

**FG Münster vom 18. Mai 2010 -rkr-**  
**(15 K 554/06 U – EFG 2010 S. 1458)**

**Keine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für zubereitete Speisen in einem  
Seniorenzentrum - Abgrenzung Lieferung und sonstige Leistung**

**Leitsatz:**

Bei der Abgabe verzehrfertiger Speisen an ein Seniorenzentrum stellen die Speiseplanerstellung, das Zubereiten der Menüs, die Portionierung der Bestandteile, die verzehrfertige und zeitgerechte Übergabe wesentliche Merkmale dar. Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich um Dienstleistungen, die nicht hinter der bloßen Verschaffung der Verfügungsmacht an den zubereiteten Speisen zurückstehen, sondern ihr mindestens gleichwertig sind.

**Gesetzliche Grundlage:**

**UStG:** Anlage 2 zum UStG Nr. 12, § 12 Abs 2 Nr. 1

**Sachverhalt:**

Streitig ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) i. V. m. der Anlage 2 zum UStG.

Die Klägerin (Klin.) betreibt ein Dienstleistungsunternehmen, welches insbesondere die Reinigung von Wohnräumen, die Herstellung und den Handel von Speisen, Party-Service, die Pflege von Textilien und den Handel mit Wirtschaftsgütern anbietet. Mit dem Seniorenzentrum N GmbH hatte die Klin. u. a. einen sog. Küchen-Full-Servicevertrag, auf den Bezug genommen wird, abgeschlossen. In diesem Vertrag heißt es auszugsweise wie folgt:

*„§ 1 Vertragsgegenstand*

*Gegenstand dieses Vertrages ist die Übernahme der Küchenversorgung, Herstellung der Mahlzeiten für die obengenannte Einrichtung mit zur Zeit 51 stationären Plätzen (einschließlich 3 Kurzzeitplätze) gemäß des in der Anlage zu diesem Vertrag befindlichen Leistungsverzeichnisses als Bestandteil dieses Vertrages.*

*...”*

Im Leistungsverzeichnis heißt es wie folgt:

*„A. Normalkostessenszubereitung*

- *Speiseplanerstellung,*
- *Zubereiten von Frühstück und/oder Frühstücksbuffet (verschiedene Brote, Brötchen, Kaffee, Tee, Milch, Wurstaufschnitte, Käse, Gelee, Marmeladen, Milchspeisen, Eier, Diätbrot und -aufstriche),*
- *Zubereiten von Mittagessen entsprechend dem Speiseplan (Vorsuppe, Hauptmenü, Nachtisch),*
- *Zubereiten von Nachmittagskaffee (Kaffee und Tee, ein Stück Kuchen oder Brot mit Aufstrich),*
- *Zubereiten von Abendbrot (wie beim Frühstück; jedoch keine Eier und Kaffee)*

*B. Diätkostessenszubereitung*

- *Diätplanerstellung,*
- *Zubereiten von regelmäßigen, notwendigen Diätspeisen für alle Mahlzeiten (diabetikergerecht, z. B. auch nach Broteinheiten, salzarm, salzlos, galleschonend, fettarm)*

*C. Essenszeiten Die fertigen Produkte bzw. Leistungen sind zu folgenden Tageszeiten zu erbringen:*

- *8.00 Uhr Fertigstellung Frühstück*
- *12:00 Uhr Fertigstellung Mittagessen*
- *15:00 Uhr Fertigstellung Kaffee*
- *17:30 Uhr Fertigstellung Abendbrot*

*Die Verteilung der fertigen Produkte ist Sache des Auftraggebers.”*

Die Klin. bereitete die Speisen und Getränke in der angemieteten Küche im Gebäude des Seniorenzentrums zu. Das bereits teilweise portionierte Essen stellte sie auf vom Seniorenzentrum bereitgestellte Tablett bzw. Servierwagen, welche durch das Personal des Seniorenzentrums abgeholt wurde. Den Transport der Speisen in den Gemeinschaftsraum bzw. auf die Stationen und Pflegezimmer und die Ausgabe der Speisen an die Bewohner des Seniorenzentrums übernahm das Pflegepersonal des Seniorenzentrums. Hierbei war die Darreichung der Speisen an die Heimbewohner auf die individuellen Belange der einzelnen Personen abzustellen. Die anschließende Geschirr-Reinigung übernahm die Klin. Diese bereitete auch Kaffee

und Tee, portioniert in großen Kannen bzw. sog. Kännchen, welche ebenfalls vom Personal des Seniorenzentrums transportiert und verteilt und von der Klin. anschließend gereinigt wurden, zu. Sämtliches Geschirr, Besteck und sämtliche Transportmittel standen im Eigentum des Seniorenzentrums.

