

BFH
18.12.2008
V R 55/06

Umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung von Lieferung und sonstiger Leistung - Kein ermäßigter Steuersatz auf Abgabe zubereiteter Speisen und Überlassung von Geschirr und Besteck durch Party-Service - Kriterien für die zollrechtliche Tarifierung

1. Dienstleistungen und Vorgänge, die nicht notwendig mit der Vermarktung von Lebensmitteln verbunden sind, sind kennzeichnend für eine Bewirtungstätigkeit.
2. Nicht notwendig mit der Vermarktung von Lebensmitteln verbunden ist deren Zubereitung zu einem bestimmten Zeitpunkt in einen verzehrfertigen Gegenstand.
3. Die Auslegung der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 richtet sich allein nach zolltariflichen Vorschriften und Begriffen, wenn sie vollumfänglich auf den Zolltarif Bezug nimmt.

UStG 1999 § 12 Abs. 2 Nr. 1
Richtlinie 77/388/EWG Art. 12 Abs. 3, Anhang H Nr. 1

Niedersächsisches FG vom 27. April 2006 16 K 167/04 (EFG 2006, 1789)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt einen Party-Service. Zusätzlich zur Lieferung von Speisen gehört zu ihrem Leistungsangebot die Überlassung von Geschirr und Besteck; hierfür berechnet sie gesondert ein Entgelt. Nur ein Teil der Kunden macht von diesem Angebot Gebrauch. Wird Geschirr und Besteck überlassen, wird dieses anschließend nach Abholung beim Kunden von der Klägerin gereinigt.

Die Klägerin hat in ihrer Umsatzsteuererklärung für 2000 (Streitjahr) auch die Umsätze, bei denen sie ihren Kunden Geschirr und Besteck überlassen und anschließend gereinigt hatte, dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Dieser Steuererklärung stimmte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zunächst zu.

Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA zu diesem Sachverhalt die Auffassung, es handele sich um eine einheitliche Leistung, die als sonstige Leistung zu qualifizieren und mit dem Regelsteuersatz zu besteuern sei. Es änderte deshalb den Umsatzsteuerbescheid für 2000 entsprechend.

Mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, die Überlassung von Geschirr und Besteck sei eine im Vergleich zur Hauptleistung (Lieferung von verzehrfertigen Speisen) nebensächliche Leistung, die die Hauptleistung lediglich ergänze und abrunde. Hilfsweise unterliege jedenfalls lediglich die Überlassung von Geschirr und Besteck dem Regelsteuersatz.

Mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2006, 1789 veröffentlichten Urteil gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, es sei anhand einer Gesamtbetrachtung zu prüfen, ob die Dienstleistungselemente bei Zubereitung und Darreichung der Speisen und Getränke der angebotenen Leistung das Gepräge gäben. Dies sei zu verneinen. Die Speiselieferung sei eine vollwertige Leistung, die für den Kunden auch ohne Geschirrüberlassung einen eigenen Wert habe. Typisch für die Tätigkeit eines Party-Services sei, dass der

Kunde seine Gäste nicht an einen fremden Ort ausführen, sondern in heimischen Räumen selbst bewirten wolle. Damit verzichte er bewusst auf ein wesentliches Dienstleistungselement eines Restaurantumsatzes, nämlich die Einnahme von Speisen in Restaurantatmosphäre unter Inanspruchnahme der Serviceleistungen des Bedienungspersonals. Im Streitfall sei die verbleibende Dienstleistung im Darreichungsbereich bei einer Gesamtbetrachtung auch unter Berücksichtigung der Reinigung des Geschirrs so geringfügig, dass es bei der Beurteilung als Lieferung verzehrfertiger Speisen bleiben müsse.

Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts (§§ 3 Abs. 9, 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 --UStG 1999--). Es ist der Auffassung, maßgeblich für die Abgrenzung von Lieferung und sonstiger Leistung sei, ob das Dienstleistungselement qualitativ --und nicht quantitativ-- überwiege. Dies treffe auf die Leistungen eines Party-Services zu, wenn dieser nicht nur verzehrfertige Speisen liefere, sondern auch Geschirr und Besteck bereitstelle und dies anschließend reinige.

Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt die Zurückweisung der Revision.

