93

USt

Umsatzsteuersatz bei der Abgabe von Speisen

UStG § 3 Abs. 1 und Abs. 1b Satz 1 Nr. 1, § 3 Abs. 9 und Abs. 9a Nr. 2, § 12 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1

Verzehrfertig zubereitete Speisen können z. B. durch Imbissstände, Partyservices oder sog. Food Courts sowohl im Rahmen einer mit 7 % Umsatzsteuer ermäßigt besteuerten Lieferung als auch im Rahmen einer mit 19 % nicht ermäßigt besteuerten sonstigen Leistung abgegeben werden. In der Praxis bereitet es immer wieder Schwierigkeiten, diese Abgrenzung vorzunehmen.

Sachverhalt

1. Unternehmer **U1** betreibt einen **Imbissstand.** Er gibt verzehrfertige Würstchen, Pommes frites usw. an seine Kunden in Pappbehältern oder auf Mehrweggeschirr ab. Der Kunde erhält dazu eine Serviette, Einweg- oder Mehrwegbesteck und auf Wunsch Ketchup, Mayonnaise oder Senf. Der Imbissstand verfügt über eine Theke, an der Speisen im Stehen eingenommen werden können. Der Betreiber hat vor dem Stand drei Stehtische aufgestellt. 80 % der Speisen werden zum sofortigen Verzehr und 20 % der Speisen werden zum Mitnehmen abgegeben.

   U2 betreibt ebenfalls einen Imbissstand. Im Unterschied zu U1 verfügt der Imbissstand neben den Stehtischen über aus Bänken und Tischen bestehende **Bierzeltgarnituren,** an denen die Kunden die Speisen einnehmen können.

2. **U3** ist Inhaber eines **Partyservices.** Nachdem er seine Kunden bei der Auswahl der Speisen, deren Zusammenstellung und Menge individuell beraten hat, bereitet er ein kalt-warmes Buffet zu. Die fertig belegten Platten und Warmhaltebehälter werden von ihm zu den Kunden geliefert; Aufbau des Buffets und Dekoration übernimmt der Kunde selbst. Die leeren Platten und Warmhaltebehälter werden am Folgetag durch U3 abgeholt und gereinigt.

   U4 ist ebenfalls Inhaber eines Partyservices. Er liefert zu einem festgelegten Zeitpunkt auf speziellen Wunsch des Kunden zubereitete, verzehrfertige Speisen in warmem Zustand für eine Feier seines Auftraggebers an. Er **richtet das Buffet her,** indem er die Speisen in Warmhaltevorrichtungen auf Tischen des Auftraggebers anordnet und festlich dekoriert.

U5 betreibt auch einen Partyservice. Er liefert auf speziellen Wunsch des Kunden zubereitete, verzehrfertige Speisen zu einem festgelegten Zeitpunkt für eine Party seines Auftraggebers an. Der Auftraggeber erhält darüber hinaus **Servietten, Einweggeschirr und -besteck.** U5 hat sich verpflichtet, das Einweggeschirr und -besteck abzuholen und zu entsorgen.

3. Mehrere Unternehmer bieten in einem zusammenhängenden Teil eines Einkaufszentrums diverse Speisen und Getränke an. In unmittelbarer Nähe der Stände befinden sich Tische und Stühle, die von allen Kunden der Unternehmer gleichermaßen genutzt werden können (sog. **Food Court**). Für die Rücknahme des Geschirrs stehen Regale bereit, die von allen Unternehmern genutzt werden.
4. **U6** ist Inhaber einer Pizzeria. Häufig verzehrt er selbst zubereitete Speisen in seinen eigenen Gasträumen. Hin und wieder nimmt er auch verzehrfertige Speisen mit nach Hause, um sie dort zu essen.

Frage

Welchem Umsatzsteuersatz unterliegen die Abgaben der Speisen der einzelnen Unternehmer?

Antwort

1. Alle Abgaben des **U1** sind als Lieferungen zu beurteilen, die dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen.

   Soweit die Speisen von **U2** zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen ermäßigt zu besteuernde Lieferungen vor. Soweit sie aber zum Verzehr vor Ort bestimmt sind, werden mit 19 % zu besteuernde Restaurationsleistungen erbracht.
2. **U3** erbringt Lieferungen, die dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen. Die Leistungen von **U4** und **U5** hingegen sind jeweils als Restaurationsumsatz (19 %) zu qualifizieren.
3. Soweit die Speisen im **Food Court** zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen ermäßigt zu besteuernde Lieferungen der verschiedenen Unternehmer vor. Soweit sie aber zum Verzehr vor Ort bestimmt sind, werden Restaurationsleistungen erbracht.
4. Der Verzehr des **U6** vor Ort unterliegt dem allgemeinen Steuersatz, während die Mitnahme von Speisen als „fiktive“ Lieferung ermäßigt zu besteuern ist.

