

EuGH Report

3/11

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

I EuGH, Urteil v. 31.3.2011 – verbundene Rs. C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 (Bog u. a.)
Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Speisen und Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr

I EuGH, Urteil v. 31.3.2011 – verbundene Rs. C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 (Bog u. a.)²

Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Speisen und Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr

(1) Die Art. 5 und 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³ sind dahin auszulegen, dass – die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr an Imbissständen oder -wagen oder in Kimo-Foyers eine Lieferung von Gegenständen im Sinne des genannten Art. 5 ist, wenn eine qualitative Prüfung des gesamten Umsatzes ergibt, dass die Dienstleistungselemente, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, nicht überwiegen; – die Tätigkeiten eines Partyservice ausser in den Fällen, in denen dieser lediglich Standard Speisen ohne zusätzliches



Jan Ole Luuk
Rechtsanwalt, LL.M.,
MWST-Experte FH,
Walder Wyss AG, Zürich

Dienstleistungselement liefert oder in denen weitere, besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist, Dienstleistungen im Sinne des genannten Art. 6 darstellen.

(2) Bei Lieferung von Gegenständen ist der Begriff «Nahrungsmittel» in Anhang H Kategorie 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴ dahin auszulegen, dass er auch Speisen oder Mahlzeiten umfasst, die durch

¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. April bis 30. Juni 2011 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen, welche in dieser Ausgabe keine Berücksichtigung finden konnten: EuGH, Urteil v. 12.5.2011 – Rs. C-453/09 (Kommission/Deutschland) und Urteil v. 12.5.2011 – Rs. C-441/09 (Kommission/Österreich) zur Anwendung des reduzierten Steuersatzes auf alle Umsätze von Pferden und anderen Tieren, Urteil v. 12.5.2011 – Rs. C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3) zur Behandlung von Vorsteuerüberhängen, Urteil v. 9.6.2011 – Rs. C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio) zur Mindestbemessungsgrundlage bei Umsätzen zwischen verbundenen Parteien, Urteil v. 16.6.2011 – Rs. C-351/10 (Zollamt Linz) zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer, sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴ Seit 1.1.2007: Anhang III Kategorie 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

Kochen, Braten, Backen oder auf sonstige Weise zum sofortigen Verzehr zubereitet worden sind.

1 Ausgangssachverhalt

Rs. C-497/09 (Bog)

Herr Bog verkaufte auf Wochenmärkten in drei gleichartigen Imbisswagen Getränke und verzehrfertig zubereitete Speisen (insbesondere verschiedene Würste und Pommes frites). Diese Imbisswagen verfügten über eine Verkaufstheke mit Spritzschutz aus Glas und ein darunter angebrachtes, umlaufendes «Brett», das zum Verzehr der Speisen an Ort und Stelle genutzt werden konnte. An den Seiten der Fahrzeuge befand sich eine Vorrichtung, die als herausklappbare «Zunge» beschrieben wird und nach Art eines Tisches in gleicher Höhe angebracht war wie das umlaufende «Brett». Der Bereich, in dem sich die Kunden zum Verzehr aufhalten konnten, war durch ein herausklappbares Dach vor Regen geschützt. In seiner Umsatzsteuererklärung erklärte Herr Bog die Umsätze aus dem Verkauf von Getränken als dem Normalsatz, die Umsätze aus dem Verkauf von Speisen hingegen als dem reduzierten Steuersatz unterliegend. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Kunden von Herrn Bog die Waren in der Regel an Ort und Stelle verzehrten. Da Herr Bog keine Angaben zum Umfang des Verzehrs an den Imbisswagen machte, wurden die Umsätze aus dem Verkauf von Speisen zum Normalsatz auf insgesamt 70% geschätzt.

Gegen den Bescheid klagte Herr Bog. Das zuständige Finanzgericht gab der Klage von Herrn Bog statt und führte im Wesentlichen aus, dass es für die Abgrenzung der dem Normalsatz und dem reduzierten Satz unterliegenden Umsätze aus der Abgabe von Speisen entscheidend sei,

ob die Dienstleistungselemente qualitativ überwiegen. Im vorliegenden Fall handle es sich um Lieferungen von Gegenständen, da Herr Bog neben der Zubereitung von Speisen nur überdachte Ablageflächen an seinen Imbisswagen bereitgehalten habe, wo die Speisen zum Verzehr abgestellt werden könnten und Abfalleimer zur Verfügung stünden. Andere Dienstleistungselemente, die bei einem Restaurantbesuch das Gesamtbild der angebotenen Leistungen des Gastwirts prägten (u. a. Bedienung, Sitzgelegenheit, geschlossene und temperierte Räume sowie ansprechende Verzehrgelassenheiten im Freien, Vorhandensein von Garderobe und Toiletten), fehlten jedoch. Das Finanzamt legte gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof ein und machte geltend, dass die Abgabe von Speisen mit Leistungen (Zubereitung der Nahrungsmittel zu Speisen und Vorhalten von überdachten Verzehr- und Abfalleimern) verbunden gewesen sei, die über die bloße Vermarktung hinausgegangen seien.

