

Urteil vom 12. Oktober 2011, V R 66/09

Zubereitung von Speisen im Altenwohnheim und Pflegeheim - Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung - Partyservice - Kein ermäßigter Steuersatz

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 5, EWGRL 388/77 Art 6, EWGRL 388/77 Anh H

vorgehend FG Düsseldorf, 24. September 2009, Az: 1 K 977/06

Leitsätze

Die in einer Großküche eines Altenwohnheims und Pflegeheims zur Verpflegung der Bewohner zubereiteten Speisen sind keine "Standardspeisen" als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungsvorgänge nach Art eines Imbissstandes, so dass deren Abgabe zu festen Zeitpunkten in Warmhaltebehältern keine Lieferung, sondern eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung ist .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb in den Streitjahren mehrere Altenwohn- und Pflegeheime. Sie ist aufgrund eines Verschmelzungsvertrages vom 13. Dezember 2002 als übernehmender Rechtsträger Gesamtrechtsnachfolger der E-GmbH, von der sie in den Streitjahren 1999 bis 2002 entgeltliche Leistungen zur Versorgung der in den von der Klägerin betriebenen Altenwohn- und Pflegeheimen vollstationär untergebrachten Personen mit Speisen und Getränken bezog. Die E-GmbH hatte dabei die Speiseplanvorgaben der Klägerin einzuhalten und sämtliche Mahlzeiten mit eigenem Personal und eigener Kucheneinrichtung zuzubereiten.
- 2 Dementsprechend betrieb die E-GmbH in den Heimen jeweils eine Großküche und bereitete dort Speisen für die Heimbewohner zu, die dann in entsprechenden Behältnissen unportioniert auf die einzelnen Stationen der Heime transportiert wurden. Auf den Stationen befanden sich Gemeinschaftsküchen, in denen Speisen und Getränke durch das Pflegepersonal der Klägerin portioniert und an die Heimbewohner ausgegeben wurden. Geschirr und Besteck wurden in den Gemeinschaftsküchen aufbewahrt und auch gespült. Die Einnahme der Mahlzeiten durch die Heimbewohner erfolgte in den auf den Stationen befindlichen Gemeinschaftsaufenthaltsräumen. Die Einrichtungsgegenstände sowohl der Gemeinschaftsküchen als auch der Gemeinschaftsaufenthaltsräume befanden sich im Eigentum der E-GmbH, die der Klägerin die gesamte Einrichtung und Ausstattung der Altenwohn- und Pflegeheime zur Verfügung stellte.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass entgegen der Auffassung der Klägerin die Umsätze aus der Verpflegung der Heimbewohner dem Regelsteuersatz unterlägen. Einspruch und Klage hatten überwiegend keinen Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) stützte die Klageabweisung darauf, dass sich die E-GmbH nicht darauf beschränkt habe, die für die Heimbewohner vorgesehenen Speisen in den in den jeweiligen Heimen befindlichen Großküchen verzehrfertig zubereitet an die Klägerin abzugeben, sondern die E-GmbH darüber hinaus auch das Mobiliar der Gemeinschaftsaufenthaltsräume, in denen die Speisen eingenommen wurden, sowie das zur Einnahme der Mahlzeiten erforderliche Geschirr und Besteck überlassen habe. Daher komme es nicht darauf an, ob die E-GmbH oder die Klägerin die Speisen aus der jeweiligen Großküche auf die einzelnen Stationen transportiert und die Essensreste entsorgt habe. Der Berücksichtigung der Mobiliar- sowie der Geschirr- und Bestecküberlassung als Dienstleistungselemente stehe nicht entgegen, dass die E-GmbH der Klägerin nicht nur diese zur Einnahme der Mahlzeiten genutzten Gegenstände, sondern das gesamte Inventar der jeweiligen Heime überlassen habe. Auch sei unerheblich, dass die Heimbewohner die Gemeinschaftsaufenthaltsräume und deren Mobiliar nicht nur für die Einnahme von Mahlzeiten, sondern auch für andere Zwecke genutzt hätten. Die Überlassung des Mobiliars der

Gemeinschaftsaufenthaltsräume sowie des Geschirrs und des Bestecks sei trotz insoweit eigenständiger Leistungen in die Gesamtwürdigung, ob die E-GmbH mit der Verpflegung der Heimbewohner Lieferungen oder sonstige Leistungen erbracht habe, einzubeziehen. Insoweit könnten auch andere Leistungen desselben Unternehmers berücksichtigt werden, wenn sie --wie hier-- zumindest auch dazu dienen, der Abgabe von Speisen und Getränken die Gestalt eines Restaurationsumsatzes zu geben. Der Klägerin seien somit nicht nur verzehrfertig zubereitete Lebensmittel überlassen worden, die E-GmbH habe vielmehr auch Hilfsmittel und Verzehrvorrichtungen zur Verfügung gestellt, die dazu geeignet und bestimmt gewesen seien, den Heimbewohnern die Einnahme der Mahlzeiten in den Gemeinschaftsaufenthaltsräumen zu ermöglichen.