Begründung

Neue Verwaltungsanweisungen

Vorbemerkung: Sowohl der EuGH als auch der BFH haben in jüngster Vergangenheit durch mehrere Urteile Grundsätze zur Abgrenzung von Lieferungen (7 %) und sonstigen Leistungen (Restaurationsumsätze 19 %) bei der Abgabe von Speisen aufgestellt.[1] Nunmehr hat die Finanzverwaltung darauf reagiert. Sie hat die aufgestellten Grundsätze weiterentwickelt, sie ausführlich in einem BMF-Schreiben dargestellt, anhand von aussagekräftigen Beispielen erläutert und infolgedessen den UStAE entsprechend angepasst.[2]

Nach Art. 6 Abs. 1 MwStVO[3] gilt die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, als sonstige Leistung (Restaurationsumsatz). Die Abgabe von Speisen ist nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt. Ob der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Umsatzes zu beurteilen. Bei dieser wertenden Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Dienstleistungselemente, die notwendig mit der Vermarktung von Lebensmitteln verbunden sind, bleiben bei der vorzunehmenden Prüfung unberücksichtigt.

Lieferung ...

Insbesondere folgende Elemente sind notwendig mit der Vermarktung verzehrfertiger Speisen verbunden und im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen: Zubereitung der Speisen, übliche Nebenleistungen (z. B. Verpacken, Beigabe von Einweggeschirr oder -besteck), Bereitstellung von Papierservietten, Abgabe von Senf, Ketchup, Mayonnaise oder 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).

... oder sonstige Leistung

Nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbundene und damit für die Annahme einer Lieferung schädliche Dienstleistungselemente liegen vor, soweit sich der leistende Unternehmer nicht auf die Ausübung der Handels- und Verteilerfunktion des Lebensmitteleinzelhandels und des Lebensmittelhandwerks beschränkt. So sind

1 EuGH vom 10.03.2011 (BStBl 2013 II S. 256), BFH vom 08.06.2011 (BStBl 2013 II S. 238), vom 30.06.2011 (BStBl 2013 II S. 241, 244 und 246), vom 12.10.2011 (BStBl 2013 II S. 250) und vom 23.11.2011 (BStBl 2013 II S. 253).
2 BMF vom 20.03.2013 (BStBl 2013 I S. 444).
3 ABl EU 2011 Nr. L 77 S. 1.

beispielsweise die folgenden Elemente nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden und daher im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen: Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur (z. B. Räumlichkeiten, Tische und Stühle oder Bänke, Bierzeltgarnituren), Servieren der Speisen und Getränke oder Gestellung von Bedienungs-, Koch- oder Reinigungspersonal.

Bewegte Lieferung

Zu 1: Unabhängig davon, ob die Kunden die Speisen zum Mitnehmen („Außer-Haus-Umsätze") oder zum Verzehr an Ort und Stelle („Vor-Ort-Umsätze") erwerben, liegen **insgesamt** bewegte Lieferungen des **U1** vor, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die erbrachten Dienstleistungselemente (Bereitstellung einfachster Verzehrvorrichtungen wie einer Theke und Stehtischen, von Mehrweggeschirr sowie das Anbieten von Ketchup usw.) führen bei einer wertenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs auch hinsichtlich der vor Ort verzehrten Speisen nicht zur Annahme einer sonstigen Leistung. Die Qualität der Speisen und die Komplexität der Zubereitung haben auf die Beurteilung keinen Einfluss.

Aufteilung der Umsätze

Die „Außer-Haus-Umsätze" des **U2** führen zu Lieferungen, die mit 7 % zu besteuern sind. Soweit die Speisen zum Verzehr vor Ort abgegeben werden, liegen nicht begünstigte – und somit mit 19 % zu versteuernde (§ 12 Abs. 1 UStG) – „Vor-Ort-Umsätze" in Form von sonstigen Leistungen i. S. des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG vor. Mit der Bereitstellung der Tische und der Sitzgelegenheiten wird die Schwelle zum Restaurationsumsatz überschritten. Auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Sitzgelegenheiten kommt es nicht an. Maßgebend ist alleine die Absichtserklärung des Kunden, die Speisen vor Ort verzehren zu wollen (Zweckabrede zum Zeitpunkt des mündlichen Vertragsabschlusses). Der Unternehmer hat nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG **aufzuzeichnen,** wie sich die Entgelte seiner gesamten Umsätze getrennt nach Steuersätzen verteilen.

