

Umsatzsteuer: Essen auf Rädern rollt nur mit 16 (19)%

Überwiegt das Dienstleistungssegment bei der Abgabe von fertig zubereiteten Speisen (wie beispielsweise in Restaurants), so muss der Betreiber der gastronomischen Einrichtung seinen Umsatz mit dem Regelsteuersatz (bis zum 31. 12. 2006 in Höhe von 16, danach 19 %) versteuern. Der BFH hatte in einem Fall zu entscheiden, in dem es um Essen auf Rädern ging, wobei die zubereiteten Speisen portioniert, mit Geschirr in die Wohnungen der einzelnen Abnehmer gebracht, und später das Geschirr wieder abgeholt und gespült wird. Eine solche Dienstleistung ist nicht ermäßigt zu besteuern. Das Gleiche gilt für einen Menü-Service, der Kinder in Schulen mit fertig zubereiteten Mittagessen versorgt und das Geschirr und Besteck später wieder abholt und reinigt. Auch hier prägt die — durch die Zusatzleistungen gebildete — Dienstleistung die Essenausgabe. Und der BFH hat — 3. — in gleichem Sinne auch zu einem Partyservice entschieden, der auch Geschirr, Tische, Sitzgelegenheiten, Zelte und Dekorationsmaterial zur Verfügung gestellt hatte.

Quelle: Wolfgang Büser

Abgabe von warmen Mittagessen als Lieferung von Speisen; Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen; Bewirtungstätigkeit als Dienstleistung

Gericht: BFH

Datum: 10.08.2006

Aktenzeichen: V R 38/05

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2006, 23108

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Mecklenburg-Vorpommern - 28.04.2005 - AZ: 2 K 465/01

Rechtsgrundlagen:

§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG

Art. 5 RL 77/388/EWG

Fundstellen:

BFHE 214, 480 - 486

BB 2006, 2346 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 2221-2223 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2007, 482-485 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, VIII Heft 42 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, 2556 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, X Heft 42 (Kurzinformation)

DStR 2006, 1888-1890 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2006, 1347 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2006, 753-754 (Kurzinformation)
GK/BW 2007, 65-68
HFR 2006, 1260-1261 (Volltext mit amtl. LS)
IStR 2007, VIII Heft 3 (Kurzinformation)
KÖSDI 2006, 15310 (Kurzinformation)
NWB 2007, 1865 (Kurzinformation)
NWB 2006, 3524 (Kurzinformation)
NWB direkt 2006, 10
RdW 2007, XII Heft 4 (Kurzinformation)
RdW 2007, 333-334 (Volltext)
stak 2006
StB 2006, 408
StBW 2006, 7-8
StuB 2006, 851
UR 2006, 694-696 (Volltext mit amtl. LS)
UStB 2006, 326-327 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
ZKF 2007, 15
Jurion-Abstract 2006, 219858 (Zusammenfassung)

BFH, 10.08.2006 - V R 38/05

Amtlicher Leitsatz:

Eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung und keine Lieferung von Speisen liegt vor, wenn im Rahmen einer Gesamtbetrachtung das Dienstleistungselement im Sinne einer Bewirtungssituation überwiegt. Dies ist bei der Abgabe von warmem Mittagessen an Schüler insbesondere dann der Fall, wenn der Unternehmer nach dem Essen die Tische und das Geschirr abräumt und reinigt.

Gründe

1 I.

Streitig ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1993) auf Umsätze aus der Abgabe von Mittagessen an Schulen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt einen Menü-Service. Ab Februar 1997 versorgte sie die Kinder mehrerer Schulen in W mit Mittagessen.