Sie trägt im Wesentlichen vor, bei einer vergleichenden Betrachtung mit den in den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) "Faaborg Gelting Linien" beschriebenen Restaurationsumsätzen lägen im Streitfall keine Restaurationsumsätze vor, denn damit sei eine ganze Reihe von Bewirtungsdienstleistungen verbunden, die im Streitfall nur zu einem Teil vorlägen, der insgesamt quantitativ den Umfang der Lieferung der Speisen und Getränke nicht überwiege. Auch bei der erforderlichen Prüfung der Frage, ob es sich insoweit lediglich um Nebenleistungen zu den Lieferungen handele, sei, wie das EuGH-Urteil vom 22. Oktober 1998 C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin (Slg. 1998, I-6229) bestätige, eine quantitative Betrachtung erforderlich. Die Reinigung von Besteck und Geschirr durch die Klägerin dürfe als Dienstleistung schon deshalb nicht berücksichtigt werden, weil sie hierzu lebensmittelrechtlich verpflichtet sei.

II.

Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Die Auffassung des FG, die Leistungen eines Party-Services, der zusätzlich zur Abgabe zubereiteter Speisen Geschirr und Besteck überlässt und anschließend reinigt, unterliege dem ermäßigten Steuersatz, verstößt gegen § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 in Verbindung mit der Anlage hierzu, weil die Klägerin keine der in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 genannten Gegenstände geliefert hat; bei einer Gesamtbetrachtung der von ihr ausgeführten Umsätze aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers überwiegen die Dienstleistungselemente.

1. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für die Lieferung der in der Anlage bezeichneten Gegenstände, nämlich u.a. für die in lfd. Nr. 10 ff. der Anlage genannten Lebensmittel. Hierzu gehören u.a.

- Gemüse, Pflanzen, Wurzeln und Knollen, die zu Ernährungszwecken verwendet werden (lfd. Nr. 10),
- Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren ... (lfd. Nr. 28),
- Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch, Backwaren (lfd. Nr. 31),
- Zubereitungen von Gemüse, Früchten, Nüssen oder anderen Pflanzenteilen ... (lfd. Nr. 32),
- Verschiedene Lebensmittelzubereitungen (lfd. Nr. 33).

2. Damit hat der nationale Gesetzgeber von dem ihm in Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3, Anhang H Nr. 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) eingeräumten Ermessen hinsichtlich der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes Gebrauch gemacht.

Gemäß Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Diese ermäßigten Steuersätze "... sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar".

In Anhang H Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG sind genannt:

"Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten, üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse".

3. Bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. August 2006 V R 38/05, BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482; vom 26. Oktober 2006 V R 59/04, BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487; vom 12. Oktober 2006 V R 36/04, BFHE 215, 356, BStBl II 2007, 485, m.w.N.).

a) Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung ist das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu ermitteln (EuGH-Urteile vom 10. März 2005 Rs. C-491/03, Hermann, Slg. 2005, I-2025, BFH/NV Beilage 2005, 210; vom 2. Mai 1996 Rs. C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, Slg. 1996, I-2395, BStBl II 1998, 282 Rdnrn. 13 und 14). Es kommt deshalb nicht auf ein quantitatives Überwiegen der Dienstleistungselemente der Bewirtung gegenüber den Elementen der Speisenherstellung und -lieferung an, sondern darauf, ob bei der gebotenen Gesamtwürdigung die eine Bewirtung kennzeichnenden Dienstleistungen qualitativ überwiegen (BFH-Urteile vom 10. August 2006 V R 55/04, BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480; in BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482; vom 26. Oktober 2006 V R 58, 59/04, BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487; in BFHE 215, 356, BStBl II 2007, 485).

b) Zur Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung im Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen und Getränken unterscheidet der EuGH zwischen Restaurationsumsätzen, die durch eine Reihe von Dienstleistungen und Vorgängen gekennzeichnet sind, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, und Umsätzen, die sich auf "Nahrungsmittel zum Mitnehmen" beziehen (EuGH-Urteil Faaborg-Gelting-Linien in Slg. 1996, I-2395, BStBl II 1998, 282 Rdnrn. 13 und 14).

Im Urteil in der Rechtssache "Hermann" konkretisiert der EuGH die Kriterien für die Abgrenzung "Minimale Dienstleistungen", die notwendig mit der Vermarktung der Ware verbunden sind, wie z.B. das Darbieten der Waren in Regalen und das Ausstellen einer Rechnung, dürfen bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils nicht berücksichtigt werden (EuGH-Urteil Hermann in Slg. 2005, I-2025, BFH/NV Beilage 2005, 210 Rdnrn. 22, 23).

