

Urteil vom 20. Oktober 2021, XI R 2/21

Abgabe von Speisen in einer Betriebskantine als sonstige Leistung

ECLI:DE:BFH:2021:U.201021.XIR2.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 15, EUV 282/2011 Art 6 Abs 1, EUV 282/2011 Art 6 Abs 2, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , EGRL 112/2006 Art 14, EGRL 112/2006 Art 24

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 15. Dezember 2020, Az: 2 K 1072/19

Leitsätze

NV: Ein Unternehmer, der in einer Betriebskantine Speisen portioniert, auf Mehrweggeschirr mit Mehrwegbesteck ausgibt sowie das Geschirr und Besteck nach dessen Rückgabe reinigt, erbringt eine sonstige Leistung, die außerhalb des Anwendungsbereichs des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG dem Regelsteuersatz unterliegt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 16.12.2020 - 2 K 1072/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darum, ob die Abgabe von Speisen in einer Betriebskantine dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt auf Grundlage eines Bewirtschaftungsvertrages seit dem Jahr 2007 eine Betriebskantine bei der X-GmbH.
- 3 Nach dem Vertrag war der Kläger u.a. in den Streitjahren (2011 bis 2016) verpflichtet, Speisen (Tellergerichte und Imbisse) anzubieten. Als Tellergerichte bot er wechselnd z.B. Römerbraten, Putenschnitzel, Rinderroulade mit Klößen und Kraut, Spaghetti mit Wurstgulasch oder Kohlrouladen mit Kartoffeln und Soße an. Der Kläger gab die Speisen auf Mehrweggeschirr mit Besteck aus und nahm nach der Rückgabe die Reinigung vor.
- 4 Daneben überließ die X-GmbH dem Kläger Räume mit mehreren Bereichen "unentgeltlich". Die Küche und der Ausgabebereich waren durch eine Ausgabetheke, über die die Speisen den Kunden zur Verfügung gestellt wurden, von einem weiteren Bereich des Raumes mit Tischen und Sitzgelegenheiten (Aufenthaltsbereich) getrennt, der nicht nur zum Verzehr der bei dem Kläger erworbenen Speisen diente, sondern auch der offizielle Pausenraum für die Mitarbeiter der X-GmbH war. Die Kantine war von Montag bis Freitag von 06:30 Uhr bis 15:00 Uhr geöffnet. Außerhalb dieser Öffnungszeiten war der Ausgabebereich durch ein Rollgitter vom Aufenthaltsbereich abgetrennt. Der Aufenthaltsbereich stand den Mitarbeitern aller Schichten (inklusive Nachtschichten) rund um die Uhr zur Verfügung und wurde auch von Mitarbeitern eines anderen Betriebs, von Handwerkern, Speditionen, Mietern, Gästen, Monteuren, Nachbarn und Mitarbeitern von Dienstleistern genutzt.