- 3 Ihre Tätigkeit gestaltete sich im Einzelnen an den von ihr belieferten Schulen wie folgt:
- 4 Sie gab wöchentlich eine Übersicht über ihr Speisenangebot für die folgende Woche aus, anhand derer die Schüler für jeden Wochentag aus verschiedenen Gerichten ein Gericht auswählen konnten. Die Schüler waren im Besitz einer Chipkarte. Mit dieser bestellten sie über einen von der Klägerin in den Schulen jeweils aufgestellten Automaten ihre Menüauswahl, sodass im Voraus feststand, welcher Schüler für welchen Wochentag welches Menü bestellt hatte. Über die Chipkarte rechnete die Klägerin auch ihr Entgelt gegenüber den einzelnen Schülern ab und buchte die Rechnungsbeträge von Konten der Schüler bzw. deren Eltern monatlich ab.
- 5 Die Klägerin bereitete die Mittagessen in ihrer Großküche täglich zu. Sie kochte und garte die Zutaten. Sie verpackte die gekochten und gegarten Bestandteile der Speisen heiß in Thermoport (Isolier- und Transportbehälter), die zu den Schulen befördert wurden. Dort wurden die Mittagessen in von den Schulträgern zur Verfügung gestellten Räumen von Mitarbeitern der Klägerin portioniert und auf schulträgereigenem Geschirr sowie mit schulträgereigenem Besteck an die einzelnen Schüler ausgegeben. Die Speisen wurden nicht nochmals erwärmt. Die Schüler nahmen die Mahlzeiten sodann in Räumen ein, die regelmäßig nahe der Ausgabestelle lagen. Nach dem Essen ließ die Klägerin das Geschirr, das Besteck und die benutzten Tische durch ihr Personal reinigen.
- 6 Schriftliche Vereinbarungen mit den jeweiligen Schulträgern im Zusammenhang mit der Organisation der Schulspeisung haben nach den Angaben der Klägerin nicht bestanden.
- 7 Die Klägerin meldete ihre Umsätze aus der Versorgung der Schulen mit Mittagessen für die Monate Februar bis Oktober 1997 mit einem Steuersatz von 15% an. Unter dem 30. Dezember 1997 reichte sie berichtigte Voranmeldungen für die Monate Februar bis Mai und Juli bis Oktober 1997 mit einem Steuersatz von 7% für die Umsätze aus Schulspeisungen ein. Zur Begründung führte sie unter Hinweis auf § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1993 aus, dass sie keine besonderen Vorrichtungen für den Verzehr der Speisen an Ort und Stelle bereithalte, diese befänden sich im Eigentum der Schulträger. Sie liefere lediglich Speisen und Getränke und unterliege deshalb dem ermäßigten Steuersatz.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die Änderung der Umsatzsteuervoranmeldungen ab und setzte mit Bescheiden vom 7. Januar 1999 Umsatzsteuervorauszahlungen für Februar bis Mai und von Juli bis Oktober 1997 fest, die für die streitigen Umsätze aus den Schulspeisungen einen Steuersatz von 15% auswiesen.
- 9 Dagegen erhob die Klägerin Einspruch.
- 10 Danach gab die Klägerin die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 1997 ab; darin berücksichtigte sie Umsätze aus Schulspeisungen mit einem Steuersatz von 15%.
- 11 Das FA rechnete die Umsatzsteuer für 1997 erklärungsgemäß ab. Es wertete die Einsprüche gegen die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide als Einspruch gegen den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 1997 und wies ihn zurück. Zur Begründung führte es aus, dass die Klägerin nicht nur Speisen anliefern, sondern auch Personal stelle, um die Speisen vor Ort zu portionieren und auszugeben. Deshalb handele es sich nicht lediglich um eine --dem ermäßigten Steuersatz unterliegende-- Lieferung.
- 12 Die anschließende Klage hatte keinen Erfolg.
- 13 Gegen das Urteil des Finanzgerichts (FG) wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Revision. Sie räumt ein, dass nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 2. Mai 1996 Rs. C-231/94 , Faaborg-Gelting Linien A/S (Slg. 1996, I-2395) Restaurationsumsätze (dem Regelsteuersatz unterliegende) Dienstleistungen seien, vermisst aber grundsätzliche systematische Ausführungen des EuGH zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Restaurationsumsatz als dem Regelsteuersatz unterliegende Dienstleistung

zu behandeln sei. Dem EuGH-Urteil sei nur zu entnehmen, dass eine Dienstleistung dann anzunehmen sei, wenn eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt werde, bei der die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Hieran fehle es im Streitfall.