Als Dienstleistungen und Vorgänge, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Lebensmittel verbunden, sondern kennzeichnend für eine Bewirtungstätigkeit sind, nennt der EuGH demgegenüber ein "Bündel von Elementen und Handlungen", die vom "Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen" (EuGH-Urteil Faaborg-Gelting-Linien in Slg. 1996, I-2395, BStBl II 1998, 282 Rdnr. 13) reichen. Beispielhaft erwähnt der EuGH die Zurverfügungstellung einer Infrastruktur, die Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der servierten Getränke, die Darbietung der Speisen in einem geeigneten Gefäß, die Bedienung bei Tisch, das Abdecken der Tische sowie die Reinigung nach dem Verzehr (EuGH-Urteil Hermann in Slg. 2005, I-2025, BFH/NV Beilage 2005, 210 Rdnr. 26).

c) Nicht mit der Vermarktung von Nahrungsmitteln zur Mitnahme notwendig verbunden sind bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers danach Dienstleistungselemente und Vorgänge wie z.B. die Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der Zusammenstellung und Menge von Mahlzeiten für einen bestimmten Anlass, die Zubereitung und Darreichung von Speisen, deren ansprechendes, restaurationsübliches Anrichten auf Platten und in Gefäßen, die Überlassung dieser Platten und Gefäße sowie von Geschirr und/oder Besteck zur Nutzung, der Transport zum Kunden zum vereinbarten Zeitpunkt und das Abholen sowie die lebensmittelrechtlich erforderliche Endreinigung der den Kunden lediglich zum Gebrauch überlassenen Gegenstände.

d) Nicht notwendig mit der Vermarktung von Lebensmitteln verbunden ist insbesondere deren Zubereitung zu einem bestimmten Zeitpunkt in einen verzehrfertigen Gegenstand. Dass der Gemeinschaftsgesetzgeber die Zubereitung von Mahlzeiten als Herstellungsvorgang im Rahmen einer Dienstleistung und nicht als einen Vorgang beurteilt, der zur Lieferung von Nahrungsmitteln gehört, ergibt sich aus dem Wortlaut des Anhang H, der zwar u.a. Nahrungsmittel und für die Zubereitung von Nahrungsmitteln verwendete Zutaten nennt, nicht aber die Zubereitung selbst. Dies wird bestätigt durch eine aufgrund der Erweiterung der Gemeinschaft veranlasste Übergangsregelung. Art. 129 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) erlaubt Slowenien die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für die Zubereitung von Mahlzeiten. Der Gemeinschaftsgesetzgeber geht folglich offenbar davon aus, dass Letztere dem Regelsteuersatz unterliegt.

e) Dem entspricht die nationale Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 i.V.m. der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999. Diese verweist zur Abgrenzung auf den Gemeinsamen Zolltarif (GZT) der Europäischen Gemeinschaft (EG), dem die Kombinierte Nomenklatur (KN) des Harmonisierten Systems (HS) zur Bezeichnung und Codierung der Waren zu Grunde liegt (BFH-Urteil vom 28. Juni 2000 V R 63/99, BFH/NV 2001, 348, m.w.N.). Zwar sind dort u.a. auch genannt Zubereitungen von Fleisch, Fischen, Kriebstieren, Gemüse, Früchten sowie verschiedene Lebensmittelzubereitungen. Die Auslegung der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 richtet sich aber allein nach zolltariflichen Vorschriften und Begriffen (BFH-Urteile vom 20. Februar 1990 VII R 172/84, BFHE 160, 342, BStBl II 1990, 760; vom 9. Februar 2006 V R 49/04, BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694; BFH-Beschluss vom 28. Dezember 2005 V B 95/05, BFH/NV 2006, 840).

