

Urteil vom 08. Juni 2011, XI R 37/08

Abgrenzung Lieferung und Restaurationsleistung - Steuerermäßigte Abgabe von standardisiert zubereiteten Speisen an einem Imbissstand

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 3 Abs 9, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 28, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 28, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 31, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 31, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 32, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 32, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 33, UStG § 12 Abs 2 Nr 1 Anl 1 Nr 33, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a

vorgehend FG Münster, 12. November 2007, Az: 15 K 194/04 U

Leitsätze

Die Abgabe von Würsten, Pommes frites und ähnlichen standardisiert zubereiteten Speisen an einem nur mit behelfsmäßigen Verzehrvorrichtungen ausgestatteten Imbissstand ist eine einheitliche Leistung, die als Lieferung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Jahren 1996 bis 1999 (Streitjahre) mehrere Imbissstände und einen Schwenkgrill. Er verkaufte dort verzehrfertig zubereitete Speisen (Bratwurst, Currywurst, Hot Dog, Pommes frites bzw. Steaks, Bauchfleisch, Spieße, Bauchrippe).
- 2** Er behandelte sämtliche Umsätze aus der Abgabe von Speisen als solche, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte eine Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1999 durch. Dabei stellte die Prüferin fest, dass an den Imbissständen Ablagebretter vorhanden waren. Sie meinte, dass es sich hierbei um besondere Vorrichtungen handele, die zum Verzehr von Speisen an Ort und Stelle bereitgehalten würden. Deshalb seien die bisher mit dem ermäßigten Steuersatz versteuerten Umsätze grundsätzlich der Regelbesteuerung zu unterwerfen. Da sie nicht ausschloss, dass ein Teil der Kunden die vorhandenen Ablagebretter nicht zum Verzehr benutzte, sondern die Speisen "zum Mitnehmen" erwarb, schätzte sie den Anteil der der Regelbesteuerung unterliegenden Umsätze auf 80 %.
- 4** Das FA erließ am 28. Mai 2002 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für 1996 bis 1999. Die hiergegen eingelegten Einsprüche hatten keinen Erfolg.
- 5** Während des Klageverfahrens erließ das FA am 9. August 2004 geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 aus Gründen, die das vorliegende Verfahren nicht betreffen. Dabei legte das FA für die Streitjahre Bruttoumsätze für Speisen von ... DM für das Jahr 1996, ... DM für das Jahr 1997, ... DM für das Jahr 1998 und ... DM für das Jahr 1999 zugrunde. Die Umsätze aus der Abgabe der Speisen unterwarf das FA weiterhin zu 80 % dem Regelsteuersatz und zu 20 % dem ermäßigten Steuersatz.
- 6** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Seine Entscheidung ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 647.
- 7** Der Kläger trägt zur Begründung seiner Revision im Wesentlichen vor, das Ablagebrett an einem Imbissstand sei keine Infrastruktur im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH). Außerdem macht

er Verfahrensfehler geltend.