- 5 Hiergegen wendet sich die Revision der Klägerin, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützt. Inventarüberlassung und Verpflegungsleistungen seien keine einheitliche Leistung. Als reiner Kantinenbetreiber habe die E-GmbH lediglich "Standardmahlzeiten" zubereitet. Es lägen neben der Lieferung von Speisen keine weiteren Dienstleistungselemente vor, die unter Berücksichtigung des Trennungsprinzips berücksichtigt werden dürften. Die E-GmbH habe keinen Partyservice betrieben. Im Übrigen sei die Speisenzubereitung kein allein entscheidendes Kriterium und für die Beurteilung als Lieferung oder sonstige Leistung nicht prägend. Die E-GmbH habe neben der Speisenzubereitung keine weiteren prägenden Dienstleistungen erbracht. Der Gesamtversorgungsvertrag habe nur allgemeine Vorgaben enthalten. Die zubereiteten Speisen hätten sich häufig wiederholt. Im "Sozialcatering" würden aufgrund des nur geringen Dienstleistungsanteils bei der Zubereitung stets Lieferungen erbracht. Bei der "Zubereitung von vergleichsweise einfachen Speisen" sei vergleichbar dem Warenverkauf einer Bäckerei von einer Lieferung auszugehen. Eine Menüwahl habe es nicht gegeben. Für das Vorliegen von Lieferungen spreche auch die Anlieferung in Großgebinden. Die Zubereitungen im "Sozialcatering" seien nach "Kreativität" und "Personalaufwand" nicht denen eines Restaurants vergleichbar gewesen.
- 6 Die Klägerin beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 16. November 2001, geändert durch den Bescheid vom 27. Juli 2005, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2006, den Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 30. Dezember 2003, geändert durch Bescheide vom 27. Juli 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Februar 2006, den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 30. Dezember 2003 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Februar 2006 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 31. März 2004, geändert durch Bescheid vom 3. Juni 2004, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. März 2006 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer für 1999 um 65.738,67 €, für 2000 um 102.763,82 €, für 2001 um 58.200,45 € und für 2002 um 43.055,44 € gemindert wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die E-GmbH der Klägerin dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistungen erbracht hat.
- 9 1. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für "die Lieferungen" der in der Anlage bezeichneten Gegenstände.
- 10 Nach § 3 Abs. 1 UStG sind "Lieferungen eines Unternehmens ... Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht)". § 3 Abs. 9 UStG hatte in den Streitjahren folgenden Wortlaut: "Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. ... 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."
- 11 Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf 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), wonach als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer

über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, und auf Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, wonach als Dienstleistung jede Leistung gilt, die keine Lieferung eines Gegenstands i.S. des Art. 5 dieser Richtlinie ist.

