

**Erste Einschätzung**  
**über die Auswirkungen der beschlossenen**  
**Reduzierung des Umsatzsteuersatzes**  
**auf Beherbergungsleistungen**  
**ab dem 01.01.2010**

## **FREIZEICHNUNG**

Die nachstehenden Ausführungen wurden nach dem besten Wissen und Gewissen erstellt. Aufgrund der Dynamik des Rechtsgebietes können die Verfasser jedoch keine Gewähr für die Richtigkeit der Ausführungen übernehmen.

Die Ausführungen stellen insbesondere keine gutachterliche Stellungnahme dar, sondern sind eine erste überschlägige Rechtseinschätzung der Gesetzesänderung.

Wir danken insoweit für Ihr Verständnis.

Lahnstein, den 29.12.2009

*Sascha König*

Geschäftsführender Gesellschafter der

HOTAX Koblenz

Steuerberatungsgesellschaft mbH

## A. Allgemeine Ausführung

Der Deutsche Bundestag hat in seiner 10. Sitzung am 4. Dezember 2009 aufgrund der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses - Drucksachen 17/138, 17147 - den von den Fraktionen der CDU/CSU und FDP eingebrachten

**Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) - Drucksache 17/15 -**  
angenommen.

Der Bundesrat hat in seiner 865. Sitzung am 18.12.2009 beschlossen, dem vom Deutschen Bundestag am 04.12.2009 verabschiedeten Gesetz zuzustimmen, vgl. Drucksache 865/09.

§ 12 UStG wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetzes eine Nr. 11 mit folgendem Inhalt hinzugefügt:

Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für folgende Umsätze:

***"11. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Satz 1 gilt nicht für die Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind."***

Gem. Artikel 14 Abs. 3 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes tritt die Gesetzesänderung am 01.01.2010 in Kraft.

Ergänzend zu dem Gesetzestext wird in der Gesetzesbegründung "B. Besonderer Teil" in der Fassung des Berichts des Finanzausschusses vom 03.12.2009 - Drucksache 17/147 - folgendes ausgeführt:

***"Mit der Änderung wird der Umsatzsteuersatz für reine Beherbergungsleistungen auf 7 Prozent gesenkt. Die Ermäßigung umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen. Nicht von der***

*Steuerermäßigung umfasst, da sie nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, sind die Verpflegung, insbesondere das Frühstück, der Zugang zu Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet), die TV-Nutzung ("pay per view"), die Getränkeversorgung aus der Minibar, Wellnessangebote, Überlassung von Tagungsräumen, sonstige Pauschalangebote usw., auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Beherbergung abgegolten sind.*

*Der Umsatzsteuersatz für kurzfristige Überlassung von Campingflächen (z. B. Flächen zum Aufstellen von Zelten und Flächen zum Abstellen von Wohnwagen und Caravans) wird ebenfalls auf 7 Prozent gesenkt. Von dieser Steuerermäßigung sind nicht Verpflegungsangebote, Zugang zu Kommunikationsnetzen, die TV-Nutzung usw. umfasst, da sie nicht unmittelbar der Vermietung dienen. Dies gilt auch dann, wenn die Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind."*

Für die Beantwortung einiger Fragen, die mit der Änderung des MwSt-Satzes auf Beherbergungsleistungen einhergehen, ist noch eine Stelle aus dem Bericht des Finanzausschusses vom 03.12.2009 - Drucksache 17/147 - von Bedeutung. Dort heißt es:

*"Auf Nachfrage mehrerer Fraktionen teilte die Bundesregierung mit, für die Kurzfristigkeit der Vermietung werde auf die bereits an anderer Stelle in den Umsatzsteuerrichtlinien definierte Grenze von sechs Monaten abgestellt.*

*Auf mehrere Nachfragen nach der Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistung hält die Bundesregierung es gegebenenfalls für notwendig, die einheitliche Anwendung der Regelung durch entsprechende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen sicherzustellen. Eine systematische Änderung der Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung wurde jedoch abgelehnt."*

Weiteres Informationsmaterial insbesondere des Gesetzgebers oder der Finanzverwaltung liegt derzeit, soweit ersichtlich, noch nicht vor. Dennoch steht die Praxis, also die Gastronomen und Hoteliers ab dem 01.01.2010 vor einer Vielzahl von

Fragen, die alsbald eine Antwort verlangen. Die nachstehenden Ausführungen versuchen deshalb Antworten auf die sich ergebenden Fragen zu geben. Da es sich hierbei nur um einen ersten Versuch handeln kann, Klarheit zu verschaffen versteht sich von selbst. Endgültige Klarheit und damit einhergehende Rechtssicherheit können nur Verwaltungsanweisungen bzw. finanzrichterliche Rechtsprechung bringen.

Es ist deshalb zu hoffen, dass das Bundesministerium der Finanzen alsbald ein entsprechendes Schreiben verfasst, damit die Betroffenen zumindest die Auffassung der Finanzverwaltung in allen streitigen Fragen kennen. Ob diese Einschätzung gesetzes- und insbesondere auch europarechtskonform ist, bleibt einer gerichtlichen Überprüfung vorbehalten.

Bis dahin versuchen die nachstehenden Ausführungen eine Hilfestellung zu geben. Um diese Hilfestellung sowohl dem Gastronom, aber auch seinem steuerlichen Berater zuteil werden zu lassen, wurden die Ausführungen so aufbereitet, dass die aufgeworfenen Fragen zunächst kurz beantwortet werden. Hiernach ist eine zum Teil sehr ausführliche steuerrechtliche Begründung der gegebenen Antwort zu finden. Die Begründung soll insbesondere die steuerlichen Berater der Gastwirte in die Lage versetzen, die gefundene Antwort rechtlich nachzuvollziehen. Sie kann daher auch als Argumentationshilfe gegenüber den Finanzbehörden herangezogen werden.

## **B. Konkrete Fragen zur Umsatzsteuerumstellung:**

### **I. Kurzübersicht:**

#### **1. Frage:**

Auf welche typischen Hotelleistungen erstreckt sich der ermäßigte Mehrwertsteuersatz in Höhe von 7 Prozent?

Unterliegen insbesondere

- Frühstück,
- Halb- bzw. Vollpension,
- All-Inclusive-Angebote,
- Wellness-Angebote,
- Gestellung von Tagungsräumen

dem ermäßigten Steuersatz?

#### **Antwort:**

Nein, nach der Gesetzesbegründung sind alle Leistungen, die nicht unmittelbar mit der Übernachtungsleistung im Zusammenhang stehend, dem regulären Steuersatz von 19 Prozent Umsatzsteuer zu unterwerfen.

## 2. Frage:

Müssen zukünftig in der Rechnung Übernachtung und Frühstück bzw. weitere Zusatzleistungen separat ausgewiesen werden?

### Antwort:

Ja, zumindest wenn die Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht worden ist, müssen grds. die jeweiligen Netto-Entgelte, die anzuwendenden Steuersätze sowie die Steuerbeträge in der Rechnung angegeben werden.

Im Ergebnis sieht eine Rechnung daher wie folgt aus:

2 Übernachtungen (zu 7% USt)	168,22 Euro
2 x Frühstück (zu 19 % USt)	16,80 Euro
Nettoentgelt gesamt:	185,02 Euro
Umsatzsteuer zu 7 %	11,78 Euro
Umsatzsteuer zu 19 %	3,20 Euro
Gesamt-Brutto	200,00 Euro

Übersteigt das Bruttoentgelt der Rechnung nicht den Betrag von 150 Euro, kann jedoch aufgrund der Regelungen über die Kleinbetragsrechnung auch wie folgt abgerechnet werden:

1 Übernachtungen inkl. Frühstück, brutto	100,00 Euro
darin enthaltene Umsatzsteuer zu 7 %	5,89 Euro
darin enthaltene Umsatzsteuer zu 19 %	1,60 Euro

### **3. Frage:**

Welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen hat es, wenn der Hotelier zu seiner Übernachtung ein „kostenfreies“ Frühstück anbietet?

#### **Antwort:**

Die Beantwortung der Frage ist derzeit nicht abschließend geklärt und daher noch umstritten. Die Finanzverwaltung wird mit großer Wahrscheinlichkeit die Auffassung vertreten, dass in diesen Fällen ein Teil des Entgeltes für die Übernachtung im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtung der Frühstücksleistung zuzurechnen ist. Wie hoch dieser Anteil ist, richtet sich nach dem Wert des angebotenen Frühstücks und ist daher eine Frage des Einzelfalles.

### **4. Frage:**

Gibt es einen Richtwert, welcher Betrag für das Frühstück angesetzt werden muss?

#### **Antwort:**

Nein. Der Betrag, der für das Frühstück in Rechnung zu stellen ist, richtet sich immer nach dem jeweiligen Einzelfall. Jedoch empfehlen wir derzeit den Hoteliers, über die Einführung eines "Businessfrühstückes" für 4,80 Euro nachzudenken.

