

[zurück zur Übersicht](#)

BUNDESFINANZHOF

1. Die Aufbereitung von Lebensmitteln zu einem bestimmten Zeitpunkt in einen verzehrfertigen Gegenstand ist nicht notwendig mit ihrer Vermarktung verbunden und deshalb bei der für die Abgrenzung von Dienstleistungen und Lieferungen erforderlichen Gesamtbetrachtung dem Dienstleistungsbereich zuzurechnen.

2. Ein qualitatives Überwiegen der Dienstleistungen setzt über die Aufbereitung von Lebensmitteln hinaus wenigstens ein weiteres Dienstleistungselement --wie z.B. das Zurverfügungstellen von Verzehrmöglichkeiten-- voraus.

UStG 2005 § 12 Abs. 2 Nr. 1

Richtlinie 77/388/EWG Art. 12 Abs. 3, Anhang H Nr. 1

Urteil vom 18. Februar 2009 V R 90/07

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg vom 12. November 2007
5 K 7371/05 B (EFG 2008, 253)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH einen Kinokomplex. Im Eingangsbereich zu den Kinosälen werden an Verkaufstheken Nahrungsmittel wie Popcorn, Nachos, Süßigkeiten, Hot Dogs und Eis --von der Klägerin als Fingerfood bezeichnet-- verkauft.

Das Popcorn wird in einer eigens hierfür eingerichteten Popcorn-Küche aus Rohstoffen (Mais, Öl und Salz oder Zucker) auf Vorrat produziert und in Plastikbeuteln (sog. "Sleeves" mit ca. 2 kg Inhalt pro Beutel) verpackt und gelagert. Diese Sleeves werden je nach Bedarf in größere, offene Wärmebehälter in der Verkaufstheke des Kinokomplexes entleert. Aus diesen Behältern wird für die Kunden die gewünschte Menge Popcorn in dafür vorgesehene Papiertüten erwärmt abgefüllt. Die Klägerin verkauft außerdem Sleeves an die benachbarten Standorte der X-GmbH. Die Hot Dogs werden erwärmt und unter Zugabe eines Dressings, welches der Kunde aus einer Angebotspalette wählen kann, verkauft. Ebenso werden die Nachos erwärmt und mit einer Auswahl von zwei Saucen in einer zweigeteilten Plastikschaale angeboten. Die übrigen Nahrungsmittel werden durch die Klägerin nicht bearbeitet.

Die Klägerin unterwarf die Umsätze aus den von ihr verkauften Speisen dem ermäßigten Steuersatz von 7 v.H. Im Rahmen einer bei ihr durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung gelangte die Prüferin zu der Auffassung, dass die Umsätze dem Regelsteuersatz unterlägen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte den

Feststellungen der Prüferin und setzte die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das I. Quartal 2005 entsprechend fest.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt. Zur Begründung seines in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2008, 253 veröffentlichten Urteils führte das FG im Wesentlichen aus, das FA habe die Umsätze aus dem Verkauf von Hot Dogs, Nachos und Popcorn zu Unrecht dem Regelsteuersatz unterworfen. Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände sei den von der Klägerin mit dem Verkauf von Hot Dogs, Nachos und Popcorn erbrachten Leistungen kein restaurationsartiger Charakter beizumessen, so dass sie nicht als sonstige Leistungen beurteilt werden könnten.

Die Zubereitung der Speisen sei im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen, da bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils an der Gesamtheit eines komplexen Geschäfts, zu dem auch die Abgabe einer fertig zubereiteten Speise gehört, nur solche Dienstleistungen berücksichtigt werden dürften, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstands verbunden sind. Die notwendige Vorstufe der Vermarktung einer zubereiteten Speise sei ihre Zubereitung.