Rs. C-499/09 (CinemaxX)

Die CinemaxX Entertainment GmbH & Co KG («CinemaxX») betreibt an mehreren Standorten in Deutschland Kinos. In den Foyers dieser Kinos können die Kinobesucher nicht nur Süßwaren und Getränke, sondern auch Portionen von Popcorn und «Tortilla»-Chips («Nachos») in verschiedenen Größen erwerben. An den Verkaufsständen sind keine Verzehrküchen angebracht, in den Foyers einiger Kinos sind jedoch in unterschiedlicher Anzahl Stehtische, Barhocker, zum Teil Sitzbänke, Stühle, Sitztische und Wandtresen anzutreffen. Es sind jedoch nicht in allen Kinos sämtliche Einrichtungen vorhanden. In manchen Kinosälen sind Getränkehalter an den Kinossesseln angebracht. Zur Herstellung von Popcorn sind

Zucker, Mais, Popcornsalz und Fett in einem bestimmten Verhältnis in eine Popcornmaschine zu geben, in der diese Zutaten erhitzt werden. Ein Teil der Ware gelangt sodann umgehend in die an der Verkaufstheke vorhandenen Tresenwärmer. Bei einer Bestellung wird das Popcorn mittels einer Schaufel aus dem Tresenwärmer in unterschiedlich grosse Papiertüten gefüllt. Die restliche Ware wird in grossen Tüten oder Wannen gelagert und dann nach Bedarf in die Tresenwärmer umgefüllt. Die «Tortilla»-Chips werden in der Regel in Packungen zu je 500 g bei Lieferanten bestellt. Auch sie gelangen in einen Tresenwärmer, in dem sie lauwarm gehalten werden. Zu den Chips werden verschiedene Saucen («Dips») angeboten. Diese werden in grösseren Behältern servierfertig angeliefert. Die Saucen werden erwärmt und portioniert.

In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung erklärte CinemaxX die Umsätze aus dem Verkauf des Popcorns und der «Tortilla»-Chips als dem reduzierten Steuersatz unterliegend. Das Finanzamt stimmte dieser Voranmeldung nicht zu und erliess einen Bescheid, in dem es diese Umsätze der Normalsatzbesteuerung unterwarf. Die von CinemaxX gegen diesen Bescheid beim zuständigen Finanzgericht erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass es sich bei den fraglichen Umsätzen nicht um «Lieferungen von Gegenständen», sondern um «Dienstleistungen» handle, da CinemaxX keine Nahrungsmittel zum Mitnehmen, sondern Speisen zum sofortigen Verzehr abgegeben habe.

Rs. C-501/09 (Lohmeyer)

Herr Lohmeyer betrieb mehrere Imbissstände und einen Schwenkgrill. Er verkaufte dort verzehrfertige Speisen (Bratwürste, Currywürste, Hot Dogs, Pommes frites, Steaks, Bauchfleisch,

Spiesse, Bauchrippen). Er erklärte sämtliche Umsätze aus der Abgabe dieser Speisen als dem reduzierten Steuersatz unterliegend. Das Finanzamt stellte jedoch fest, dass an den Imbissständen Ablagebretter angebracht waren. Es war der Auffassung, dass es sich dabei um besondere Vorrichtungen handle, die zum Verzehr von Speisen an Ort und Stelle bereitgehalten würden, sodass die betreffenden Umsätze grundsätzlich dem Normalsatz zu unterwerfen seien. Da das Finanzamt nicht ausschloss, dass ein Teil der Kunden die vorhandenen Ablagebretter nicht zum Verzehr benutzte, sondern die Speisen zum Mitnehmen erworben habe, schätzte es den Anteil der der Normalsatzbesteuerung unterliegenden Umsätze auf insgesamt 80%. Das Finanzamt erliess dementsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide. Die von Herrn Lohmeyer hiergegen eingebrachte Klage hatte keinen Erfolg.