Achtung: Hier sollte in jedem Fall auch die Begründung der Antwort durchgelesen werden.



**5. Frage:**

Welchem Steuersatz unterliegen Übernachtungsleistungen, die vertraglich bereits vor dem 01.01.2010 vereinbart worden sind, aber erst im Jahr 2010 ausgeführt werden?

**Antwort:**

Maßgebend ist immer die Ausführung der Leistung. Wird die Leistung erst im Jahr 2010 ausgeführt, ist die Beherbergungsleistung mit 7 Prozent der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Auf den Vertragsabschluss kommt es nicht an.

**6. Frage:**

Welcher Umsatzsteuersatz ist anzuwenden, wenn der Vertragsabschluss in 2009 erfolgte und der Gast bereits eine Vorauszahlung auf die Übernachtungsleistung bezahlt hat, die Übernachtung selbst aber erst im Jahr 2010 stattfindet.

**Antwort:**

Auch in diesem Fall ist die Übernachtungsleistung nur mit 7 Prozent zu versteuern.

**7. Frage:**

Welcher Steuersatz ist für die Übernachtung in der Sylvester-Nacht maßgeblich?

**Antwort:**

Die Hotelübernachtung vom 31.12.2009 auf den 01.01.2010 ist dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 Prozent zu unterwerfen.

## **8. Frage:**

Mit welchem Umsatzsteuersatz ist eine mehrtägige Hotelübernachtung zu versteuern, die vor dem 01.01.2010 begonnen hat und im Jahr 2010 endet?

### **Antwort:**

Die Frage kann nicht einheitlich beantwortet werden. Dies hängt von der Ausgestaltung des Einzelfalles ab, im Wesentlichen sind jedoch zwei eindeutige Fälle darstellbar. Erster Fall: Wurde die mehreren Übernachtungen in einem Paket z.B. im Rahmen eines Sylvester-Arrangements gebucht und hat der Gast aufgrund der Ausgestaltung des Leistungsangebotes kein eigenständiges Interesse an ausschließlich einer Übernachtung, stellen sich die Übernachtungen als eine einzige Leistung dar. Endet die letzte Übernachtung des Arrangements im neuen Jahr, gilt die gesamte Übernachtungsleistung erst im Jahr 2010 als ausgeführt und unterliegt deshalb einheitlich in Höhe von 7 Prozent der Umsatzsteuer.

Zweiter Fall: Bucht der Gast hingegen nicht von Anfang an mehrere Übernachtungen, sondern entscheidet sich jeden Tag aufs Neue für eine Zusatznacht, liegen u.E. insoweit Einzelleistungen vor. Hier ist dann zu unterscheiden: Übernachtungsleistungen, die vollständig noch im Jahr 2009 erbracht worden sind, unterliegen iHv. 19 Prozent der Umsatzsteuer. Übernachtungen hingegen, die nach dem 31.12.2009 enden, sind dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 Prozent zu unterwerfen.

Zwischen diesen beiden klaren Fällen wird es in der Praxis eine große Anzahl von Varianten geben, die hier nicht abschließend behandelt werden können. Als Richtschnur für die Praxis kann - solange es keine entsprechende Verwaltungsanweisung gibt - jedoch folgendes gelten: Hat der Gast kein Interesse an nur einer einzelnen Nacht, sondern nur an der mehrtägigen Übernachtung, so gilt diese als einheitliche Leistung. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist dann, sofern die letzte Übernachtung im Jahr 2010 endet, insgesamt auf alle Übernachtungen anzuwenden.

## 9. Frage:

Wie sind Wert- und Sachgutscheinen, die vor dem 01.01.2010 noch verkauft werden, umsatzsteuerrechtlich zu handhaben?

### Antwort:

Wertgutscheine (= lauten regelmäßig über einen Euro-Betrag) stellen lediglich ein anderes Zahlungsmittel dar. Der Verkauf vor dem 01.01.2010 unterliegt daher zunächst nicht der Umsatzsteuer. Beim Einlösen im Folgejahr bezahlt der Gast mit dem Wertgutschein eine Leistung. Welcher Steuersatz hier zur Anwendung kommt, hängt von der Art der Leistung ab. Ist die Leistung eine Übernachtungsleistung, die nach dem 01.01.2010 erbracht wurde, findet insoweit der ermäßigte Steuersatz Anwendung. Für alle anderen Leistungen ist grds. der reguläre Mehrwertsteuersatz von 19 Prozent anzuwenden.

Sachgutscheine (= lauten regelmäßig über eine zu beziehende Leistung, wie z.B. 5-Gang-Menue oder Übernachtung im Doppelzimmer) sind hingegen anders zu behandeln. Sie stellen eine Anzahlung dar. Anzahlungen sind in dem Monat der Umsatzsteuer zu unterwerfen, in dem sie vereinnahmt werden. Wird der Sachgutschein somit im Jahr 2009 an den Gast ausgegeben, ist die Einnahme zunächst mit 19 Prozent Umsatzsteuer zu versteuern. Lautet der Sachgutschein auf eine Übernachtung und erfolgt die Einlösung erst im Jahre 2010 ist die Umsatzsteuer in dem Monat, in dem der Gutschein eingelöst wird, auf 7 Prozent Mehrwertsteuer zu korrigieren.

Ist der Gutschein über eine mehrtägige Übernachtung ausgestellt, die sich über den Jahreswechsel erstreckt, dürfte eine einheitliche Leistung gegeben sein. Mithin wären die gesamten Übernachtungen nur mit 7 Prozent Umsatzsteuer zu versteuern.

## 10. Frage:

Können Vertragspartner nun eine Anpassung bereits abgeschlossener Verträge aufgrund der Reduzierung des Umsatzsteuersatzes auf Beherbergungsleistungen verlangen?

### Antwort:

Ja, unter gewissen Umständen kann dies verlangt werden. Zunächst ist festzustellen, dass es grundsätzlich auf die ursprüngliche vertragliche Vereinbarung ankommt. Bei Netto-Preis-Vereinbarung wie zum Beispiel: 100 Euro netto zzgl. gesetzlicher Mehrwertsteuer ist eindeutig, dass dem Vertragspartner nunmehr ein verminderter Brutto-Verkaufspreis in Rechnung zu stellen ist.

Unter Umständen muss man im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung auch folgende Formulierung als Netto-Preis-Vereinbarung zzgl. der gesetzlich geschuldeten MwSt auslegen: "100 Euro netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer".

Wurden jedoch, was im Hotelgewerbe sehr weit verbreitet ist, Bruttopreise vereinbart, kann grds. Folgendes ausgesagt werden:

1. Wurden die Verträge nach dem 31.08.2009 geschlossen, scheidet eine Anpassung des Bruttoverkaufspreises aus, soweit dies im Vertrag nicht ausdrücklich geregelt worden ist bzw. bei ergänzender Vertragsauslegung als Wille der Vertragsparteien festgestellt werden kann.
2. Wurden die Verträge vor dem 01.09.2009 geschlossen, kann der Vertragspartner grds. gem. § 29 Abs. 1 Satz 1 UStG eine Vertragsanpassung in Höhe der Umsatzsteuer-Minderbelastung verlangen, sofern vertraglich nichts anderes vereinbart wurde. Die Anpassung kann gem. § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen werden.

## **II. Ausführliche Begründung der Antworten**

Um ein Hin- und Herspringen bzw. -blättern zu vermeiden, werden nachstehend die Fragen sowie die Kurzantworten noch einmal wiederholt. Dies soll der Lesefreundlichkeit dienen.

## **1. Frage:**

**Auf welche typischen Hotelleistungen erstreckt sich der ermäßigte Mehrwertsteuersatz in Höhe von 7 Prozent?**

**Unterliegen insbesondere**

- **Frühstück,**
- **Halb- bzw. Vollpension,**
- **All-Inclusive-Angebote,**
- **Wellness-Angebote,**
- **Gestellung von Tagungsräumen**

**dem ermäßigten Steuersatz?**

## **Antwort:**

**Nein, sie sind dem regulären Steuersatz von 19 Prozent Umsatzsteuer zu unterwerfen.<sup>1</sup>**

## **Begründung:**

Allein aus dem reinen Gesetzeswortlaut ist nicht zu entnehmen, dass die vorgenannten Leistungen nicht auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. In § 12 Nr. 11 UStG heißt es lediglich, dass die Ermäßigung nicht für Leistungen gilt, "die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind."

