

Themen

Umsatzsteuer



**Gutscheine als
Kaufanreize in der
Umsatzsteuer:**

Wie einsetzen und wie
steuerlich handhaben?

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

In diesem PKF-Themenheft zur Umsatzsteuer beschäftigen wir uns schwerpunktmäßig mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von sog. Kaufanreizen auf Verkäuferseite. Im derzeit besonders umkämpften Wettbewerb um die Gunst der Kunden versuchen Händler und Hersteller, sich stets an die sich häufig wandelnden Wünsche der Kunden anzupassen. Kaufanreize können mitentscheidend dazu beitragen, dass sich ein Kunde für die eigenen Produkte und damit gegen die Konkurrenz entscheidet. Im Rahmen dieses Themenschwerpunkts widmen wir uns zunächst der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen und gehen hier insbesondere auf die Neuregelungen der zum 1.1.2019 in nationales Recht umgesetzten Gutschein-Richtlinie ein. Ergänzend dazu erläutern wir zum Thema Kaufanreize die umsatzsteuerliche Erfassung von Rückzahlungen durch Skonti, Rabatte, Boni, Rückvergütungen oder sog. Kick-Back-Zahlungen. Des Weiteren beleuchten wir für Sie die umsatzsteuerlichen Folgen sog. Garantieverprechen, die ebenfalls eine wichtige Kaufanreiz-Funktion haben. Diese Garantiezusagen können gerade in Zeiten eines auf Kunden-

seite zu beobachtenden wachsenden Interesses an einer „Rundum-Sorglos-Betreuung“ einen interessanten Werbeanreiz für Hersteller und Händler darstellen.

Dann greifen wir das Dauerbrennerthema Rechnungen zunächst anhand des Themas Leistungsbeschreibung auf und geben Ihnen wichtige Hinweise zum Erhalt des begehrten Vorsteuerabzugs. Zum Abschluss beschäftigen wir uns mit den umsatzsteuerlichen Konsequenzen, die die Bewirtschaftung einer Kantine zum Zwecke der Verpflegung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit sich bringt.

Für Rückfragen und vertiefende Informationen zu diesen Themenbereichen treten Sie gerne mit uns in Kontakt; wir erörtern Ihr Anliegen dann im persönlichen Gespräch.

Eine abwechslungsreiche und informative Lektüre sowie beste Aussichten für 2020 wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF



GUTSCHEIN

TOP-Thema

Gutscheine als Kaufanreize in der Umsatzsteuer

Inhalt

Gutscheine als Kaufanreize in der Umsatzsteuer: Wie einsetzen und wie steuerlich handhaben?	4	Leistungsbeschreibung in der Rechnung – Vorsteuerabzug nur bei nachprüfbaren Angaben	14
Skonti, Rabatte, Boni, Rückvergütungen und Kick-Back-Zahlungen – Umsatzsteuerliche Erfassung unter Sicherung des Vorsteuerabzugsrechts	6	Mitarbeiterverpflegung im Rahmen einer Kantinen- bewirtschaftung: Wichtige umsatzsteuerliche Konsequenzen je nach Art des Kantinenbetriebs	17
Garantieversprechen als Kaufanreize – Umsatzsteuerliche Folgen mit Praxisbeispiel	10		

TOP-THEMA

Gutscheine als Kaufanreize in der Umsatzsteuer

Wie einsetzen und wie steuerlich handhaben?

Gutscheine bieten Unternehmen neben einem für die Kundenbindung reizvollen Vertriebsmedium zugleich auch Liquiditätsvorteile: Mit Gutscheinen können Unternehmen Geld für eine zukünftige Leistung einnehmen, obwohl die eigentliche Leistung vielfach erst später oder sogar nie in Anspruch genommen wird.

1. Neue begriffliche Abgrenzung

Gutscheine können in unterschiedlichster Art und Ausprägung vorliegen (z.B. Papiergutscheine, Plastikkarten, Gutscheine in elektronischer Form, etc.). Die ausdrückliche Bezeichnung der ausgegebenen Zahlungsmittel als „Gutschein“ ist nicht erforderlich. Somit zählen auch Geld- bzw. Guthabekarten, welche aufgeladen mit einem bestimmten Geldbetrag und ohne Gegenleistung an die Kunden ausgehändigt werden, zu Gutscheinen im umsatzsteuerlichen Sinne. Nach bisher geltender Rechtslage wurde bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen zwischen Waren- und Wertgutscheinen unterschieden. Diese Unterscheidung ist ab 2019 entfallen.

Mit Wirkung zum 1.1.2019 hat auch Deutschland die europaweit geltende Gutschein-Richtlinie in nationales Recht umgesetzt: Für Gutscheine, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt worden sind, ist die umsatzsteuerliche Behandlung erstmals in § 3 Abs. 13 – 15 UStG gesetzlich festgeschrieben. Danach ist ein Gutschein ein Instrument, bei dem

- » die Verpflichtung besteht, es als vollständige oder teilweise Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung anzunehmen, und bei dem
- » der Liefergegenstand oder die sonstige Leistung oder die Identität des leistenden Unternehmers entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen (einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments) angegeben sind.

2. Unterscheidung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen

Umsatzsteuerlich ist zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen zu unterscheiden:

2.1 Einzweck-Gutscheine

Einzweck-Gutscheine sind Gutscheine, bei denen der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen.

Beispiele:

- » Ein Restaurant stellt einen Gutschein über ein Frühstücks- und Lunchbuffet aus.
- » Ein Kino erstellt Gutscheine über Filmvorführungen.
- » Ein Fitnessstudio stellt einen Gutschein zur Benutzung der Sonnenbank aus.

Die Leistung ist bei Einzweck-Gutscheinen umsatzsteuerlich schon mit der Gutscheinausgabe erbracht. Die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die ein Einzweck-Gutschein als Gegenleistung angenommen wird, stellt keinen unabhängigen Umsatz dar.

Hinweis: Bei Einzweck-Gutscheinen müssen im Zeitpunkt der Ausstellung alle Informationen (Art und Menge der Ware/Dienstleistung einschließlich des Leistungsorts und des maßgeblichen Umsatzsteuersatzes) für eine zuverlässige Bestimmung der Umsatzsteuer vorliegen!

2.2 Mehrzweck-Gutscheine

Gutscheine, bei denen es sich nicht um Einzweck-Gutscheine handelt, stellen Mehrzweck-Gutscheine dar. Diese liegen beispielsweise vor, wenn der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung im Zeitpunkt der Ausgabe noch nicht feststeht oder aber die ausgegebenen Gutscheine beliebig für das vorhandene Sortiment und sowohl für Produkte, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, als auch für Produkte, die regulär zu besteuern sind, eingesetzt werden können.

