

Gastronomie: Ermäßigter (=7%) Steuersatz oder Regelsteuersatz (=19%) ?

(Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 20.03.2013, Stand: März 2013)

Bisher hat der BFH für die Steuersatzbestimmung darauf abgestellt, ob die Speisenzubereitung eine gewisse Komplexität aufweist. Das die Speisenzubereitung in einem 5-Sterne-Restaurant eine komplexe Angelegenheit ist, dürfte sich ohne weiteres erschließen. In wie weit aber die Zubereitung einer Pizza eine komplexe Angelegenheit ist und dazu führt, dass die Lieferung einer solchen nicht wie bisher mit 7% Umsatzsteuer zu berechnen ist, sondern mit 19% führte in der steuerlichen Literatur zu erheblichen Diskussionen. Hierauf hat das Bundesfinanzministerium nun mit o.a. Schreiben reagiert und damit zur Rechtssicherheit in diesem Bereich beigetragen.

Nunmehr ist für die Steuersatzbestimmung darauf abzustellen, in wie weit mit der Speisenzubereitung **schädliche oder unschädliche Dienstleistungselemente** verknüpft sind. Eine reine Speisenzubereitung und damit eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Leistung liegt zunächst immer dann vor, wenn zubereitete oder nicht zubereitete (z.B. tiefgekühlte) Speisen mit oder ohne Beförderung oder andere unterstützende Dienstleistungen geliefert werden. Als unselbständige und damit irrelevante Teile der Beförderung gelten:

- der Transport der Speisen
- die Sicherstellung der Verzehrbarkeit während des Transports (z.B. in Warmhaltebehältnissen) sowie deren anschließende Reinigung
- die Vereinbarung eines festen Zeitpunkts für die Übergabe an den Kunden
- Die Abgabe aus einem Verkaufsautomat
- Bereitstellung eines Tiefkühlschranks oder Auftaugarätes bei der Lieferung von tiefgefrorenen Speisen

Unschädliche Dienstleistungselemente (sog. „Vermarktungselemente“):

Hierbei handelt es sich um nicht unterstützende und damit in Hinblick auf den ermäßigten Steuersatz unschädliche Dienstleistungselemente:

- Darbietung von Waren in Regalen
- Zubereitung der Speisen
- Transport der Speisen zum Ort des Verzehrs einschließlich der damit in Zusammenhang stehenden Leistungen wie Kühlen oder Wärmen, der hierfür erforderlichen Nutzung von besonderen Behältnissen oder Geräten sowie der Vereinbarung eines festen Lieferzeitpunkts
- Übliche Nebenleistungen (z.B. Verpacken, Beigabe von Einweggeschirr oder –besteck)
- Bereitstellung von Papierservietten
- Abgabe von Senf, Ketchup, Mayo, Apfelmus u.ä.
- Bereitstellung von Abfalleimern an Kiosken, Verkaufsständen, Imbissbuden
- Bereitstellung von Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren und nicht deren Verzehr dienen (z.B. Verkaufstresen, Verkaufstheken, Ablagebretter an Kiosken und Imbissständen)
- Bloße Erstellung von Leistungsbeschreibungen (Speisekarte, Speiseplan)
- Allgemeine Erläuterungen des Leistungsangebots

- Einzug des Entgelts für Schulverpflegung von den Konten der Erziehungsberechtigten

Schädliche Dienstleistungselemente:

Nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbundene und damit für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes schädliche Dienstleistungselemente liegen vor, wenn sich der leistende Unternehmer nicht auf die Ausübung der Handels- und Verteilerfunktion beschränkt. Hierbei kommen insbesondere folgende Dienstleistungselemente in Betracht:

- Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur*
- Servieren der Speisen und Getränke
- Gestellung von Bedienungs-, Koch- oder Reinigungspersonal
- Durchführung von Service-, Bedien- oder Spülleistungen im Rahmen einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur oder in den Räumlichkeiten der Kunden
- Nutzungsüberlassung von Besteck und Geschirr (nicht, wenn es sich vornehmlich um Gegenstände handelt, die Verpackungsfunktionen erfüllen)
- Überlassung von Mobiliar (z.B. Tisch, Stühle)
- Beratung der Kunden hinsichtlich Zusammenstellung und Menge von Mahlzeiten für einen bestimmten Anlass