Hiernach könnten die vorstehenden Leistungen dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen sein, wenn diese als Leistungen anzusehen wären, die unmittelbar der Vermietung dienen. Die Gesetzesbegründung hingegen stellt unmissverständlich klar, dass es Wille des Gesetzgebers ist, dass ausschließlich die reine

---

<sup>1</sup> Die Antwort gibt die voraussichtliche Sicht der Finanzverwaltung wieder. Ob diese Auffassung europarechtskonform ist, dürfte mit Blick auf Artikel 98 Absatz 1 und 2 i.V. mit Kategorie 12 des Anhangs III der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sowie der hieraus abgeleiteten Rechtsprechung des BFH zumindest fraglich sein

Die hier wiedergegebene Antwort bietet jedoch bis zur abschließenden Klärung der Frage durch die Finanzgerichtsbarkeit den höchsten Grad an Rechtssicherheit für die Praxis. Deshalb sollten Kalkulationen zunächst auf Basis dieser Antwort vorgenommen werden.

Übernachtungsleistung ermäßigt besteuert werden soll. Frühstück, der Zugang zu Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet), die TV-Nutzung ("pay per view"), die Getränkeversorgung aus der Minibar, Wellnessangebote, Überlassung von Tagungsräumen und sonstige Pauschalangebote dienen ausdrücklich nach der Gesetzesbegründung nicht unmittelbar der Vermietung und sind daher von der Vergünstigung ausgenommen.

Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bei Auslegung des Gesetzestextes den Willen des Gesetzgebers heranzieht und alle Leistungen mit Ausnahme der reinen Beherbergungsleistung dem regulären Steuersatz von 19 Prozent unterwirft.

## 2. Frage:

Müssen zukünftig in der Rechnung Übernachtung und Frühstück bzw. weitere Zusatzleistungen separat ausgewiesen werden?

### Antwort:

Ja, zumindest wenn die Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht worden ist, müssen grds. die jeweiligen Netto-Entgelte, die anzuwendenden Steuersätze sowie die Steuerbeträge in der Rechnung angegeben werden.

Im Ergebnis sieht eine Rechnung daher im Ergebnis wie folgt aus:

2 Übernachtungen (zu 7% USt)	168,22 Euro
2 x Frühstück (zu 19 % USt)	16,80 Euro
Nettoentgelt gesamt:	185,02 Euro
Umsatzsteuer zu 7 %	11,78 Euro
Umsatzsteuer zu 19 %	3,20 Euro
<b>Gesamt-Brutto</b>	<b>200,00 Euro</b>

Übersteigt das Bruttoentgelt der Rechnung nicht den Betrag von 150 Euro, kann jedoch aufgrund der Regelungen über die Kleinbetragsrechnung auch wie folgt abgerechnet werden:

1 Übernachtungen inkl. Frühstück, brutto	100,00 Euro
darin enthaltene Umsatzsteuer zu 7 %	5,89 Euro
darin enthaltene Umsatzsteuer zu 19 %	1,60 Euro

### Begründung:

Gem. § 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist der Unternehmer, hier also der Hotelier, verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten eine ordnungsgemäße Rechnung auszustellen.



Ordnungsgemäß ist eine Rechnung dann, wenn sie den Voraussetzungen des §§ 14, 14a UStG entspricht.

Dass die entsprechenden Formvorschriften eingehalten werden, werden bereits die unternehmerischen Gäste kontrollieren, weil eine nach den Vorschriften §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung eine der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist.

Somit sind auf jeden Fall bei Leistungen gegenüber dem vorstehend bezeichneten Personenkreis die Formvorschriften der §§ 14, 14a UStG einzuhalten.

Dort heißt es in § 14 Abs. 3 Nr. 7 UStG:

*„Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten:*

*(...)*

*7. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 10) sowie jede im voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,“*

Mithin scheidet das Unterlassen eines getrennten Ausweises der Entgelte für die einzelnen Leistungen gegenüber Unternehmern und nichtunternehmerisch tätigen juristische Personen aus, wenn Übernachtung und Frühstück unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Ausgenommen von dem getrennten Ausweis der Netto-Entgelte sind lediglich Rechnungen über Kleinbeträge, also solche, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, vgl. § 33 UStDV.

### **3. Frage:**

**Welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen hat es, wenn der Hotelier zu seiner Übernachtung ein „kostenfreies“ Frühstück anbietet.**

#### **Antwort:**

**Die Beantwortung der Frage ist derzeit nicht abschließend geklärt und daher noch umstritten. Die Finanzverwaltung wird mit großer Wahrscheinlichkeit die Auffassung vertreten, dass in diesen Fällen ein Teil des Entgeltes für die Übernachtung im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtung der Frühstücksleistung zuzurechnen ist. Wie hoch dieser Anteil ist, ist ein Frage des Einzelfalles.**

#### **Begründung:**

Die Frühstücksleistung ist gem. der Rechtsprechung des EuGH (vgl. (EuGH-Urteil vom 02.05.1996 Rs. C-231/94) als sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG zu qualifizieren. Wird diese sonstige Leistung im Inland von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausgeführt, ist diese sonstige Leistung steuerbar. Problematisch ist in diesem Fall das Tatbestandsmerkmal Entgelt. Diesem kommt hier entscheidende Bedeutung zu. Unstreitig dürfte sein, dass die Erbringung der sonstigen Leistung nicht für Zwecke erfolgt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Mithin kommt die Entgeltfiktion des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 1. Alternative UStG nicht in Betracht, weil die Fiktion die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, voraussetzt.

Auch die zweite Alternative des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG ist vorliegend nicht einschlägig, da die sonstige Leistung insoweit nicht für den privaten Bedarf des Personals des Unternehmers erbracht wird.

Ebenfalls nicht tatbestandlich erfüllt ist die Entgeltfiktion des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG, da hier bereits keine Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes vorliegt.

Es ist deshalb festzustellen, dass vorliegend keine der Entgeltfiktionen des § 3 Abs. 9a UStG für sonstige Leistungen Anwendung findet. Anders als die Entgeltfiktion des § 3 Abs. 1b UStG enthält § 3 Abs. 9a UStG keinen Auffangtatbestand im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, der „jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens“ den Lieferungen gegen Entgelt gleichstellt (vgl. *Rau/Dürrwächter-Nieskens § 3 Rn. 1338*).

Mangels Entgelt bzw. einschlägiger Fiktion des Entgelts wäre damit die sonstige Leistung in Gestalt eines kostenlosen Frühstücks nicht steuerbar im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG.

Jedoch könnte bei einer, auch im Umsatzsteuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ein Entgelt für das Frühstück dennoch anzunehmen sein. Dies wäre dann der Fall, wenn das scheinbar kostenlos abgegebene Frühstück in den entgeltlichen Beherbergungsumsatz mit einzubeziehen wäre. Zumindest für die Leistung in Gestalt einer Lieferung nimmt die Finanzverwaltung dies entsprechend an (vgl. *Abschn. 24b Abs. 14-17 UStR 2008*). Dem schließen sich Teile der Literatur (vgl. *Klenk in Sölch/Ringleb UStG Rz. 381; Lipross in UR 2006 S. 142-151*) an, wenn der hingeebene Gegenstand als Zubehör zum Kaufgegenstand gehört oder die Zugabe die Voraussetzungen einer unselbständigen Nebenleistung erfüllt.

Das die Finanzverwaltung diese Auffassung auch im Falle eines kostenlosen Frühstücks vertreten wird, dürfte angesichts des Gesetzeswortlautes des § 12 Nr. 11 Satz 2 UStG mehr als wahrscheinlich sein. Dort heißt es nämlich:

*"Satz 1 gilt nicht für die Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind."*

Die Finanzverwaltung wird deshalb mit großer Wahrscheinlichkeit den Standpunkt vertreten, dass der Gesetzgeber den Fall des "kostenlosen" Frühstücks bereits im Gesetz geregelt hat. Denn die Vergünstigung des ermäßigten Steuersatzes gilt

ausdrücklich nicht für die Leistungen, die zwar mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten worden sind, also für jene, für die kein separates Entgelt berechnet wird, und die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Übernachtung stehen.

Die Steuervergünstigung für diese Leistungen lässt sich jedoch nur vermeiden, wenn man ein Teil des Übernachtungsentgeltes dieser "unentgeltlichen" Leistungen zurechnet. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung den Weg der Zurechnung wählen wird.

Gegen diese Auffassung könnte jedoch das Urteil des EuGH in der Rechtssache Kuwait Petroleum (vgl. *EuGH-Urteil vom 27.04.1999 Rs. C-48/97*) stehen. Die Kuwait Petroleum Ltd. hatte an ihre Tankstellenkunden pro Menge von 12 Litern gekauften Treibstoffs sog. Q8-Sails-Gutscheine ausgegeben, die – in ausreichender Anzahl gesammelt – zum Bezug von Gegenständen aus einem „Geschenkatalog“ berechtigten. Nach Ansicht des EuGH sind solche Zugaben nicht als Rabatte oder Rückvergütungen auf den Preis des gekauften Treibstoffs zu erfassen, sondern als unentgeltliche Zuwendungen i.S.v. Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie (= § 3 Abs. 1b UStG) zu besteuern.

