuerrecht gilt grundsätzlich für jeden steuerpflichtigen Umsatz ein Regelsteuersatz von 19 %. Die Steuer ermäßigt sich jedoch auf 7 % für bestimmte im Umsatzsteuergesetz (UStG) genannte Umsätze.

Dahinter steckt der sozialpolitische Grundgedanke, dass bestimmte **Güter des lebensnotwendigen Bedarfs** verbilligt werden sollen. Denn ein fester Steuertarif von 19 % trifft z. B. im Vergleich zum progressiven Steuertarif in der Einkommensteuer alle sozialen Schichten gleich.

Hier einige Beispiele für Umsätze, die der ermäßigten Besteuerung unterliegen (Hinweis: Der Begriff der Lieferung umfasst auch die Abgabe im Einzelhandel):

- die Lieferung von Zeitungen und Büchern
- die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen
- die Lieferung z. B. von Hundefutter (jedoch z. B. nicht Dinge wie die Lieferung von Gas, Strom oder Babywindeln)
- die Lieferung einer Vielzahl von Lebensmitteln; jedoch nicht, wenn diese in einem Restaurant o.ä. verzehrt werden, da dann der Dienstleistungscharakter im Vordergrund steht

Vielleicht fragen Sie sich jetzt, warum Sie in der Systemgastronomie meist denselben Preis bezahlen, egal ob Sie Speisen zum Mitnehmen (7 %) erwerben oder diese Speisen vor Ort verzehren (19%). Hier hat der Gastronom für die beiden Fälle unterschiedliche Nettopreise (also einen höheren Preis für den „lebensnotwendigen Bereich“!), um auf denselben Bruttopreis zu kommen.

Folgen: An den Speisen zum Mitnehmen ist mehr verdient und der oben ausgeführte Gedanke des Gesetzgebers wird vollkommen konterkariert.

Ohne weiter ausführen zu wollen, ob die gesetzlich verankerten Ausnahmen dem oben genannten Grundgedanken gerecht werden, möchte ich in diesem Editorial auf ausgewählte Abgrenzungsprobleme mit aktuellem Hintergrund hinweisen. Man könnte denken, die Abgrenzung sei anhand der Aufzählungen im Gesetz eindeutig, doch der Teufel steckt wie immer im Detail. Aufgrund dessen beschäftigen sich auch alle Instanzen unserer Finanzgerichtsbarkeit regelmäßig mit diesen Abgrenzungsthemen.

## Kaffeebohnen, Kaffeegetränke und Kaffeeautomat

Kaffeetrinken könnte so einfach sein. Ist es jedoch, wie Sie im Folgenden erkennen werden, aus umsatzsteuerlicher Sicht keineswegs.

### 1. Kaffeebohnen und Kaffeepulver

Die Lieferung von Kaffeebohnen und Kaffeepulver unterliegt dem **ermäßigten Steuersatz**.

### 2. Kaffeegetränke (z. B. die Tasse Kaffee)

- Der Verkauf von Kaffeegetränken unterliegt dagegen mangels Nennung in Anlage 2 zum UStG dem **Regelsteuersatz**. Anknüpfend an oben genannten Grundgedanken des Gesetzgebers kann dem Steuerpflichtigen also offenbar zugemutet werden, seinen Kaffee selbst zu kochen; hier liegt demnach wohl kein Fall des lebensnotwendigen Bedarfs vor.
- Dies gilt jedoch nicht für Milchlischgetränke (z. B. Cappuccino) mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen von mindestens 75 Prozent, denn diese sind in Anlage 2 zum UStG genannt, somit gilt der **ermäßigte Steuersatz**.

#### Beraterhinweis:

Für steuerliche Außenprüfungen ist es hilfreich (falls technisch möglich), einen Nachweis der Maschinenprogrammierung hinsichtlich des Milchanteils aufzubewahren bzw. diese anderweitig zu dokumentieren.

- Und es geht noch weiter: Wenn ein solches Milchlischgetränk bspw. in einem Restaurant vor Ort getrunken wird, gilt wiederum der **Regelsteuersatz**. Denn in diesem Fall steht nicht die Lieferung im Vordergrund, sondern die Dienstleistung.

### 3. Kaffeeautomat

In der Praxis werden im Rahmen von langfristigen Lieferverträgen über Kaffeebohnen (Lieferung zum **ermäßigten Steuersatz**, vgl. oben) häufig Kaffeeautomaten kostenfrei zur Verfügung gestellt (Bsp.: Kantinenbetreiber).

Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen stellt in einer aktuellen Verfügung klar, dass in einem solchen Fall die (im Preis enthaltene) Überlassung und Wartung der Geräte eine eigenständige Leistung (zum **Regelsteuersatz**) darstellt und somit das vereinbarte Entgelt sachgerecht aufgeteilt werden muss.

Doch wie sieht eine sachgerechte Aufteilung aus?

Die „einfachste“ Aufteilungsmöglichkeit könnte z. B. im Verhältnis der Preise liegen, die der Lieferant für die Erbringung der Einzelleistungen verlangen würde. Doch auch dies gestaltet sich alles andere als leicht, wenn man bedenkt, dass die monatlichen Kaffeemengen und -preise schwanken können und somit die Aufteilung jeden Monat zu einem anderen Ergebnis führen würde.

#### Beraterhinweis:

Es empfiehlt sich hier aus meiner Sicht, Gerätemiete und Wartung von vorn herein separat zu marktüblichen Preisen in Rechnung zu stellen und statt der kostenlosen Zurverfügungstellung der Geräte z. B. einen Mengenrabatt auf den abgenommenen Kaffee zu vereinbaren.