Beispiele:

- » Ein Kino stellt einen Gutschein aus, der sowohl für Filmvorführungen als auch beim Erwerb von Speisen (z.B. Popcorn) und Getränken eingelöst werden kann.

- » Ein Kaufhaus stellt einen Gutschein aus, der zum Bezug von Waren aus seinem Sortiment berechtigt.
- » Ein Buchhändler stellt Geschenkgutscheine aus, die zum Bezug von Büchern oder Kalendern berechtigen.

Folglich unterliegt bei Mehrzweck-Gutscheinen erst die tatsächliche Lieferung oder sonstige Leistung, für die der Gutschein als Gegenleistung angenommen wird, der Umsatzbesteuerung.

Hinweis: Die Gutscheinausgabe selbst stellt bei Mehrzweck-Gutscheinen nichts anderes als den bloßen Umtausch von Zahlungsmitteln (Geld in Gutschein) dar, der nicht der Umsatzbesteuerung unterliegt.

3. Von der EU-Neuregelung ausgenommene Gutscheine

Von der Neuregelung der Gutschein-Richtlinie ausgenommen sind Preisnachlass- oder Rabattgutscheine, welche den Käufer zu einer Rückvergütung eines Teils des Kaufpreises berechtigen („Cash-back“, Bonus- und Treuekarten). Ebenfalls keine Gutscheine stellen Geld- bzw. Guthabekarten dar, die von Kunden durch Zahlung eines Geldbetrags in gleicher Höhe käuflich erworben werden. Dieser entgeltliche Erwerb stellt einen umsatzsteuerlich unbeachtlichen Umtausch eines Zahlungsmittels (Bargeld) gegen ein anderes Zahlungsmittel (elektronisches Geld) dar. Obwohl diese Zahlungsmittel keine Gutscheine im engeren Sinne sind, gelten hierfür grundsätzlich die umsatzsteuerlichen Regeln wie bei Mehrzweck-Gutscheinen entsprechend (d.h. umsatzsteuerliche Relevanz erst bei tatsächlicher Inanspruchnahme der Leistungen).

4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen, die vor dem 1.1.2019 ausgegeben worden sind

Die OFD Karlsruhe hat sich in einer aktuellen Verfügung vom 13.8.2019 mit der Verfahrensweise bei Gutscheinen beschäftigt, die noch vor der Anwendbarkeit der Neuregelung zum 1.1.2019 ausgegeben worden sind. Demnach sind Gutscheine, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen, lediglich als Umtausch eines Zahlungsmittels (z.B. Bargeld) in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein) zu behandeln. Die Hingabe des Gutscheins selbst stellt keine Lieferung dar.

Eine Anzahlung i.S. von § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG liegt mangels hinreichender Konkretisierung der Leistung in d e r



Ausgabe dieser Gutscheine ebenfalls nicht vor. Die Leistung ist erst bei Einlösung des Gutscheins umsatzsteuer-relevant.

Bei Gutscheinen über bestimmte konkret bezeichnete Leistungen stellt der gezahlte Betrag dagegen eine Anzahlung gem. § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG dar. Ein ggf. noch zu zahlender Differenzbetrag unterliegt bei Ausführung der Leistung der Umsatzsteuer.

Empfehlung

Es ist durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass ab dem 1.1.2019 eine getrennte Erfassung von Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen in den Kassen- oder Warenwirtschaftssystemen erfolgt.

WEITERE KAUFANREIZE

Skonti, Rabatte, Boni, Rückvergütungen und Kick-Back-Zahlungen

Umsatzsteuerliche Erfassung unter Sicherung des Vorsteuerabzugsrechts

In vielen Branchen ist es üblich, dass Unternehmer, die umsatzsteuerbare Leistungen erbringen, ihren Kunden etwas zurückzahlen oder einen Teil der Vergütung erlassen. Gründe hierfür können ein vereinbarter Bonus (z.B. bei Überschreiten eines bestimmten Umsatzvolumens) oder die Gewährung einer Provision sein. In diesen Fällen stellen sich Fragen dahingehend, ob es sich um eine bloße Entgeltminderung handelt, welche Leistungsbeziehung der Rückzahlung zugrunde liegt und wie man sie beschreibt. Eine Falschbezeichnung kann zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

1. Gesetzliche Vorgaben und deren Auslegungen in Betriebsprüfungen

Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Aus Sicht des Leistungsempfängers ist eine ordnungsgemäße Rechnung im deutschen Umsatzsteuerrecht materiell-rechtliche Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs, wie sich aus der Verknüpfung über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG unmittelbar ergibt.

Hinweis: Dasselbe gilt für die Gutschrift, die im Zusammenhang mit Rückvergütungen häufig verwendet wird. Bitte beachten Sie, dass die Gutschrift nicht mit einem Gutschein verwechselt werden darf. Die Gutschrift ist eine Rechnung, mit der der Leistungsempfänger gegen-

über dem leistenden Unternehmer über Lieferungen oder sonstige Leistungen, die er von diesem für sein Unternehmen bezogen hat, abrechnen kann, sofern dies vorher vereinbart wurde.

Ist die Rechnung oder Gutschrift unvollständig (da insbesondere Rechnungsangaben i.S. des § 14 Abs. 4 UStG fehlen) oder sind enthaltene Angaben inhaltlich fehlerhaft, kann der Vorsteuerabzug daraus versagt werden.

Die Betriebsprüfungen greifen dieses Thema in letzter Zeit häufiger auf, insbesondere auch in den Fällen der Rückzahlung vom Leistenden an den eigentlichen Leistungsempfänger, wenn die Rechnung bzw. Gutschrift für diese Rückzahlung keine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglicht, über die abgerechnet worden ist. Die betreffenden Richtlinien der Verwaltung führen dazu folgendes aus:

„Den Vorsteuerabzug ausschließende ... unrichtige Angaben liegen vor, wenn eine in der Rechnung aufgeführte Leistung tatsächlich nicht erbracht ist und auch nicht erbracht werden soll, oder zwar eine Leistung ausgeführt ist oder ausgeführt werden soll, jedoch in der Rechnung nicht auf die tatsächliche Leistung, sondern auf eine andere hingewiesen wird; oder wenn die Rechnungsangaben zwar nicht unrichtig, aber nicht so eingehend und präzise sind, dass sie ohne weiteres völlige Gewissheit über Art und Umfang des Leistungsgegenstands verschaffen.“

Hinweis: Bei Rückzahlungen werden diese Anforderungen häufig verfehlt, weil für die Leistungsbeschreibung

der Rückzahlung der Einfachheit halber die Leistungsbeschreibung der eigentlichen Leistung verwendet wird. Diese Problematik stellt sich allerdings nur, wenn die Rückzahlung nicht auf einer bloßen Entgeltminderung beruht (s. dazu im Einzelnen nachfolgend).

