

Urteil vom 08. Juni 2011, XI R 33/08

Verkauf von zubereiteten Pizzateilen an einem Imbissstand - Umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung von Lieferung und Restaurationsleistung - Berufung auf günstigeres Unionsrecht - Entbehrlichkeit der Aufhebung eines FG-Urteils aus verfahrensrechtlichen Gründen

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 9 S 4, UStG § 3 Abs 9 S 5, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a, UStG § 3 Abs 9 S 4, UStG § 3 Abs 9 S 5, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Anh H, FGO § 68 S 1, FGO § 126

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 31. März 2008, Az: 6 K 1517/06

Leitsätze

NV: Der Verkauf von zubereiteten Pizzateilen an einem Imbissstand im Gastronomiebereich eines Fußballstadions unterliegt als Lieferung dem ermäßigten Steuersatz (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 10. März 2011 C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, Bog u.a., UR 2011, 272) .

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die Umsätze der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) aus dem Verkauf von Pizzateilen an einem Imbissstand in einem Fußballstadion dem Regelsteuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- 2** Die Klägerin, eine GbR, betreibt einen gemieteten Pizzastand. Dieser befindet sich, ebenso wie weitere Verkaufsstände, in einer sog. Gastronomie-Mall eines Fußballstadions. In der Gastronomie-Mall hat der Vermieter der Stände Stehtische und Bierzeltgarnituren aufgestellt. Bei Heimspielen des dort ansässigen Vereins verkauft die Klägerin an ihrem Stand Pizzateile und Getränke.
- 3** Anlässlich einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das III. Quartal 2002 vertrat der Prüfer die Auffassung, die Umsätze der Klägerin aus dem Verkauf der Pizzateile unterlägen dem Regelsteuersatz, da es sich um einen Verzehr an Ort und Stelle handele. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Meinung an und unterwarf die Umsätze der Klägerin für die Jahre 2002 und 2003 sowie für das I. Quartal 2004 bis einschließlich dem II. Quartal 2005 dem Regelsteuersatz.
- 4** Im September 2005 beantragte die Klägerin unter Beifügung berechtigter Umsatzsteuererklärungen für 2002 und 2003 eine Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 nach § 164 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung sowie der Vorauszahlungsbescheide für das I. Quartal 2004 bis II. Quartal 2005 dahingehend, die Umsätze aus dem Verkauf der Pizzateile dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen.
- 5** Das FA lehnte die beantragten Änderungen mit Verfügungen vom 6. Oktober 2005 bzw. 12. Oktober 2005 ab. Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies es mit Einspruchsentscheidungen vom 4. April 2006 als unbegründet zurück.
- 6** Nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidungen erließ das FA erstmalige oder geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002, 2004 und 2005, in denen es die Umsätze der Klägerin wiederum dem Regelsteuersatz unterwarf.
- 7** Die Klage mit dem Antrag, das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 2002 bis 2005 zu ändern, hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) beurteilte die Umsätze der Klägerin als dem Regelsteuersatz unterliegende Dienstleistung. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1750.
- 8** Die Klägerin trägt zur Begründung ihrer Revision im Wesentlichen vor, das FG habe bei seiner Entscheidung geltende Auslegungsgrundsätze zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) missachtet.

- 9** Der Senat hat mit Beschluss vom 27. Januar 2010 das Revisionsverfahren bis zum Ergehen abschließender Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in den Verfahren C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 ausgesetzt.
- 10** Der EuGH hat mit Urteil vom 10. März 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 --Bog u.a.-- (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 515, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 272) wie folgt entschieden:
- 11** "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
- 12** - 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;
- 13** - 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** Die Klägerin sieht mit der Entscheidung des EuGH ihre Rechtsauffassung bestätigt.
- 16** Sie beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und das FA unter Aufhebung der Bescheide vom 6. Oktober 2005 und vom 12. Oktober 2005 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen dazu zu verpflichten, die Umsatzsteuerbescheide für 2002 vom 11. April 2006, für 2003 vom 7. Juni 2005, für 2004 vom 19. Oktober 2006 und für 2005 vom 10. Oktober 2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze für 2002 in Höhe von 40.142 €, für 2003 in Höhe von 22.701 €, für 2004 in Höhe von 25.984 € und für 2005 in Höhe von 15.408 € dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.
- 17** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 18** II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** Das FG hat zu Unrecht die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf die von der Klägerin an ihrem Pizzastand abgegebenen Pizzateile verneint.
- 20** 1. Das FG-Urteil ist nicht schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Zwar hat das FG den Änderungsbescheid für 2004 vom 19. Oktober 2006, der gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, nicht als Verfahrensgegenstand angesehen und stattdessen über den früheren Bescheid vom 4. September 2006 entschieden, der für die Dauer des Bestehens des Änderungsbescheides keine Wirkung mehr entfaltet hat (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231, unter III.3.). Ist durch den Änderungsbescheid aber kein neuer Streitpunkt in das Verfahren eingeführt worden, widerspräche es dem Sinn des § 68 Satz 1 FGO, nach dem eine Verfahrensfortsetzung ermöglicht werden soll, die Entscheidung des FG aufzuheben (vgl. BFH-Beschluss vom 7. August 2008 I B 161/07, BFH/NV 2008, 2053). Der Zweck einer Aufhebung würde sich darin erschöpfen, der Vorinstanz Gelegenheit zu geben, den Änderungsbescheid datumsmäßig zu erfassen. Aus prozessökonomischen Gründen reicht daher in einem solchen Fall eine Richtigstellung in der Rechtsmittelentscheidung aus (vgl. auch BFH-Beschluss vom 14. August 2009 II B 43/09, BFH/NV 2009, 2012). Das angefochtene Urteil des FG ist betreffend das Streitjahr 2004 auf den