Die These, die Zugaben oder Werbegeschenke seien keine Rabatte oder Rückvergütungen auf den Preis i.S.v. Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie, begründet der EuGH wie folgt (vgl. *Lipross in UR 2006 S. 142-151*):

*„... setzt die Gewährung eines Rabattes oder einer Rückvergütung auf den Preis die entgeltliche Lieferung eines Gegenstandes voraus. Denn schon die Begriffe ‚Rückvergütung‘ und ‚Rabatt‘ beziehen sich auf eine nur teilweise Herabsetzung des vereinbarten Gesamtpreises. Beträgt die Herabsetzung dagegen 100 % des Preises, so handelt es sich in Wirklichkeit um eine unentgeltliche Abgabe. Die unentgeltliche Abgabe fällt jedoch unter Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie.“*

Der EuGH vertritt nach Ansicht von Lipross (vgl. *ebenda.*) zu Recht die Auffassung, dass Rückvergütungen und Rabatte begrifflich eine teilweise Herabsetzung des Preises bedeuten. Wird der Kaufpreis für einen Liefergegenstand ohne Rückgängigmachung

der Lieferung vollständig zurückbezahlt, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor, die nur unter den Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie steuerbar ist. Mit dieser Aussage ist jedoch nach Lipross nicht die ganz andere Frage beantwortet, ob nicht Rückvergütungen oder Rabatte auch in der Weise erfolgen können, dass dem Abnehmer an Stelle eines Geldbetrages ein anderer Vorteil zugewendet wird. So wie das Entgelt für eine Leistung in Geld oder auch in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung bewirkt werden kann, steht nach Teilen der Literatur (vgl. *ebenda.*) außer Zweifel, dass auch die Rückvergütung des Entgelts nicht notwendig nur durch eine Geldzahlung, sondern auch durch eine andere Art der Zuwendung erfolgen kann.

Lipross kritisiert daher das vorstehende EuGH-Urteil (*ebenda.*) wie folgt:

*„Der EuGH begründet seine Auffassung, dass die gegen Gutscheine ausgehändigten „Werbegeschenke“ unentgeltliche Zuwendungen darstellen, mit zwei Erwägungen:*

- *„Zum einen“ stellen der Verkauf des Treibstoffs und die Weitergabe von Gegenständen gegen Gutscheine „zwei getrennte Vorgänge“ dar.*
- *„Zum anderen“ sprächen zwei weitere Argumente für die Klassifizierung der Zuwendungen als unentgeltliche Lieferungen: Die Zuwendungen würden im Rahmen des Verkaufsförderungssystems ausdrücklich als „Geschenke“ bezeichnet. Im Übrigen würde den Kunden unabhängig davon, ob diese sich Gutscheine aushändigen lassen und zum Bezug von Geschenken einlösen, nur der Treibstoff in Rechnung gestellt.*

*Für die Würdigung der EuGH-Entscheidung ist zunächst einmal von Bedeutung, dass der EuGH sich nicht in allgemeiner Form zu Rabatten und Zugaben geäußert, sondern unter Bezugnahme auf die konkreten Umstände eines bestimmten Verkaufsförderungssystems die Hingabe von Gegenständen gegen Einlösung von Gutscheinen als unentgeltliche Lieferungen gewertet hat. Darüber hinaus kann die Entscheidung des EuGH weder in der Begründung noch im Ergebnis überzeugen: Allein die Tatsache, dass zwei nacheinander ablaufende und damit „getrennte“ Lebensvorgänge vorliegen, schließt nicht aus, dass die Vorgänge wirtschaftlich*

*miteinander verknüpft und einheitlich zu bewerten sind. Eine solche wirtschaftliche Verknüpfung war in dem vom EuGH entschiedenen Fall deshalb gegeben, weil die „Weitergabe von Gegenständen“ nur auf der Grundlage von Gutscheinen erfolgte, die dem Käufer – nach Maßgabe des Umfangs seiner Lieferung – ausgehändigt worden waren. Auch die Einlösung von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen ist ein – von der vorausgehenden Lieferung – „getrennter Vorgang“, der sich gleichwohl auf die Bemessungsgrundlage dieser Lieferung auswirkt.*

*Der EuGH hat ferner der Tatsache Bedeutung beigemessen, dass die ausgehändigten Gegenstände im Rahmen des Verkaufsförderungssystems ausdrücklich als „Geschenke“ bezeichnet worden waren. Wenn die formale Bezeichnung der Zugabe eine Rolle spielen würde, könnten Unternehmer die umsatzsteuerliche Würdigung des Vorgangs dadurch beeinflussen, dass sie die Formulierung „Geschenk“ vermeiden und eine andere Bezeichnung wählen, z.B. „Einkaufsprämie“, „Zugabe“, „Bonusartikel“. Richtigerweise kann es jedoch nicht auf die Bezeichnung der Zugabe, sondern einzig auf den wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs aus der Sicht des vom EuGH viel zitierten Durchschnittsverbrauchers ankommen. Der Durchschnittsverbraucher aber weiß sehr wohl zwischen echten Geschenken und solchen nicht besonders berechneten Zuwendungen zu unterscheiden, die er im Zusammenhang mit konkreten Kaufgeschäften erhält und die er – wenn auch versteckt – über den gezahlten Kaufpreis finanziert.*

*Ein gewichtiges Argument ist für den EuGH auch die Abwicklung der vorausgegangenen Treibstofflieferungen. Den Kunden seien nur die Treibstofflieferungen und nicht auch die Gutscheine oder die später ausgegebenen Gegenstände in Rechnung gestellt worden. Im Übrigen hätten alle Käufer unabhängig davon, ob sie sich die Gutscheine aushändigen ließen oder nicht, den gleichen Endverkaufspreis zahlen müssen. Auch diese Argumente des EuGH tragen nicht. Über die Gutscheine und die später ausgegebenen Gegenstände konnte und durfte in den Treibstoffrechnungen gar nicht abgerechnet werden, weil die Hingabe von Gutscheinen keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne ist und die Hingabe von Gegenständen bei der Treibstofflieferung nicht erfolgt war und schon deshalb auch nicht in Rechnung gestellt werden konnte. Die Unentgeltlichkeit der späteren*

*Zuwendungen kann auch nicht damit begründet werden, dass nicht alle Kunden diese Zuwendung erhalten haben. So wie der Leistungsumfang und die Höhe des Entgelts stets individuell zu ermitteln sind, können sich auch bei gleicher Leistung und gleichem Entgelt nachträglich Umstände ergeben, die zu unterschiedlichen wirtschaftlichen Ergebnissen führen. Das gilt z.B. bei Ausgabe von Rabattmarken, die von einem Käufer eingelöst und von einem anderen Käufer nicht eingelöst werden. Obwohl beiden Käufern die gleichen Leistungen mit dem gleichen Endverkaufspreis berechnet worden sind, tritt nur im ersten Fall eine Minderung der Bemessungsgrundlage ein.*

***Wahrung der Wettbewerbsneutralität bei unterschiedlicher Behandlung von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen einerseits und Werbegeschenken andererseits?***

*In seinem Urteil vom 15.10.2002 hat sich der EuGH mit dem Einwand auseinandergesetzt, die unterschiedliche Behandlung von Werbemaßnahmen in Form von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen einerseits und der Abgabe von Werbegeschenken andererseits verstieße gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und sei deshalb wettbewerbsverzerrend. Der EuGH hat diesen Einwand mit dem Hinweis zurückgewiesen, dass der Unternehmer, der im Rahmen der Verkaufsförderung Werbegeschenke abgibt und diesen Vorgang als unentgeltliche Wertabgabe versteuern müsse, schließlich auch zum Vorsteuerabzug aus dem Einkauf der Werbegeschenke berechtigt sei. Die unterschiedliche Behandlung von Gelderstattungen und Werbegeschenken sei deshalb dem System der 6. EG-Richtlinie immanent. Diese Argumentation geht an dem Problem vorbei. Der Vorsteuerabzug für das Werbegeschenk kompensiert nur die Umsatzsteuerbelastung auf der Vorstufe. Mit der Besteuerung des Werbegeschenks als unentgeltliche Wertabgabe kommt es zu einer definitiven Belastung mit Umsatzsteuer. Dies ist bei Vorgängen, die außerhalb eines konkreten Leistungsaustausches erfolgen, gesetzlich gewollt und damit systemimmanent.*

*In dem „Kuwait-Petroleum-Urteil“ ging es jedoch um Werbegeschenke, die im Rahmen einer Verkaufsförderungsmaßnahme unter der Voraussetzung abgegeben*

wurden, dass der Käufer vorher eine bestimmte Warenmenge abgenommen hatte. Es bestand also ein unmittelbarer Zusammenhang mit entgeltlichen Leistungsabgaben. Wirtschaftlich handelte es sich bei den Werbegeschenken um eine umsatzabhängige Rückvergütung, die nicht in Geld, sondern in Form von umsatzsteuerlichen Leistungen erfolgt. Wird ein Teil des Kaufpreises in Form von Geld rückvergütet, mindert sich die Bemessungsgrundlage für die zuvor erbrachten Leistungen. Erfolgt die Rückvergütung in Waren oder Dienstleistungen, wird – bei gleichem Steuersatz – die Minderung der Bemessungsgrundlage durch die Steuer auf die zusätzlich erbrachte Leistung kompensiert. Für die Besteuerung ist es also gleichgültig, ob der Abnehmer eine Rückvergütung in Geld erhält und diese für den entgeltlichen Bezug eines dem Werbegeschenk entsprechenden Gegenstandes aufwendet oder ob der Abnehmer von vornherein nur das Werbegeschenk erhält. Damit werden vergleichbare Vorgänge gleichbehandelt.