- 8** Der Senat hat mit Beschluss vom 15. Oktober 2009 XI R 37/08 (BFHE 227, 251, BStBl II 2010, 368) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- 9** "1. Ist der Begriff 'Nahrungsmittel' in Anhang H Kategorie 1 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass darunter nur Nahrungsmittel 'zum Mitnehmen' fallen, wie sie typischerweise im Lebensmittelhandel verkauft werden, oder fallen darunter auch Speisen oder Mahlzeiten, die --durch Kochen, Braten, Backen oder auf sonstige Weise-- zum sofortigen Verzehr zubereitet worden sind?"
- 10** 2. Falls 'Nahrungsmittel' im Sinne des Anhangs H Kategorie 1 der Richtlinie 77/388/EWG auch Speisen oder Mahlzeiten zum sofortigen Verzehr sind:
- 11** Ist Art. 6 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass darunter die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Mahlzeiten fällt, die der Abnehmer unter Inanspruchnahme von Verzehrvorrichtungen, wie z.B. Ablagebrettern, Stehtischen oder Ähnlichem, an Ort und Stelle verzehrt und nicht mitnimmt?"
- 12** Der EuGH hat diese --und die in weiteren Vorabentscheidungsersuchen-- gestellten Fragen mit Urteil vom 10. März 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-497/09, C-499/09, C-501/09 (dem Streitfall) und C-502/09 --Bog u.a.-- (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 515, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 272) wie folgt beantwortet:
- 13** "1. Die Art. 5 und 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern
- Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass
- die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr an Imbissständen oder -wagen oder in Kino-Foyers eine Lieferung von Gegenständen im Sinne des genannten Art. 5 ist, wenn eine qualitative Prüfung des gesamten Umsatzes ergibt, dass die Dienstleistungselemente, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, nicht überwiegen;
- die Tätigkeiten eines Partyservice außer in den Fällen, in denen dieser lediglich Standardspeisen ohne zusätzliches Dienstleistungselement liefert oder in denen weitere, besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist, Dienstleistungen im Sinne des genannten Art. 6 darstellen.
- 14** 2. Bei Lieferung von Gegenständen ist der Begriff 'Nahrungsmittel' in Anhang H Kategorie 1 der durch die Richtlinie 92/111 geänderten Sechsten Richtlinie 77/388 dahin auszulegen, dass er auch Speisen oder Mahlzeiten umfasst, die durch Kochen, Braten, Backen oder auf sonstige Weise zum sofortigen Verzehr zubereitet worden sind."
- 15** Der Kläger sieht mit der Entscheidung des EuGH seine Rechtsauffassung bestätigt.
- 16** Er beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999 vom 9. August 2004 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze aus dem Verkauf der verzehrfertig zubereiteten Speisen als Lieferungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu unterwerfen sind.
- 17** Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Es hat auf eine Stellungnahme zu dem EuGH-Urteil verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 20** Das FG hat zu Unrecht die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) auf alle vom Kläger an seinen Imbissständen und einem Schwenkgrill abgegebenen Speisen verneint.
- 21** 1. Die von dem Kläger an seinem Imbissstand und an seinem Schwenkgrill abgegebenen Speisen sind Lieferungen, die nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- 22** a) Steuerpflichtige Umsätze werden nach § 12 Abs. 1 UStG dem Regelsteuersatz unterworfen, falls nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vorliegen.
- 23** Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % u.a. für die Lieferungen der in der Anlage des Gesetzes bezeichneten Gegenstände, darunter z.B. Zubereitungen von Fleisch, Fischen usw. (Nr. 28), aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch sowie Backwaren (Nr. 31), Zubereitungen von Gemüse, Früchten usw. (Nr. 32) oder "verschiedene Lebensmittelzubereitungen" (Nr. 33). Die Anlage verweist auf die jeweiligen Kapitel, Positionen und Unterpositionen des Zolltarifs.
- 24** Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 Sätze 2 und 3 UStG 1993 in der bis 26. Juni 1998 geltenden Fassung (UStG a.F.) gilt der ermäßigte Steuersatz "... 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 Lieferung 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".
- 25** Durch Art. 4 Nrn. 1 und 4 des Gesetzes zur Datenermittlung für den Verteilungsschlüssel des Gemeindeanteils am Umsatzsteueraufkommen und zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BGBl I 1998, 1496) hat der Gesetzgeber mit Wirkung vom 27. Juni 1998 die Sätze 2 und 3 in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG a.F. gestrichen. Mit Wirkung vom 27. Juni 1998 fügte der Gesetzgeber in § 3 Abs. 9 UStG folgende Sätze 4 und 5 ein:
- 26** "Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle ist eine sonstige Leistung. Speisen und Getränke werden zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben, wenn sie nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden."
- 27** Die nationalen Vorschriften beruhen auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a i.V.m. Anhang H der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG). Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt:
- 28** "Der Normalsatz der Mehrwertsteuer wird von jedem Mitgliedstaat als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.
- ...
- 29** Die Mitgliedstaaten können außerdem einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht niedriger als 5 % sein darf, und sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar."
- 30** Anhang H ("Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können") der Richtlinie 77/388/EWG nennt als Kategorie 1 u.a. "Nahrungs- und Futtermittel" sowie "üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermittel verwendete Zutaten".
- 31** b) Zu der Frage, ob die einheitliche Leistung der Abgabe von verzehrfertig zubereiteten Speisen an Imbissständen, die mit behelfsmäßigen Verzehrsvorrichtungen ausgestattet sind, als Lieferung oder als Dienstleistung einzustufen ist, hat der EuGH im Urteil in DStR 2011, 515, UR 2011, 272 Folgendes ausgeführt:
- "... 66 Im vorliegenden Fall betreffen die in den Ausgangsverfahren in den Rechtssachen C-497/09 und C-501/09 fraglichen Tätigkeiten nach den Angaben des vorlegenden Gerichts den Verkauf von Würsten, Pommes frites und anderen Nahrungsmitteln an Imbisswagen oder -ständen zum sofortigen warmen Verzehr. 67 Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Abgabe solcher Waren ihr Kochen, Backen, Braten oder Aufwärmen voraussetzt, was eine Dienstleistung darstellt, die im Rahmen der Gesamtbeurteilung des fraglichen Umsatzes zum Zweck seiner Einstufung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung zu berücksichtigen ist. 68 Da sich jedoch die Zubereitung des warmen Endprodukts im Wesentlichen auf einfache, standardisierte Handlungen beschränkt, die in