- 5 Der Kläger erklärte in seinen (nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung --AO-- einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehenden) Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Streitjahre Umsätze aus Lieferungen und Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken sowohl zum ermäßigten als auch zum Regelsteuersatz.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging nach einer Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 in den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für die Jahre 2011 bis 2013 vom 08.01.2018 davon aus, dass die vom Kläger abgegebenen Speisen dem Regelsteuersatz von 19 % und nicht --wie von ihm erklärt-- dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu unterwerfen seien.
- 7 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und beantragte zugleich, die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 gemäß § 164 Abs. 2 AO dahingehend zu ändern, dass hinsichtlich der Besteuerung der Abgabe von Speisen einheitlich der ermäßigte Steuersatz angewendet wird. Er berief sich auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) damals anhängige Revisionsverfahren V R 61/16.
- 8 Den Änderungsantrag für die Jahre 2014 bis 2016 lehnte das FA mit Bescheid vom 29.05.2018 ab. Auch gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein. Er berief sich nunmehr auf das BFH-Urteil vom 03.08.2017 - V R 61/16 (BFH/NV 2018, 63).
- 9 Mit Einspruchsentscheidung vom 02.07.2019 wies das FA sämtliche Einsprüche als unbegründet zurück. Es führte zur Begründung aus, die Sitzgelegenheiten seien dem Kläger zuzurechnen. Außerdem habe der Kläger u.a. mit der Ausgabe der Speisen auf Geschirr sowie dessen Rücknahme und Reinigung weitere Dienstleistungselemente erbracht.
- 10 Das Sächsische Finanzgericht (FG) gab mit Urteil vom 16.12.2020 - 2 K 1072/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1674) der Klage statt, die Umsatzsteuerbescheide für 2011 bis 2013 und der Bescheid über die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen 2014 bis 2016 seien rechtswidrig. Die der Höhe nach unstrittigen Umsätze aus der Bereitstellung von Speisen in der Betriebskantine unterlägen als Lieferung gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) dem ermäßigten Steuersatz. Der Kläger habe i.S. des Art. 6 Abs. 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwSt-DVO-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2011, Nr. L 77, 1) neben der Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und Getränken keine unterstützenden Dienstleistungen erbracht. Das Zubereiten der Speisen und deren Qualität stelle nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 2 MwSt-DVO keine zusätzliche Dienstleistung (mehr) dar. Der Kläger habe neben der Zubereitung keine anderen unterstützenden Dienstleistungen erbracht. Das Zurverfügungstellen der Tische und Stühle könne ihm nicht im Rahmen seiner Leistungserbringung an die Empfänger der Verpflegung zugerechnet werden.
- 11 An dem Ergebnis ändere der Umstand, dass der Kläger zur Reinigung des Raumes einschließlich der dort befindlichen Möbel verpflichtet war, ebenso nichts wie der Umstand, dass er die Speisen auch auf Mehrweggeschirr mit Mehrwegbesteck ausgegeben und die Reinigung derselben vorgenommen hat. Die Reinigungsverpflichtungen hinsichtlich des Raumes und der Tische und Stühle beruhen auf einer im Innenverhältnis zwischen dem Kläger und der X-GmbH bestehenden Rechtsverpflichtung, hätten darüber hinaus (ebenso wie die Reinigung des Geschirrs und Bestecks) in der Gesamtbetrachtung nur untergeordnete Bedeutung und könnten nicht als Dienstleistungselemente angesehen werden, die geeignet wären, dem Umsatz insgesamt die Eigenschaft einer Dienstleistung zu verleihen.
- 12 Mit der --vom FG im Hinblick auf das Urteil des Sächsischen FG vom 05.02.2020 - 5 K 1604/19 (Az. des BFH: XI R 24/20) zugelassenen-- Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Für die Umsätze bis zum 30.06.2011 habe das FG zu Unrecht Art. 6 Abs. 2 MwSt-DVO angewendet. Bei den Speisen handele es sich nicht um Standardspeisen. Außerdem sei die tatsächliche Würdigung des FG rechtsfehlerhaft. Der Kläger habe sonstige Leistungen erbracht. Ihm habe ein Mitbenutzungsrecht am Aufenthaltsbereich zugestanden. Außerdem verletze die tatsächliche Würdigung des FG den Gleichbehandlungsgrundsatz. Restaurantbetreiber müssten überlegen, das vorhandene Mobiliar auch für andere Zwecke zur Verfügung zu stellen, um ebenfalls in den Genuss des ermäßigten Steuersatzes zu kommen.
- 13 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 15** Er verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Für die Umsätze bis zum 30.06.2011 vertritt er die Auffassung, dass es sich bei seinen Speisen um Standardspeisen gehandelt habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage.
- 17** Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Kläger Lieferungen ausgeführt habe. Vielmehr hat er, soweit er Speisen auf Mehrweggeschirr mit Mehrwegbesteck ausgegeben, dieses wieder zurückgenommen und gereinigt hat, sonstige Leistungen erbracht, die in den Streitjahren dem Regelsteuersatz unterlagen.
- 18** 1. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für "die Lieferungen" der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände.
- 19** 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). Demgegenüber sind sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind.
- 20** b) § 3 Abs. 1 und 9 UStG beruhen in den Streitjahren unionsrechtlich auf Art. 14 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem), wonach als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen; als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist.
- 21** c) Zudem ist Art. 6 Abs. 1 MwSt-DVO zumindest insoweit zu berücksichtigen, als er rückwirkend Begriffe klärt, die sich bereits zuvor in der Richtlinie 77/388/EWG befunden haben (zur Präzisierung der bisherigen Auslegung durch Art. 6 MwSt-DVO s. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach vom 22.04.2021 - C-703/19, EU:C:2021:314, Rz 55 ff.; BFH-Urteil vom 03.08.2017 - V R 15/17, BFHE 258, 566, Rz 18; BFH-Beschluss vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), juris, BFHE 274, 317).
- 22** 2. Bei der tatbestandlichen Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen beim Verzehr von Speisen an Ort und Stelle ist von folgenden Rechtsgrundsätzen der Rechtsprechung des EuGH auszugehen, denen der BFH folgt (vgl. ausführlich BFH-Beschluss vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), juris, m.w.N.).
- 23** a) Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem "Wesen"; dieses ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln (EuGH-Urteil Faaborg-Gelting Linien vom 02.05.1996 - C-231/94, EU:C:1996:184, Rz 12). Dazu ist nicht nur die quantitative, sondern auch die qualitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Vergleich zu den Elementen der Lieferung zu bestimmen (vgl. EuGH-Urteile Bog u.a. vom 10.03.2011 - C-497/09, EU:C:2011:135, Rz 61 und 62; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2021:314, Rz 48 und 49).
- 24** b) Da die Vermarktung eines Gegenstands stets mit einer minimalen Dienstleistung (z.B. dem Darbieten der Waren in Regalen, dem Ausstellen einer Rechnung) verbunden ist, sind bei der Beurteilung des Anteils der Dienstleistungen an der Gesamtheit eines komplexen Geschäfts nur diejenigen Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstands verbunden sind (vgl. EuGH-Urteile Hermann vom 10.03.2005 - C-491/03, EU:C:2005:157, Rz 22; Bog u.a., EU:C:2011:135, Rz 63; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2021:314, Rz 50).
- 25** c) Restaurantumsätze enthalten eine Reihe von Komponenten, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei Weitem überwiegen; etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel zum Mitnehmen bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen (vgl. EuGH-Urteile Faaborg-Gelting Linien, EU:C:1996:184, Rz 14; Bog u.a., EU:C:2011:135, Rz 64; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2021:314, Rz 51).
- 26** d) Die Abgabe von Nahrungsmitteln und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen dieser Speisen, wobei dem Gast zugleich eine organisatorische