* eine die Bewirtung fördernde Infrastruktur liegt dann vor, wenn Vorrichtungen bereitgestellt werden, die den bestimmungsgemäßen Verzehr der Speisen an Ort und Stelle fördern soll. Hierbei kann es sich z.B. um

- Räumlichkeiten
- Tisch, Stühle, Bänke
- Bloße Bierzeltgarnituren

handeln. Auf die jeweilige Qualität kommt es nicht an (d.h. eine 20 Jahre alte Bierzeltgarnitur vor der Pommesbude ist ausreichend, um zur Anwendung des Regelsteuersatzes zu gelangen). Die Bereitstellung von Garderoben oder Toiletten sind in die Gesamtbetrachtung mit einzubeziehen.

Nicht zu berücksichtigen sind dagegen Vorrichtungen, die in erster Linie dazu dienen, den Verzehr von Speisen zu erleichtern (z.B. Stehtische). Hierzu zählen auch einfache, behelfsmäßige Vorrichtungen wie z.B. Ablagebretter an Imbissbuden **ohne Sitzgelegenheiten**.

Achtung: Die schädlichen Dienstleistungselemente sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Kunden vom speiseabgebenden Unternehmer im Rahmen einer einheitlichen Leistung zur Verfügung gestellt werden. Von Dritten erbrachte Dienstleistungselemente sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (z.B. Unternehmer beliefert Krankenhaus mit Speisen für Patienten, anderes –nicht verbundenes- Unternehmen übernimmt die Portionierung, Ausgabe und Reinigung des Bestecks: Es liegen zwei getrennte Leistungen vor. Die Speisenslieferung unterliegt dem ermäßigten Steuersatz, die Serviceleistung dem Regelsteuersatz. Würde das Unternehmen jedoch beide Teile übernehmen, würde die Leistung insgesamt dem Regelsteuersatz unterliegen).

Beispielsammlung aus BMF-Schreiben vom 20.03.2013, IV D 2 – S 7100/07/10050-06:

Beispiel 1:

Der Betreiber eines **Imbissstandes** 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 abgegeben. 20 % der Speisen werden zum Mitnehmen abgegeben.

Unabhängig davon, ob die Kunden die Speisen zum Mitnehmen oder zum Verzehr an Ort und Stelle erwerben, liegen insgesamt begünstigte Lieferungen (7%) im Sinne § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor. Die erbrachten Dienstleistungselemente (Bereitstellung einfachster Verzehrvorrichtungen wie einer Theke und Stehtischen sowie von Mehrweggeschirr) führen bei einer wertenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs auch hinsichtlich der vor Ort verzehrten Speisen nicht zur Annahme einer sonstigen Leistung (vgl. BFH vom 8. 6. 2011, BFH Aktenzeichen XIR3708 XI R 37/08, BStBl 2013 II S. ____, und vom 30. 6. 2011, BFH Aktenzeichen VR3508 V R 35/08, BStBl 2013 II S. ____). Die Qualität der Speisen und die Komplexität der Zubereitung haben auf die Beurteilung des Sachverhalts keinen Einfluss.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch verfügt der **Imbissstand** neben den Stehtischen über aus **Bänken und Tischen** bestehende Bierzeltgarnituren, an denen die Kunden die Speisen einnehmen können.

Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor. Soweit die Speisen zum Verzehr vor Ort abgegeben werden, liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor. Mit der Bereitstellung der Tische und der Sitzgelegenheiten wird die Schwelle zum Restaurationsumsatz überschritten (vgl. BFH vom 30. 6. 2011, BFH Aktenzeichen VR1810 V R 18/10, BStBl 2013 II S. ____). Auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Sitzgelegenheiten kommt es nicht an. Maßgeblich ist die Absichtserklärung des Kunden, die Speisen vor Ort verzehren zu wollen.

