



Jörg Kraeusel
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-2601

FAX +49 (0) 1888 682-4103

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 16. Oktober 2008

- Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen
und Getränken**

BEZUG TOP 4 der Sitzung USt IV/08

GZ **IV B 8 - S 7100/07/10050**

DOK **2008/0541679**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken Folgendes:

Verzehrfertig zubereitete Speisen können sowohl im Rahmen einer ggfs. ermäßigt besteuerten Lieferung als auch im Rahmen einer nicht ermäßigt besteuerten sonstigen Leistung abgegeben werden. Nach der EuGH- und BFH-Rechtsprechung liegt eine sonstige Leistung vor, wenn aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers das Dienstleistungselement der Speisenabgabe qualitativ überwiegt. Bei der Beurteilung, ob das Dienstleistungselement der Abgabe von fertig zubereiteten Speisen qualitativ überwiegt, sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Die Zubereitung der Speisen ist bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen, weil sie die notwendige Vorstufe der Vermarktung zubereiteter Speisen darstellt. Ein für die Annahme einer Lieferung schädliches qualitatives Überwiegen der Dienstleistungselemente ist dagegen stets anzunehmen, wenn sich der leistende Unternehmer nicht auf die Ausübung der Handels- und Verteilerfunktion des Lebensmittelhandels und -handwerks beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1988, V R 30/83, BStBl 1989 II S. 210). Jedes einzelne über die Vermarktung hinausgehende Leistungselement führt insgesamt zur Annahme einer Dienstleistung.

Insbesondere die folgenden Elemente sind nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden und führen zur Annahme einer sonstigen Leistung:

- Zur Verfügung stellen von Verzehreinrichtungen (z. B. Räumlichkeiten, (Steh-)Tische, Bänke oder Stühle). Dies gilt jedoch nicht, soweit diese Verzehreinrichtungen tatsächlich nicht genutzt, d. h. die Speisen lediglich „zum Mitnehmen“ abgegeben werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 2006, V R 58, 59/04, BStBl 2007 II S. 487);
- Servieren der Speisen oder Gestellung von Bedienungs- oder Kochpersonal oder Portionieren einschließlich Ausgeben der Speisen vor Ort;
- Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck oder Reinigung bzw. Entsorgung der überlassenen Gegenstände (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2006, V R 55/04, BStBl 2007 II S. 480).

Die genannten Elemente führen auch dann zur Annahme einer sonstigen Leistung, wenn sie von Dritten im Rahmen eines zwischen dem die Speise abgebenden Unternehmer und dem Dritten abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht werden (z. B. im Rahmen von Bietergemeinschaften). Dabei gilt der Leistungsempfänger nicht als Dritter. Die Erbringung solcher Dienstleistungselemente durch den Leistungsempfänger ist unschädlich.

Die Abgabe von Speisen und Getränken bei Veranstaltungen und Aufführungen mit Sitzplätzen ist dann eine sonstige Leistung, wenn die Bestuhlung für den Verzehr von Speisen speziell ausgestattet ist, da mit dem Bereitstellen einer derartigen Bestuhlung Dienstleistungen gegenüber dem Besucher erbracht werden, die den bestimmungsgemäßen Verzehr an Ort und Stelle ermöglichen.

Folgende Elemente sind hingegen notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden und im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen:

- Übliche Nebenleistungen (z. B. Portionieren und Abgabe „über die Verkaufstheke“, Verpacken, Anliefern - auch in Einweggeschirr, Beigabe von Einwegbesteck);
- Bereitstellung von Papierservietten (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 2006, V R 58, 59/04, a.a.O.);
- Abgabe von Senf, Ketchup, Mayonnaise oder Apfelmus;
- Bereitstellung von Abfalleimern an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.;
- Bereitstellung von Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren dienen (z. B. Verkaufstheken und -tresen sowie Ablagebretter an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.);
- bloße Erstellung von Leistungsbeschreibungen (z. B. Speisekarten oder -pläne);
- Erläuterung des Leistungsangebots.

Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für Imbissstände wie für Verpflegungsleistungen in Schulen und Kantinen, Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen, bei Leistungen von Catering-Unternehmen (Partyservice) und Mahlzeitendiensten („Essen auf Rädern“).

Beispiel 1:

Der Betreiber eines Imbissstandes gibt verzehrfertige Speisen an seine Kunden in Pappbehältern ab. Der Kunde erhält dazu eine Serviette, ein Einwegbesteck und auf Wunsch Ketchup, Mayonnaise oder Senf. Der Imbissstand verfügt nur über eine Verkaufstheke. Für die Rücknahme des Einweggeschirrs und Bestecks stehen Abfalleimer bereit. Die Kunden verzehren die Speisen im Stehen in der Nähe des Imbissstandes oder entfernen sich mit den Speisen gänzlich vom Imbissstand.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da neben den Speisenerlieferungen nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Speisen zum Mitnehmen verpackt werden.

