

An die
Damen und Herren
Mitglieder des Bundesausschusses
für Steuern im DEHOGA

nachrichtlich an die Hauptgeschäftsführer der Landesverbände

Deutscher Hotel- und
Gaststättenverband e.V.
(DEHOGA Bundesverband)
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Fon 030/72 62 52-0
Fax 030/72 62 52-42
info@dehoga.de
www.dehoga.de

Unser Zeichen Ben/Mar
Datum 16. März 2011

Rundschreiben Nr.: 05/2011

EuGH-Urteil zur Mehrwertsteuer bei Lebensmitteln und Restaurationsumsätzen

Sehr geehrte Damen und Herren,

der EuGH hat vier Vorlagefragen des Bundesfinanzhofes zur umsatzsteuerlichen Abgrenzung bei Restaurationsumsätzen beantwortet.

Es bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof unter Berücksichtigung der Ausführungen des Europäischen Gerichtshofes in den vier Fällen urteilen wird.

1. Hintergrund:

Gibt ein Unternehmer verzehrfertige Speisen ab, kann es sich um eine Lieferung von Nahrungsmitteln handeln, die mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern ist, oder es handelt sich um eine sonstige Leistung, die dem vollen Mehrwertsteuersatz unterliegt.

In den vier Vorlagefällen hatte der BFH den EuGH um seine Auslegung der Europäischen Mehrwertsteuerrichtlinie gebeten. Dabei ging es im Wesentlichen um folgende Fragen:

- 1. Handelt es sich bei der Abgabe verzehrfertiger Speisen um Nahrungsmittel, die unter den ermäßigten Steuersatz fallen können?**
- 2. Wie muss die Abgrenzungen zwischen Lieferung und Dienstleistung bei der Abgabe verzehrfertiger Speisen erfolgen?**

Der EuGH hatte dabei die Fälle

- eines **Partyservices** (EuGH, Urteil v. 10.3.2011, C-502/09 (Fleischerei Nier)),
- der Abgabe von Nachos und Popcorn in einem **Multiplexkino** (EuGH, Urteil v. 10.3.2011, C-499/09 (CinemaxX)) und
- zweier **Imbissstände** (EuGH, Urteile v. 10.3.2011, C-497/09 (Bog) und C-501/09 (Lohmeyer))

zu beurteilen.

2. Allgemeine Ausführungen:

Grundsätzlich stellt der EuGH unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass es sich bei der Abgabe verzehrfertiger Speisen um eine einheitliche Leistung handelt, die nicht künstlich in eine Lieferung und in eine sonstige Leistung aufgeteilt werden kann.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung die allgemeinen Grundsätze der Abgrenzung der Lieferung zu der sonstigen Leistung aus seiner bisherigen Rechtsprechung wiederholend dargestellt. Bei dieser Abgrenzung sind nach den allgemeinen Feststellungen des Gerichts sämtliche Umstände zu berücksichtigen, unter denen die Umsätze abgewickelt werden. Dabei kommt es aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im Wesentlichen darauf an, welche Elemente qualitativ der Leistung das Gepräge geben.

Dabei berücksichtigt der EuGH insbesondere die wesentlichen Inhalte seines Urteils aus dem Jahr 1996 (EuGH, Urteil vom 2.5.1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)), bei dem der EuGH die Abgabe von verzehrfertigen Speisen an Bord eines Fährschiffes als eine Dienstleistung angesehen hatte.

Das vorerwähnte Urteil war bisher die Grundlage, auf die sich in den letzten Jahren die Rechtsprechung des BFH sowie auch das Bundesfinanzministerium (vgl. BMF, Schreiben v. 16.10.2008) bei der Abgrenzung von Lieferung und sonstiger Leistung gestützt haben.

Nach nunmehr geäußelter Auffassung des EuGH stellt das Kochen, Backen, Braten oder Aufwärmen von Speisen ein **Dienstleistungselement** dar, welches danach abzugrenzen ist, ob diese Dienstleistung von einer solchen Bedeutung ist, dass die Gesamtleistung als Dienstleistung zu qualifizieren ist, oder lediglich eine Speisenerlieferung vorliegt.

Handelt es sich bei der Zubereitung von warmen Speisen um im Regelfall **einfache, standardisierte Handlungen**, bei denen vorgefertigte Speisen bereitgehalten werden, stellt die Zubereitung nicht den überwiegenden Bestandteil des Umsatzes dar.

Damit kann allein die Zubereitung von Speisen, die nicht individuell für den Kunden auf dessen Bestellung angefertigt werden, der Gesamtleistung nicht das Gepräge geben. In diesen Fällen kann eine Lieferung vorliegen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

3. Imbisswagen:

Bezüglich der zu beurteilenden Umsätze an Imbisswagen hat der EuGH erstmalig festgestellt, dass Speisen zum sofortigen Verzehr an Ort und Stelle dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen. Zur Begründung hat das Gericht ausgeführt, es gäbe bei den Imbisswagen *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 (s. Rdz. 69 des Urteils).*

Die vom vorlegenden Gericht genannten Dienstleistungselemente bestehen nämlich nur in der Bereitstellung behelfsmäßiger Vorrichtungen, d. h. ganz einfacher Verzehrtheken 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 (s. Rdz. 70 des Urteils).