2. Abgrenzung zu den Fällen der bloßen Entgeltminderung mit Hinweispflichten

2.1 Angabepflichten im Überblick

In Fällen der bloßen Entgeltminderung wird keine neue Rechnung oder Gutschrift ausgestellt.

Hinweis: Kaufanreize wie Skonti, Rabatte, Boni und Kick-back-Zahlungen können auf unterschiedlichen Vereinbarungen beruhen. Die Frage, ob darüber eine gesonderte Rechnung erstellt werden muss, hängt von der Charakterisierung des Kaufanreizes ab:

- » Sofern sich der Kaufanreiz in einer bloßen Entgeltminderung erschöpft, muss keine gesonderte Rechnung gestellt werden, allenfalls ein Beleg mit einer Aufschlüsselung der Entgeltminderung. Erlaubt ist auch die Korrektur der ursprünglichen Rechnung.

- » In den übrigen Fällen ist eine gesonderte Rechnung oder Gutschrift mit zutreffender und konkreter Leistungsbeschreibung erforderlich.

Bei einer bloßen Entgeltminderung ist die Frage der zutreffenden Leistungsbeschreibung mit der Beschreibung der abgerechneten Leistung auf der Ausgangsrechnung erfüllt (vgl. den ab S. 14 nachfolgenden Beitrag zur Leistungsbeschreibung in Rechnungen). In diesen Fällen stellt sich aber die Frage, ob auf der Rechnung ein Hinweis auf die vereinbarte Entgeltminderung angegeben werden muss. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG verlangt als Angabe zum Entgelt (zusätzlich) „jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist“. Hintergrund ist die Regelung der Steuerbemessungsgrundlage in Art. 79 MwStSystRL, nach der in die Steuerbemessungsgrundlage nicht einzu beziehen sind

- » die Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen;
- » die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird.



Die Angabe von im Voraus vereinbarten Entgeltminderungen soll den Finanzbehörden die Prüfung erleichtern, ob die steuerlichen Folgen der Vereinbarung zutreffend gezogen worden sind. Das betrifft insbesondere den Vorsteuerabzug, der bei Eintritt der Entgeltminderung nachträglich nach § 17 UStG zu kürzen ist.

Die Angabepflicht beschränkt sich danach auf die Minderungen (wie Boni, Skonti, Rabatte), deren Möglichkeit zwar bereits vereinbart, deren Inanspruchnahme bzw. Höhe im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung aber noch nicht feststeht. In der Rechnung ist somit auf die vereinbarten, im Rechnungspreis noch nicht berücksichtigten und bei Rechnungsausstellung noch nicht in Anspruch genommenen Minderungen hinzuweisen.

2.2 Beispiele

(1) Skonti: Am einfachsten sind die Fälle, in denen der Unternehmer seinen Kunden ein Skonto gewährt, im Sinne von: „3% Skonto bei Zahlung bis zum ...“. Skonto ist i.d.R. ein Nachlass auf den Kaufpreis, den ein Käufer nach Handelsbrauch erhält, wenn er vor einer bestimmten Fälligkeit zahlt. Er führt also letztlich nur zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung des Leistungsaustauschs. Die Finanzverwaltung macht es dem Leistenden und dem Leistungsempfänger in diesen Fällen leicht: Die Rechnung muss weder korrigiert noch neu ausgestellt noch muss eine Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuerrechts ausgestellt werden, wenn die Rechnung bereits die Bedingungen für die Gewährung des Skontos enthält. Dazu genügt eine Angabe wie: „3% Skonto bei Zahlung bis zum ...“. Das Skonto muss nicht betragsmäßig ausgewiesen werden. Die Frage eines neuen Belegs mit entsprechender Leistungsbeschreibung stellt sich also bei Skontogewährung dem Grunde nach nicht.

Lediglich für den Fall, dass die Gegenleistungen für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines Zeitabschnitts zusammengefasst gemindert werden, schreibt § 17 Abs. 4 UStG vor, dass der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger einen Beleg zu erteilen hat, aus dem zu ersehen ist, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

Hinweis: Bei einer Rückvergütung für unterschiedlich besteuerte Umsätze (für Umsätze zu 7% wie auch für Umsätze zu 19%) ist ein Beleg zwingend zu erteilen und der Gesamtbetrag der Rückvergütung ist entsprechend auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze aufzuteilen, und zwar in den Anteil der Rückvergütung für die 7%-

Umsätze und denjenigen für die 19%-Umsätze; denn bei Rückvergütungen handelt es sich um die Änderung der ursprünglichen Bemessungsgrundlage zum ursprünglichen Steuersatz.

(2) Rabatte: Dasselbe gilt für Rabatte, wenn sie – wie üblich – bereits bei Ausstellung der Rechnung berücksichtigt worden sind. Auch in diesen Fällen stellt sich die Frage der Ausstellung einer neuen Rechnung grundsätzlich nicht.

(3) Boni: Die Gewährung eines Bonus hängt häufig davon ab, ob z.B. im Verlaufe eines gewissen Zeitraums (z.B. eines Geschäftsjahrs) bestimmte Umsatzzahlen überschritten worden sind. In diesen Fällen gewährt der Unternehmer seinen Kunden einen Bonus als Anreiz für weiteren, höheren Umsatz. Die Finanzverwaltung erwartet vom Aussteller der Rechnung bzw. der Gutschrift über den Bonus, dass er in dem Dokument auf die entsprechende Konditionsvereinbarung hinweist. Dazu könnte beispielsweise auf eine Anlage zur Rechnung Bezug genommen werden und die Vereinbarung als Anlage beigefügt werden. Eine Rechnung kann aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die gesetzlich geforderten Angaben insgesamt ergeben. Die Finanzverwaltung lässt auch den bloßen Hinweis auf eine vertragliche Vereinbarung zu, wenn sie beiden Vertragsparteien vorliegt: Die Entgeltminderungsvereinbarung ist hinreichend genau bezeichnet, wenn die Dokumente mit der betreffenden Konditionsvereinbarung in Schriftform vorhanden sind und auf Nachfrage ohne Zeitverzögerung bezogen auf die jeweilige Rechnung vorgelegt werden können.

Hinweis: Daher sollten sowohl Leistender als auch Leistungsempfänger die vertragliche Grundlage, auf der der Bonus beruht, schriftlich fixieren und für eine evtl. Anfrage durch die Finanzverwaltung vorhalten. In dem Beleg sollte der Aussteller auf diesen Vertrag und die darin enthaltene Regelung für die Gewährung des Bonus verweisen.