14 Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der Vorentscheidung den Umsatzsteuerbescheid für 1997 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 1997 auf 15 925,35 EUR festgesetzt wird.

15 Das FA ist der Revision entgegengetreten.

16 II.

Die Revision ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zutreffend eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung von Speisen und Getränken verneint.

17 1.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG 1993 ermäßigt sich die Steuer auf 7% für die Lieferung der in der Anlage bezeichneten Gegenstände. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG 1993 gilt dies nicht für die Lieferungen von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Speisen und Getränke werden zum Verzehr an Ort und Stelle geliefert, wenn sie nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Ort der Lieferung in einem räumlichen Zusammenhang steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG 1993).

18 Nach § 3 Abs. 1 UStG 1993 sind Lieferungen eines Unternehmers u.a. Leistungen, durch die er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG 1993).

19 Dementsprechend gilt nach Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, als Lieferung eines Gegenstandes; als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

20 2.

Zur Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen i.S. der Art. 5 und 6 der Richtlinie 77/388/EWG hat der EuGH im Urteil Faaborg-Gelting Linien A/S in Slg. 1996, I-2395 wörtlich ausgeführt:

"12

Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem Wesen. Dieses ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln.

13

Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen. Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u.a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern,

diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen.

14

Somit ist der Restaurationsumsatz durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Er ist daher als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu betrachten. Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel 'zum Mitnehmen' bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen."

21

Hieran anschließend hat er im Urteil vom 10. März 2005 Rs. C-491/03 , Hermann (Internationales Steuerrecht --IStR-- 2005, 235, BFH/NV 2005, Beilage 3, 210) zur Frage, ob die Frankfurter Getränkesteuersatzung (GetrStS) verbrauchsteuerpflichtige Waren (i.S. von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren --Richtlinie 92/12/EWG--) oder eher die Dienstleistungen betrifft, die im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren erbracht werden, Folgendes ausgeführt:

"21

Um zu bestimmen, ob die mit der GetrStS erhobene Steuer verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 oder eher die Dienstleistungen betrifft, die im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Richtlinie erbracht werden, ist das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu berücksichtigen (vgl. analog Urteil Faaborg-Gelting Linien, Randnrn. 12 bis 14).

22

Da die Vermarktung eines Gegenstands immer mit einer minimalen Dienstleistung, wie dem Darbieten der Waren in Regalen, dem Ausstellen einer Rechnung usw., verbunden ist, können bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils an der Gesamtheit eines komplexen Geschäftes, zu dem auch die Lieferung eines Gegenstands gehört, nur die Dienstleistungen berücksichtigt werden, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstands verbunden sind.

23

Auch wenn die aufgrund der GetrStS erhobene Steuer an den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle und damit an ein dienstleistungsbezogenes Element anknüpft, das sich von den Vorgängen unterscheidet, die notwendig mit der Vermarktung alkoholhaltiger Getränke verbunden sind, so lässt sich doch nicht allgemein sagen, dass bei allen in den Anwendungsbereich dieser Steuer fallenden Vorgängen das Dienstleistungselement immer überwiegen wird.

24

Demnach ist für jeden besteuerten Umsatz festzustellen, welches das überwiegende Element ist.

25

Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die Volkswirt Weinschänken GmbH eine Gaststätte betreibt, in der sie Speisen und Getränke serviert.

26

Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke an Kunden im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit geht mit einer Reihe von Dienstleistungen einher, die sich von den Vorgängen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung solcher Waren

verbunden sind. Es handelt sich um die Zurverfügungstellung einer Infrastruktur, die einen möblierten Speisesaal mit Nebenräumen (Garderobe, Toiletten usw.) umfasst, um die Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der servierten Getränke, um die Darbietung der Getränke in einem geeigneten Gefäß, um die Bedienung bei Tisch und schließlich um das Abdecken der Tische und die Reinigung nach dem Verzehr (vgl. in diesem Sinne Urteil Faaborg-Gelting Linien, RandNr. 13).