Rs. C-502/09 (Fleischerei Nier)

Die Fleischerei Nier GmbH & Co KG («Fleischerei Nier») betrieb eine Fleischerei und einen Partyservice. Im Rahmen des Partyservice lieferte sie die bestellten Speisen in verschlossenen Warmhalteschalen aus, wobei sie je nach Kundenwunsch auch Geschirr und Besteck, Stehtische und Personal zur Verfügung stellte. In ihren Rechnungen wandte die Fleischerei Nier auf die Entgelte für die Überlassung von Geschirr, Besteck, Stehtischen und Personal den Normalsatz und auf die Entgelte für die Speisen den reduzierten Steuersatz an. Das Finanzamt vertrat jedoch die Auffassung, dass auch die Essenslieferungen, so weit sie mit der Beistellung von Geschirr, Besteck, Stehtischen oder Personal verbunden gewesen seien, dem Normalsatz unterlägen, und erliess einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid.

Im Einspruchsverfahren erzielten die Beteiligten Einvernehmen darüber, dass die Entgelte für die Essenslieferungen dem Normalsatz der Mehrwertsteuer in den Fällen zu unterwerfen seien, in denen die Fleischerei Nier auch Bedienungspersonal gestellt hatte. Der Einspruch und die Klage gegen den geänderten Steuerbescheid hatten keinen Erfolg. Mit ihrer Revision beim Bundesfinanzhof machte die Fleischerei Nier im Wesentlichen geltend, die Überlassung von Geschirr und Besteck sei eine Nebenleistung zur Essenslieferung, die es nicht rechtfertige, die gesamte Leistung als Dienstleistung zu qualifizieren. Für die Tätigkeit eines Partyservice sei typisch, dass der Kunde seine Gäste in den heimischen Räumlichkeiten bewirten wolle, so dass Umsätze dieser Art nicht gastgewerblichen Umsätzen gleichzusetzen seien.

Verbindungsbeschluss und Vorlagefragen

Der Rechtsstreit gelangte in allen vier Rechts-sachen an den Bundesfinanzhof, der die Verfahren aussetzte und dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vorlegte⁵. Da die vier Rechtssachen miteinander in Zusammenhang stehen, wurden

sie gemäss Verfahrensordnung des EuGH zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden. Mit seinen Fragen begehrt das vorlegende Gericht im Wesentlichen Aufschluss darüber, ob die in den vier Ausgangsverfahren in Rede stehenden verschiedenen Tätigkeiten der Abgabe zubereiteter Speisen oder Mahlzeiten zum sofortigen Verzehr «Lieferungen von Gegenständen» im Sinne von Art. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶ oder «Dienstleistungen» im Sinne von Art. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁷ darstellen und wie sich zusätzliche Dienstleistungselemente insoweit auswirken. Ferner begehrt das vorliegende Gericht Antwort auf die Frage, ob die Tätigkeiten, falls es sich dabei um eine Lieferung von Gegenständen handelt, als Verkauf von «Nahrungsmitteln» im Sinne von Anhang H Kategorie 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁸ dem reduzierten Steuersatz unterliegen.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Komplexe, einheitliche Leistung oder mehrere getrennte Leistungen

Zunächst wendet sich der EuGH der der Qualifikation als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung vorgelagerten Fragestellung zu, ob die verschiedenen Tätigkeiten, um die es im jeweiligen Ausgangsverfahren geht, als selbständige, jeweils getrennt zu beurteilende Umsätze oder als komplexe, aus mehreren Einzelleistungen bestehende Umsätze, die eine Einheit bilden, zu behandeln sind. Aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH ergebe sich, dass bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasse, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei, um zu bestimmen, ob zwei oder mehrere getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliege und ob im letztgenannten Fall diese

⁵ Bundesfinanzhof (*Deutschland*), Vorabentscheidungsersuchen v. 3.12.2009, Abl. EU, C 63 v. 13.3.2010, 21; Vorabentscheidungsersuchen v. 3.12.2009, Abl. EU, C 63 v. 13.3.2010, 22; Vorabentscheidungsersuchen v. 3.12.2009, Abl. EU, C 63 v. 13.3.2010, 22; Vorabentscheidungsersuchen v. 3.12.2009, Abl. EU, C 63 v. 13.3.2010, 23.

⁶ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁷ Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁸ Seit 1.1.2007: Anhang III Kategorie 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

einheitliche Leistung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist⁹. In diesem Zusammenhang sei daran zu erinnern, dass im Hinblick auf Art. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁰ zum einen jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten sei und dass zum anderen ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden dürfe. Eine einheitliche Leistung liege dann vor, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre¹¹. Eine einheitliche Leistung liege ferner auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen seien, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung sei insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstelle, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen¹².