Gesamtheit zur Verfügung gestellt wird, die u.a. einen Speisesaal und auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst (vgl. EuGH-Urteile Faaborg-Gelting Linien, EU:C:1996:184, Rz 13; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2021:314, Rz 52). Wenn die Abgabe von Nahrungsmitteln nur mit der Bereitstellung behelfsmäßiger Vorrichtungen (d.h. ganz einfacher Verzehrrheken ohne Sitzgelegenheit, die nur einer beschränkten Zahl von Kunden den Verzehr an Ort und Stelle im Freien ermöglichen) einhergeht und dadurch nur ein geringfügiger personeller Einsatz erforderlich ist, stellen diese Elemente geringfügige Nebenleistungen dar, die am Vorliegen einer Lieferung nichts ändern können (vgl. EuGH-Urteile Bog u.a., EU:C:2011:135, Rz 70; Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2021:314, Rz 53).

- 27** e) Unter Anwendung dieser Grundsätze hat der BFH z.B. entschieden, dass die Abgabe von standardisiert zubereiteten Speisen durch einen Imbissstand zum Verzehr an einem Tisch mit Sitzgelegenheiten zu einem dem Regelsteuersatz unterliegenden Restaurantumsatz führt; dies ist darauf zurückzuführen, dass die Bereitstellung von Geschirr, Besteck oder Mobiliar (Tische mit Sitzgelegenheit) --im Unterschied zur bloßen Bereitstellung einer behelfsmäßigen Infrastruktur im Fall von Imbissständen, Imbisswagen oder Kinos-- einen gewissen personellen Einsatz erfordert, um das gestellte Material herbeizuschaffen, zurückzunehmen und ggf. zu reinigen (vgl. BFH-Urteile vom 26.10.2006 - V R 58, 59/04, BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487; vom 30.06.2011 - V R 18/10, BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246, Rz 37 und 38; in BFHE 258, 566, Rz 16 f.; s.a. BFH-Beschluss vom 14.03.2018 - V B 142/17, BFH/NV 2018, 732). Der Senat hat außerdem bereits entschieden, dass es für die Annahme einer der Regelbesteuerung i.S. des § 12 Abs. 1 UStG zu unterwerfenden sonstigen Leistung i.S. des § 3 Abs. 9 UStG ausreicht, wenn ein Unternehmer, der Speisen in einem Kindergarten abgibt, über die Speisenerlieferung hinaus einen Speiseplan erstellt, Speisen durch eine Servicekraft portioniert und das Geschirr und Besteck reinigt (BFH-Urteil vom 28.05.2013 - XI R 28/11, BFH/NV 2013, 1950, Rz 30; möglicherweise sogar weiter gehend zur Abgabe von Speisen in Wärmebehältern zu festgelegten Zeitpunkten: BFH-Urteil vom 22.12.2011 - V R 47/10, BFH/NV 2012, 812, Rz 16).
- 28** 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht angenommen, der Kläger habe Speisen geliefert. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 29** a) Das FG hat u.a. angenommen, der Kläger habe keine unterstützenden Dienstleistungen erbracht und die Ausgabe und Rücknahme sowie Reinigung von Mehrweggeschirr habe nur eine untergeordnete Bedeutung.
- 30** b) Dies ist nicht frei von Rechtsfehlern; denn es widerspricht dem BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1950, Rz 30. Die unterstützenden Leistungen des Klägers sind unter der Prämisse des FG, der Aufenthaltsbereich und das darin befindliche Mobiliar seien dem Kläger nicht zuzurechnen, mit den Leistungen der dortigen Klägerin vergleichbar und führen daher nach den vorgenannten Grundsätzen --entgegen der Ansicht des FG-- zur Annahme einer sonstigen Leistung.