den meisten Fällen nicht auf Bestellung eines bestimmten Kunden, sondern entsprechend der allgemein vorhersehbaren Nachfrage ständig oder in Abständen vorgenommen werden, stellt diese Zubereitung nicht den überwiegenden Bestandteil des fraglichen Umsatzes dar und kann allein diesem nicht den Charakter einer Dienstleistung verleihen. 69 Was die charakteristischen Dienstleistungsbestandteile der Restaurationsumsätze angeht, wie sie sich aus der in den Randnrn. 63 bis 65 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergeben, so gibt es im Rahmen der in den Ausgangsverfahren in den Rechtssachen C-497/09 und C-501/09 in Rede stehenden Tätigkeiten keinen Kellnerservice, keine echte Beratung der Kunden und keine Bedienung im eigentlichen Sinne, die insbesondere in der Weiterleitung der Bestellungen an die Küche, in der späteren Präsentation der Speisen und deren Darreichung an den Kunden am Tisch bestünde, auch sind keine geschlossenen, temperierten Räume speziell für den Verzehr der abgegebenen Nahrungsmittel, keine Garderobe und keine Toiletten vorhanden, und es wird ganz überwiegend kein Geschirr, kein Mobiliar und kein Gedeck bereitgestellt. 70 Die vom vorlegenden Gericht genannten Dienstleistungselemente bestehen nämlich nur in der Bereitstellung behelfsmäßiger Vorrichtungen, d.h. ganz einfacher Verzehrtheben ohne Sitzgelegenheit, um einer beschränkten Zahl von Kunden den Verzehr an Ort und Stelle im Freien zu ermöglichen. Solche behelfsmäßigen Vorrichtungen erfordern nur einen geringfügigen personellen Einsatz. Unter diesen Umständen stellen diese Elemente nur geringfügige Nebenleistungen dar und können am dominierenden Charakter der Hauptleistung, d.h. dem einer Lieferung von Gegenständen, nichts ändern.

..."

- 33** c) Nach diesen Grundsätzen liegen im Streitfall Lieferungen vor. Diese unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, weil es sich nach der Entscheidung des EuGH um "Nahrungsmittel" i.S. von Anhang H Kategorie 1 der Richtlinie 77/388/EWG handelt.
- 34** d) Diesem Ergebnis steht nicht die bis zum 26. Juni 1998 geltende Fassung von § 12 Abs. 2 Nr. 1 Sätze 2 und 3 UStG a.F. bzw. die ab dem 27. Juni 1998 geltende gesetzliche Regelung von § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG entgegen. Denn der Vorrang des Gemeinschaftsrechts verpflichtet das nationale Gericht, das für den Steuerpflichtigen günstigere Gemeinschaftsrecht und nicht die entgegenstehenden nationalen Vorschriften anzuwenden (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 23. November 2000 V R 49/00, BFHE 193, 170, BStBl II 2001, 266; vom 16. April 2008 XI R 73/07, BFHE 221, 484, BStBl II 2009, 1024, unter II.2.b cc, m.w.N.).
- 35** 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage war daher entsprechend dem Klageantrag stattzugeben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de