Einheitlicher Umsatz bei einer Kombination aus Lieferung eines oder mehrerer Gegenstände und verschiedenen Handlungen mit Dienstleistungscharakter

Ob es sich in einem konkreten Fall so verhält, hätten die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben. Im vorliegenden Fall bestehe in allen Ausgangsverfahren eine Kombination aus der Lieferung eines oder mehrerer Gegenstände und verschiedenen Handlungen mit Dienstleistungscharakter. Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts bildeten dabei die Liefe-

rungen und die Dienstleistungselemente mehrwertsteuerrechtlich einen einheitlichen Umsatz. Weder den Vorlageentscheidungen noch den vor dem EuGH abgegebenen Erklärungen sei zu entnehmen, dass diese Qualifikation nicht in Übereinstimmung mit den genannten Kriterien vorgenommen worden wäre. Bei den Leistungen, die im Rahmen einer Tätigkeit als Partyservice erbracht werden, sei zudem zu beachten, dass das Vorliegen eines einheitlichen Umsatzes nicht davon abhängt, ob der Partyservice-Unternehmer eine einzige Rechnung, in der alle Elemente aufgeführt sind, oder eine getrennte Rechnung für die Lieferung der Speisen ausstelle¹³.

⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 19, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.), und Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 21.
¹⁰ Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Bst. a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
¹¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 20 und 22, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.) sowie Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 22 und 23.
¹² Vgl. insbesondere EuGH, Urteil v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 (*CPP*), Slg. 1999, I-973, Rz. 30 und Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 21, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.).
¹³ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 25, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.).
¹⁴ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 48, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff.).
¹⁶ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

Abgrenzung einer Lieferung von einer Dienstleistung unter qualitativer Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers

Zur Qualifikation als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung führt der EuGH¹⁴ zunächst aus, dass mit der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden sei, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruhe¹⁵. In Bezug auf den Begriff «Lieferung von Gegenständen» bestimme Art. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁶, dass als eine solche die Übertragung der Befähigung gelte, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Hierzu

sei in der Rechtsprechung des EuGH bereits klargestellt worden, dass der Begriff jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasse, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer¹⁷. Der Begriff «Dienstleistungen» erfasse nach Art. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁸ jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁹ ist.

Bei der Prüfung, ob eine komplexe einheitliche Leistung wie diejenigen, um die es in den verschiedenen Ausgangsverfahren geht, als «Lieferung von Gegenständen» oder als «Dienstleistung» einzustufen ist, seien sämtliche Umstände, unter denen der Umsatz abgewickelt werde, zu berücksichtigen, um dessen charakteristische Bestandteile zu ermitteln und darunter die dominierenden Bestandteile zu bestimmen²⁰. Zu beachten sei weiter, dass der dominierende Bestandteil aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers²¹ und – im Rahmen einer Gesamtbetrachtung – mit Rücksicht auf die qualitative und nicht nur quantitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Vergleich zu den Elementen einer Lieferung von Gegenständen zu bestimmen sei.

Qualitatives Überwiegen der Dienstleistung bei gastgewerblichen Leistungen

Da die Vermarktung eines Gegenstands stets mit einer minimalen Dienstleistung, wie dem Darbieten der Waren in Regalen oder dem Ausstellen einer Rechnung, verbunden sei, könnten bei der Beurteilung des Anteils der Dienstleistung an der Gesamtheit eines komplexen Geschäfts, zu dem auch die Lieferung eines Gegenstands gehöre, nur diejenigen Dienstleistungen berücksichtigt werden, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstands verbunden sind²².

¹⁷ Vgl. insbesondere EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 51, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff.).

¹⁸ Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁹ Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁰ Vgl. in diesem Sinne insbesondere EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 (*Faaborg-Gelting*), Slg. 1996, I-2395, Rz. 12 und 14; Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 27, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.); Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 27; Urteil v. 11.2.2010 – Rs. C-88/09 (*Graphic Procédé*), Slg. 2010, I-0000, Rz. 24, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/10, StR 2010, 417 (428 ff.).

²¹ Vgl. in diesem Sinne insbesondere EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 22, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.); Urteil v. 2.10.2010, – Rs. C-276/09 (*Everything Everywhere*), Slg. 2010, I-0000, Rz. 26.

²² Vgl. EuGH, Urteil v. 10.3.2005 – Rs. C-491/03 (*Hermann*), Slg. 2005, I-2025, Rz. 22.

Bereits in *Faaborg-Gelling*²³ sei entschieden worden, dass gastgewerbliche Leistungen durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet seien, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln bestehe, während die Dienstleistungen bei Weitem überwögen. Sie seien daher als Dienstleistung im Sinne von Art. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁴ zu betrachten. Etwas anderes gelte hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel zum Mitnehmen beziehe und daneben keine Dienstleistungen erbracht würden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollten.

So sei zu gastgewerblichen Leistungen an Bord von Fährschiffen bereits ausgeführt worden, dass die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen sei und dass dabei dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt werde, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (u. a. Garderobe) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasse. Gegebenenfalls würden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schliesslich nach dem Verzehr die Tische abräumen²⁵.