- 31** c) Das FG hat insoweit außerdem nicht berücksichtigt, dass auch nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Fleischerei Nier - C-502/09 (s. EuGH-Urteil Bog u.a., EU:C:2011:135, Rz 75 ff.) sowie der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 10.08.2006 - V R 55/04, BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480; vom 18.12.2008 - V R 55/06, BFHE 223, 539, unter II.6.; vom 23.11.2011 - XI R 6/08, BFHE 235, 563, BStBl II 2013, 253, Rz 43; vom 12.10.2011 - V R 66/09, BFHE 235, 525, BStBl II 2013, 250, Rz 20; vom 10.06.2011 - V B 74/09, BFH/NV 2011, 1547, Rz 5; vom 11.04.2013 - V R 28/12, BFH/NV 2013, 1638, Rz 17) bei einem Partyservice schon die Bereitstellung und Rücknahme von Geschirr und Besteck sowie dessen Reinigung ausreicht, um den Regelsteuersatz zur Anwendung zu bringen, weil diese Leistungen (im Unterschied zur bloßen Bereitstellung einer behelfsmäßigen Infrastruktur im Fall von Imbissständen, Imbisswagen oder Kinos) einen gewissen personellen Einsatz verlangen, um das gestellte Material herbeizuschaffen, zurückzunehmen und ggf. zu reinigen (EuGH-Urteil Bog u.a., EU:C:2011:135, Rz 74). Dies gilt aus Gründen der Wahrung des Grundsatzes der Neutralität ebenso für den Kläger, der insoweit nach den tatsächlichen Feststellungen des FG (mit der Sauberhaltung des Raumes einschließlich der sich dort befindlichen Möbel) sogar umfassendere unterstützende Leistungen als ein (mit dem Regelsteuersatz besteuertes) Partyservice erbringt. Ob die Ausgabe, Rücknahme und Reinigung des Geschirrs und Bestecks rund um den Verzehr von Speisen (wie beim Kläger) in einem Aufenthaltsbereich, der nach Auffassung des FG der X-GmbH zuzurechnen ist, oder (wie beim Partyservice) an einem anderen Ort erfolgt, der nicht dem Leistenden zuzurechnen ist, führt insoweit zu keinem abweichenden Ergebnis; denn am erforderlichen personellen Einsatz für die Ausgabe, Rücknahme und Reinigung von Geschirr und Besteck ändert der Ort des Verzehrs nichts.
- 32** d) Diese Beurteilung widerspricht nicht den Ausführungen des EuGH in den Rechtssachen Bog, CinemaxX und Lohmeyer - C-497/09, C-499/09 und C-501/09 (EuGH-Urteil Bog u.a., EU:C:2011:135, Rz 69 ff.), weil der EuGH auch

dort darauf abgestellt hat, dass ganz überwiegend kein Geschirr, kein Mobiliar und kein Gedeck bereitgestellt wurden, sondern nur behelfsmäßige Vorrichtungen, die nur einen geringfügigen personellen Einsatz erforderten (EuGH-Urteil Bog u.a., ebenda, Rz 69, 70 und 71). Dies ist bei einer Kantine wie der des Klägers nicht der Fall.

- 33** e) Ob das FG zu Recht angenommen hat, dass der Aufenthaltsbereich nicht als unterstützende Dienstleistung des Klägers zu berücksichtigen ist (s. dazu allgemein BFH-Urteile in BFHE 258, 566, Rz 17; in BFH/NV 2018, 63; BFH-Beschlüsse vom 24.07.2017 - XI B 37/17, BFH/NV 2017, 1635; vom 13.03.2019 - XI B 89/18, BFH/NV 2019, 945; s.a. BFH-Urteil vom 26.08.2021 - V R 42/20, Deutsches Steuerrecht 2021, 2785), kann danach im Streitfall ebenso dahin stehen wie die Frage, ob die Speisen des Klägers ganz oder teilweise (Imbiss) "Standardspeisen" waren (und ob diese Einstufung in den Streitjahren noch von Bedeutung war).
- 34** 4. Die Sache ist spruchreif im Sinne der Abweisung der Klage. Sonstige Rechtsfehler der angefochtenen Bescheide sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Insbesondere ist die Höhe der bei Anwendung des Regelsteuersatzes festzusetzenden Umsatzsteuer zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 35** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 36** 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de