27

Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit ist durch ein Bündel von Elementen und Handlungen gekennzeichnet, von denen die Lieferung des Gegenstands selbst nur einen Bestandteil darstellt und bei denen die Dienstleistungen überwiegen.

28

Folglich ist eine Steuer, die in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen 'im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren' im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Richtlinie 92/12 anzusehen."

22 3.

Nach diesen Grundsätzen ist auch im Streitfall zu entscheiden, ob eine --dem ermäßigten Steuersatz unterliegende-- Lieferung von Speisen oder eine --dem Regelsteuersatz unterliegende-- Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit und damit eine Dienstleistung vorliegt.

23 a)

Nach der Sachverhaltswürdigung des FG überwog das Dienstleistungselement. Das FG hat in diesem Zusammenhang im Rahmen einer --vom EuGH geforderten-- Gesamtbetrachtung rechtsfehlerfrei ausgeführt, dass die Klägerin nicht nur die Speisen im Sinne körperlicher Gegenstände lieferte, sondern wesentlicher Bestandteil ihrer Tätigkeit die Bereitstellung einer warmen Mahlzeit war. Aus den vom FG dargestellten, in ein organisatorisches Umfeld eingebetteten verschiedenen Tätigkeiten ergibt sich eine typische Bewirtungssituation, bei der sich der Bewirtete um das Umfeld zur Einnahme von Mahlzeiten sowie das Abräumen und Reinigen von Tischen und Geschirr nicht zu kümmern braucht, weil dies die Klägerin übernommen hatte.

24

Dass weder die Räume, in denen das Essen von den Schülern eingenommen wurde, im Eigentum der Klägerin standen noch die Tische und das Geschirr, ist für die Beurteilung als Bewirtungssituation unerheblich, weil die Räume, die Tische und das Geschirr jedenfalls von den Schulen für die Essensabgabe durch die Klägerin bereitgestellt wurden. Nach der Rechtsprechung des Senats sind Verzehrvorrichtungen, die einem Dritten gehören, in die Würdigung einzubeziehen, wenn sie zumindest auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. November 1998 V R 20/98, BFHE 187, 340, BStBl II 1999, 326, unter II.2.b.; vom 7. Mai 1975 V R 136/72, BFHE 116, 294, BStBl II 1975, 796, unter 2.; Abschn. 161 Abs. 4 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996). Auch dieses Dienstleistungselement ist aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers der Leistung der Klägerin zuzurechnen und bei der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen.

25

Das FG hat daher im Ergebnis in Einklang mit der oben dargestellten EuGH-Rechtsprechung die Bewirtungstätigkeit insgesamt als Dienstleistung angesehen und nicht als bloße Lieferung der Speisen. Dies gilt auch dann, wenn man die mit der Vermarktung der Speisen notwendig verbundenen Dienstleistungselemente wie die Zubereitung, den Transport und ggf. auch das Portionieren außer Betracht lässt. Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es nicht auf ein quantitatives Überwiegen der Dienstleistungselemente der Bewirtung gegenüber den Elementen der Speisenherstellung und -lieferung an, sondern darauf, ob bei der gebotenen Gesamtwürdigung das

Dienstleistungselement der Bewirtung qualitativ überwiegt (vgl. insbesondere Rdnrn. 24, 26 und 27 des EuGH-Urteils Hermann in IStR 2005, 235, BFH/NV 2005, Beilage 3, 210).

26 b)

Da es sich insgesamt um eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG 1993 handelt (die dem Regelsteuersatz unterliegt), kommt es auf die Frage, ob eine Lieferung von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG 1993 vorliegt, nicht an.

27 c)

Die Grundsätze zur Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen sind durch den EuGH geklärt. Der Senat sieht deshalb keine Veranlassung für eine Vorlage an den EuGH.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.