

# Urteil vom 28. Mai 2013, XI R 28/11

## Umsatzsteuersatz bei Verpflegungsleistungen für Kindergärten

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 14 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 24 Abs 1, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 23. Oktober 2011, Az: 4 K 1582/09

## Leitsätze

NV: Liefert ein Unternehmer verzehrfertige Speisen in Warmhaltebehältern an Kindergärten zu festen Zeitpunkten aus und übernimmt er über die Speisenerlieferung hinaus mit der abgestimmten Speiseplanerstellung, dem Lastschriftzug bei den Eltern, der Vorportionierung in Schüsseln vor Ort sowie der Geschirr- und Besteckreinigung nach den Mahlzeiten zusätzliche Dienstleistungen, liegen dem Regelsteuersatz zu unterwerfende sonstige Leistungen selbst dann vor, wenn die Speisen in einem standardisierten Produktionsablauf hergestellt werden .

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, war in den Streitjahren 2003 bis 2007 im Gaststätten-Service/Catering tätig und belieferte u.a. Schulen und Kindergärten mit Mahlzeiten.
- 2 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hat die Klägerin die wöchentlichen oder monatlichen Essens- und Speisepläne für die Kindergärten in Zusammenarbeit mit den Erzieherinnen und den Elternkuratorien unter regelmäßiger Abwägung der Einzelwünsche erstellt, die Rechnungsbeträge von den Eltern im Lastschriftverfahren eingezogen, das Essen zu festgelegten Zeitpunkten in speziellen Thermobehältern angeliefert, dessen Empfang vor Ort durch ihre Mitarbeiter sichergestellt sowie es dort in Schüsseln vorportioniert und das von der belieferten Einrichtung jeweils zur Verfügung gestellte Geschirr und Besteck im Anschluss an die Mahlzeiten gereinigt.
- 3 Anlässlich einer Betriebsprüfung stellte die Prüferin fest, dass die Klägerin die Umsätze aus den Mahlzeitenlieferungen an Schulen dem Regelsteuersatz i.S. des § 12 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterworfen habe, während die Umsätze aus an Kindergärten gelieferten Mahlzeiten gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7 % erfasst worden seien. Nach Ansicht der Prüferin waren hingegen auch die Umsätze aus den Mahlzeitenlieferungen an Kindergärten dem Regelsteuersatz zu unterwerfen.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) änderte dementsprechend mit Bescheiden vom 18. Mai 2009 und 23. Juli 2009 die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre.
- 5 Die hiergegen gerichteten Einsprüche und die gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbundenen Klagen hatten keinen Erfolg.
- 6 Das FG führte zur Begründung aus, dass bei den streitigen Leistungen nicht von einer ermäßigt zu steuernden bloßen Lieferung von verzehrfertigen Speisen ausgegangen werden könne.
- 7 Dem überwiegenden Dienstleistungscharakter der von der Klägerin erbrachten Leistungen stehe nicht entgegen, dass die Erzieherinnen die Essensverteilung an die Kinder und das anschließende Abräumen übernommen hätten, so dass keine --wie bei Bewirtungsleistungen üblich-- direkte Essenszuteilung am Tisch und die Bedienung des Kunden stattgefunden habe.
- 8 Von einer durch § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG begünstigten Lieferung könne nur ausgegangen werden, soweit --anders als hier-- lediglich standardisierte, also ohne vorherige Abstimmung mit dem Kunden hergestellte Speisen abgegeben würden und zusätzliche Dienstleistungselemente fehlten.