Die Klin. behandelte die Lieferungen von Speisen, Kaffee und Tee an das Seniorenzentrum als dem ermäßigten Umsatzsteuer(USt-)Satz von 7 % unterliegende Lieferungen.

Im Rahmen einer bei der Klin. durchgeführten USt-Sonderprüfung (Bericht vom 08.12.2004) stellten die Prüfer fest, dass es sich bei den Lieferungen von Speisen an das Seniorenzentrum nicht um begünstigte Lieferungen handele, da neben den Essenslieferungen noch Dienstleistungen durch Reinigung des Geschirrs erfolgten. Die Lieferungen von Kaffee und Tee würden von vornherein nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, weil das jeweils fertig zubereitete Getränk nicht begünstigt sei.

Daraufhin erließ der Beklagte (Bekl.) unter dem 08.04.2005 gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderte USt-Bescheide für die Zeiträume 2002 und 2003 und unterwarf die streitigen Lieferungen nunmehr dem Regelsteuersatz von 16 %. Des Weiteren erließ er unter dem 06.04.2005 ebenfalls gemäß § 164 Abs. 2 AO entsprechend geänderte USt-Vorauszahlungsbescheide für die Voranmeldungszeiträume 01-08/2004. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb jeweils bestehen.

Mit ihren hiergegen gerichteten Einsprüchen vom 07.06.2005, die die Klin. zugleich mit Änderungsanträgen gemäß § 164 Abs. 2 AO verband, machte die Klin. geltend, dass begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vorliegen würden. Sie erbringe vor Ort keine Serviceleistungen gegenüber den Heimbewohnern. Auch würden alle Vorrichtungen im Eigentum des Seniorenzentrums stehen. Für die Lieferungen von Kaffee und Tee würden keine anderen Regelungen gelten.

Die Änderungsanträge lehnte der Bekl. mit Bescheiden vom 20.06.2005 ab. Es würden auf Grund der Summe der Dienstleistungen (Zubereitung und Bereitstellung sämtlicher Speisen, Portionieren der Speisen, Reinigung des Geschirrs und Erstellung von Speise- und Diätplänen), des räumlichen Zusammenhangs und der bereitgestellten Verzehrvorrichtungen Restaurationsleistungen vorliegen, die dem allgemeinen Steuersatz unterlägen. Die Lieferungen von zubereitetem Kaffee oder Tee würden unabhängig von der Art der Darreichung dem allgemeinen Steuersatz unterliegen.

Die gegen die USt-Änderungsbescheide vom 08.04.2005 gerichteten Einsprüche verwarf der Bekl. mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 02.01.2006 als unzulässig, da die Klin. diese nicht innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Bescheide eingelegt hatte.

Die gegen die Bescheide über die Ablehnung von Änderungen gemäß § 164 Abs. 2 AO eingelegten Einsprüche der Klin. vom 24.06.2005 wies der Bekl. mit EE vom 06.01.2006 als unbegründet zurück. Eine gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt zu steuernde Lieferung erfordere insbesondere, dass es sich nicht um die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle im Sinne des § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG handele, da nur Lieferungen, nicht aber sonstige Leistungen begünstigt seien. Nach der Rechtsprechung des Euro-

päischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) seien bei der Abgabe von Speisen nicht begünstigte sonstige Leistungen anzunehmen, wenn sich der Unternehmer nicht auf einen Umsatz von Nahrungsmitteln „zum Mitnehmen“ beschränke, sondern auch im sog. Darreichungsbereich Dienstleistungen ausführe, die den bestimmungsgemäßen sofortigen Verzehr der Speisen fördern würden. Gemäß § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG würden besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle für Dienstleistungen im Darreichungsbereich sprechen, wobei es nicht darauf ankomme, wer die besonderen Vorrichtungen bereithalte. Vorliegend stelle die Reinigung des Geschirrs eine wesentliche zusätzliche Leistung im Darreichungsbereich dar, die dem gesamten Vorgang der Speisenabgabe das Wesen einer Warenlieferung nehme. Unerheblich sei, dass Geschirr, Besteck und Transportmittel im Eigentum des Seniorenzentrums stehen würden. Zudem werde der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur für Lieferungen der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände gewährt, zu deren Bestimmung auf die Zolltarif-Positionen Bezug genommen werde. Nicht begünstigt sei hierbei das trinkfertige Kaffee- bzw. Teegetränk. Begünstigt sei nur der Verkauf der „Rohmaterialien“, nicht aber das fertig zubereitete Getränk. Die Abgabe des trinkfertigen Kaffees und Tees sei damit unabhängig von den weiteren Umständen nicht ermäßigt zu versteuern.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klin. ihr Vorbringen aus den Einsprüchen und Änderungsanträgen wiederholt.