- 12 2. Bei der Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Bereich der Speisenzubereitung ist das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 10. März 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Bog u.a. (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 272) zu beachten.
- 13 a) Danach ist die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr an Imbissständen oder -wagen oder in Kino-Foyers eine Lieferung, wenn eine qualitative Prüfung des gesamten Umsatzes ergibt, dass die Dienstleistungselemente, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, nicht überwiegen (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272, Leitsatz 1 erster Gedankenstrich).
- 14 Der EuGH führt hierfür an, dass es sich in diesem Fall um die Abgabe von "Standardspeisen" als Ergebnis einer "einfachen, standardisierten Zubereitung" (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272 Rdnr. 74) handelt, bei der sich "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" (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272 Rdnr. 68). Auf die Lieferung von Nahrungsmitteln i.S. von Anhang H Kategorie 1 der Richtlinie 77/388/EWG kann der ermäßigte Steuersatz auch dann angewendet werden, wenn die Speise oder Mahlzeit durch Kochen, Braten, Backen oder auf sonstige Weise zum sofortigen Verzehr zubereitet wird (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272, Leitsatz 2).
- 15 b) Demgegenüber sind die Tätigkeiten eines Partyservices 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 (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272, Leitsatz 1 zweiter Gedankenstrich).
- 16 Bei einem Partyservice, dessen Leistungen "von der bloßen Zubereitung und Lieferung von Speisen bis zu einer umfassenden Leistung reichen können, die auch die Bereitstellung von Geschirr, Mobiliar (Tische und Stühle), die Darreichungsform der Gerichte, die Dekoration, die Bereitstellung von Personal für die Bedienung und die Beratung über die Zusammenstellung des Menüs und gegebenenfalls die Auswahl der Getränke umfassen kann" (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272 Rdnr. 75), ist die Abgabe von Speisen, die "nicht das Ergebnis einer bloßen Standardzubereitung sind, sondern einen deutlich größeren Dienstleistungsanteil aufweisen und mehr Arbeit und Sachverstand erfordern", als Dienstleistung anzusehen. Der EuGH stellt hierfür auf die "Qualität der Gerichte, die Kreativität sowie die Darreichungsform" (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272 Rdnr. 77) sowie darauf ab, dass die Speisen "in verschlossenen Warmhalteschalen angeliefert oder ... [durch den Unternehmer] aufgewärmt" werden, wobei für "den Kunden wesentlich ist, dass die Speisen genau zu dem von ihm festgelegten Zeitpunkt geliefert werden (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272 Rdnr. 78).
- 17 c) Werden danach nicht lediglich "Standardspeisen" als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungsvorgänge nach Art eines Imbissstandes abgegeben und werden derartige Speisen zu festen Zeitpunkten in Warmhaltebehältern angeliefert, liegt keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung vor.
- 18 Aus § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG ergibt sich nichts anderes. Die Sätze 4 und 5 bestimmen nicht abschließend, unter welchen Voraussetzungen die Abgabe von Speisen als sonstige Leistung zu beurteilen ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Dezember 2008 V R 55/06, BFHE 223, 539, BFH/NV 2009, 673, unter II.4.a, m.w.N.).
- 19 d) Der Senat ist in seiner bisherigen Rechtsprechung von einer dem Regelsteuersatz unterliegenden sonstigen Leistung (Dienstleistung) ausgegangen, wenn ein Mahlzeitendienst Mittagessen auf eigenem Geschirr an Einzelabnehmer in deren Wohnung ausgibt und das Geschirr endreinigt (BFH-Urteil vom 10. August 2006 V R 55/04, BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480, Leitsatz 1), wenn bei der Abgabe von warmen Mittagessen an Schüler im Rahmen einer Gesamtbetrachtung das Dienstleistungselement im Sinne einer Bewirtungssituation überwiegt, da der Unternehmer nach dem Essen die Tische und das Geschirr abräumt und reinigt (BFH-Urteil vom 10. August 2006 V R 38/05, BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482, Leitsatz) oder wenn die Leistungen eines Partyservices mit einer Reihe von Dienstleistungen einhergehen, die sich von den notwendig mit der Lieferung von Lebensmitteln verbundenen Vorgängen wie der verzehrfertigen Zubereitung und Verbringung der Speisen an den von den Kunden genannten Ort zur vereinbarten Zeit, zusätzliche Überlassung, spätere Abholung und Reinigung von Geschirr und Besteck unterscheiden (BFH-Urteil in BFHE 223, 539, BFH/NV 2009, 673, unter II.6.).