(4) Rückvergütung als Entgeltminderung: Der Begriff der Rückvergütung ist nicht belegt, d.h. seine Verwendung sagt nichts darüber aus, ob es um eine bloße Entgeltminderung oder um einen gesonderten Leistungsaustausch geht. Wird das Entgelt im Nachhinein gemindert, weil beispielsweise die Leistung nicht wie vereinbart erbracht worden ist, wird es sich statt um eine im Voraus vereinbarte Entgeltminderung um eine Änderung der Bemessungsgrundlage aufgrund eines (teils) uneinbringlichen Entgelts handeln. In diesen Fällen ist der Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 UStG). Eine bereits erteilte Rechnung, welche im Zeitpunkt der Ausstellung den Vorschriften des § 14 UStG entsprach, wird dadurch aber nicht unrichtig, so dass sie nicht berichtigt werden muss.



Sie kann berichtigt werden, indem die zutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden.

Hinweis: Rückvergütungen werden allerdings auch auf der Grundlage eigener Leistungsbeziehungen gezahlt (s. dazu nachfolgend in Abschn. 3).

3. Fälle mit gesonderter Abrechnung und Leistungsbeschreibung

Von den Fällen der bloßen Entgeltminderung (vgl. oben Abschn. 2) sind die Sachverhalte abzugrenzen, die einer gesonderten Abrechnung und Leistungsbeschreibung bedürfen. Hierbei handelt es sich um die Fälle, in denen ein gesonderter Leistungsaustausch stattgefunden hat. Tatsächlich sind die Fälle der Entgeltminderung nicht immer leicht von den Fällen eines gesonderten Leistungsaustauschs zu unterscheiden.

3.1 Kick-back-Zahlungen

Bei Kick-Back-Zahlungen ist der Grund der Zahlung oft nicht leicht zu durchschauen: Kick-back-Zahlungen werden beispielsweise vom Auftragnehmer an den Agenten des vermittelten Auftrags gezahlt, um ihn für die Vermittlung weiterer Aufträge zu gewinnen. Da der Agent seinen Auftraggeber vertritt und Rechnungen häufig auch an den Agenten gestellt werden, kommt es oft vor, dass die Kick-back-Zahlungen wie eine bloße

Entgeltminderung auf der Rechnung an den Agenten behandelt werden.

Hierbei ist aber zu beachten, dass der Kick-back-Zahlung eine andere Leistung zugrunde liegen kann als für den eigentlichen Auftrag. Oft werden Kick-back-Zahlungen als Rückvergütungen bezeichnet, obwohl sie letztlich nicht an denjenigen gezahlt werden, der die eigentliche Vergütung wirtschaftlich trägt. Die Kick-back-Zahlungen können im Einzelfall sogar höher sein als die Vergütung für die vermittelte Leistung. Der Kick-back-Zahlung liegen also u.U. besondere Leistungsbeziehungen zugrunde, die dann entsprechend auch gesondert zu beschreiben sind. Ohne zutreffende Leistungsbeschreibung droht die Versagung des Vorsteuerabzugs auf die Rückvergütung, d.h. derjenige, der aufgrund einer entsprechenden Rechnung bzw. Gutschrift aus der Kick-back-Zahlung den Vorsteuerabzug geltend machen möchte, sollte auf eine zutreffende Leistungsbeschreibung achten.

Dabei reicht es allerdings wie beim Bonus (vgl. oben Abschn. 2, Beispiel (3)) beschrieben grundsätzlich aus, wenn auf die vertragliche Vereinbarung verwiesen wird, aus der sich die Grundlagen der Kick-back-Zahlung ergeben, sofern die vertragliche Vereinbarung von beiden Parteien bei Nachfrage ohne Zeitverzögerung präsentiert werden kann. Alternativ kann die der Kick-back-Zahlung zugrundeliegende Leistung selbstverständlich auch in der Rechnung oder Gutschrift selbst beschrieben werden. Dabei sollte man sich aber vor allzu phantasievollen

Beschreibungen hüten, selbst wenn sie dem Aussteller der Rechnung bzw. Gutschrift handelsüblich scheinen. „Handelsüblich“ ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nur jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung. Sie muss eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen. Die Finanzverwaltung verlangt tatsächliche Angaben zur Leistungshandlung.

3.2 Sonstige Rückvergütungen für gesonderte Leistungen

Dasselbe gilt für jegliche sonstigen Rückvergütungen, die nicht als bloße Entgeltminderung (vgl. oben Abschn. 2, Beispiel (4)) zu qualifizieren sind. Immer wenn ein Unternehmer an seinen Kunden Zahlungen leistet bzw. ein Unternehmer seinem Kunden einen Teil des Entgelts erlässt, muss geprüft werden, ob insoweit ein gesonderter Leistungsaustausch vorliegt.

Fazit

Für Skonti, Rabatte, Boni ist i.d.R. keine gesonderte Abrechnung erforderlich – weder in Form einer Rechnung noch einer Rechnungskorrektur oder Gutschrift. Bei Kick-back-Zahlungen und sonstigen Rückvergütungen ist im Einzelfall kritisch zu prüfen, ob der Zahlung ein gesonderter Leistungsaustausch zugrunde liegt. Ggf. ist besondere Aufmerksamkeit hinsichtlich der Beschreibung der diesen Rückvergütungen zugrundeliegenden Leistungen erforderlich. Ansonsten droht die Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen bzw. Gutschriften für diese Leistungen.

Garantieversprechen als Kaufanreize

Umsatzsteuerliche Folgen mit Praxisbeispiel

Im meist hart umkämpften Wettbewerb um die Gunst der Kunden müssen Hersteller und Händler auch dem wachsenden Interesse der Kunden an einer „Rundum-Sorglos-Betreuung“ Beachtung schenken. Im Geschäftsverkehr kann es sich daher anbieten, als Kaufanreiz Garantiezusagen einzusetzen, die über die gesetzlich geregelten Gewährleistungsverpflichtungen (wie z.B. Nacherfüllung, Minderung, Rücktritt vom Vertrag oder die Geltendmachung von Schadensersatz statt oder neben der Leistung) hinausgehen. Die umsatzsteuerlichen Folgen dieser Garantien sollen im Folgenden dargestellt werden.

1. Was sind Garantien?

Garantien sind die freiwillige, rechtsverbindliche Zusage/Zusicherung eines bestimmten Handelns oder Unterlassens für den Fall des Eintritts eines bestimmten Ereignisses. Anders als gesetzliche Gewährleistungsverpflichtungen zeichnen sich Garantien durch eine grundsätzlich verschuldensunabhängig eingeräumte Zusicherung aus. Einschränkungen bleiben dem konkreten Garantieumfang vorbehalten.