Maßgebend sei, ob das Bereithalten einer bestimmten organisatorischen Infrastruktur im Rahmen des Kinobetriebs auch der Abgabe von "Fingerfood" in der Weise zugerechnet werden könne, dass diese damit einen restaurationsartigen Charakter erhalte. Zwar erfolge die Abgabe von "Fingerfood" typischerweise zum Verzehr innerhalb des Kinokomplexes und solle den Besuchern den Aufenthalt im Kino angenehm gestalten, doch stelle die Klägerin bezogen auf den Umsatz "Nahrungsmittel" keine zusätzlichen Dienstleistungen zur Verfügung. Allein der Umstand, dass die Nahrungsmittel im Kinokomplex verzehrt werden könnten, erlaube ebenso wenig wie die Müllentsorgung durch bereitgestellte Müllbehälter sowie die Reinigung der Kinosäle und der vom FA betonte "Eventcharakter" (Speisen mit Kinoerlebnis) die Annahme, die Klägerin habe eine gesonderte Infrastruktur zur Verfügung gestellt, welche nach der Verkehrsanschauung der Abgabe von "Fingerfood" ein gaststättenähnliches Gepräge gebe.

Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts geltend (§ 12 Abs. 2 Nr. 1, § 3 Abs. 9 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 --UStG--). Zur Begründung trägt das FA vor, die Klägerin stelle den Kinobesuchern im Zusammenhang mit der Abgabe der Speisen eine Infrastruktur zur Verfügung (Vorhandensein von Kinosälen mit bequemer Bestuhlung, weitere Sitzgelegenheiten, Toilettenanlagen, regelmäßige Reinigung der Räume und der Bestuhlung des Kinosaaes und Entfernung des Mülls aus den Kinosälen), die nicht notwendig mit der Vermarktung zubereiteter Speisen zusammenhänge.

Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Sie verteidigt das Urteil des FG.

II.

Die Revision des FA ist unbegründet. Sie war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die Umsätze der Klägerin aus dem Verkauf von "Fingerfood" als Lieferungen von in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit der Anlage hierzu genannten Gegenständen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für die Lieferung der in der Anlage bezeichneten Gegenstände, nämlich u.a. für

- "Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch; Backwaren" (Nr. 31 der Anlage),
- "Zubereitungen von Fleisch" (Nr. 28 der Anlage),
- "verschiedene Lebensmittelzubereitungen" (Nr. 33 der Anlage).

Damit hat der nationale Gesetzgeber von dem ihm in Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3, Anhang H Nr. 1 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) eingeräumten Ermessen hinsichtlich der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes Gebrauch gemacht.

b) Gemäß Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Diese ermäßigten Steuersätze "... sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar".

In Anhang H Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG sind genannt:

"Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten, üblicherweise als Zusatz oder Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse."

2. Bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. August 2006 V R 38/05, BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482; vom 26. Oktober 2006 V R 59/04, BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487; vom 12. Oktober 2006 V R 36/04, BFHE 215, 356, BStBl II 2007, 485, m.w.N.).

a) Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung ist das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu ermitteln (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 10. März 2005 Rs. C-491/03, Hermann, Slg. 2005, I-2025; vom 2. Mai 1996 Rs. C-231/94,

Faaborg-Gelting-Linien, Slg. 1996, I-2395, BStBl II 1998, 282 Rdnrn. 13 und 14). Es kommt deshalb nicht --worauf die Kommission im EuGH-Urteil Hermann in Slg. 2005, I-2025 hingewiesen hatte (Rz 19)-- auf ein quantitatives Überwiegen der Dienstleistungselemente der Bewirtung gegenüber den Elementen der Speisenherstellung und -lieferung an, sondern darauf, ob bei der gebotenen Gesamtwürdigung die eine Bewirtung kennzeichnenden Dienstleistungen qualitativ überwiegen (BFH-Urteile vom 10. August 2006 V R 55/04, BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480; in BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482, und in BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487; in BFHE 215, 356, BStBl II 2007, 485).

b) Zur Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung im Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen und Getränken unterscheidet der EuGH zwischen Restaurationsumsätzen, die durch eine Reihe von Dienstleistungen und Vorgängen gekennzeichnet sind, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht und Umsätzen, die sich auf "Nahrungsmittel zum Mitnehmen" beziehen und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen (EuGH-Urteil Faaborg-Gelting-Linien in Slg. 1996, I-2395, BStBl II 1998, 282 Rdnrn. 13 und 14).