- 20** Soweit nach dieser Rechtsprechung erst aufgrund zusätzlicher Dienstleistungselemente wie dem Endreinigen von Geschirr (BFH-Urteil in BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480, Leitsatz 1), dem Abräumen und Endreinigen von Tischen und Geschirr (BFH-Urteil in BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482, Leitsatz) oder der Überlassung, Abholung und Reinigung von Geschirr und Besteck (BFH-Urteil in BFHE 223, 539, BFH/NV 2009, 673, unter II.6.) von einer sonstigen Leistung ausgegangen wurde, hält der Senat hieran nur für den Fall fest, dass Leistungsgegenstand lediglich Standardspeisen sind (Fortführung der Rechtsprechung). Denn Leistungen eines Partyservices, die auch in der bloßen Zubereitung und Lieferung von Speisen bestehen können (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272 Rdnr. 75), sind nur dann keine sonstigen Leistungen, wenn lediglich Standardspeisen ohne zusätzliche Dienstleistungselemente geliefert werden oder besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272, Leitsatz 1 zweiter Gedankenstrich). Die Zubereitung anderer als bloßer Standardspeisen kann daher auch ohne zusätzliches Dienstleistungselement, wie z.B. dem Abräumen und Endreinigen von Tischen und Geschirr, zu einer Dienstleistung führen.
- 21** Die Auffassung von Nieskens (UR 2011, 281), wonach "Menüauswahl und weiteren Dienstleistungselementen wie Gestellung von Personal, Besteck, Geschirr etc." --unabhängig vom Vorliegen einer Standardspeise-- entscheidende Bedeutung zukommen soll, lässt sich mit den Grundsätzen des EuGH-Urteils Bog u.a. in UR 2011, 272 nicht vereinbaren, denn der EuGH stellt für das Vorliegen einer Lieferung durch einen Partyservice auf die Lieferung einer "Standardspeise ohne zusätzliches Dienstleistungselement", nicht aber allgemein auf die Lieferung einer "Speise ohne zusätzliches Dienstleistungselement" ab.
- 22** 3. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung, nicht aber eine ermäßigt zu steuernde Lieferung vorliegt.
- 23** a) Im Streitfall handelte es sich bei den von der E-GmbH erbrachten Leistungen um sonstige Leistungen, nicht aber um Lieferungen. Die Zubereitung der Speisen erfolgte nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in "Großküchen", die sich in dem jeweiligen Heim befanden. Es ist nicht davon auszugehen, dass sich die in den Großküchen ausgeübte Tätigkeit auf die Abgabe von Standardspeisen als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungen nach Art eines z.B. Imbissstandes beschränkte.
- 24** Nach den Feststellungen des FG war die E-GmbH verpflichtet, die vollstationär untergebrachten Personen mit allen Speisen und Getränken zu versorgen und dabei die Speiseplanvorgaben der Klägerin zu beachten. Es ist nicht davon auszugehen, dass sich die in den Großküchen ausgeübte Tätigkeit auf die Abgabe von Standardspeisen als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungen nach Art eines Imbissstandes beschränkte. Weiter wurden die entsprechend dem Speiseplan von der E-GmbH zubereiteten Speisen in Warmhaltebehältern und zu genau festgelegten Zeitpunkten abgegeben. Danach lagen von der Klägerin als der (in den Streitjahren) umsatzsteuerrechtlichen Leistungsempfängerin "bestellte" Speisen (EuGH-Urteil Bog u.a. in UR 2011, 272 Rdnrn. 68 und 77) vor. Die Abgaben von Speisen nach Maßgabe eines mit dem Leistungsempfänger vereinbarten Speiseplanes zu vereinbarten Zeitpunkten in Warmhaltebehältern ist mit der Abgabe von Standardspeisen nach Art eines Imbissstandes nicht vergleichbar und kann daher --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch nicht gleich beurteilt werden. Beschränkt sich die Zubereitung nicht auf eine bloße Standardspeise, sind schließlich weitergehende Vergleiche mit der "Kreativität" und dem "Personalaufwand" bei Restaurants nicht vorzunehmen.
- 25** Nicht zu folgen ist auch der Auffassung der Klägerin, die Lieferung von Standardspeisen sei stets anzunehmen, wenn Speisen in Großbinden abgegeben werden. Auch kommt dem Begriff "Sozialcatering" für die Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen ebenso wenig Bedeutung zu, wie auch die Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG eine Unterscheidung danach erlaubt, wer Leistungsempfänger der abgegebenen Lebensmittel ist.
- 26** b) Im Streitfall nicht zu berücksichtigen war Art. 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie 2006/112/EG (MwSt-DVO). Denn die Verordnung gilt nach ihrem Art. 65 erst ab 1. Juli 2011. Die Frage, welche Bedeutung dieser Regelung unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung zukommt, stellt sich im Streitfall nicht.
- 27** c) Auf die vom FG für maßgeblich erachtete Frage, ob sich die sonstige Leistung daraus ergibt, dass die E-GmbH aufgrund anderer Leistungsbeziehungen zur Klägerin "Hilfsmittel und Verzehrvorrichtungen" wie Mobiliar, Geschirr und Besteck zur Verfügung gestellt hat, kam es nicht mehr an (vgl. hierzu aber BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 V R 18/10, BFH/NV 2011, 1813, Leitsatz 1).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de