Beispiel 3:

Der **Catering-Unternehmer** A verabreicht in einer **Schule** auf Grund eines mit dem Schulträger geschlossenen Vertrags verzehrfertig 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 Absatz 9 UStG vor. Neben den Speisenslieferungen werden Dienstleistungen erbracht, die nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden sind (Bereitstellung von Verzehrvorrichtungen, Reinigung der Räume sowie der

Tische, des Geschirrs und des Bestecks) und die bei Gesamtbetrachtung des Vorgangs das Lieferelement qualitativ überwiegen.

Beispiel 4:

Ein **Schulverein** bietet in der Schule für die Schüler ein Mittagessen an. Das verzehrfertige Essen wird von dem **Catering-Unternehmer A** dem Schulverein **in Warmhaltebehältern** zu festgelegten Zeitpunkten angeliefert und anschließend **durch die Mitglieder des Schulvereins 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 § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG, da sich seine Leistung auf die Abgabe von zubereiteten Speisen und deren Beförderung ohne andere unterstützende Dienstleistungen beschränkt.

Der Schulverein erbringt sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Absatz 9 UStG. Neben den Speisenslieferungen werden Dienstleistungen erbracht, die nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden sind (Bereitstellung von Verzehrvorrichtungen, Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks) und die bei Gesamtbetrachtung des Vorgangs das Lieferelement qualitativ überwiegen. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen können die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Absatz 2 Nr. 8 UStG unterliegen.

Beispiel 5:

Wie Beispiel 4, jedoch beliefert der Catering-Unternehmer A den Schulverein mit Tiefkühlgerichten. Er stellt hierfür einen Tiefkühlschrank und ein Auftaugerät (Regeneriertechnik) zur Verfügung. Die Endbereitung der Speisen (Auftauen und Erhitzen) sowie die Ausgabe erfolgt durch den Schulverein.

Der Catering-Unternehmer A erbringt begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG. Die Bereitstellung der Regeneriertechnik stellt eine Nebenleistung zur Speisenslieferung dar.

Beispiel 6:

Ein Unternehmer beliefert ein Krankenhaus mit Mittag- und Abendessen für die Patienten. Er bereitet die Speisen nach Maßgabe eines mit dem Leistungsempfänger vereinbarten Speiseplans in der Küche des auftraggebenden Krankenhauses fertig zu. Die Speisen werden zu festgelegten Zeitpunkten in Großgebinden an das Krankenhauspersonal übergeben, das den Transport auf die Stationen, die Portionierung und Ausgabe der Speisen an die Patienten sowie die anschließende Reinigung des Geschirrs und Bestecks übernimmt.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG vor, da sich die Leistung des Unternehmers auf die Abgabe von zubereiteten Speisen ohne andere unterstützende Dienstleistungen beschränkt. Die durch das Krankenhauspersonal erbrachten Dienstleistungselemente sind bei der Beurteilung des Gesamtvorgangs nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 7:

Sachverhalt wie im Beispiel 6. Ein Dritter ist jedoch verpflichtet, das Geschirr und Besteck in der Küche des Krankenhauses zu reinigen.

Soweit dem Unternehmer die durch den Dritten erbrachten Spülleistungen nicht zuzurechnen sind, beschränkt sich seine Leistung auch in diesem Fall auf die Abgabe von zubereiteten Speisen ohne andere unterstützende Dienstleistungen. Es liegen daher ebenfalls begünstigte Lieferungen an das Krankenhaus vor.

Beispiel 8:

Ein Unternehmer bereitet mit eigenem Personal die Mahlzeiten für die Patienten in der angemieteten Küche eines Krankenhauses zu, transportiert die portionierten Speisen auf die Stationen und reinigt das Geschirr und Besteck. Die Ausgabe der Speisen an die Patienten erfolgt durch das Krankenhauspersonal.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor. Die Reinigung des Geschirrs und Bestecks ist im Rahmen der Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen, da die Überlassung dieser Gegenstände kein berücksichtigungsfähiges Dienstleistungselement darstellt.