Im Urteil in der Rechtssache "Hermann" konkretisiert der EuGH die Kriterien für die Abgrenzung. "Minimale Dienstleistungen", die notwendig mit der Vermarktung der Ware verbunden sind, wie z.B. das Darbieten der Waren in Regalen und das Ausstellen einer Rechnung, dürfen bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils nicht berücksichtigt werden (EuGH-Urteil Hermann in Slg. 2005, I-2025 Rdnrn. 22 und 23).

Als Dienstleistungen und Vorgänge, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Lebensmittel verbunden, sondern kennzeichnend für eine Bewirtungstätigkeit sind, nennt der EuGH demgegenüber eine Reihe von Dienstleistungen und Vorgängen, die vom "Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen" (EuGH-Urteil Faaborg-Gelting-Linien in Slg. 1996, I-2395, BStBl II 1998, 282 Rdnrn. 13 und 14) reichen. Beispielhaft erwähnt der EuGH die Zurverfügungstellung einer Infrastruktur, die Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der servierten Getränke, die Darbietung der Speisen in einem geeigneten Gefäß, die Bedienung bei Tisch, das Abdecken der Tische sowie die Reinigung nach dem Verzehr (EuGH-Urteil Hermann in Slg. 2005, I-2025 Rdnr. 26).

3. Bei Anwendung dieser Grundsätze unterliegen die von der Klägerin ausgeführten streitigen Umsätze dem ermäßigten Steuersatz.

a) Popcorn, Nachos, Süßigkeiten, Hot Dogs und Eis werden von Nr. 28, Nr. 31 und Nr. 33 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG erfasst. Es handelt sich damit um in der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG bezeichnete Gegenstände.

b) Diese Lebensmittel wurden von der Klägerin auch i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG geliefert, weil sie keine qualitativ

überwiegenden Dienstleistungselemente ausgeführt hat. Die Klägerin hat das Popcorn, die Nachos und die Hot Dogs verzehrfertig zubereitet. Sie hat damit ein gewichtiges Dienstleistungselement erfüllt.

Die Aufbereitung von Lebensmitteln in einen zu einem bestimmten Zeitpunkt verzehrfähigen Gegenstand ist nicht notwendig mit ihrer Vermarktung verbunden und deshalb bei der Gesamtbetrachtung dem Dienstleistungsbereich zuzurechnen (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 V R 55/06, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 527). Soweit der erkennende Senat im Urteil in BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487 die Zubereitung einer Speise als notwendige Vorstufe ihrer Vermarktung beurteilt und nicht als Dienstleistungselement in der Gesamtbetrachtung berücksichtigt hat, bezieht sich dies auf die Zubereitung im zolltariflichen Sinn (BFH-Urteil in DStR 2009, 527; zur Zubereitung im zolltariflichen Sinn vgl. BFH-Urteile vom 5. Oktober 1999 VII R 42/98, BFHE 190, 501, BFH/NV 2000, 404; vom 3. Februar 2004 VII R 33/03, BFH/NV 2004, 849; vom 1. März 2001 VII R 90/99, BFH/NV 2002, 229).

Darüber hinaus hat die Klägerin aber kein weiteres Dienstleistungselement erbracht. Die Feststellung eines qualitativen Überwiegens der Dienstleistungen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480; in BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482; in BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487, und in BFHE 215, 356, BStBl II 2007, 485) setzt aber zumindest zwei Dienstleistungselemente voraus. Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin keine besonderen Vorrichtungen vorgehalten, die den Verzehr an Ort und Stelle ermöglichen oder erleichtern sollten. Die Kinobestuhlung allein ist keine besondere Verzehrvorrichtung (BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 V R 30/95, BFH/NV 1997, 70). Die sonstigen vom FA genannten Dienstleistungselemente (Vorhalten und Reinigen von Toiletten und Waschmöglichkeiten, Reinigung der Kinosäle) musste die Klägerin wegen des Kinobetriebs ohnehin und unabhängig von dem Verkauf von "Fingerfood" erbringen.

4. Aus dem im Streitjahr noch geltenden § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG 1999 folgt insoweit nichts anderes (vgl. BFH-Urteil in DStR 2009, 527, unter II. 4.).