- 9 Die Vorentscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 758 veröffentlicht.
- 10 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Sie bringt vor, die Speisenerlieferung sei --entgegen der Auffassung des FG-- der dominierende Bestandteil der streitigen Umsätze gewesen.
- 12 Die "Feinabstimmungen", in der im Durchschnitt nur ein Mal pro Quartal stattfindenden Sitzungen der Elternkuratorien --wie weniger Zucker, weniger Salz, mehr Salate--, die zudem der Vermarktung dienten, führten nicht zu einer individuellen Herstellung der Speisen nach Kundenwunsch.
- 13 Die "vorlaufenden Dienstleistungen" der Vermarktung sowie --wie hier das Kassieren des Entgelts-- die "nachlaufenden Dienstleistungen" seien nicht für die Beurteilung bestimmend, ob eine Speisenerlieferung oder eine Bewirtung vorliege.
- 14 Ebenso seien das Vorhalten spezieller Thermobehälter sowie einer entsprechenden Organisation und die Übernahme der Geschirr- und Besteckreinigung für die gesamte Leistung nicht prägend.
- 15 Hingegen spreche für eine Speisenerlieferung, dass sie, die Klägerin, kein Geschirr und Besteck zur Verfügung gestellt habe.
- 16 Bei der Auslieferung von täglich insgesamt ca. ... Speisen, von denen ca. ... auf die Kindergärten entfielen, sei eine individuelle Zubereitung dieser Mahlzeiten nicht gegeben. Derartige Produktionsabläufe seien nur in standardisierter Form zu bewältigen. Die gelieferten Speisen seien mithin als Standardspeisen zu qualifizieren.
- 17 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidungen vom 21. Oktober 2009 aufzuheben und die Umsatzsteuerfestsetzungen für 2003 bis 2005 vom 18. Mai 2009 und für 2006 und 2007 vom 23. Juli 2009 dahingehend zu ändern, dass die streitigen Umsätze aus den Mahlzeitenlieferungen an die Kindergärten dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7 % unterworfen werden.
- 18 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19 Es tritt der Revision mit den Gründen der Vorentscheidung entgegen und bringt ergänzend vor, dass die streitigen Leistungen der Klägerin nicht mit denen verglichen werden könnten, die Imbissstände und Kino-Foyers erbrachten.
- 20 Aus der Sicht der von der Klägerin versorgten Einrichtungen liege der qualitativ überwiegende Bestandteil der erbrachten Leistungen in den zusätzlichen Dienstleistungselementen, weil --hätte die Klägerin sie nicht erbracht-- hierfür zusätzliches Personal von den Kindergärten hätte eingestellt werden müssen.

## Entscheidungsgründe

- 21 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie war daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 22 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin erbrachten Leistungen dem Regelsteuersatz i.S. des § 12 Abs. 1 UStG unterliegen, weil es sich bei ihnen um sonstige Leistungen handelt, für die der ermäßigte Steuersatz i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht gilt.
- 23 1. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für "die Lieferungen" der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände.
- 24 a) 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)".
- 25 b) Demgegenüber sind sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG "Leistungen, die keine Lieferungen sind". Die für die Streitjahre noch gültigen und inzwischen aufgehobenen Sätze 4 und 5 dieser Vorschrift hatten folgenden Wortlaut: "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."