Abgabe von standardisiert zubereiteten Speisen zum sofortigen Verzehr

Vorliegend würden die in *Bog*, *CinemaxX* und *Lohmeyer* fraglichen Tätigkeiten den Verkauf von Würsten, Pommes frites und anderen Nahrungsmitteln an Imbisswagen oder -ständen zum sofortigen warmen Verzehr betreffen. Dazu sei festzustellen, dass die Abgabe solcher Waren ihr Kochen, Backen, Braten oder Aufwärmen voraussetze, was eine Dienstleistung darstelle, die im Rahmen der Gesamtbeurteilung des fraglichen Umsatzes zum Zweck seiner Einstufung

als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung zu berücksichtigen sei. Da sich jedoch die Zubereitung des warmen Endprodukts im Wesentlichen auf einfache, standardisierte Handlungen beschränke, die in den meisten Fällen nicht auf Bestellung eines bestimmten Kunden, sondern entsprechend der allgemein vorhersehbaren Nachfrage ständig oder in Abständen vorgenommen würden, stelle diese Zubereitung nicht den überwiegenden Bestandteil des fraglichen Umsatzes dar und könne allein diesem nicht den Charakter einer Dienstleistung verleihen.

Charakteristische Dienstleistungsbestandteile einer gastgewerblichen Leistung

Was die charakteristischen Dienstleistungsbestandteile gastgewerblicher Leistungen angehe, so gebe es im Rahmen der in den ersten drei Verfahren in Rede stehenden Tätigkeiten keinen Kellnerservice, keine echte Beratung der Kunden und keine Bedienung im eigentlichen Sinne, die insbesondere in der Weiterleitung der Bestellungen an die Küche, in der späteren Präsentation der Speisen und deren Darreichung an den Kunden am Tisch bestünde, auch seien keine geschlossenen, temperierten Räume speziell für den Verzehr der abgegebenen Nahrungsmittel, keine Garderobe und keine Toiletten vorhanden, und es würde ganz überwiegend kein Geschirr, kein Mobiliar und kein Gedeck bereitgestellt.

²³ Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 (*Faaborg-Gelling*), Slg. 1996, I-2395, Rz. 14.

²⁴ Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 (*Faaborg-Gelling*), Slg. 1996, I-2395, Rz. 13.

Bereitstellung behelfsmässiger Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle als geringfügige Nebenleistung

Die vom vorliegenden Gericht genannten Dienstleistungselemente bestünden ausschliesslich in der Bereitstellung behelfsmässiger Vorrichtungen, d. h. ganz einfacher Verzehrrheken ohne Sitzgelegenheit, um einer beschränkten Zahl von Kunden den Verzehr an Ort und Stelle im Freien zu ermöglichen. Solche behelfsmässigen Vorrichtungen erforderten nur einen geringfügigen personellen Einsatz. Unter diesen Umständen stellten diese Elemente nur geringfügige Nebenleistungen dar und könnten am dominierenden Charakter der Hauptleistung, d. h. dem einer Lieferung von Gegenständen, nichts ändern.

Folglich sei bei den Tätigkeiten in *Bog*, *Cinemax* und *Lohmeyer* das überwiegende Element der betreffenden Umsätze bei einer Gesamtbetrachtung die Lieferung von Speisen oder Mahlzeiten zum sofortigen Verzehr, wobei die diesen wesenseigene einfache, standardisierte Zubereitung und die Bereitstellung behelfsmässiger Vorrichtungen, die einer beschränkten Zahl von Kunden den Verzehr an Ort und Stelle erlaubt, eine rein untergeordnete Nebenleistung sei. Ob die Kunden die genannten behelfsmässigen Vorrichtungen benutzten, sei ohne Bedeutung, da der sofortige Verzehr an Ort und Stelle, der kein wesentliches Merkmal des betreffenden Umsatzes darstelle, nicht für dessen Natur bestimmend sein könne.

Qualifizierung der Tätigkeiten eines Partyservice als Dienstleistung

Was die Tätigkeiten eines bei Festen und Feierlichkeiten in Anspruch genommenen Partyservice wie in *Fleischerei Nier* angehe, so seien je nach den Kundenwünschen mehrere Kombinationen von Umsätzen denkbar, die von der blossen Zubereitung und Lieferung von Spei-

sen bis zu einer umfassenden Leistung reichen könnten, die auch die Bereitstellung von Geschirr, Mobiliar (Tische und Stühle), die Darreichungsform der Gerichte, die Dekoration, die Bereitstellung von Personal für die Bedienung und die Beratung über die Zusammenstellung des Menüs und gegebenenfalls die Auswahl der Getränke umfassen könne. Wenn eine einheitliche Leistung vorliege, hänge die Qualifizierung des Umsatzes als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung von der Gesamtheit der tatsächlichen Umstände ab, wobei die qualitativ überwiegenden Bestandteile aus der Sicht des Verbrauchers zu betrachten seien.

