

# Urteil vom 27. Februar 2014, V R 14/13

## Zusatzverpflegung an Bord von Flugzeugen

BFH V. Senat

UStG § 3e, UStG § 26 Abs 3, EWGRL 388/77 Art 8 Abs 1 Buchst c

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Februar 2013, Az: 7 K 7079/09

## Leitsätze

Snacks, kleine Süßigkeiten und Getränke, die an Bord eines Flugzeugs während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets gegen gesondertes Entgelt abgegeben werden, werden nach § 3e UStG am Abgangsort des Flugzeugs geliefert. Es handelt sich nicht um eine Nebenleistung zur Flugbeförderung .

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Fluggesellschaft, stellte in den Streitjahren (1999 bis 2001) auf grenzüberschreitenden Flügen ihren Fluggästen Speisen und Getränke zur Verfügung, die die Kunden durch den Flugpreis vergüteten. Darüber hinaus stellte sie den Fluggästen gegen gesondertes Entgelt weitere Speisen und Getränke wie z.B. Snacks, Süßigkeiten und (alkoholische) Getränke zur Verfügung. Die Klägerin war der Auffassung, dass auch die Abgabe von Speisen und Getränken gegen gesondertes Entgelt nicht der Umsatzsteuer unterliege.
- 2** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Abgabe von Speisen und Getränken gegen gesondertes Entgelt nicht steuerfrei sei und erließ für die Streitjahre nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Steuerbescheide. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 3** Das Finanzgericht (FG) gab in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 973 veröffentlichten Urteil der Klage insoweit statt, als die Klägerin Speisen und Getränke gegen gesondertes Entgelt bei Flügen in Drittstaaten im Inland als nichtsteuerbare Leistung abgegeben habe. Demgegenüber sei die Abgabe von Speisen und Getränken gegen gesondertes Entgelt bei Flügen im Gemeinschaftsgebiet gemäß § 3e des Umsatzsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (UStG) steuerbar und auch steuerpflichtig gewesen. Die entgeltliche Abgabe von Süßigkeiten und (alkoholischen) Getränken an Bord eines Flugzeugs sei --anders als die sog. inkludierte Restauration-- nicht als unselbständige Nebenleistung Teil eines Flugbeförderungsgeschäfts, das gemäß § 26 Abs. 3 Satz 1 UStG von der Umsatzbesteuerung auszunehmen sei. Es handele sich um eigenständige Lieferungen von Gegenständen, nicht aber --auch unter Berücksichtigung der Inanspruchnahme von Klappstischen-- um sonstige Leistungen. § 4 Nr. 6 Buchst. e UStG sei nicht anzuwenden.
- 4** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, für die sie Verletzung materiellen Rechts anführt. Die Abgabe der Speisen und Getränke zum Verzehr an Bord der Flugzeuge gegen gesondertes Entgelt unterliege als Teil der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luftverkehr nicht der Umsatzsteuer. Zumindest sei § 4 Nr. 6 Buchst. e UStG analog anzuwenden. Die eigenständige Bestellung und Bezahlung der Speisen und Getränke stehe der Annahme einer Nebenleistung nicht entgegen. Es sei nicht zwischen einer Grundversorgung mit Nahrungsmitteln an Bord und einer darüber hinausgehenden Genussbefriedigung zu unterscheiden. Eine derartige Differenzierung stehe nicht mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in Einklang. Der Verzehr der Speisen und Getränke sei örtlich und zeitlich an den Flug gebunden. Zwischen Schiffs- und Flugreisen sei nicht zu differenzieren. Auf die Preisgestaltung komme es nicht an.
- 5** Die Klägerin beantragt,  
unter teilweiser Aufhebung des Urteils des FG und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 1. April 2009 und unter Abänderung der Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 6. September 2006 in Gestalt der

Einspruchsentscheidung vom 1. April 2009 die Umsatzsteuer 1999 auf ... €, die Umsatzsteuer 2000 auf ... € und die Umsatzsteuer 2001 auf ... € festzusetzen.

- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Es lägen gesonderte Lieferungen vor, die gegenüber der Flugbeförderung eigenständig seien. Die Lieferungen seien nicht steuerfrei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei den von der Klägerin erbrachten Leistungen um Lieferungen i.S. von § 3 Abs. 1 UStG handelte, die bei den im Revisionsverfahren noch streitigen Beförderungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets gemäß § 3e UStG als am Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet erbracht gelten. Diese Lieferungen sind nicht steuerfrei und unterliegen auch keinem Besteuerungsverzicht.
- 9 1. Die Klägerin hat mit der Abgabe von Speisen und Getränken im Inland steuerbare Lieferungen ausgeführt.
- 10 a) Wird ein Gegenstand an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert, gilt gemäß § 3e Abs. 1 UStG der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung.
- 11 Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 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). Für den Fall, dass die Lieferung von Gegenständen an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn und während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Beförderung erfolgt, gilt danach als Ort der Lieferung der Abgangsort des Personenbeförderungsmittels.
- 12 Unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben ist entgegen der Auffassung der Klägerin nicht ersichtlich, dass § 3e Abs. 1 UStG im Widerspruch zu seinem eindeutigen Wortlaut, der nicht nach der Art der gelieferten Gegenstände unterscheidet, auf bestimmte Arten von Lieferungen wie etwa der Lieferung "abgabenfreier Ware" zu beschränken sein könnte.
- 13 b) Die von der Klägerin ausgeführten Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich als Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG und nicht als sonstige Leistungen anzusehen.
- 14 Nach § 3 Abs. 1 UStG sind Lieferungen eines Unternehmers 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). Demgegenüber war gemäß § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle eine sonstige Leistung, wobei Speisen und Getränke in diesem Sinne zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben wurden, wenn sie nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt waren, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang stand, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten wurden.
- 15 Da der Wortlaut dieser Regelungen nicht in vollem Umfang richtlinienkonform war (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 V R 55/06, BFHE 223, 539, BFH/NV 2009, 673, unter II.4.a), bestimmten § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG nicht abschließend, unter welchen Voraussetzungen die Abgabe von Speisen als sonstige Leistung zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 12. Oktober 2011 V R 66/09, BFHE 235, 525, BStBl II 2013, 250, unter II.2.c), d.h. allein der Umstand, dass Speisen und Getränke zum "Verzehr an Ort und Stelle abgegeben werden", rechtfertigt nicht die Annahme einer sonstigen Leistung (BFH-Urteil in BFHE 223, 539, BFH/NV 2009, 673). Vielmehr liegt bei der Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Bereich der Speisenzubereitung bei der Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr eine Lieferung vor, wenn es sich um die Abgabe von "Standardspeisen" als Ergebnis einer "einfachen, standardisierten Zubereitung" handelt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 10. März 2011 Bog u.a. in den verbundenen Rechtssachen C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Slg. 2011, I-1457).