Der Bekl. hat am 28.03.2006 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden USt-Jahresbescheid 2004 erlassen, in dem er die streitigen Lieferungen weiterhin dem Regelsteuersatz unterworfen hat. Im Hinblick auf das vorliegende Klageverfahren hatte der Bekl. den Bescheid insoweit gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig gestellt, hat den Bescheid jedoch mit weiterem Bescheid vom 27.04.2006 nunmehr auch insofern für endgültig erklärt.

#### **Die Klin. beantragt,**

- die USt-Änderungsbescheide 2002 und 2003 vom 20.06.2005 in Gestalt der EE vom 06.01.2006 und den USt-Bescheid 2004 vom 27.04.2006 dahingehend zu ändern, dass ihre in Erfüllung des Küchen-Full-Servicevertrags erbrachten Umsätze mit 7 % USt ermäßigt besteuert werden,
- hilfsweise, die Revision zuzulassen.

#### **Der Bekl. beantragt,**

- die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist der Bekl. auf die Ausführungen in seiner EE.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und auf die vom Bekl. vorgelegten Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.

<b>Entscheidungsgründe:</b>
-----------------------------

Die Klage ist unbegründet.

Die USt-Änderungsbescheide 2002 und 2003 vom 20.06.2005 in Gestalt der EE vom 6. Januar 2006 und der USt-Bescheid 2004 vom 28.03.2006 sind rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung –FGO–).

Der Bekl. hat die Umsätze der Klin. aus der Verpflegung der Bewohner des Seniorenzentrums zu Recht dem Regelsteuersatz unterworfen und zutreffend dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferungen von Speisen und Getränken verneint.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich die USt auf 7 % für die Lieferung der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände. Eine Steuerermäßigung nach dieser Vorschrift kommt danach nur in Betracht, wenn es sich bei den betreffenden Umsätzen um Lieferungen handelt; handelt es sich hingegen um sonstige Leistungen, scheidet eine Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG aus. Bei der Abgrenzung zwischen Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG und sonstiger Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt (z. B. BFH-Urteile vom 10.08.2006, V R 38/05, BStBl. II 2007, 482; vom 26.10.2006, V R 59/04, BStBl. II 2007, 487; vom 18.12.2008, V R 55/06, UVR 2009, 132 und vom 01.04.2009, XI R 3/08, BFH/NV 2009, 1469). Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung ist das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu ermitteln (EuGH-Urteile vom 10. März 2005, Rs. C-491/03 (Hermann), EuGHE I 2005, 2025, HFR 2005, 482 und vom 2. Mai 1996, Rs. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), EuGHE I 1996, 2395, BStBl II 1998, 282). Es kommt deshalb nicht 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 10.08.2006, V R 55/04, BStBl. II 2007, 480; vom 18.12.2008, V R 55/06, UVR 2009, 132 und vom 18.02.2009, V R 90/07, BFH/NV 2009, 1551).

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 (EuGH-Urteil vom 02.05.1996 Rs. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), EuGHE I 1996, 2395, BStBl II 1998, 282). Da die Vermarktung eines Gegenstands immer mit minimalen Dienstleistungen, wie z. B. dem Darbieten der Waren in Regalen und dem Ausstellen einer Rechnung verbunden ist, haben derartige, notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstands verbundene Dienstleistungen bei der Beurteilung des jeweiligen Dienstleistungsanteils außer Betracht zu bleiben (EuGH, Urteil vom 10.03.2005, Rs. C-491/03 (Hermann), EuGHE I 2005, 2025, HFR 2005, 482).

Nicht mit der Vermarktung von Nahrungsmitteln zur Mitnahme notwendig verbunden sind bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers danach Dienstleistungselemente und Vorgänge wie z. B. die Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der Zusammenstellung und Menge von Mahlzeiten für einen bestimmten Anlass, die Zubereitung und Darreichung von Speisen, deren ansprechendes, restaurationsübliches Anrichten auf Platten und in Gefäßen, die Überlassung dieser Platten und Gefäße sowie von Geschirr und/oder Besteck zur Nutzung, der Transport zum Kunden zum vereinbarten Zeitpunkt und das Abholen sowie die lebensmittelrechtlich erforderliche Endreinigung der den Kunden lediglich zum Gebrauch überlassenen Gegenstände (BFH, Urteil vom 18.12.2008, V R 55/06, BFH/NV 2009, 673). Insbesondere zählt die verzehrfertige Zubereitung von Lebensmitteln im Sinne eines Kochens, Bratens, Backens o. ä. nicht zu den Dienstleistungselementen, die bei der gebotenen Gesamtwürdigung als notwendige Vorstufe der Lebensmittelvermarktung außer Betracht zu bleiben haben. Kommt zusätzlich zu einer Zubereitung ein weiteres nicht nur unwesentliches Dienstleistungselement hinzu, liegt regelmäßig ein qualitatives Überwiegen der Dienstleistungselemente und somit eine der Regelbesteuerung unterliegende Dienstleistung und keine steuerbegünstigte Lebensmittellieferung vor (Heidner, UR 2009, 217; vgl. auch BFH, Urteil vom 18.02.2009, V R 90/07, BFH/NV 2009, 1551).

Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Bekl. die Umsätze der Klin. im Zusammenhang mit der Verpflegung der Bewohner des Seniorenzentrums zu Recht als regelbesteuerte sonstige Leistungen gewürdigt. Die Klin. hat zunächst Speise- und Diätpläne aufgestellt, die einzelnen Mahlzeiten dann laut diesen Plänen vorbereitet, indem sie einzelne Bestandteile in der Küche im Seniorenzentrum kochte oder garte, hat die einzelnen Bestandteile der zubereiteten Speisen auf Teller portioniert zu der jeweiligen Mahlzeit zusammengestellt bzw. auf verschiedene Schüsseln verteilt und zu den im Leistungsverzeichnis vereinbarten Zeiten auf vom Seniorenzentrum bereitgestellte Tablett und Servierwagen gestellt. Nach dem Essen reinigte sie das vom Pflegepersonal des Seniorenzentrums wieder eingesammelte Geschirr. Damit haben sich die Leistungen der Klin. nicht darauf beschränkt, die für die Bewohner vorgesehenen Speisen in der im Seniorenzentrum befindlichen Küche im o. g. Sinne verzehrfertig zubereitet an das Seniorenzentrum zu liefern. Die Lieferung der Speisen im Sinne der Verschaffung der Verfügungsmacht an Nahrungsmitteln stellt vielmehr lediglich eine von mehreren Leistungen der Klin. dar. Nach Ansicht des Senats handelt es sich dabei nicht um die Hauptleistung, hinter der die anderen Tätigkeiten als unbedeutendere Nebenleistungen zurücktreten. Die Speiseplanerstellung, das Zubereiten der geplanten Menüs durch Kochen und Garen ihrer Bestandteile, die Portionierung der einzelnen Bestandteile, ihre verzehrfertige und zeitgerechte Übergabe und die anschließende Reinigung des Geschirrs stellen vielmehr ebenfalls wesentliche Merkmale der geschuldeten Verpflichtung „Abgabe verzehrfertiger Speisen“ dar. Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich um Dienstleistungen, die nicht hinter der bloßen Verschaffung der Verfügungsmacht an den zubereiteten Speisen zurückstehen, sondern ihr mindestens gleichwertig sind. Zumindest in ihrer Gesamtheit überschreiten sie den Bereich der begünstigten Handels- und Verteilerfunktion des Lebensmittelhandels und -handwerks im Verhältnis zu der dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Betätigung im Bereich sonstiger Dienstleistungen.

Dass weder die Küche, in der die Speisen zubereitet wurden, noch die Räume und die Tische, in denen und an denen das Essen von den Bewohnern eingenommen wurde, noch das Geschirr oder die Transportmittel im Eigentum der Klin. standen, führt zu keiner anderen Beurteilung. Nach der Rechtsprechung des BFH sind Verzehrvorrichtungen, die einem Dritten gehören, in

die Würdigung einzubeziehen, wenn sie zumindest auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden (BFH-Urteil vom 05.11.1998, V R 20/98, BStBl. II 1999, 326, unter II.2.b.). Auch dieses Dienstleistungselement ist daher vorliegend aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers der Leistung der Klin. zuzurechnen und bei der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen.

Der Beklagte hat auch die Lieferungen von trinkfertigem Kaffee und Tee, portioniert in Kannen oder Kännchen, zu Recht dem Regelsteuersatz von 16 % unterworfen. Trinkfertige Kaffee- und Teegetränke fallen bereits nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der Anlage 2 zum UStG. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der Anlage 2, Nr. 12 begünstigt „Kaffee, Tee, Mate und Gewürze“ i. S. d. Kap. 9 des Zolltarifs. Von den Begriffen „Kaffee“ und „Tee“ werden nur der Kaffee- oder Teerohstoff erfasst, nicht aber Getränke oder Zubereitungen mit Kaffee oder Tee (FG München, Urteil vom 15.05.1997, 14 K 3140/94, EFG 1997, 1335; FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 22.02.2007, 1 K 1843/05, DStRE 2007, 1569).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).