In der Regel werden Garantien durch den Hersteller eines Gegenstands (Herstellergarantie), seltener (auch) durch

den Händler (Händlergarantie) ausgesprochen. Aufgrund der Freiwilligkeit der Leistung können Dauer und Inhalt der Garantie frei durch den Garantiegeber bestimmt werden.

Es existieren die unterschiedlichsten Formen von Garantien. Bekannte Beispiele aus der Praxis sind u.a.:

- » „Preisgarantie“ (Rücknahme oder Preisangleichung, wenn die Konkurrenz billiger ist)
- » „Zufriedenheitsgarantie“ (Befristetes Rückgaberecht bei Unzufriedenheit mit dem Produkt)
- » „... Jahre Garantie für ...“ (zeitlich begrenzte Garantie; der Garantieumfang wird meist konkret genannt)
- » „Reparaturgarantie“
- » „Haltbarkeitsgarantie“
- » „Vor-Ort-Garantie“ (Verkäufer oder Hersteller repariert vor Ort beim Käufer)
- » „Bring-In-Garantie“ (Käufer muss Ware zur Reparatur zum Verkäufer bringen)

2. Umsatzsteuerliche Einordnung

Umsatzsteuerlich ist zwischen der unentgeltlichen und der entgeltlichen Einräumung einer Garantie durch den jeweiligen Garantiegeber (Hersteller bzw. Händler) zu unterscheiden.

2.1 Unentgeltliche Einräumung der Garantie

Werden Garantien zusätzlich zu der eigentlichen Leistung des Verkäufers unentgeltlich miteingeräumt, fehlt es regelmäßig an einem eigenständigen (entgeltlichen) Leistungsaustausch. Nach geltender Finanzrechtsprechung geht die Garantie in diesen Fällen als unselbständige Nebenleistung in der eigentlichen (Haupt-)Leistung des Verkäufers auf (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 15.4.2015, Az.: 1 K 1195/13). Der spätere Eintritt eines Garantiefalls ist mangels gesonderter Abrechnung gegenüber dem Kunden ebenfalls ohne umsatzsteuerliche Relevanz.

2.2 Entgeltliche Einräumung der Garantie

Im Falle einer entgeltlich eingeräumten Garantie ist eine pauschale umsatzsteuerliche Aussage nicht möglich. Hier kommt es entscheidend auf die Besonderheiten des Einzelfalls an, wie sie beispielsweise in einem eigenständigen Garantievertrag geregelt worden sind.

Umsatzsteuerlich kann eine einheitliche Leistung (Garantieübernahme dann i.d.R. umsatzsteuerlich unbeachtliche Nebenleistung zur Hauptleistung) oder aber es kön-

nen mehrere eigenständige Leistungen erbracht werden, bei denen die Garantieübernahme umsatzsteuerlich als eigenständige Dienstleistung zu beurteilen wäre.

Die entgeltliche Einräumung von Garantiezusagen ist für Kfz-Händler im Gebrauchtwagenhandel besonders praxisrelevant. Zu diesem Geschäftsfeld sind in den vergangenen Jahrzehnten zahlreiche Entscheidungen des BFH ergangen. Die darin aufgestellten Grundsätze lassen sich auf Geschäfte mit anderen Handelswaren (vor allem solche, die nach der Anschaffung dem Risiko teurer Reparaturen ausgesetzt sind, wie z.B. Elektrogeräte) entsprechend übertragen.

2.3 Gestaltungsvarianten

In der Praxis kommt es regelmäßig vor, dass ein Verkäufer entsprechende Garantieleistungen gegenüber seinen Käufern versichert. Die Versicherung dieser Garantiezusagen kann auf unterschiedliche Weise erfolgen. Im Wesentlichen sind in der Praxis vier Garantiemodelle zu unterscheiden:

(1) Verkäufereigene Garantie mit Rückversicherung:
Der Verkäufer kann die Garantieleistung im Garantiefall





gegenüber dem Käufer auf eigene Kosten und durch eigene Leistung selbst erfüllen und für diese möglichen Haftungsfälle aus den Garantiezusagen eine Rückversicherung abschließen. Der Kunde hat in diesem Modell also einen unmittelbaren Anspruch gegen den Verkäufer. Umsatzsteuerlich ist danach zu unterscheiden, ob die verkäufereigene Garantiezusage im Garantiefall (a) einen Anspruch auf Kostenersatz gegen den Verkäufer beinhaltet oder (b) dem Käufer gegen den Verkäufer ein Anspruch auf Reparatur zusteht.

- » **(1a)** Im Falle eines bloßen Anspruchs auf Kostenersatz erbringt der Verkäufer mit der Garantiezusage nach aktueller Rechtsprechung des BFH eine umsatzsteuerlich eigenständige Versicherungsleistung. Das für die Garantiezusage gezahlte Entgelt ist – unabhängig davon, ob der Verkäufer überhaupt eine versicherungsaufsichtsrechtliche Zulassung besitzt – nach § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG steuerbefreit (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.2018, Az.: XI R 16/17).

Hinweis: Zu beachten ist, dass das auf die Garantiezusage entfallende Entgelt unbeschadet der Umsatzsteuerfreiheit der Versicherungsteuer unterliegt.

- » **(1b)** Im Falle eines Reparaturanspruchs hat der BFH eine solche entgeltliche Garantiezusage in einer früheren Entscheidung als eine umsatzsteuerlich unselbständige Nebenleistung zum zugrundeliegenden (Haupt-) Lieferungsgeschäft angesehen (vgl. BFH-Ur-

teil vom 29.9.2010, Az.: XI R 23/09, offen gelassen zuvor vom EuGH in der Entscheidung vom 16.7.2005, Az.: C-584/13 – Mapfre).

Hinweis: Diese Grundsätze dürften auch vor dem Hintergrund der aktuell zum Anspruch auf Kostenersatz ergangenen BFH-Entscheidung vom 14.11.2018 (Az.: XI R 16/17) weiterhin Bestand haben.

(2) Versicherungsmodell: Des Weiteren kann der Verkäufer das sog. Versicherungsmodell wählen. Hier sind zwei Ausgestaltungen denkbar:

- » **(2a)** Im Vermittlungsfall vermittelt der Verkäufer lediglich eine Versicherung an den Käufer. Dieser kann als Versicherungsnehmer im Schadensfall seinen Anspruch ausschließlich und allein gegen die Versicherung geltend machen. Die Vermittlungsleistung ist, sofern sie entgeltlich erfolgt, umsatzsteuerbar und mangels einschlägiger Befreiungsvorschrift auch umsatzsteuerpflichtig. Das für die Einräumung des Versicherungsschutzes an die Versicherung gezahlte Entgelt ist umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG, aber versicherungsteuerpflichtig.