- 16** Soweit es sich bei den von der Klägerin verkauften Snacks überhaupt um frisch zubereitete Speisen gehandelt hat, hat es sich jedenfalls um Standardspeisen in diesem Sinn gehandelt, bei deren Verkauf von einer Lieferung auszugehen ist.
- 17** Im Streitfall erfolgte die Abgabe von Snacks, kleinen Süßigkeiten und Getränken als Lieferung i.S. von § 3 Abs. 1 UStG. Es handelt sich insbesondere nicht um die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr, bei denen unter bestimmten Voraussetzungen die Annahme einer sonstigen Leistung in Betracht kommen kann (vgl. hierzu allgemein EuGH-Urteil Bog u.a. in Slg. 2011, I-1457, und BFH-Urteil in BFHE 235, 525, BStBl II 2013, 250).
- 18** Das Vorliegen einer sonstigen Leistung ergibt sich schließlich auch nicht daraus, dass die Klägerin Speisen und Getränke an die von ihr sitzend beförderten Fluggäste abgab. Denn als Dienstleistungselement ist bereitgestelltes Mobiliar des Leistenden nicht zu berücksichtigen, wenn es --wie im Streitfall die Sitze und die an ihnen angebrachten Klapptische-- nicht ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern (BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 V R 3/07, BFHE 234, 484, BStBl II 2013, 241, Leitsatz 2).
- 19** c) Bei den Lieferungen der Klägerin handelte es sich nicht um Nebenleistungen zur Flugbeförderung.
- 20** aa) Nach ständiger Rechtsprechung ist in der Regel jede Lieferung oder Dienstleistung eine eigene, selbständige Leistung. Bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen umfasst, ist aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind (BFH-Urteil vom 10. Januar 2013 V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, unter II.1.a aa). Danach liegt eine einheitliche Leistung insbesondere dann vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann Neben- und nicht Hauptleistung, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Bog u.a. in Slg. 2011, I-1457, Rdnr. 54, und Senatsurteil in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, unter II.1.a bb (1)).
- 21** Nach der Rechtsprechung des BFH sind bei einer auch Unterkunft und Verpflegung umfassenden Pauschalreise auf einem Schiff Übernachtung und Verpflegung Nebenleistungen zur Beförderung als Hauptleistung (BFH-Urteile vom 1. August 1996 V R 58/94, BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160, unter III.2.a bb; vom 29. August 1996 V R 103/93, BFH/NV 1997, 383, und vom 19. September 1996 V R 129/93, BFHE 181, 216, BStBl II 1997, 164). Hiervon geht der BFH auch bei einer mehrtägigen Hochseeangelreise aus (BFH-Urteil vom 2. März 2011 XI R 25/09, BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, Leitsatz).
- 22** bb) Im Streitfall waren die Lieferungen der Speisen und Getränke keine Nebenleistungen zur Flugbeförderung.
- 23** Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Abgabe dieser Gegenstände, die der Befriedigung eigenständiger Konsum- und Verbrauchszwecke dient, ein Mittel ist, um die Flugbeförderung als Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Welche Bedeutung vollwertigen Mahlzeiten an Bord eines Flugzeugs zukommt, deren Abgabe im Hinblick auf die Flugdauer erforderlich sein kann, ist im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 24** Gegen die Behandlung als Nebenleistung spricht zudem die eigenständige Preisbildung. Insoweit ist zu berücksichtigen, "dass die Rechnungsstellungs- und Preisbildungsmodalitäten Hinweise auf die Einheitlichkeit einer Leistung liefern können (...) ... und eine gesonderte Rechnungsstellung und eine eigenständige Bildung des Leistungspreises für das Vorliegen selbständiger Leistungen [sprechen], ohne dass diesen Faktoren allerdings eine entscheidende Bedeutung zukäme" (EuGH-Urteil vom 17. Januar 2013 C-224/11, BGZ Leasing, Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 262, Rdnr. 44).
- 25** 2. Die Lieferungen der Klägerin sind nicht steuerfrei.
- 26** a) Steuerfrei waren gemäß § 4 Nr. 6 Buchst. e UStG "die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (§ 3 Abs. 9 Satz 4) im Verkehr mit Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt zwischen einem inländischen und

ausländischen Seehäfen und zwischen zwei ausländischen Seehäfen. ..." Für die Vorschrift besteht im Unionsrecht keine Rechtsgrundlage.

- 27** b) Im Streitfall sind die Lieferungen der Klägerin nicht nach § 4 Nr. 6 Buchst. e UStG steuerfrei, da sie Speisen und Getränke nicht im Verkehr mit Wasserschiffen, sondern im Flugverkehr geliefert hat. Eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung dieser Vorschrift kommt im Hinblick auf ihre Unionsrechtswidrigkeit nicht in Betracht. Hierfür spricht neben dem allgemeinen Grundsatz enger Auslegung von Ausnahmetatbeständen, dass Vorschriften des nationalen Rechts auch dann eng auszulegen sind, wenn sie ansonsten nicht der Richtlinie entsprechen (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 14/11, BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, unter II.2.c bb).
- 28** 3. Die Klägerin kann im Streitfall auch keinen Besteuerungsverzicht beanspruchen.
- 29** Nach § 26 Abs. 3 Satz 1 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen unbeschadet der Vorschriften der §§ 163 und 227 der Abgabenordnung anordnen, daß die Steuer für grenzüberschreitende Beförderungen von Personen im Luftverkehr niedriger festgesetzt oder ganz oder zum Teil erlassen wird, soweit der Unternehmer keine Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer (§ 14 Abs. 1) erteilt hat. Da es sich hierbei um eine besonders geregelte Billigkeitsentscheidung handelt, ist hierüber nicht im Besteuerungsverfahren, sondern in einem gesonderten Billigkeitsverfahren zu entscheiden.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)