Beispiel 9:

Eine Metzgerei betreibt einen **Partyservice**. Nachdem der Unternehmer die Kunden bei der Auswahl der Speisen, deren Zusammenstellung und Menge individuell beraten hat, bereitet er ein **kalt-warmes Büffet** zu. Die fertig belegten Platten und Warmhaltebehälter werden von den Kunden abgeholt oder von der Metzgerei zu den Kunden geliefert. **Die leeren Platten und Warmhaltebehälter werden am Folgetag durch den Metzger abgeholt und gereinigt.**

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG vor, da sich die Leistung des Unternehmers auf die Abgabe von zubereiteten Speisen, ggf. deren Beförderung sowie die Beratung beschränkt. Die Überlassung der Platten und Warmhaltebehälter besitzt vornehmlich Verpackungscharakter und führt bei der Gesamtbetrachtung des Vorgangs 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.

Beispiel 10:

Sachverhalt wie Beispiel 9, **zusätzlich verleiht die Metzgerei jedoch Geschirr und/oder Besteck**, das vor Rückgabe vom Kunden zu reinigen ist.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Absatz 9 UStG vor. Das Geschirr erfüllt in diesem Fall keine Verpackungsfunktion. Mit der Überlassung des Geschirrs und des Bestecks in größerer Anzahl tritt daher ein Dienstleistungselement hinzu, durch das der Vorgang bei Betrachtung seines Gesamtbildes als nicht begünstigte sonstige Leistung anzusehen ist. Unerheblich

ist dabei, dass das Geschirr und Besteck vom Kunden gereinigt zurückgegeben wird (vgl. BFH vom 23. 11. 2011, BFH Aktenzeichen XIR608 XI R 6/08, BStBl 2013 II S. ____).

Beispiel 11:

Der Betreiber eines **Partyservice** 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.**

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Absatz 9 UStG vor. Die Überlassung der Warmhaltevorrichtungen erfüllt zwar vornehmlich eine Verpackungsfunktion. Sie führt bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs zusammen mit den zu berücksichtigenden Dienstleistungselementen (Herrichtung des Büffets, Anordnung und festliche Dekoration) jedoch zu einem qualitativen Überwiegen der Dienstleistungselemente.

Beispiel 12:

Der Betreiber eines **Partyservice** 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**. 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 Absatz 9 UStG vor. Bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs überwiegen die zu berücksichtigenden Dienstleistungselemente (Überlassung von Einweggeschirr und -besteck in größerer Anzahl zusammen mit dessen Entsorgung) das Lieferelement qualitativ.

Beispiel 13:

Wie Beispiel 12, **jedoch entsorgt der Kunde das Einweggeschirr und -besteck selbst.**

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG vor. Da der Kunde die Entsorgung selbst übernimmt, beschränkt sich die Leistung des Unternehmers auf die Abgabe von zubereiteten Speisen und deren Beförderung ohne andere unterstützende Dienstleistungen.

Beispiel 14:

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 begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG vor. Da das Geschirr vornehmlich eine Verpackungsfunktion erfüllt, überwiegt seine Nutzungsüberlassung sowie

Endreinigung des Lieferelement nicht qualitativ. Auf das Material oder die Form des Geschirrs kommt es dabei nicht an.

Beispiel 15:

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 Absatz 2 Nr. 1 UStG vor, da sich die Leistung des Mahlzeitendienstes auf die Abgabe von zubereiteten Speisen und deren Beförderung ohne andere unterstützende Dienstleistungen beschränkt. Die Leistungen des Pflegedienstes sind bei der Beurteilung des Gesamtvorgangs nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 16:

Verschiedene 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.

Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG vor. Soweit die Speisen zum Verzehr vor Ort abgegeben werden, liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Absatz 9 UStG vor. Maßgeblich ist die Absichtserklärung des Kunden, die Speisen mitnehmen oder vor Ort verzehren zu wollen. Die gemeinsam genutzte Infrastruktur ist allen Unternehmern zuzurechnen. Einer Berücksichtigung beim einzelnen Unternehmer steht nicht entgegen, dass die Tische und Stühle auch von Personen genutzt werden, die keine Speisen oder Getränke verzehren.“