Systematisch kommt es somit bei der Einlösung der Gutscheine also einerseits zu einer Rückvergütung auf den Preis und andererseits zu einer entgeltlichen Lieferung des Unternehmers: Die Rückvergütung auf den Preis erfolgt durch die Ausgabe der Gutscheine. Diese Rückvergütung ist erst dann steuermindernd bei dem leistenden Unternehmer zu erfassen, wenn der Abnehmer durch Einlösung der Gutscheine über deren Wert verfügt. Bei der Einlösung der Gutscheine führt der Unternehmer wiederum eine Leistung gegen Entgelt aus. Das Entgelt besteht in den Gutscheinen, die der Abnehmer für den Bezug aufwendet. Der Wert der Gutscheine wiederum richtet sich nach dem Wert der Gegenstände, die der Unternehmer gegen die Einlösung der Gutscheine gewährt.

Die hier vertretene Auffassung bewährt sich vor allem dann, wenn unterschiedliche Steuersätze anzuwenden sind. Unterlag beispielsweise die ursprüngliche Lieferung dem Steuersatz von 16 v.H., während die Rückvergütung in Sachwerten zu einem Steuersatz von 7 v.H. erfolgt, ist die Preisminderung unter Zugrundelegung des Steuersatzes von 16 v.H. zu berücksichtigen, während die Zuwendung der Sachwerte mit 7 v.H. zu versteuern ist. Andererseits sind auch Fallgestaltungen denkbar, wo die Rückvergütung in Sachwerten mit 16 v.H. zu versteuern ist, während die Preisminderung Warenlieferungen zum Steuersatz von 7 v.H. betrifft.



**Beispiel**

*Der Unternehmer verkauft Treibstoff zum Steuersatz von 16 v.H. und gibt Gutscheine aus, die – bei Abnahme einer bestimmten Menge, z.B. 1 000 Liter – zum Bezug von Büchern berechtigen, deren Einkaufspreis 20 € (inklusive 7 v.H. Umsatzsteuer) beträgt.*

*Die Lieferung der Bücher ist mit 7 v.H. zu versteuern ( $20 \text{ €} : 1,07 \cdot 7 \text{ v.H.} = 1,31 \text{ €}$  Umsatzsteuer). Die mit der Lieferung verbundene Preisvergütung ist auf der Basis des Steuersatzes von 16 v.H. steuermindernd zu berücksichtigen ( $20 \text{ €} : 1,16 \cdot 16 \text{ v.H.} = 2,76 \text{ €}$ ).*

(Anm. des Verfassers: Der umgekehrte Fall stellt genau den des kostenlosen Frühstücks dar. Hier ist die ursprüngliche Leistung, die Übernachtung mit einem Steuersatz von 7 v.H. zu versteuern. Die Rückvergütung in Gestalt der Frühstücksleistung wäre aber grds. mit 19 Prozent der Umsatzsteuer zu unterwerfen.)

***Zuwendung eines Gegenstands gegen Einlösung von Gutscheinen und Zuzahlung des Abnehmers***

*Zu ungereimten Ergebnissen führt die Rechtsprechung des EuGH schließlich auch deshalb, weil der Unternehmer – wenn die Zugabe gegen Einlösung von Gutscheinen als unentgeltliche Wertabgabe qualifiziert wird – die Besteuerung minimieren kann, indem er die Zuwendung der Gegenstände von einer Zuzahlung des Abnehmers abhängig macht. Die Zugabe würde damit zu einer entgeltlichen Lieferung, bei der als Bemessungsgrundlage auch dann die Zuzahlung als Entgelt anzusetzen wäre, wenn dieses Entgelt geringer als der Selbstkostenpreis des Unternehmers ist. Die (deutsche) Sonderregelung über die Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG) käme nicht zur Anwendung, weil die Kunden des Unternehmers nicht als „nahe stehende Personen“ anzusehen sind. Die Vereinbarung einer geringen Zuzahlung führt also, obwohl bei einer Gesamtbetrachtung der Aufwand des Abnehmers steigt, zu*

*einer Minderung der Steuer. Dieses Ergebnis ist mit dem Ziel der Umsatzsteuer, den Verbrauch nach Maßgabe des Aufwands des Endabnehmers zu besteuern, kaum vereinbar“<sup>2</sup>*

Die Kritik Lipross an der vorstehenden Entscheidung des EuGH ((EuGH-Urteil vom 27.04.1999 Rs. C-48/97) vermag zu überzeugen. Für den vorliegenden zu beurteilenden Fall würde dies bedeuten, dass ein Teil des Entgeltes für die Übernachtung nunmehr der Frühstücksleistung zuzurechnen wäre. Mithin wäre im Rahmen der Übernachtungsleistung eine Entgeltminderung festzustellen, hinsichtlich der Frühstücksleistung würde eine entgeltliche und damit steuerbare und steuerpflichtige Leistung vorliegen.

In diesem Sinne hat auch der österreichische Verwaltungsgerichtshof in seinem Urteil vom 27.06.2000, Geschäftszahl 95/14/0108,<sup>3</sup> entschieden. Bei dem zu beurteilenden Fall hatte ein Gastwirt im Rahmen einer Übernachtungsleistung mit Halbpension kostenlose Tischgetränke ausgegeben. Der Hotelier ging insoweit von einem nichtsteuerbaren Umsatz aus.

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof widersprach dieser Auffassung und führte wie folgt aus:

*„ Im Beschwerdefall erlangte der Pensionsgast mit Bezahlung des Halbpensionspreises u.a. einen Anspruch auf die Konsumation bestimmter Getränke während des Abendessens. Ebenso wie dies der Verwaltungsgerichtshof in dem die Getränkesteuer betreffenden Erkenntnis vom 28. September 1998, 97/16/0309, ausgeführt hat, muss auch für Zwecke der Umsatzsteuer (bzw. Alkoholabgabe) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Zusammenhang zwischen der Berechtigung zum Konsum von bestimmten Getränken zum Abendessen und der*

---

<sup>2</sup> Lipross führt zum Beleg seiner Ausführungen weitere Nachweise an. Da diese vorliegend nicht überprüft wurden, wird insoweit auf den Original-Aufsatz von Lipross verwiesen, um die entsprechenden Quellen zu ermitteln. Die entsprechenden Fußnoten wurden deshalb entfernt.

<sup>3</sup> Die Entscheidung ist im Internet unter folgender Adresse zu finden:  
[http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR\\_1995140108\\_20000627X01&ResultFunctionToken=0918e5af-4bfa-4a4a-9673-5025524cd485&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=27.06.2000&BisDatum=27.06.2000&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1995140108_20000627X01&ResultFunctionToken=0918e5af-4bfa-4a4a-9673-5025524cd485&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=27.06.2000&BisDatum=27.06.2000&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=)

*Entgeltleistung der Letztverbraucher für die Halbpension gesprochen werden. Eine Verknüpfung zwischen dem Leistungspaket des Beschwerdeführers und den dafür von den Pensionsgästen geleisteten Entgelten liegt auch dann vor, wenn aus Werbegründen kein gesonderter Ausweis der auf die einzelnen Leistungen entfallenden Entgeltteile erfolgt. Dabei kommt dem vom Beschwerdeführer hervorgehobenen Umstand, dass anlässlich der Einführung der strittigen Getränkeabgabe keine Preiserhöhung erfolgt sei, keine umsatzsteuerliche Relevanz zu. Die Erhöhung des Leistungsangebotes bewirkt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nämlich nur, dass auf die einzelnen Komponenten des Leistungsangebotes ein geringerer Entgeltanteil entfällt. (...)*“

Mithin entspricht diese Entscheidung im Ergebnis der Auffassung, die auch Lipross in seinem Aufsatz (vgl. *Lipross in UR 2006 S. 142-151*) vertritt.