- 26** c) Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 5 Abs. 1 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) --nunmehr Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)--, wonach als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, sowie 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 --nunmehr Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL, wonach als Dienstleistung jeder Umsatz gilt, der keine Lieferung von Gegenständen ist--.
- 27** 2. Bei der Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Bereich der Speisenzubereitung ist das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 10. März 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 --Bog u.a.-- (Slg. 2011, I-1457, Deutsches Steuerrecht 2011, 515, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 272) zu beachten (vgl. dazu auch Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Oktober 2011 V R 66/09, BFHE 235, 525, BStBl II 2013, 250, Rz 12 f.; vom 23. November 2011 XI R 6/08, BFHE 235, 563, BStBl II 2013, 253, Rz 23; ferner BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2011 V R 47/10, BFH/NV 2012, 812, Rz 12 f.).
- 28** Die Abgabe von Speisen zu festen Zeitpunkten in Warmhaltebehältern ist danach nur dann eine Lieferung und keine sonstige Leistung, wenn es sich um Standardspeisen als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungsvorgänge nach Art eines Imbissstandes handelt (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 235, 525, BStBl II 2013, 250, Rz 17; BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 812, Rz 13). Nur beim Vorliegen einer Standardspeise kommt es für die Abgrenzung von Lieferung und sonstiger Leistung auf zusätzliche Dienstleistungselemente --wie z.B. Überlassung, Abholung und Reinigung von Geschirr und Besteck-- an. Handelt es sich um eine qualitativ höherwertige Speise als eine Standardzubereitung, liegt demgegenüber auch ohne derartige zusätzliche Dienstleistungselemente eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung vor (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 812, Rz 13).
- 29** 3. Nach diesen Grundsätzen ist die Tätigkeit der Klägerin --wovon das FG zutreffend ausging-- selbst dann als sonstige Leistung zu beurteilen, wenn die gelieferten Speisen --wie die Klägerin meint-- als Standardspeisen zu beurteilen wären. Im Streitfall kann daher dahinstehen, ob entsprechend dem Vortrag der Klägerin aufgrund der Fertigung von täglich insgesamt ca. ... Speisen im standardisierten Produktionsablauf die hiervon an die Kindergärten gelieferten ca. ... Mahlzeiten als Standardspeisen anzusehen sind.
- 30** a) Die Klägerin hat nach den mit der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des FG, die den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO binden, über die Speisenerlieferung hinaus zusätzliche Dienstleistungen --mit den Erzieherinnen und Elternkuratorien abgestimmte Speiseplanerstellung, Vorportionierung durch eine Servicekraft und anschließende Geschirr- und Besteckreinigung-- erbracht. Dies genügt nach den vorgenannten Grundsätzen --entgegen der Ansicht der Klägerin-- für die Annahme einer der Regelbesteuerung i.S. des § 12 Abs. 1 UStG zu unterwerfenden sonstigen Leistung i.S. des § 3 Abs. 9 UStG (vgl. dazu auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 812, Rz 15 f.).
- 31** Besondere Umstände, die belegen, dass die Lieferung von Speisen trotz der von der Klägerin zusätzlich erbrachten Dienstleistungen dominierender Leistungsbestandteil war, sind demgegenüber nicht ersichtlich. Sie ergeben sich --entgegen der Ansicht der Klägerin-- weder aus der fehlenden Zurverfügungstellung von Geschirr und Besteck noch aus der fehlenden Essenszuteilung am Tisch und der nicht vorhandenen Bedienung.
- 32** b) Im Übrigen ist nicht davon auszugehen, dass sich --wie im Streitfall-- die in Großküchen ausgeübte Tätigkeit auf die Abgabe von Standardspeisen als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungen nach Art eines Imbissstandes beschränkt (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 235, 525, BStBl II 2013, 250, Rz 24). Selbst die Klägerin hat nicht vorgebracht, dass es sich bei den an die Kindergärten gelieferten Mahlzeiten um Speisen nach Art eines Imbissstandes gehandelt habe. Die Abgabe von Speisen --wie hier-- nach Maßgabe eines mit dem Leistungsempfänger vereinbarten Speiseplans zu vereinbarten Zeitpunkten in Warmhaltebehältern ist mit der Abgabe von Standardspeisen nach Art eines Imbissstandes nicht vergleichbar und kann daher auch nicht gleich beurteilt werden (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 235, 525, BStBl II 2013, 250, Rz 24), auch wenn --wie die Klägerin einwendet-- der Betreiber eines Imbisswagens oder Verkaufsstandes ebenfalls auf Kundenwünsche eingehen muss, um sein Geschäft dauerhaft zu betreiben.
- 33** 4. Im Streitfall nicht zu berücksichtigen war ferner Art. 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. 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, der die Streitjahre 2003 bis 2007 betrifft, mithin nicht.

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