Änderungsbescheid vom 19. Oktober 2006 zu beziehen, da mit dem Änderungsbescheid kein neuer Streitpunkt in das Verfahren eingeführt worden ist.

- 21** 2. Die von der Klägerin an ihrem Pizzastand abgegebenen Pizzateile 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** Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle ist nach § 3 Abs. 9 Satz 4 UStG 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 (§ 3 Abs. 9 Satz 5 UStG).
- 25** 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:
- 26** "Der Normalsatz der Mehrwertsteuer wird von jedem Mitgliedstaat als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.
- ...
- 27** 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."
- 28** 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".
- 29** b) Zu der Frage, ob die einheitliche Leistung der Abgabe von verzehrfertig zubereiteten Speisen an Imbissständen, die mit behelfsmäßigen Verzehrvorrichtungen ausgestattet sind, als Lieferung oder als Dienstleistung einzustufen ist, hat der EuGH im Urteil --Bog u.a.-- in DStR 2011, 515, UR 2011, 272 Folgendes ausgeführt:
- "...
- 30** 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 vorliegenden 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 vorliegenden Gericht genannten Dienstleistungselemente bestehen nämlich nur in der Bereitstellung behelfsmäßiger Vorrichtungen, d.h. ganz einfacher Verzehrröden 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.

..."

- 31** c) Nach diesen Grundsätzen, handelt es sich bei der Zubereitung und dem Verkauf von Pizzateilen um Lieferungen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- 32** Etwas Anderes ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass sich in der Nähe des Imbissstandes der Klägerin Stehtische und Bierzeltgarnituren befanden, die von dem Vermieter des Pizzastandes der Klägerin bereitgestellt worden waren.
- 33** Denn der EuGH hat in seiner Entscheidung --Bog u.a.-- in DStR 2011, 515, UR 2011, 272 zu dem Verkauf von Popcorn und "Tortilla"-Chips in einem Kino-Foyer ausgeführt, dass das bloße Vorhandensein von Mobiliar, das nicht ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr solcher Lebensmittel möglicherweise zu erleichtern, nicht als Dienstleistungselement angesehen werden kann, das geeignet wäre, dem Umsatz insgesamt die Eigenschaft einer Dienstleistung zu verleihen (Rz 73 des Urteils).
- 34** Im Streitfall hat das FG nicht festgestellt und liegen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die vom Vermieter bereitgestellten Tische und Sitzgelegenheiten nicht von allen Besuchern des Fußballstadions genutzt werden durften, sondern ausschließlich dazu bestimmt waren, den Verzehr von im Fußballstadion verkauften Speisen oder Getränken zu erleichtern.
- 35** Außerdem folgt aus dem EuGH-Urteil --Bog u.a.-- in DStR 2011, 515, UR 2011, 272, dass bei der Qualifizierung als einheitliche Leistung (Rz 51 ff.) --und folglich auch bei der Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung (Rz 76)-- nur Einzelleistungen und Handlungen "des Steuerpflichtigen" (Rz 53) und somit nicht Leistungen anderer Unternehmer zu berücksichtigen sind. Soweit der V. Senat des BFH in seinem Urteil vom 10. August 2006 V R 38/05 (BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482) von anderen Voraussetzungen ausgegangen ist, dürfte dies durch das EuGH-Urteil --Bog u.a.-- in DStR 2011, 515, UR 2011, 272 überholt sein.
- 36** d) Der Annahme einer Lieferung steht auch nicht § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG entgegen. Danach ist die Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle zwar eine sonstige Leistung. Der Kläger kann sich aber auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen (vgl. z.B. BFH-Urteile 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.).
- 37** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Denn das FA hat weder im Klage- noch im Revisionsverfahren Einwendungen zur von der Klägerin bezifferten Höhe der Umsätze, auf die der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, erhoben. Der Klage war daher stattzugeben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de