- » **(2b)** Alternativ kann der Verkäufer dem Käufer auch Versicherungsschutz dadurch verschaffen, dass dieser im eigenen Namen und für eigene Rechnung eine Versicherung zugunsten des Käufers als echten Vertrag zugunsten Dritter abschließt. Der versicherte

Käufer ist dann in einem etwaigen Haftungsfall berechtigt, Ansprüche aus der Garantiezusage ebenfalls unmittelbar gegen die Versicherung des Verkäufers geltend zu machen.

Hinweis: Ein unmittelbarer Anspruch des versicherten Käufers gegen den Verkäufer besteht auch in dieser Alternative nicht.

Umsatzsteuerlich liegt in diesen Fällen eine selbständige und nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG steuerbefreite „Verschaffung von Versicherungsschutz“ durch den Verkäufer vor. Das für die Einräumung des Versicherungsschutzes an die Versicherung gezahlte Entgelt ist wiederum umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG, aber versicherungsteuerpflichtig. Für die Verschaffung des Versicherungsschutzes gezahlte (weiterbelastete) Entgelte des Käufers an den Verkäufer sind nicht versicherungsteuerpflichtig.

(3) Kombinationsmodell: Im Rahmen des in der Praxis ebenfalls vorkommenden Kombinationsmodells wird das Versicherungsmodell (Verschaffung von Versicherungsschutz) schließlich mit einer händlereigenen Garantie kombiniert. Vorteil dieses Modells ist, dass Ansprüche sowohl gegen den Händler selbst als auch gegen die Versicherung (insbesondere im Falle des Ausfalls des Händlers) geltend gemacht werden können. Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 10.2.2010, Az.: XI R 49/07) bilden die beiden die Garantiezusage abbildenden Leistungselemente (Eigenreparaturzusage des Verkäufers und Verschaffung von Versicherungsschutz) umsatzsteuerlich eine einheitliche Leistung, bei der das Element der insoweit umsatzsteuerpflichtigen Eigenreparaturzusage als Hauptleistung überwiegt.

3. Praxisbeispiel: Entgeltlich erworbene Garantieverlängerung

3.1 Sachverhalt

Kunde K hat beim Unternehmer U eine Waschmaschine des Herstellers H erworben. Die von H eingeräumte Garantie auf das Gerät beträgt 24 Monate. K wünscht sich einen verlängerten Garantieschutz und erwirbt von U eine Garantieverlängerung auf eine Laufzeit von fünf Jahren zum Preis von netto 99,90 €. U hat zu diesem Preis wiederum bei dem Versicherer V im eigenen Namen und für eigene Rechnung eine entsprechende Geräteversicherung zugunsten des K abgeschlossen (83,95 € zzgl. 15,95 € Versicherungsteuer). Der so versicherte K ist nach Maßgabe der zugrunde liegenden Versicherungsbestimmungen in einem etwaigen Haftungsfall im

verlängerten Garantiezeitraum berechtigt, Ansprüche aus der Geräteversicherung unmittelbar gegen V geltend zu machen. Eine Inanspruchnahme des H bzw. U scheidet nach Ablauf der regulären Herstellergarantie aus.

3.2 Steuerliche Erfassung

Umsatzsteuerlich gelten im vorstehenden Beispielsfall die im eingangs dargestellten Versicherungsmodell geltenden Grundsätze entsprechend:

- » Das für die Einräumung des Versicherungsschutzes an V gezahlte Entgelt (83,95 €) ist umsatzsteuerbar, aber gem. § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG befreit.
- » Das gezahlte Entgelt unterliegt aber der Versicherungsteuer (zzgl. 15,95 €).
- » Das für die Einräumung der Garantieverlängerung durch U in Rechnung gestellte Entgelt (99,90 €) stellt eine selbständige und nach § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG steuerbefreite „Verschaffung von Versicherungsschutz“ zugunsten des K dar (echter Vertrag zugunsten K als Dritten).
- » Die von U an K lediglich weiterbelasteten Kosten aus dem Abschluss der Versicherung sind nicht versicherungsteuerpflichtig.
- » Eine Doppelbelastung mit Umsatz- und Versicherungsteuer wird vermieden.

Hinweis: Die Verwendung des Begriffs „Garantieverlängerung“ ist im Versicherungsmodell missverständlich, da im Verlängerungszeitraum nicht der Hersteller bzw. Händler, sondern nur die Versicherung in Anspruch genommen werden kann. Die in der Praxis häufig verwendete Bezeichnung „Geräte-Schutz“ ist hier vorzuziehen

Empfehlung

Die steuerliche Behandlung der Garantieverprechen hängt aufgrund der Vielzahl möglicher Fallgestaltungen jeweils von den Besonderheiten des Einzelfalls ab. Diese Modalitäten können beispielsweise in einem eigenständigen Garantievertrag bzw. in den Versicherungsbedingungen bei entsprechender Absicherung über eine Versicherung geregelt worden sein. Eine pauschale steuerliche Aussage zur umsatzsteuerlichen Einordnung kann daher nicht getroffen werden. Im Zweifelsfall sollte die steuerliche Behandlung daher mit einem umsatz- und versicherungsteuerlich versierten Berater besprochen werden. Sprechen Sie uns bei Einzelfragen zu diesem Thema gerne an!

RECHNUNGSSTELLUNG

Leistungsbeschreibung in der Rechnung

Vorsteuerabzug nur bei nachprüfbaren Angaben

Wenn ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt, ist er verpflichtet, eine Rechnung auszustellen. Nur eine ordnungsgemäße Rechnung, die alle vom UStG geforderten Angaben enthält, berechtigt den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug. Hierbei spielt insbesondere die vollständige Angabe des Umfangs und der Art der Leistung (Leistungsbeschreibung) eine große Rolle. In der Praxis kommt es hierbei oft zu kleineren Ungenauigkeiten. Sowohl der Bundesfinanzhof (BFH) als auch die Finanzgerichte (FG) haben bereits zahlreiche Fälle zuungunsten der betroffenen Steuerpflichtigen entschieden.

1. Gesetzliche Vorgaben ...

Gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG hat die Rechnung die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände) bzw. den Umfang und die Art der sonstigen Leistung zu bezeichnen. Laut der ständigen Rechtsprechung des BFH ist hierbei insbesondere Folgendes zu beachten:

- » Die tatsächlich gelieferten Gegenstände und tatsächlich ausgeführte sonstige Leistung sind anzugeben.
- » Gegenstände bzw. Leistungen sind so präzise anzugeben, sodass eine Beurteilung leicht und eindeutig aufgrund des Rechnungsinhalts möglich ist.
- » Angaben müssen zudem so exakt wie möglich sein,

sodass die Identifizierung der Leistung und Abgrenzung zu anderen Leistungen leicht und eindeutig möglich ist.