Nach alledem ist festzustellen, dass gewichtige Gründe dagegen sprechen, eine "kostenlos" hingeebene Frühstücksleistung mangels Entgelt als nicht steuerbar zu qualifizieren. Daran dürfte auch die Entscheidung des EuGH in der Rechtsache *Kuwait Petroleum* (vgl. *ebenda.*) nichts ändern, weil sie insoweit keine Präjudiz entfaltet. Vorliegend ist nämlich zunächst zu berücksichtigen, dass die Entscheidung des EuGH eine Lieferung und keine sonstige Leistung zum Gegenstand hatte. Die für die Lieferung von Gegenständen maßgebende Entgeltfiktion des § 3 Abs. 1b UStG kennt jedoch den Auffangtatbestand des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Eine solche Regelung ist der Entgeltfiktion für unentgeltliche Abgabe von sonstigen Leistungen gem. § 3 Abs. 9a UStG jedoch fremd. Würde man der im vorstehenden Urteil vertretenen Auffassung des EuGH auch im Falle eines „kostenlosen Frühstückes“ folgen, wäre dieser Umsatz nicht steuerbar. Dies würde jedoch der Zielsetzung des Umsatzsteuerrechts, nämlich der Besteuerung des Letztverbrauchs, entgegenstehen.

Mithin ist deshalb das „kostenlose Frühstück“ doch entgeltlich und damit steuerbar und mangels Steuerfreiheit auch steuerpflichtig. Der Umsatzsteuersatz würde 19 Prozent betragen. Welche Bemessungsgrundlage für das Frühstück zugrunde zu legen ist, ist eine Frage des Einzelfalles.

#### **4. Frage:**

Gibt es einen Richtwert, welcher Betrag für das Frühstück angesetzt werden muss?

#### **Antwort:**

**Nein. Der Betrag, der für das Frühstück in Rechnung zu stellen ist, richtet sich immer nach dem jeweiligen Einzelfall. Jedoch empfehlen wir derzeit den Hoteliers, über die Einführung eines "Businessfrühstückes" für 4,80 Euro nachzudenken.**

#### **Begründung:**

Zunächst ist festzustellen, dass die Kalkulation des Frühstückes sich grds. nicht nach steuerlichen sondern nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten vollziehen soll. Denn langfristig nützt die beste steuerrechtliche Gestaltung nichts, wenn sie betriebswirtschaftlich nicht aufgeht.

Daneben ist es jedoch zutreffen, dass es mit Blick auf die in Artikel 2 Grundgesetz kodifizierte allgemeine Handlungsfreiheit in Gestalt der Privatautonomie jedermann freisteht, seine Preise für Leistungen selbst zu bestimmen. Dieses Recht wird jedoch durch die verfassungsmäßige Ordnung begrenzt. Unter verfassungsmäßiger Ordnung im Sinne dieser Vorschrift versteht man die Summe aller formell und materiell rechtmäßigen Rechtsnormen, also die gesamte Normenpyramide von verfassungsgemäßen Bundesgesetzen bis hinunter zu verfassungsgemäßen Gemeindefestsetzungen, vgl. *Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 16.01.1957, 1 BvR 253/6, sog. Elfes-Urteil, BVerfGE 6, 32.*

Mithin können Steuergesetze bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage von der durch die Vertragsparteien gewählten Ausgestaltung abweichen, und damit die Privatautonomie beeinträchtigen.

Mit Blick auf ein Frühstück, welches zu einem zu günstigen Preis an Gäste angeboten wird, kommen hinsichtlich der Umsatzsteuer die §§ 10 Abs. 4 und 5 UStG als solche regulativen Vorschriften in Betracht. Die §§ 10 Abs. 4 und 5 UStG enthalten Regelungen für eine Mindestbemessungsgrundlage für den Umsatz, wenn für diesen kein oder ein zu geringes Entgelt vereinbart wird.

Im Fall des zu günstigen Angebots eines Frühstücks an Hotelgäste ist jedoch weder § 10 Abs. 4 noch Abs. 5 UStG einschlägig. Mithin scheidet die in § 10 Abs. 4 bzw. Abs. 5 kodifizierte Mindestbemessungsgrundlage bzgl. der Umsatzsteuer aus.

Jedoch darf die General-Korrekturnorm des Steuerrechts, § 42 AO, nicht übersehen werden. Ob diese Generalvorschrift neben den Spezialregelungen über die Mindestbemessungsgrundlage Anwendung finden kann, ist - soweit ersichtlich - noch nicht abschließend geklärt. Da jedoch gerade keiner der in § 10 Abs. 4 und 5 UStG geregelten Fälle vorliegt, könnte grds. der Anwendungsbereich des § 42 AO eröffnet sein.

Mithin ist deshalb festzustellen, dass nach derzeitigem Kenntnisstand dringend davon abzuraten ist, für Übernachtungsgäste ein vergünstigtes Frühstück anzubieten. Jedoch mit Blick auf die Vielzahl von Geschäftsreisenden empfiehlt es sich, ggf. über die Einführung eines Businessfrühstücks für 4,80 Euro nachzudenken.

Diese Empfehlung basiert auf der Regelung des Abschnitts 9.7 Abs. 1 der Lohnsteuerrichtlinien. Hiernach konnte aus einer Rechnung, welche nur einen Gesamtpreis für Übernachtung und Verpflegung ausgewiesen hatte und sich der Anteil der Verpflegung nicht feststellen ließ, der Anteil der Verpflegung durch folgende pauschale Berechnung ermittelt werden:

1. für Frühstück 20 % von der Verpflegungsmehraufwandspauschale = 4,80
  2. für Mittagsessen 40 % von der Verpflegungsmehraufwandspauschale = 9,60
  3. für Abendessen 40 % von der Verpflegungsmehraufwandspauschale = 9,60
- = ergibt Pauschale für Verpflegungsmehraufwand für 24 h Abwesenheit = 24,00

## **5. Frage:**

**Welchem Steuersatz unterliegen Übernachtungsleistungen, die vertraglich vor dem 01.01.2010 vereinbart worden sind, aber erst im Jahr 2010 ausgeführt werden?**

### **Antwort:**

**Maßgebend ist immer die tatsächliche Ausführung der Leistung. Wird die Leistung erst im Jahr 2010 ausgeführt, ist die Beherbergungsleistung mit 7 Prozent der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Auf den Vertragsabschluss kommt es nicht an.**

### **Begründung:**

Gem. § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a UStG entsteht die Steuer für sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG gelten im Zeitpunkt ihrer Vollendung als ausgeführt (vgl. *Lipross/Janzen/Klünemann-Basiskommentar UStG § 13 Rn. 13*).

Bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten, § 20 UStG, entsteht die Steuer hingegen gem. § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Die Entstehung der Steuer ist jedoch davon zu unterscheiden, welcher Steuersatz anzuwenden ist. Gem. Abschn. 160 Abs. 3 UStR 2008 sind bei einer Änderung der Steuersätze die neuen Steuersätze auf Umsätze anzuwenden, die von dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift bewirkt werden. Auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts kommt es für die Frage, welchem Steuersatz eine Leistung oder Teilleistung unterliegt, ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung. Auch in den Fällen der Istbesteuerung (§ 20 UStG) und der

Istversteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) ist entscheidend, wann der Umsatz bewirkt wird.

Auch der Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung ist insoweit für die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes irrelevant (vgl. *Lipross/Janzen/Klünemann-Basiskommentar UStG § 12 Rn. 26*).

Zusammenfassend ist deshalb zu sagen, dass es weder auf den Vertragsabschluss, die Rechnungsstellung oder die Bezahlung für die Bestimmung des Steuersatzes ankommt. Der Steuersatz richtet sich einzig danach, wann die geschuldete Leistung bewirkt wird.

## **6. Frage:**

**Welcher Umsatzsteuersatz ist anzuwenden, wenn der Vertragsabschluss in 2009 erfolgte und der Gast bereits in 2009 eine Vorauszahlung auf die Übernachtungsleistung bezahlt hat, die Übernachtung selbst aber erst im Jahr 2010 stattfindet.**

## **Antwort:**

**Auch in diesem Fall ist die Übernachtungsleistung nur mit 7 Prozent zu versteuern.**

## **Begründung:**

Wie bereits zur Frage 5. ausgeführt, ist für die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes der Zeitpunkt der Zahlung gem. Abschn. 160 Abs. 3 UStR 2008 unerheblich.