4. Multiplexkino, Popcorn und Nachos:

Auch die **Abgabe von Popcorn und Nachos in einem Kino** kann nicht alleine durch die Bereitstellung auch von Sitzgelegenheiten in dem Kino als eine sonstige Leistung gesehen werden. Diese Ausstattungsgegenstände werden unabhängig von dem Verkauf der Lebensmittel zur Verfügung gestellt. Auch Personen, die kein Popcorn oder ähnliches erwerben, können diese Einrichtungen nutzen, sodass die Zur Verfügung Stellung dieser Gegenstände die Leistung auch nicht zu einer sonstigen Leistung machen kann.

5. Partyservice:

Bei den Umsätzen eines Partyservice hat der EuGH an seinen bisherigen Abgrenzungskriterien festgehalten und lediglich den Versuch unternommen, weitere Präzisierungen vorzunehmen:

Was die Tätigkeiten eines bei Festen und Feierlichkeiten in Anspruch genommenen Partyservice in dem vom BFH vorgelegten Fall angeht, sind nach Ansicht des EuGH je nach den Kundenwünschen mehrere Kombinationen von

Umsätzen denkbar, die von der bloßen Zubereitung und Lieferung von Speisen bis zu einer umfassenden Leistung reichen können, die auch die Bereitstellung von Geschirr, Mobiliar (Tische und Stühle), die Darreichungsform der Gerichte, die Dekoration, die Bereitstellung von Personal für die Bedienung und die Beratung über die Zusammenstellung des Menüs und gegebenenfalls die Auswahl der Getränke umfassen kann.

Wenn eine einheitliche Leistung vorliegt, hängt die Qualifizierung des Umsatzes als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung von der Gesamtheit der tatsächlichen Umstände ab, wobei die qualitativ überwiegenden Bestandteile aus der Sicht des Verbrauchers zu betrachten sind.

Zu den von einem Partyservice nach Hause gelieferten Speisen ist festzustellen, dass sie im Gegensatz zu denjenigen, die in Imbissständen, Imbisswagen und Kinos abgegeben werden, im Allgemeinen nicht das Ergebnis einer bloßen Standardzubereitung sind, sondern einen deutlich größeren Dienstleistungsanteil aufweisen und mehr Arbeit und Sachverstand erfordern. Die Qualität der Gerichte, die Kreativität sowie die Darreichungsform sind hier Elemente, die in den meisten Fällen für den Kunden von entscheidender Bedeutung sind. Oftmals wird dem Kunden nicht nur die Möglichkeit geboten, sein Menü zusammenzustellen, sondern sogar, Speisen nach seinen Wünschen zubereiten zu lassen. Dieser Dienstleistungsanteil kommt im Übrigen auch im Sprachgebrauch zum Ausdruck, da umgangssprachlich im Allgemeinen vom Party„service“ und den bei diesem „bestellten“ und nicht „gekauften“ Speisen gesprochen wird.

Sodann werden die Speisen vom Partyservice in verschlossenen Warmhalteschalen angeliefert oder von ihm an Ort und Stelle aufgewärmt. Für den Kunden ist zudem wesentlich, dass die Speisen genau zu dem von ihm festgelegten Zeitpunkt geliefert werden.

Des Weiteren können die Leistungen eines Partyservice dem Verzehr dienliche Elemente, wie die Bereitstellung von Geschirr, Besteck oder sogar Mobiliar, umfassen. Diese Elemente verlangen zudem im Unterschied zur bloßen Bereitstellung einer behelfsmäßigen Infrastruktur im Fall von Imbissständen, Imbisswagen oder Kinos einen gewissen personellen Einsatz, um das gestellte Material herbeizuschaffen, zurückzunehmen und gegebenenfalls zu reinigen. Im Licht dieser Erwägungen ist festzustellen, dass die Tätigkeit 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, eine Dienstleistung darstellt (s. Rdz. 75 – 80 des Urteils).

6. Definition von Nahrungsmitteln:

Abschließend hat sich der EuGH mit der **Definition von „Nahrungsmitteln“** befasst, da nur diese nach dem Europäischen Recht als Lieferung dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können. Dazu stellt das Gericht fest, dass auch die verzehrfertig zubereiteten Speisen der Ernährung der Verbraucher dienen und damit unter den Begriff der Nahrungsmittel fallen können.