... und deren Anwendung auf Lieferungen ...

Bei Lieferungen ist die Menge des entsprechenden Artikels nach den Maßstäben des jeweiligen Geschäftsverkehrs anzugeben, also z.B. nach Zahl, Maß oder Gewicht. Die handelsübliche Bezeichnung eines gelieferten Gegenstands hat nach Art, Marke oder Stück zu erfolgen und es muss sich um eine im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung handeln, z.B. auch eine Markenartikelbezeichnung. Dabei gelten auch Sammelbezeichnungen als ausreichend, wenn sie die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes zweifelsfrei ermöglichen.

... bzw. auf sonstige Leistungen

Sonstige Leistungen sind bezüglich ihres Umfangs soweit wie möglich zu quantifizieren. Hinsichtlich der Art der sonstigen Leistung ist auf die im Wirtschaftsleben übliche Beschreibung abzustellen. Die Beschreibung der sonstigen Leistung muss jedoch ebenfalls so hinreichend konkret sein, dass überprüft werden kann, an welchem Ort die sonstige Leistung als ausgeführt gilt und ob der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommt. Die Orts-





bestimmung einer sonstigen Leistung hat z.B. bei grundstücksbezogenen Leistungen einen hohen Stellenwert.

2. Nicht ausreichende Leistungsbezeichnungen

Die folgenden Formulierungen reichen nach eindeutiger BFH-Rechtsprechung nicht aus, um die erbrachte Leistung ausreichend zu beschreiben:

- » Diverse Armbanduhren (bei hochpreisigen Uhren > 5.000 €)
- » Für technische Beratung und Kontrolle
- » Unser gesamter Warenbestand
- » Nach Absprache
- » Beratungsleistung
- » Für Bauarbeiten
- » Lagerbestände in diversen Artikeln aller Art in einem Wert von x €
- » Arbeiten wie gesehen und besichtigt
- » Personalgestellung
- » Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur

3. Aktuelle Rechtsprechung

Der BFH gewährte kürzlich in einem Verfahren wegen der Aussetzung der Vollziehung vorläufigen Rechtsschutz. Hintergrund war, dass das Unternehmen Vorsteuerabzugsbeträge aus Rechnungen geltend gemacht hatte, in denen die entsprechenden Artikel lediglich mit Bezeichnungen wie „Tunika, Hosen, Kleider oder T-Shirt“ bezeichnet wurden. Das Finanzgericht war der Ansicht, die bloße Angabe einer Gattung sei keine handelsübliche Bezeichnung. Das Fehlen jeglicher weiterer Umschrei-

bungen lasse eine eindeutige und mit begrenztem Aufwand nachprüfbar feststellende der Lieferungen nicht zu. Der BFH verweist in seiner Entscheidung vom 14.3.2019 (Az.: V B 3/19) darauf, dass zu den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung im Niedrigpreissegment noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliege und die Frage in der Rechtsprechung der FG unterschiedlich bewertet wird.

Fazit

Unternehmer sollten dafür sorgen, dass die Rechnung eine zutreffende Bezeichnung der Leistung enthält, die eindeutig und leicht nachprüfbar ist. Sofern der Empfänger einer Rechnung feststellt, dass die Bezeichnung der Leistung unzureichend erscheint, sollte er den Rechnungsersteller umgehend um Berichtigung bitten. Die Berichtigung kann mit Hilfe eines einfachen Briefs erfolgen, der sich eindeutig auf eine bestimmte Rechnung sowie deren Rechnungsnummer bezieht und die unzureichenden Angaben ergänzt. Aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des BFH sind grundsätzlich auch rückwirkende Rechnungskorrekturen möglich, die das Entstehen von Nachzahlungszinsen verhindern. Bei der Korrektur fehlerhafter Leistungsbeschreibungen ist das jedoch nur in sehr begrenztem Umfang möglich, sofern es sich lediglich um geringfügige Fehler handelt.



Mitarbeiterverpflegung im Rahmen einer Kantinenbewirtschaftung

Wichtige umsatzsteuerliche Konsequenzen je nach Art des Kantinenbetriebs

Häufig entscheiden sich Unternehmen sowohl aus gesundheitlichen Aspekten als auch zwecks Betriebsklimapflege und besserem Informationsaustausch dazu, den eigenen Mitarbeitern die Vorteile einer Kantinennutzung für das Mittagessen anzubieten. Es schließt sich die Frage an, ob die Kantine eigen- oder fremdbewirtschaftet werden soll? Bei der Entscheidung sind aus umsatzsteuerlicher Sicht gewichtige Unterschiede zu beachten, die vornherein berücksichtigt werden sollten. Denn es bestehen umsatzsteuerliche Risiken, die in der Praxis häufig übersehen werden und dann oft zu unerwarteten Umsatzsteuernachzahlungen führen.

1. Lieferung oder sonstige Leistung?

Die Abgabe von Speisen und Getränken kann grundsätzlich sowohl als Lieferung als auch als sonstige Leistung eingestuft werden. Umsatzsteuerlich ist dieser Einstufung aufgrund der sich daraus ableitenden Ortsbestimmung, einer eventuellen Steuerbefreiung oder zur Bestimmung des Steuersatzes eine besondere Bedeutung zuzusprechen.

Die Unterscheidung zwischen Lieferung oder sonstiger Leistung ist je nach Einzelfall in Abhängigkeit davon vorzunehmen, welcher Charakter beim Verzehr der Speisen und Getränke überwiegt: Überwiegen Lieferungselemente oder Dienstleistungselemente? Hierbei müssen nebensächliche Dienstleistungen, die zur angemessenen Vermarktung der Ware notwendig sind (wie bspw. das Ausstellen der Ware in Regalen), nicht berücksichtigt werden.

Hinweis: In Abschnitt 3.6 Absätze 2 und 3 des UStAE hat die Finanzverwaltung jeweils Elemente zusammengefasst, die für die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung berücksichtigt werden müssen bzw. unberücksichtigt bleiben können.

Eine sonstige Leistung in diesem Zusammenhang (Restaurationsleistung) liegt dann vor, wenn die Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben wer-

den. Kurz gesagt: Nimmt der Leistungsempfänger sein Essen dort ein, wo er es erworben hat, und stehen an diesem Ort besondere Vorrichtungen für den Verzehr in einem räumlichen Zusammenhang zur Essensausgabe, überwiegt der Dienstleistungscharakter, sodass eine sonstige Leistung vorliegt.

Hinweis: Der ermäßigte Steuersatz ist nur auf Lieferungen und unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V. mit Anlage 2 UStG anwendbar. Demzufolge ist bei der Annahme einer Restaurationsleistung immer der volle Steuersatz von aktuell 19% zugrunde zu legen.