Zu den von einem Partyservice nach Hause gelieferten Speisen sei hervorzuheben, dass sie im Gegensatz zu denjenigen, die in Imbissständen, Imbisswagen und Kinos abgegeben werden, im Allgemeinen nicht das Ergebnis einer blossen Standardzubereitung sind, sondern einen deutlich grösseren Dienstleistungsanteil aufweisen und mehr Arbeit und Sachverstand erfordern. Die Qualität der Gerichte, die Kreativität sowie die Darreichungsform seien hier Elemente, die in den meisten Fällen für den Kunden von entscheidender Bedeutung seien. Oftmals werde dem Kunden nicht nur die Möglichkeit geboten, sein Menü zusammenzustellen, sondern sogar Speisen nach seinen Wünschen zubereiten zu lassen. Dieser Dienstleistungsanteil komme im Übrigen auch im Sprachgebrauch zum Ausdruck, da umgangssprachlich im Allgemeinen vom Party-«Service» und den bei diesem «bestellten» und nicht «gekauften» Speisen gesprochen werde. Sodann würden die Speisen vom Partyservice in verschlossenen Warmhalte-schalen angeliefert oder von ihm an Ort und Stelle aufgewärmt. Für den Kunden sei zudem wesentlich, dass die Speisen genau zu dem von ihm festgelegten Zeitpunkt geliefert werden. Des Weiteren könnten die Leistungen eines Partyservice dem Verzehr dienliche Elemente, wie die

Bereitstellung von Geschirr, Besteck oder sogar Mobiliar, umfassen. Diese Elemente würden zudem im Unterschied zur blossen Bereitstellung einer behelfsmässigen Infrastruktur im Fall von Imbissständen, Imbisswagen oder Kinos einen gewissen personellen Einsatz verlangen, um das gestellte Material herbeizuschaffen, zurückzunehmen und gegebenenfalls zu reinigen.

Im Licht dieser Erwägungen sei festzustellen, dass die Tätigkeit eines Partyservice ausser in den Fällen, in denen dieser lediglich Standardspeisen ohne zusätzliches Dienstleistungs-

element liefere oder in denen weitere, besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist, eine Dienstleistung darstellt.

Begriff «Nahrungsmittel» umfasst zum sofortigen Verzehr zubereitete Speisen oder Mahlzeiten

Zur Frage, ob der Begriff «Nahrungsmittel» in Anhang H Kategorie 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG auch zum sofortigen Verzehr zubereitete Speisen oder Mahlzeiten umfasst²⁶, führt der EuGH aus, dass die 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁷ keine Definition des Begriffs «Nahrungsmittel» enthalte. Der Begriff sei daher in seinem Kontext innerhalb der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG auszulegen²⁸. Dazu ergibt sich aus Art. 12 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁹, dass die EU-Mitgliedstaaten neben dem Normalsatz einen oder zwei reduzierte Sätze anwenden könnten. Zudem könnten die reduzierten Steuersätze nach dieser Bestimmung nur auf die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen angewandt werden, die in Anhang H Kategorie 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁰ aufgeführt seien³¹. Nach ständiger Rechtsprechung seien Ausnahmebestimmungen eng auszulegen, wobei jedoch darauf zu achten sei, dass der Ausnahme nicht ihre praktische Wirksamkeit genommen werde³².

Anhang H Kategorie 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³³ beziehe sich auf Nahrungsmittel im Allgemeinen und treffe keine Unterscheidung oder Beschränkung nach der Art des Geschäfts, der Verkaufsmodalität, der Verpackung, der Zubereitung oder der Temperatur. Auch seien in dieser Bestimmung des Weiteren «üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten» und «üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete

²⁶ Seit 1.1.2007: Anhang III Kategorie 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁷ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 18.01.2001 – Rs. C-83/99 (*Kommission/Spanien*) Slg. 2001, I-445, Rz. 17 und Urteil v. 18.3.2010 – Rs. C-3/09 (*Erotic Center*), Slg. 2010, I-0000, Rz. 14, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/10, StR 2010, 417 (432 ff.).

²⁹ Seit 1.1.2007: Art. 98 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁰ Seit 1.1.2007: Anhang III Kategorie 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 18.1.2001 – Rs. C-83/99 (*Kommission/Spanien*) Slg. 2001, I-445, Rz. 18 und Urteil v. 18.3.2010 – Rs. C-3/09 (*Erotic Center*), Slg. 2010, I-0000, Rz. 15, dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/10, StR 2010, 417 (432 ff.).