7. Bewertung:

Die Ausführungen des EuGH werfen eine Vielzahl von neuen Abgrenzungsfragen auf, und dienen nur sehr bedingt der Rechtssicherheit und Abgrenzungsklarheit.

a. Imbissstände und -wagen

Bei der Betrachtung der Umsätze von **Imbissständen und Imbisswagen** hatte der EuGH konkrete Sachverhalte der Ausgangsverfahren vor Augen. Das heißt, es handelte sich um Imbissstände und –wagen, die im Freien stehen, und lediglich kleine Ablagebretter als Verzehrvorrichtungen vorhielten.

Für die Entscheidung, dass diese Imbisse lediglich Speisenerlieferungen im Sinne des Umsatzsteuerrechts vornahmen, waren folgende Anhaltspunkte für den EuGH entscheidend:

- 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.

Fraglich ist, ob andere Gastronomiekonzepte, die vorgenannte Voraussetzungen ebenfalls erfüllen, gleichfalls bei der Abgabe von Speisen zum sofortigen Verzehr den reduzierten Mehrwertsteuersatz anwenden könnten!

Fazit:

- Der Verzehr an Ort und Stelle ist kein Kriterium mehr dafür, dass derartige Umsätze zwangsläufig dem vollen Mehrwertsteuersatz unterfallen.
- Der EuGH hat keine Zweifel daran gelassen, dass Take-away-Umsätze dem reduzierten Steuersatz unterliegen, wenn Lebensmittel auch beim Verkauf im Einzelhandel der reduzierten Steuersatz unterliegen

b. Multiplexkino

Den Verkauf von Popcorn und Nachos in Kinos bewertete der EuGH aufgrund des überwiegenden Elements der betreffenden Umsätze bei einer Gesamtbeurteilung **als Lieferung** von Speisen oder Mahlzeiten zum sofortigen Verzehr. Auch wenn in den Kinos Mobiliar wie Stehtische, Hocker, Stühle und Bänke vorhanden sind, seien dies untergeordnete Nebenleistungen.

Fazit:

- Bei einfachster Zubereitung können Snacks wie Popcorn und Nachos trotz Verkauf in einem geschlossenen, temperierten Raum, bei Vorhandensein von Stehtischen, Hockern, Stühlen, Bänken und auch Toiletten, zumindest in Kinos dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen.
- Der Verzehr an Ort und Stelle ist kein wesentliches Merkmal beim Verkauf von Nachos und Popcorn in Kinos.

c. Party-Service

Bei der Beurteilung der Umsätze des **Party-Services** hatte der EuGH über den Fall zu befinden, dass dieser Party-Service neben den reinen Speiselieferungen auf Wunsch der Kunden auch Geschirr und Besteck, Stehtische und Personal zur Verfügung stellte.

Unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung stellte der EuGH fest, dass Restaurationsumsätze durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet sind, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei Weitem überwiegen können. Es sind sämtliche Umstände, unter denen der Umsatz abgewickelt wird, zu berücksichtigen, um dessen charakteristische Bestandteile zu ermitteln, und darunter die dominierenden Bestandteile zu bestimmen.

Fazit:

- Für die Lieferung von „Standardspeisen“ ohne zusätzliche Dienstleistungselemente oder Umsätze, in denen weitere, besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Anteil ist, gilt der reduzierte Mehrwertsteuersatz
- Wenn beim Party-Service zusätzliche Dienstleistungselemente hinzutreten, gilt für den gesamten Umsatz der volle Mehrwertsteuersatz.

8. Weiterer Verfahrensgang und offene Fragen:

Nunmehr bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof in den vier Fällen unter Berücksichtigung der Auffassung des EuGH urteilen wird. Es wird sich zeigen, ob der Bundesfinanzhof die in der EuGH-Entscheidung offen gelassenen Fragen beantworten, und wie das Bundesfinanzministerium danach die Urteile des BFH interpretieren und konkretisieren wird:

- Sind die Kriterien für die Umsätze von Imbissständen und –wagen auf andere Gastronomiekonzepte übertragbar?
- Wie ist vor dem Hintergrund der Entscheidung zu den Kinos ein Imbissstand zu beurteilen, der in einem umschlossenen, temperierten Raum mit Stehtischen und Sitzgelegenheiten und dem Vorhandensein von Toiletten seine

Waren zum Verzehr an Ort und Stelle anbietet, beispielsweise in einem Einkaufszentrum?

- Was sind „Standardspeisen“, die ein Party-Service zum reduzierten Mehrwertsteuersatz anliefern kann?
- Welche konkreten Dienstleistungen sind für die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes bei einem Party-Service schädlich?

Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofes in diesen vier Fällen wirken zunächst nur zwischen den Beteiligten der Verfahren, und haben keinen Gesetzescharakter, wenn auch eine Signalwirkung.

Schließlich wird das Bundesministerium der Finanzen im Erlasswege Stellung beziehen, die maßgeblich für die zukünftige umsatzsteuerliche Beurteilung sein wird.

Angehängt erhalten Sie zur vertiefenden Kenntnis das Urteil in dieser Sache.

Mit freundlichen Grüßen



RA Jürgen Benad
Geschäftsführer