Es ist jedoch nur insoweit zu beachten, dass gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 4 UStG die Steuer bereits mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraumes entsteht, in dem das Entgelt bzw. ein Teilentgelt vereinnahmt wird, wenn die Vereinnahmung vor der Leistungserbringung erfolgt. Aber auch insoweit hat die Steuerentstehung keinen Einfluss auf den anzuwendenden Steuersatz. Es kann lediglich dazu führen, dass eine Korrektur der Umsatzsteuer bei Erbringung der Leistung auf den im Zeitpunkt der Leistungserbringung geltenden Steuersatz zu erfolgen hat. Die Korrektur ist in dem Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung vorzunehmen.



**7. Frage:**

**Welcher Steuersatz ist für die Übernachtung in der Sylvester-Nacht maßgeblich?**

**Antwort:**

**Die Hotelübernachtung vom 31.12.2009 auf den 01.01.2010 ist dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 Prozent zu unterwerfen.**

**Begründung**

Wie vorstehend schon ausgeführt, ist gem. Abschn. 160 Abs. 2 UStR 2008 jeweils der Steuersatz anzuwenden, der in dem Zeitpunkt gilt, in dem der Umsatz ausgeführt, also vollendet wird. Vollendet wird die Übernachtungsleistung am Morgen des 01.01.2010. Mithin wäre für diese Übernachtungsleistung der Steuersatz maßgebend, der am 01.01.2010 gilt. Vorliegend wären das 7 Prozent gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

## **8. Frage:**

Mit welchem Umsatzsteuersatz ist eine mehrtägige Hotelübernachtung zu versteuern, die vor dem 01.01.2010 begonnen hat und im Jahr 2010 endet?

### **Antwort:**

Die Frage kann nicht einheitlich beantwortet werden. Dies hängt von der Ausgestaltung im Einzelfall ab, im Wesentlichen sind jedoch zwei eindeutige Fälle darstellbar. Erster Fall: Wurde die mehrtägige Übernachtung in einem Paket z.B. im Rahmen eines Sylvester-Arrangements gebucht und hat der Gast aufgrund der Ausgestaltung des Leistungsangebotes kein eigenständiges Interesse an ausschließlich einer Übernachtung, stellt sich die Übernachtungen als eine einzige Leistung dar. Endet die letzte Übernachtung des Arrangements im neuen Jahr, gilt die gesamte Übernachtungsleistung erst im Jahr 2010 als ausgeführt und unterliegt deshalb einheitlich in Höhe von 7 Prozent der Umsatzsteuer.

Zweiter Fall: Bucht der Gast hingegen nicht von Anfang an mehrere Übernachtungen, sondern entscheidet sich jeden Tag aufs Neue für eine Zusatznacht, liegen u.E. insoweit Einzelleistungen vor. Hier ist dann zu unterscheiden: Übernachtungsleistungen, die vollständig noch im Jahr 2009 erbracht worden sind, unterliegen mit 19 Prozent der Umsatzsteuer. Übernachtungen hingegen, die nach dem 31.12.2009 enden, sind dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 Prozent zu unterwerfen.

Zwischen diesen beiden klaren Fällen wird es in der Praxis eine große Anzahl von Varianten geben, die hier nicht abschließend behandelt werden können. Als Richtschnur für die Praxis kann - solange es keine entsprechende Verwaltungsanweisung gibt - jedoch folgendes gelten: Hat der Gast kein Interesse an nur einer einzelnen Nacht, sondern nur an mehreren Übernachtungen, so gelten diese als einheitliche Leistung. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist dann, sofern die letzte Übernachtung im Jahr 2010 endet, insgesamt auf alle Übernachtungen anzuwenden.

## **Begründung**

Für die Frage, welcher Steuersatz auf die Übernachtungsleistungen anzuwenden ist, wenn diese im Rahmen einer mehrtägigen Übernachtungsleistung erbracht wird, die noch im alten Jahr beginnt und erst im Jahr 2010 endet, kommt es entscheidend darauf an, ob die mehrtägige Übernachtungsleistung als eine Leistung, als mehrere Einzelleistungen oder die jeweilige Übernachtung als Teilleistung anzusehen ist.

Unstreitig dürften mehrere Einzelleistungen vorliegen, wenn der Gast sich nach jeder vollbrachten Nacht auf's Neue für eine Zusatznacht entscheidet. In diesem Fall ist die zunächst vereinbarte Leistung mit Beendigung der jeweiligen Übernachtung erbracht. Die folgende Zusatznacht stellt eine neue Leistung dar. In diesem Fall ist für die Anwendung des jeweiligen Umsatzsteuersatzes zu schauen, wann die einzelne Übernachtungsleistung vollständig ausgeführt wurden. Liegt dieser Zeitpunkt im Jahr 2009, findet noch der reguläre Mehrwertsteuersatz in Höhe von 19 Prozent Anwendung. Ist die jeweilige Übernachtung jedoch erst in 2010 vollständig erbracht, unterliegt der Umsatz dem ermäßigten Steuersatz. Eine Gesamtbetrachtung aller Übernachtungsleistungen scheidet hier unseres Erachtens aus.

Gleichfalls unstreitig dürfte auch der Fall, in dem der Gast die mehrtägige Übernachtungsleistung im Rahmen eines Gesamtpaktes, wie z.B. eines Arrangements erwirbt. Hier stellen die Übernachtungen in keinem Fall einzelne von einander unabhängige Leistungen dar. Fraglich ist lediglich, ob die jeweiligen Übernachtungsleistungen als Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG angesehen werden müssen.

Gem. der Legaldefinition des § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a UStG liegen Teilleistungen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Folglich müssen drei Voraussetzungen für die Annahme von Teilleistungen vorliegen: Die Leistung muss wirtschaftlich teilbar sein, es muss eine gesonderte Entgeltsvereinbarung vorliegen, und diese gesonderte

Entgeltsvereinbarung muss für bestimmte Teile der Leistung vereinbart worden sein, vgl. *Rau/Dürrwächter § 13 Rn. 115, m.w.N.*.

Eine Leistung ist dann wirtschaftlich teilbar, wenn die Teilleistung für den Auftraggeber auch dann einen Wert behalten würde, wenn die ursprüngliche Gesamtleistung nicht ausgeführt wird, vgl. *Götze in UR 1976, S. 233*.

Die geforderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile der Leistung umfasst im Kern nichts anderes als das Voraussetzung für eine Teilleistung ist, dass sie nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Die Voraussetzung der gesonderten Entgeltsvereinbarung beschreibt die vertraglich zwischen den am Leistungsaustausch beteiligten Vertragsparteien festgelegte Vereinbarung, dass der Leistende zur Erbringung von Teilleistungen berechtigt ist und hierfür bereits ein Entgelt beanspruchen darf. Mit der Erbringung seiner Teilleistung hat der Leistende insoweit teilweise bereits erfüllt und deshalb auch die insoweit gesonderte Vergütung verdient, vgl. *Rau/Dürrwächter § 13 Rn. 130, m.w.N.*;

Von einer gesonderten Entgeltsvereinbarung ist regelmäßig dann auszugehen, wenn für einzelne Leistungsteile gesonderte Entgeltsabrechnungen durchgeführt werden, vgl. *Abschnitt 180 Satz 4 UStR*.

Die darüber hinaus verlangte gesonderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile einer Leistung ist nicht schon dann zu bejahen, wenn lediglich Teilzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen, Vorschüsse oder vorläufige Zahlungen vereinbart worden sind. Solche vertragliche Vereinbarungen betreffen allein den Fälligkeitszeitpunkt der Gegenleistung, begründen aber keine gesonderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile der Leistung, vgl. *Rau/Dürrwächter § 13 Rn. 131*.

In dem Fall der mehrtägigen Übernachtungsleistung im Rahmen eines Arrangements dürfte schon fraglich sein, ob überhaupt eine wirtschaftlich teilbare Leistung vorliegt, denn der Gast dürfte kein Interesse an nur einem Teil der Leistung haben. Jedenfalls

fehlt es bei solch einem Arrangement bereits an der gesonderten Entgeltvereinbarung für die einzelne Übernachtungsleistung. Aus diesem Grund sind in diesen Fällen keine Teilleistungen anzunehmen, mithin ist die mehrtägige Übernachtungsleistung erst mit Ende der letzten Übernachtung erbracht. Endet diese im Jahr 2010 sind die Übernachtungen grds. insgesamt der Umsatzsteuer zu 7 Prozent zu unterwerfen.

Strittig dürfte der Fall sein, indem der Hotelgast außerhalb eines Gesamt-Paketes, wie z.B. eines Arrangements mehrere Übernachtungen bucht. Hier könnten nämlich durchaus Teilleistungen in Gestalt der einzelnen Übernachtungen vorliegen. In übertragener Anwendung des Beispiel 3 des Abschnitts 180 der UStR wäre dies unseres Erachtens dann der Fall, wenn bei Vertragsabschluss, also bei Buchung, der Preis für eine einzelne Übernachtung festgelegt worden ist und der Gesamtpreis sich aus der Multiplikation der Anzahl der Übernachtungen mal des Entgelts pro Übernachtung ergibt.