³² Vgl. insbesondere EuGH, Urteil v. 30.9.2010 – Rs. C-581/08 (*EMI Group*), Slg. 2010, I-0000, Rz. 20 und Urteil v. 28.10.2010 – Rs. C-175/09 (*AXA UK*), dazu LUUK, EuGH Report 1/11, StR 2011, 247 (253 ff.), Slg. 2010, I-0000, Rz. 25.

³³ Seit 1.1.2007: Anhang III Kategorie 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁴ In *Fleischerei Nier* wurden die Lieferung von Speisen und die im Rahmen des Partyservice erbrachten Dienstleistungen getrennt abgerechnet.

³⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.6.2009, C-572/07 (*Tellmer Property*), Slg. 2009, I-4983, Rz. 24.

³⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 (*Faaborg-Gelting*), Slg. 1996, I-2395, Rz. 13.

Erzeugnisse» aufgeführt. Schliesslich dienen zum sofortigen Verzehr zubereitete Speisen und Mahlzeiten der Ernährung der Verbraucher.

3 Anmerkung

Abgrenzung von Nahrungsmittellieferungen und gastgewerblichen Leistungen

Im Besprechungsurteil stand in allen vier verbunden Streitfällen in Rede, nach welchen Kriterien bei der Abgabe von Speisen zum sofortigen Verzehr die Abgrenzung zwischen steuersatzreduzierter (Nahrungsmittel-)Lieferung und dem Normalsatz unterliegender gastgewerblicher Leistung zu erfolgen hat.

Komplexe einheitliche Leistung

Wenig überraschend schliesst sich der EuGH der Annahme des vorlegenden Gerichts an, dass trotz der Kombination aus Lieferung und verschiedenen Handlungen mit Dienstleistungscharakter eine komplexe, einheitliche Leistung vorliegt. Besondere Beachtung verdient in diesem Zusammenhang jedoch die Feststellung, dass die Bejahung einer komplexen, einheitlichen Leistung nicht von den Abrechnungsmodalitäten³⁴ beeinflusst werde, während dies namentlich in *Tellmer Property*³⁵ vom EuGH noch für beachtlich angesehen und wesentlich zur Annahme getrennter, selbständiger Leistungen beigetragen hatte.

Kein qualitatives Überwiegen der Dienstleistung bei der Abgabe von verzehrfertigen Speisen an Imbissständen, an Imbisswagen oder in Kinos

Der EuGH stellt nicht in Abrede, dass die Zubereitung von Speisen in Form des Kochens, Backens, Bratens oder Aufwärmens eine Dienstleistung darstellt. Da sich jedoch die Zubereitung der Speisen in *Bog*, *CinemaxX* und *Lohmeyer* im Wesentlichen auf *einfache*,

standardisierte Handlungen beschränke, die zudem häufig nicht auf Bestellung eines Kunden, sondern entsprechend der allgemein vorsehbaren Nachfrage ständig oder in Abständen vorgenommen werden, könne die Zubereitung nicht als qualitativ überwiegender Bestandteil des fraglichen Umsatzes angesehen werden und ihm insgesamt den Charakter einer Dienstleistung im Sinne einer gastgewerblichen Leistung verleihen.

Daran ändere auch das Vorhandensein von blossen Beistelltischen, Ablagebrettern und Ähnlichem nichts, da derartige *behelfsmässige Vorrichtungen* – wenn überhaupt – nur einen geringfügigen personellen Einsatz erforderten und daher nur *geringfügige Nebenleistungen* seien, die nicht den Charakter der Gesamtleistung prägen könnten.

Die Annahme einer steuerreduzierten Lieferung bei der Abgabe von verzehrfertigen Speisen an Imbissständen, an Imbisswagen oder in Kinos stützt der EuGH zudem anhand der in *Faaborg-Geltling*³⁶ herausgearbeiteten Kriterien auf das *Fehlen der für eine gastgewerbliche Leistung charakteristischen Dienstleistungsbestandteile* abgestützt:

So fehle es in *Bog*, *CinemaxX* und *Lohmeyer* an einem Kellnerservice, einer echten Beratung der Kunden und einer Bedienung im eigentlichen Sinne – bestehend in der Weiterleitung der Bestellungen an die Küche, in der späteren Präsentation der Speisen und deren Darreichung an den Kunden am Tisch – an geschlossenen, temperierten Räume speziell für den Verzehr der abgegebenen Nahrungsmittel, einer Garderobe und Toiletten, und zumindest überwiegend an der Bereitstellung von Geschirr, Mobiliar und Gedeck.