Für die Nrn. 31 bis 33 der Anlage gilt dies, weil sie vollumfänglich auf den Zolltarif Bezug nehmen. Bei der Auslegung der Nr. 28 der Anlage zum UStG ist zu berücksichtigen, dass es sich dabei um eine sog. Exposition handelt ("aus Kapitel 16"). In Expositionen verwendete Begriffe sind umsatzsteuerrechtlich auszulegen, wenn sie eigenständige Begriffe verwenden, die zolltariflich ohne Belang sind. Verwendet aber die Exposition --wie hier-- Begriffe der KN, sind auch diese zolltariflich auszulegen (BFH-Urteil in BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694). Entscheidende Kriterien für die zollrechtliche Tarifierung sind grundsätzlich die objektiven Merkmale und Eigenschaften der Waren. Auf die Art und Weise der Herstellung kommt es nur an, wenn die betreffende Tarifposition dies ausdrücklich vorschreibt (EuGH-Urteil vom 27. September 2007 Rs. C-208/06 und C-209/06, BFH/NV Beilage 2008, 52; BFH-Urteil vom 10. Juni 2008 VII R 22/07, BFH/NV 2008, 1560). Lebensmittelzubereitung in diesem Sinne ist daher die Vermischung und Vermengung einzelner Bestandteile (vgl. auch BFH-Urteil vom 5. Oktober 1999 VII R 42/98, BFHE 190, 501, BFH/NV 2000, 404), nicht aber die verzehrfertige Zubereitung im Sinne eines Kochens, Bratens, Backens o.Ä. Soweit der erkennende Senat im Urteil in BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487 die Zubereitung einer Speise als notwendige Vorstufe ihrer Vermarktung beurteilt und nicht als Dienstleistungselement in der Gesamtbetrachtung berücksichtigt hat, bezieht sich dies auf die Zubereitung im zolltariflichen Sinn.

4. Aus dem im Streitjahr noch geltenden § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG 1999 folgt insoweit nichts anderes.

§ 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG 1999 lauten wie folgt:

"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."

a) Der Wortlaut der Regelung ist nicht in vollem Umfang richtlinienkonform (BFH-Urteile in BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480, unter II. 5., und in BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487, unter b, III. 4. a cc). Weder rechtfertigt allein der Umstand, dass Speisen und Getränke zum "Verzehr an Ort und Stelle abgegeben werden", die Annahme einer sonstigen Leistung (vgl. Rdnr. 23 des EuGH-Urteils Hermann in Slg. 2005, I-2025, BFH/NV Beilage 2005, 210; BFH-Urteil in BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480), noch schließt allein das Fehlen von "besonderen Vorrichtungen", die für "den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden", die Beurteilung als sonstige Leistung schlechthin aus. Für die Abgrenzung danach, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, sind die allgemeinen, aufgrund der Rechtsprechung des EuGH geklärten und zuvor unter II. 2. a) zusammengefassten Grundsätze maßgebend.

b) Davon ausgehend hat der BFH bereits entschieden, dass sonstige Leistungen vorliegen:

- wenn ein Unternehmer zusätzlich zur Lieferung von Speisen und Getränken auch Geschirr, Besteck sowie Tische, Sitzgelegenheiten, Zelte und Dekorationsmaterial zur Verfügung stellt (vgl. BFH-Beschluss vom 8. März 2006 V B 156/05, BFH/NV 2006, 1527);
- wenn ein Mahlzeitendienst Mittagessen auf eigenem Geschirr an Einzelabnehmer in deren Wohnung ausgibt und das Geschirr endreinigt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480);
- wenn ein Menü-Service warme Mittagessen an Schüler ausgibt und nach dem Essen die Tische und das Geschirr abräumt und reinigt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482);
- wenn Kunden eines Imbisswagens ihre Speisen unter Benutzung von Tischen, Stühlen und Bänken der Standnachbarn verzehren konnten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487).

5. Die Vorentscheidung entspricht den o.g. Grundsätzen nicht; sie war deshalb aufzuheben. Das FG hat abweichend von dieser Rechtsprechung eine quantitative Würdigung vorgenommen, indem es ausführte, dass die verbleibenden Dienstleistungen im Darreichungsbereich auch unter Berücksichtigung der Reinigung des Geschirrs geringfügig sind.

6. Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG selbst entscheiden. Denn danach geht die Abgabe der Speisen an die Kunden der Klägerin mit einer Reihe von Dienstleistungen einher, die sich von den Vorgängen unterscheiden, die notwendig mit der Lieferung von Lebensmitteln verbunden sind: Die Klägerin hat die Speisen verzehrfertig zubereitet, an den von ihren Kunden genannten Ort zur vereinbarten Zeit verbracht und ihren Kunden zusätzlich Geschirr und Besteck überlassen sowie dieses wieder abgeholt und gereinigt. Dies reicht für die Annahme einer sonstigen Leistung aus (vgl. Rdnr. 26 des EuGH-Urteils Hermann in Slg. 2005, I-2025, BFH/NV Beilage 2005, 210; BFH-Urteil vom 5. November 1998 V R 20/98, BFHE 187, 340, BStBl II 1999, 326).

Hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Steuer besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Die Klage war danach abzuweisen.