Fazit: *„Außer-Haus-Umsätze" sind immer ermäßigt zu besteuern. Für „Vor-Ort-Umsätze" ist entscheidend, ob besondere Verzehreinrichtungen (insbesondere Sitzgelegenheiten) zur Verfügung gestellt werden oder nicht.*

Partyservice

... als Speisenlieferung

Zu 2: Es liegen mit 7 % zu besteuernde bewegte Lieferungen vor, da sich die Leistung des **U3** auf die Abgabe des kalt-warmen Buffets, ggf. dessen Beförderung sowie die individuelle Beratung beschränkt. Die vorübergehende Überlassung der Platten und Warmhaltebehälter besitzt vornehmlich Verpackungscharakter und führt im Rahmen einer Gesamtbetrachtung auch zusammen mit dem zu berücksichtigenden Dienstleistungselement „Beratung" nicht zu einem

qualitativen Überwiegen der Dienstleistungselemente. Da die Platten und Warmhaltebehälter vornehmlich Verpackungsfunktion besitzen, ist deren Reinigung nicht zu berücksichtigen.

... als Dienstleistung

Die Leistungen von **U4** sind als Restaurationsumsätze zu qualifizieren, die dem Regelsteuersatz von 19 % zu unterwerfen sind. Die Überlassung der Warmhaltevorrichtungen erfüllt zwar vornehmlich eine Verpackungsfunktion, führt jedoch bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs zusammen mit den zu berücksichtigenden Dienstleistungselementen (Herrichtung des Buffets, Anordnung und festliche Dekoration) zu einem qualitativen Überwiegen der Dienstleistungselemente.

Auch der Umsatz von **U5** unterliegt als Restaurationsleistung dem allgemeinen Steuersatz von 19 %. Bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung überwiegen die zu berücksichtigenden Dienstleistungselemente (Überlassung von Einweggeschirr und -besteck in größerer Anzahl zusammen mit dessen Entsorgung) das Lieferelement qualitativ.

Fazit: *Die Abgrenzung bereitet in der Praxis auch in der Zukunft im Einzelfall Schwierigkeiten. Generell gilt: je mehr Zusatzleistungen der Partyservice erbringt, desto eher liegen normal zu besteuernde (19 %) Restaurationsleistungen vor.*

Food Court: Aufteilung der Umsätze

Zu 3: Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen begünstigte Lieferungen (7 %) in Form der sog. „Außer-Haus-Umsätze“ vor. Soweit die Speisen jedoch zum Verzehr vor Ort abgegeben werden, handelt es sich um „Vor-Ort-Umsätze“ (19 %). Maßgeblich ist die Absichtserklärung des Kunden, die Speisen mitnehmen oder vor Ort verzehren zu wollen. Die gemeinsam genutzte Infrastruktur ist allen Unternehmern zuzurechnen. Der Beurteilung als Restaurationsleistung steht nicht entgegen, dass die Tische und Stühle auch von Personen genutzt werden können, die keine Speisen der abgebenden Unternehmer verzehren. Eine in erster Linie zur Förderung der Bewirtung bestimmte Infrastruktur muss nicht einer ausschließlichen Nutzung durch die verzehrenden Kunden vorbehalten sein.

Vorrichtungen hingegen, die nach ihrer Zweckbestimmung im Einzelfall nicht in erster Linie dazu dienen, den Verzehr von Speisen zu erleichtern (z. B. Stehtische und Sitzgelegenheiten in den Wartebereichen von Kinofoyers sowie die Bestuhlung in Kinos), sind demnach nicht als „schädliches Dienstleistungselement“ zu berücksichtigen, sodass entsprechende Umsätze als ermäßigt zu besteuernde Lieferungen zu betrachten sind.

Fazit: *„Außer-Haus-Umsätze“ sind immer ermäßigt zu besteuern. Für „Vor-Ort-Umsätze“ ist entscheidend, ob besondere Verzehreinrichtun-*

gen (insbesondere Sitzgelegenheiten) zur Verfügung gestellt werden oder nicht.

Unentgeltliche Wertabgabe

Zu 4: Die aufgeführten Abgrenzungskriterien sind auch auf den sog. **„Eigenverbrauch“** von Speisen durch den Unternehmer (U6) heranzuziehen. Der „Verzehr vor Ort“ stellt dabei als Restaurationsumsatz eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a **Nr. 2** UStG dar („fiktive“ sonstige Leistung), die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. Andererseits kommt für die Entnahme von Nahrungsmitteln als unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 **Nr. 1** UStG („fiktive“ Lieferung) der ermäßigte Steuersatz in Betracht. Dementsprechend enthalten die jährlich vom BMF festgesetzten Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) sowohl Pauschalen zum ermäßigten als auch zum normalen Steuersatz.[4]

Verfasser: Dipl.-Finanzwirt (FH) Jörg Ramb, Hainfeld

4 So z. B. für 2013: BMF vom 14.12.2012 (BStBl 2012 I S. 1247).