Zwischenergebnis: Im Fall der Mitarbeiterverpflegung mittels Kantinenbetrieb kann festgehalten werden, dass grundsätzlich der Dienstleistungscharakter überwiegt und deshalb sonstige Leistungen angenommen werden können. Grund hierfür ist vor allem, dass im Regelfall in jeder Kantine die Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur (Tische und Stühle für den Verzehr an Ort und Stelle) und das Bereitstellen von Geschirr nebst der anschließenden Reinigung das Dienstleistungselement überwiegen lassen.

2. Eigen- oder Fremdbewirtschaftung?

Die Unterscheidung zwischen einer unternehmenseigenen bzw. einer fremdbewirtschafteten Kantine ist aus umsatzsteuerlicher Sicht relevant für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer und muss auch in Bezug auf die vorherrschenden Leistungsbeziehungen berücksichtigt werden.

(1) Eine unternehmenseigene Kantine ist nur anzunehmen, wenn der Unternehmer die Mahlzeiten entweder selbst herstellt (d.h. durch eigenes Personal) oder die Mahlzeiten vor der Abgabe an die Arbeitnehmer mehr als nur geringfügig be- oder verarbeitet bzw. aufbereitet oder ergänzt.

(2) Von einer nicht selbst betriebenen Kantine ist auszu-



gehen, wenn die Mahlzeiten nicht vom Arbeitgeber selbst zubereitet und an die Arbeitnehmer nur abgegeben werden.

3. Umsatzsteuerliche Konsequenzen

3.1 Unternehmenseigene Kantine

Für die unternehmenseigene Kantine gilt, dass bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem Wert ausgegangen werden kann, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) entspricht.

Hinweis: Der Sachbezugswert 2019 für ein Mittagessen beträgt 3,30 €; für 2020 soll er auf 3,40 € angehoben werden. Die Sachbezüge stellen den Bruttobetrag dar. Die abzuführende Umsatzsteuer kann entsprechend mit 19/119 aus dem Sachbezugswert „herausgerechnet“ werden.

Werden die Mahlzeiten entgeltlich an die Arbeitnehmer abgegeben, ist der vom Arbeitnehmer gezahlte Essenspreis, mindestens jedoch der Wert nach dem amtlichen Sachbezugswert, die einschlägige Brutto-Bemessungsgrundlage.

Hinweis: Abschläge für Jugendliche, Auszubildende und Angehörige der Arbeitnehmer auf die Essenspreise sind nicht zulässig.

3.2 Fremdbewirtschaftung

Für fremdbewirtschaftete Kantinen ist für umsatzsteuerliche Zwecke zwischen zwei Fällen zu unterscheiden:

(1) Der Arbeitgeber vereinbart mit dem Kantinenbetreiber die Beköstigung seiner Arbeitnehmer und der Kantinenbetreiber hat einen Zahlungsanspruch ausschließlich gegenüber dem Arbeitgeber. Den Anteil, den die Arbeitnehmer am Essen zu tragen haben, behält der Arbeitgeber bei der Auszahlung der Gehälter/Löhne jeweils ein. Hier liegt sowohl zwischen Kantinenbetreiber und dem Arbeitgeber als auch zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer ein Leistungsaustausch in Form von sonstigen Leistungen vor.

- » Die Bemessungsgrundlage zwischen dem Kantinenbetreiber und dem Arbeitgeber ist der vereinbarte Preis je Essen. Der Arbeitgeber kann die ihm vom Kantinenbetreiber in Rechnung gestellte Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer geltend machen.
- » Die Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer beträgt 100/119 des zwischen Arbeitgeber und Kantinenbetreiber vereinbarten Essenspreises.

(2) Der Arbeitgeber beauftragt einen selbständigen Kantinenpächter (Caterer), in dessen Namen sowie auf dessen Rechnung in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers eine Kantine zu betreiben und dort die Arbeitnehmer zu verpflegen. Hierfür wird vereinbart, dass der Caterer die



Essenspreise mit dem Arbeitgeber abzustimmen hat. Der Arbeitgeber zahlt dem Caterer einen jährlichen pauschalen Zuschuss. Basis des Zuschusses sind entweder die durchschnittlich ausgegebenen Essen pro Kalenderjahr oder der prognostizierte Verlust des Caterers aufgrund der vorgegebenen Essenspreise (Differenz zwischen den voraussichtlichen Zahlungen der Arbeitnehmer und Kosten der Mittagsverpflegung).

In diesem Fall liegt lediglich zwischen dem Caterer und dem Arbeitnehmer ein Leistungsaustausch in Form einer sonstigen Leistung vor. Weder zwischen Arbeitgeber und Caterer noch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer besteht ein Leistungsaustausch. Die Brutto-Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Caterers an den Arbeitnehmer ist der bezahlte Essenspreis zuzüglich des pauschalen Zuschusses des Arbeitgebers, welcher als Entgelt von dritter Seite in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Hinweis: Der Arbeitgeber kann aus der Zahlung der Zuschüsse mangels Leistungsaustausch keinen Vorsteuerabzug geltend machen

3.3 Exkurs: Essenszuschüsse zur Einlösung in einer Gaststätte

Abrundend soll noch der Fall erfasst werden, dass der Arbeitgeber Essenszuschüsse an seine Arbeitnehmer in Form von Marken od. Ähnl. ausgibt, welche in einer Gaststätte eingelöst werden können. Der Arbeitnehmer zahlt dem Gastwirt den um den Zuschuss geminderten

Essenspreis. Die Zuschüsse lässt sich der Gastwirt vom Arbeitgeber regelmäßig erstatten.

Hier liegt lediglich zwischen dem Gastwirt und dem Arbeitnehmer ein Leistungsaustausch in Form einer sonstigen Leistung vor. Ein Umsatzgeschäft zwischen Gastwirt und Arbeitgeber besteht nicht. Der Essenszuschuss des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ist ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang. Ferner gilt Folgendes:

- » Die Brutto-Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer ist der bezahlte Essenspreis zzgl. des Essenszuschusses, welcher als Entgelt von dritter Seite in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.
- » Der Arbeitgeber kann aus der Abrechnung des Gastwirts (über die Essenszuschüsse) mangels Leistungsaustausch keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

Empfehlung

Sollten Sie eine Kantine betreiben (lassen), empfehlen wir Ihnen, Ihre umsatzsteuerlichen Beurteilungen der Leistungsbeziehungen und die zugrunde gelegten Bemessungsgrundlagen mit den vorstehenden Ausführungen abzugleichen. Gerne beraten wir Sie bei Einzelfragen zu diesem Thema.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 |

www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.