In diesem Fall sind unseres Erachtens<sup>4</sup> nach Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG gegeben. Die mehrtägige Übernachtungsleistung ist wirtschaftlich in die einzelnen Übernachtungen teilbar. Mit der Vereinbarung des Preises pro Übernachtung bei Buchung wurden für die Teilleistungen auch das Entgelt gesondert vereinbart.

Unmaßgeblich für die Beurteilung des vorliegenden Falles dürfte unseres Erachtens sein, dass die einzelnen Teilleistungen, also die jeweiligen Übernachtungen, üblicherweise erst am Ende des Aufenthalts in einer Rechnung abgerechnet werden. Zwar heißt es in Abschnitt 180 Satz 3 UStR, dass Entgeltvereinbarungen für Teilleistungen im Allgemeinen anzunehmen sind, wenn für die einzelnen Leistungsteile gesonderte Entgeltabrechnungen durchgeführt werden, doch bedeutet dies im Umkehrschluss nicht, dass Teilentgeltvereinbarungen nicht vorliegen, wenn keine gesonderten Entgeltabrechnungen erstellt werden.

---

<sup>4</sup> Vereinzelt sind bereits andere vorläufige Auffassungen zu lesen, die jedoch allesamt nicht rechtlich begründet wurden. Von daher soll hierauf nicht eingegangen werden. Die Frage ist wohl abschließend durch die Verwaltung bzw. die Finanzgerichtsbarkeit zu klären.

Die Legaldefinition des § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 3 UStG stellt nämlich ausdrücklich auf die Vereinbarung, also den Vertragsabschluss, und nicht auf die Abrechnung ab. Die Abrechnung kann lediglich ein Indiz, also ein äußeres Anzeichen für die ursprüngliche Vereinbarung sein. Sie begründet jedoch keines Falls die Teilleistung. Hier ist ausschließlich die anfängliche Vertragsvereinbarung maßgebend.

Und wenn im Rahmen dieser Vertragsvereinbarung, sprich Buchung des Hotelzimmers z.B. vereinbart wurde, 5 Übernachtungen zum Preis von 100 Euro pro Tag und Zimmer, dann wurden unseres Erachtens nach Teilentgelte vereinbart. Vorstehendes Beispiel dürfte unter anderem regelmäßig dann erfüllt sein, wenn die Buchung über ein Hotelreservierungsportal im Internet erfolgt ist.

Liegen aber Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG vor, ist für die Frage, welche Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, regelmäßig auf die Frage abzustellen, wann die jeweilige Teilleistung vollständig ausgeführt worden ist.

## **9. Frage:**

Wie sind Wert- und Sachgutscheinen, die vor dem 01.01.2010 noch verkauft werden, umsatzsteuerrechtlich zu handhaben?

### **Antwort:**

Wertgutscheine (= lauten regelmäßig über einen Euro-Betrag) stellen lediglich ein anderes Zahlungsmittel dar. Der Verkauf vor dem 01.01.2010 unterliegt daher zunächst auch nicht der Umsatzsteuer. Beim Einlösen im Folgejahr bezahlt der Gast mit dem Wertgutschein eine Leistung. Welcher Steuersatz hier zu Anwendung kommt, hängt von der Art der Leistung ab. Ist die Leistung eine Übernachtungsleistung, die nach dem 01.01.2010 erbracht wurde, findet insoweit der ermäßigte Steuersatz Anwendung. Für alle anderen Leistungen ist grds. der reguläre Mehrwertsteuersatz von 19 Prozent anzuwenden.

Sachgutscheine (= lauten regelmäßig über eine zu beziehende Leistung, wie z.B. 5-Gang-Menue oder Übernachtung im Doppelzimmer) sind hingegen anders zu behandeln. Sie stellen eine Anzahlung dar. Anzahlungen sind in dem Monat der Umsatzsteuer zu unterwerfen, in dem sie vereinnahmt werden. Wird der Sachgutschein somit im Jahr 2009 an den Gast ausgegeben, ist die Einnahme zunächst mit 19 Prozent Umsatzsteuer zu versteuern. Lautet der Sachgutschein auf eine Übernachtung und erfolgt die Einlösung erst im Jahre 2010 ist die Umsatzsteuer in dem Monat, in dem der Gutschein eingelöst wird, auf 7 Prozent Mehrwertsteuer zu korrigieren.

Ist der Gutschein über eine mehrtägige Übernachtung ausgestellt, die sich über den Jahreswechsel erstreckt, dürfte eine einheitliche Leistung gegeben sein. Mithin wären die gesamten Übernachtungen nur mit 7 Prozent Umsatzsteuer zu versteuern.

## **Begründung**

Zunächst ist hier zu unterscheiden, ob der Gutschein unter hinreichender Bezeichnung der Leistung ausgegeben wird oder nicht. Werden Gutscheine ausgegeben, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen (meist Wertgutschein genannt), handelt es sich um den Umtausch eines Zahlungsmittels (z.B. Bargeld) in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein). Die Hingabe des Gutscheins selbst stellt keine Lieferung dar. Eine Anzahlung i.S. von § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a Satz 4 UStG liegt ebenfalls nicht vor, da die Leistung nicht hinreichend konkretisiert ist. Erst bei Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer, (vgl. insgesamt hierzu Verfügung der OFD Karlsruhe vom 29.02.2008, UR 2008, S. 399; ebenso Verfügung der OFD Magdeburg vom 02.05.2006, UStK § 10 UStG Karte 10).

Mithin kommt es auch hier für die Bestimmung des maßgeblichen Steuersatzes auf den Zeitpunkt der Leistungsbewirkung an.

Werden dagegen Gutscheine über bestimmte, konkret bezeichnete Leistungen ausgestellt (zumeist als Sachgutscheine bezeichnet), unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzbesteuerung gem. § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a Satz 4 UStG. Der Gutschein stellt somit eine Anzahlung dar. Die Steuer entsteht hier gem. § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a Satz 4 UStG mit Vereinnahmung des Entgelts für den Gutschein. Aber auch hier ist für die Bestimmung des maßgeblichen Steuersatzes der Zeitpunkt der Leistungsbewirkung maßgebend. Ggf. ist deshalb bei Bewirkung der Leistung eine Umsatzsteuerkorrektur durchzuführen, sofern nunmehr ein anderer Steuersatz zur Anwendung gelangt als bei der Vereinnahmung der Anzahlung.



## **10. Frage:**

**Können Vertragspartner nun eine Anpassung bereits abgeschlossener Verträge aufgrund der Reduzierung des Umsatzsteuersatzes auf Beherbergungsleistungen verlangen?**

### **Antwort:**

**Ja, unter gewissen Umständen kann dies verlangt werden. Zunächst ist festzustellen, dass es grundsätzlich auf die ursprüngliche vertragliche Vereinbarung ankommt. Bei Netto-Preis-Vereinbarung wie zum Beispiel: 100 Euro netto zzgl. gesetzlicher Mehrwertsteuer ist eindeutig, dass dem Vertragspartner nunmehr ein verminderter Brutto-Verkaufspreis in Rechnung zu stellen ist.**

**Unter Umständen muss man im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung auch folgende Formulierung als Netto-Preis-Vereinbarung zzgl. der gesetzlich geschuldeten MwSt auslegen: "100 Euro netto zzgl. 19 % Umsatzsteuer".**

**Wurden jedoch, was im Hotelgewerbe sehr weit verbreitet ist, Bruttopreise vereinbart, kann grds. Folgendes ausgesagt werden:**

- 1. Wurden die Verträge nach dem 31.08.2009 geschlossen, scheidet eine Anpassung des Bruttoverkaufspreises aus, soweit dies im Vertrag nicht ausdrücklich geregelt worden ist bzw. bei ergänzender Vertragsauslegung als Wille der Vertragsparteien festgestellt werden kann.**
- 2. Wurden die Verträge vor dem 01.09.2009 geschlossen, kann der Vertragspartner grds. gem. § 29 Abs. 1 Satz 1 UStG eine Vertragsanpassung in Höhe der Umsatzsteuer-Minderbelastung verlangen, sofern vertraglich nichts anderes vereinbart wurde. Die Anpassung kann gem. § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen werden.**

## **Begründung**

Auf eine umfassende Begründung der Antwort wurde vorliegend verzichtet, weil hier über die vorstehenden Ausführungen hinaus, die Betrachtung des einzelnen Falles und die konkrete vertragliche Ausgestaltung zu beachten ist.

In den meisten Fällen schließt sich hieran eine umfassende zivilrechtliche Prüfung. Diese kann jedoch nicht in verallgemeinerter Form vorgenommen werden. In solchen Fällen ist daher die Überprüfung durch einen Rechtsanwalt geboten.