### Hotel, Sauna, Parkplatz

Zum 01.01.2010 hat der Gesetzgeber den ermäßigten Steuersatz für kurzfristige Beherbergungsleistungen eingeführt. Auch hier kommt man mit oben genanntem Grundgedanken nicht weit, denn um den lebensnotwendigen Bedarf in diesem Bereich abzudecken, wird man sich wohl eher eine Wohnung mieten, als im Hotel zu übernachten. Diese Regelung kann somit einzig als eine Branchenförderung für das Hotelgewerbe interpretiert werden.

Da nur die Beherbergung an sich ermäßigt besteuert wird, entstehen dann erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten, wenn in Pauschalpreisen auch andere Leistungen wie Verpflegung oder Saunanutzung enthalten sind.

Ein aktuelles Urteil des BFH beschäftigt sich mit der Überlassung von Parkplätzen an Hotelgäste.

### Abgrenzung

Die Frage, die bei jeder einzelnen Leistung gestellt werden muss, ist, ob es sich um eine Nebenleistung zur Beherbergung handelt die für den Kunden keinen eigenen Wert hat, sondern allein dazu dient, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Ist dies der Fall, teilt die Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung (Beherbergung; **ermäßigter Steuersatz**). Ist dies nicht der Fall, gilt das Aufteilungsgebot und der Umsatz ist als eigenständige Leistung zu behandeln.

Im Fall der Parkplätze hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Überlassung an Hotelgäste keine Nebenleistung ist, die unmittelbar der Vermietung dient. Vielmehr stehe hierbei die Verwahrung des Fahrzeugs im Vordergrund. Im Urteilsfall hat der Steuerpflichtige die Beherbergung mit dem ermäßigten Steuersatz berechnet und den Parkplatz nicht separat berechnet. Für ihn bedeutet dies, dass nun ein Anteil aus dem Entgelt herausgerechnet werden und mit 19 % besteuert werden muss.

### Weitere Beispiele konkreter (Neben-)leistungen:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt z. B. für folgende Nebenleistungen der **ermäßigte Steuersatz**:

- Überlassung von möblierten und mit anderen Einrichtungsgegenständen (z. B. Fernsehgerät, Radio, Telefon, Zimmersafe) ausgestatteten Räumen
- Stromanschluss
- Überlassung von Bettwäsche, Handtüchern und Bademänteln
- Reinigung der gemieteten Räume
- Bereitstellung von Körperpflegeutensilien, Schuhputz- und Nähzeug
- Weckdienst
- Bereitstellung eines Schuhputzautomaten
- Mitunterbringung von Tieren in den überlassenen Wohn- und Schlafräumen

Dagegen sind z. B. folgende Leistungen **nicht begünstigt**:

- Gesondert vereinbarte Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen
- Verpflegungsleistungen (z. B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, „All inclusive“)
- Getränkeversorgung aus der Minibar
- Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet)
- Nutzung von Fernsehprogrammen außerhalb des allgemein und ohne gesondertes Entgelt zugänglichen Programms („pay per view“)
- Leistungen, die das körperliche, geistige und seelische Wohlbefinden steigern („Wellnessangebote“). Die Überlassung von Schwimmbädern oder die Verabreichung von Heilbädern im Zusammenhang mit einer begünstigten Beherbergungsleistung kann dagegen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen
- Überlassung von Sportgeräten und -anlagen
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice
- Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft

Beraterhinweis:

Aus Vereinfachungsgründen wird es **nicht beanstandet**, wenn folgende in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen in der Rechnung zu einem **Sammelposten** (z. B. „Business-Package“, „Servicepauschale“) zusammengefasst und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen werden:

- Abgabe eines Frühstücks
- Nutzung von Kommunikationsnetzen
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice
- Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft
- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs
- Nutzung von Saunaeinrichtungen
- Überlassung von Fitnessgeräten
- Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen

Es wird ebenfalls **nicht beanstandet**, wenn der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit **20 % des Pauschalpreises** angesetzt wird.

Von dieser Regelung Gebrauch zu machen erscheint sinnvoll, um dem oben genannten „Aufteilungswahn“ zu entgehen. Bei den anderen, nicht begünstigten Leistungen (z. B. Wellness) kann der Aufteilungsthematik nur durch separate Berechnung entgangen werden.

### Praxisrelevanz

Klar ist die Problematik für Unternehmen mit entsprechenden Ausgangsumsätzen. Hier sollten die Preisgestaltung und die Rechnungsstellung den aufgezeigten Anforderungen genügen.

Doch auch andere Unternehmer sind unmittelbar betroffen: Sofern Sie umsatzsteuerlicher Unternehmer sind, ist ein Vorsteuerabzug nur für **die gesetzlich geschuldete Steuer** möglich. Erhalten Sie z. B. eine (insoweit unrichtige) Rechnung mit Ausweis des Regelsteuersatzes für einen Umsatz, der dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, sind Sie folglich nur zum Abzug der Steuer nach dem ermäßigten Steuersatz berechtigt. Nach Prüfung der Eingangsrechnung ist somit die **Anforderung einer berichtigten Rechnung** bei dem Lieferanten angezeigt.

### Fazit

Die Abgrenzung von Umsätzen, die zum ermäßigten oder zum Regelsteuersatz besteuert werden, ist häufig problematisch. Zudem erscheint in vielen Fällen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vor dem Hintergrund der „Lebensnotwendigkeit“ äußerst fraglich. Um nicht im Rahmen von Betriebsprüfungen böse Überraschungen zu erleben, ist hier sowohl auf der Seite des Leistenden, als auch auf der Seite des Leistungsempfängers ein besonderes Augenmerk gefordert.

Sollten Sie zu diesem oder anderen Themen Fragen haben, so freut sich das Team der Steuerkanzlei Weichselbaum von Ihnen zu hören.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum in Nürnberg

**Benedikt Eich**

Steuerberater

©