Beispiel 2:

Der Betreiber eines Imbissstandes gibt verzehrfertige Speisen an seine Kunden in Pappbehältern ab. Der Kunde erhält dazu eine Serviette, ein Einwegbesteck und auf Wunsch Ketchup, Mayonnaise oder Senf. Der Imbissstand verfügt über eine Theke, an der Speisen eingenommen werden können. Der Betreiber hat vor dem Stand drei Stehtische aufgestellt. 80 % der Speisen werden zum sofortigen Verzehr abgegeben. 20 % der Speisen werden zum Mitnehmen abgegeben.

Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da der Unternehmer in diesen Fällen nur Dienstleistungselemente erbringt, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Speisen zum Mitnehmen verpackt werden.

Beispiel 3:

Der Catering-Unternehmer A verabreicht in einer Schule auf Grund eines mit dem Schulträger geschlossenen Vertrags verzehrfähig angeliefertes Mittagessen. A übernimmt mit eigenem Personal die Ausgabe des Essens, die Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da neben den Speisenerlieferungen noch Dienstleistungselemente (Portionierung und Ausgabe der Speisen vor Ort, Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks) hinzukommen und nicht nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig

mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2006, V R 38/05, BStBl 2007 II S. 482).

Beispiel 4:

Ein Schulverein bietet in der Schule für die Schüler ein Mittagessen an. Das verzehrfertige Essen wird von dem Catering-Unternehmer A in Großgebinden oder einzelportioniert in Warmhaltevorrichtungen angeliefert und anschließend durch die Mitglieder des Schulvereins im Rahmen der Selbstbedienung an die Schüler ausgegeben. Das Essen wird von den Schülern in einem Mehrzweckraum, der über Tische und Stühle verfügt, eingenommen. Der Schulverein übernimmt auch die Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks.

Der Catering-Unternehmer A erbringt begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, da neben den Speisenlieferungen nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Das Transportieren in den Warmhaltevorrichtungen ist unschädlich.

Der Schulverein erbringt sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG, da neben den Speisenlieferungen noch Dienstleistungselemente hinzukommen und nicht nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen können die Umsätze jedoch dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG unterliegen.

Beispiel 5:

Ein Unternehmer beliefert ein Krankenhaus mit Mittag- und Abendessen für die Patienten. Er bereitet die nur teilweise verzehrfähig angelieferten Speisen bzw. Nahrungsmittel in der Küche des auftraggebenden Krankenhauses fertig zu und portioniert sie. Den Transport auf die Stationen, die Ausgabe der Speisen an die Patienten und die anschließende Reinigung des Geschirrs und Bestecks übernimmt das Krankenhauspersonal.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da zu den Speisenlieferungen nur Dienstleistungselemente hinzutreten, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Die durch das Krankenhauspersonal erbrachten Dienstleistungselemente sind bei der Beurteilung der Speisenlieferungen als begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG oder als nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 6:

Sachverhalt wie im Beispiel 5. Ein Dritter ist jedoch verpflichtet, das Geschirr und Besteck in der Küche des Krankenhauses zu reinigen. Die Speisenlieferungen und die Reinigungsleistungen werden im Rahmen eines zwischen dem die Speisen abgebenden

Unternehmer und dem Dritten abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht. Die zwischen dem Krankenhaus und den leistenden Unternehmern geschlossenen Verträge sind so miteinander verknüpft, dass jeder Vertrag mit dem anderen „steht oder fällt“.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da neben den Speisenlieferungen noch ein Dienstleistungselement (Reinigung des Geschirrs und Bestecks) hinzukommt und damit nicht nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Da die Leistungen im Rahmen eines zwischen dem die Speisen abgebenden Unternehmer und dem Dritten abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht werden, ist das von dem Dritten erbrachte Dienstleistungselement - trotz getrennter zivilrechtlicher Verträge - bei der Beurteilung der Speisenlieferungen als begünstigte Lieferungen oder als nicht begünstigte sonstige Leistungen heranzuziehen.

Beispiel 7:

Ein Unternehmer hat die Bewirtschaftung der Küche eines Krankenhauses übernommen. Er bereitet mit eigenem Personal die Mahlzeiten für die Patienten in der Küche des Krankenhauses zu, transportiert die portionierten Speisen auf die Stationen und reinigt das Geschirr und Besteck sowie den Küchenbereich. Die Ausgabe der Speisen an die Patienten erfolgt durch das Krankenhauspersonal

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da neben den Speisenlieferungen noch weitere Dienstleistungselemente (Führung der Küche mit Produktion bestimmter Speisen, Reinigung des Geschirrs und Bestecks und Reinigung des Küchenbereichs) hinzukommen und damit nicht nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.

Beispiel 8:

Eine Metzgerei betreibt einen Partyservice. Sie belegt Platten mit kalten Käse- und Wurstwaren und gibt noch Brot und Brötchen dazu. Außerdem wird frisch zubereitete Suppe in einem Warmhaltebehälter bereitgestellt. Die fertig belegten Platten und die Suppe werden von den Kunden abgeholt oder von der Metzgerei zu den Kunden geliefert.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da neben den Speisenlieferungen nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Auch das zur Verfügung stellen der Platten und des Warmhaltebehälters ist unschädlich.

Beispiel 9:

Sachverhalt wie Beispiel 8, zusätzlich verleiht die Metzgerei jedoch Geschirr und Besteck.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, weil die Metzgerei neben der Speisenlieferung die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbundenen Dienstleistungen „zur Verfügung stellen von Geschirr und Besteck“ erbringt.

Beispiel 10:

Der Betreiber eines Partyservice liefert verzehrfertige Speisen für eine Feier seines Auftraggebers an. Er richtet das Buffet her, indem er die Speisen auf Tischen des Auftraggebers anordnet und festlich dekoriert.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, weil der leistende Unternehmer neben der Speisenlieferung Dienstleistungselemente erbringt, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.

Beispiel 11:

Der Betreiber eines Partyservice liefert verzehrfertige Speisen für eine Party seines Auftraggebers an. Der Auftraggeber erhält darüber hinaus Servietten, Einweggeschirr und -besteck. Der Betreiber des Partyservice hat sich verpflichtet, das Einweggeschirr und -besteck abzuholen und zu entsorgen.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da zu den Speisenlieferung noch das Dienstleistungselement „Abholung und Entsorgung des Geschirrs und Bestecks“ hinzukommt, das nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden ist.

Beispiel 12:

Ein Mahlzeitendienst übergibt Einzelabnehmern verzehrfertig zubereitetes Mittag- und Abendessen in Warmhaltevorrichtungen auf vom Mahlzeitendienst zur Verfügung gestelltem Geschirr, auf dem die Speisen nach dem Abheben der Warmhaltehaube als Einzelportionen verzehrfertig angerichtet sind. Dieses Geschirr wird - nach einer Vorreinigung durch die Einzelabnehmer - zu einem späteren Zeitpunkt vom Mahlzeitendienst zurückgenommen und endgereinigt.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da der Mahlzeitendienst mit der Nutzungsüberlassung des Geschirrs sowie dessen Endreinigung Dienstleistungselemente erbringt, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Auf das Material oder die Form des Geschirrs kommt es dabei nicht an. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen können die Umsätze jedoch dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2006, V R 55/04, a.a.O.).

Beispiel 13:

Ein Mahlzeitendienst übergibt Einzelabnehmern verzehrfertig zubereitetes Mittag- und Abendessen in Transportbehältnissen und Warmhaltevorrichtungen, die nicht dazu bestimmt sind, dass Speisen von diesen verzehrt werden. Die Ausgabe der Speisen auf dem Geschirr der Einzelabnehmer und die anschließende Reinigung des Geschirrs und Bestecks in der Küche der Einzelabnehmer übernimmt der Pflegedienst des Abnehmers. Zwischen Mahlzeiten- und Pflegedienst bestehen keine Verbindungen.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, weil sich der Mahlzeitendienst auf die Lieferung der verzehrfertig zubereiteten Speisen beschränkt. Die Leistungen des Pflegedienstes führen insoweit nicht zur Annahme einer sonstigen Leistung, da sie nicht im Rahmen eines abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht werden.

Die dargestellten Grundsätze gelten auch für unentgeltliche Wertabgaben. Ist der Verzehr durch den Unternehmer selbst als sonstige Leistung anzusehen, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. Für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG - z. B. Entnahme von Nahrungsmitteln durch einen Gastwirt zum Verzehr in einer von der Gaststätte getrennten Wohnung - kommt der ermäßigte Steuersatz in Betracht. Auf die in der Richtsatzsammlung in der jeweils gültigen Fassung vorgesehenen Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben wird hingewiesen.

Die Regelungen dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Sofern bisher ergangene Anweisungen - insbesondere in Abschnitt 25a UStR - dem entgegenstehen, sind sie nicht mehr anzuwenden. Beruft sich der Unternehmer für vor dem 1. Januar 2009 ausgeführte Umsätze auf eine danach für ihn günstigere Besteuerung, wird dies nicht beanstandet.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Kraeusel