Eine steuersatzreduzierte Lieferung war demnach auch deshalb anzunehmen, weil die Kriterien einer gastgewerblichen Leistung, die stets einen qualitativ überwiegenden Dienst-

leistungscharakter aufweist, vorliegend nicht erfüllt waren.

Qualitatives Überwiegen der Dienstleistung bei Catering-Leistungen

Konsequent differenziert der EuGH bei der Qualifikation des Partyservice in *Fleischerei Nier* danach, ob die abgegebenen Speisen mehr als eine einfache, standardisierte Zubereitung erfordern. Nur soweit eine bloss Standardzubereitung ohne weitere Dienstleistungselemente in Rede stehe, könne von einer steuersatzbegünstigten Lieferung ausgegangen werden.

Wenn hingegen, wie im Bereich des Catering üblich, der Kunde ein Menü zusammenstellen könne, die Speisen nach seinen Wünschen zubereitet und zu einem vom Kunden vorher festgelegten Zeitpunkt geliefert würden, und ggf. zusätzlich Geschirr, Besteck, Mobiliar und Bedienungspersonal gestellt werde, überwögen diese Dienstleistungselemente, mit der Folge, dass insgesamt eine dem Normalsatz unterliegende gastgewerbliche Leistung anzunehmen sei.

Abgrenzung nach Schweizer MWST-Recht

Die Lieferung von Nahrungsmitteln unterliegt gemäss Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 MWSTG 2009 auch in der Schweiz einem reduzierten Steuersatz (seit 1.1.2010: 2,5%). Für Nahrungsmittel, die «ihm Rahmen von gastgewerblichen Leistungen» abgegeben werden, gilt jedoch gemäss Art. 25 Abs. 3 Satz 1 MWSTG 2009 der Normalsatz von 8%. Zentrale Bedeutung für die Steuersatzfindung hat demnach die Feststellung, ob eine gastgewerbliche Leistung vorliegt. Dies ist nach Art. 25 Abs. 3 Satz 2 MWSTG 2009 anzunehmen, wenn entweder eine «Konsum-

vorrichtung an Ort und Stelle» gegeben ist oder der Leistungserbringer die Nahrungsmittel beim Kunden «zubereitet oder serviert».

Konsumvorrichtungen an Ort und Stelle

Unter einer Konsumvorrichtung ist das Vorhandensein besonderer Einrichtungen zum Verzehr von Nahrungsmitteln zu verstehen. In Art. 54 Abs. 1 MWSTV 2009 werden beispielhaft Tische, Stehtische, Theken und andere für den Konsum zur Verfügung stehende Abstellflächen oder entsprechende Vorrichtungen genannt. Nicht von Bedeutung ist insoweit, wem die Ein- oder Vorrichtungen gehören und ob der Kunde sie tatsächlich benutzt. Ebenfalls unwesentlich ist, ob diese Ein- oder Vorrichtungen ausreichen, um sämtlichen Kunden den Konsum an Ort und Stelle zu ermöglichen³⁷. Blosser Sitzgelegenheiten ohne dazugehörige Tische gelten hingegen nicht als Konsumvorrichtung³⁸.

Gibt es keine Konsumvorrichtung, gilt die Abgabe von Nahrungsmitteln als Lieferung und ist zum reduzierten Satz steuerbar. Ist eine Konsumvorrichtung vorhanden, gilt die Abgabe von Nahrungsmitteln als gastgewerbliche Leistung und ist zum Normalsatz steuerbar.

Entgegen der vom EuGH aufgrund einer qualitativen Würdigung der Dienstleistungselemente befürworteten Annahme einer zum reduzierten Steuersatz steuerbaren Nahrungsmittellieferung, müsste in *Bog*, *CinemaxX* und *Lohmeyer* in der Schweiz infolge der formalen Ausrichtung der Abgrenzungskriterien wohl eine zum Normalsatz steuerbare gastgewerbliche Leistung angenommen werden, weil in allen drei Fällen unzweifelhaft zumindest behelfsmässige Konsumvorrichtungen wie Ablagetresen, Verzehrtheken und Stehtische vorhanden waren.

Während die formale Abgrenzung des Schweizer Rechts offensichtlich Gründen der Praktikabilität geschuldet ist, kann kaum in Abrede gestellt werden, dass sie die in mehrwertsteuerlichen

³⁷ Vgl. Art. 54 Abs. 1 Satz 2 MWSTV 2009.

³⁸ Vgl. Art. 54 Abs. 2 Bst. a MWSTV 2009.

Belangen massgebende Sicht des Durchschnittsverbrauchers weitgehend vernachlässigt. Wie der EuGH in Bog u. a. zutreffend feststellt, ist – unabhängig vom allfälligen Vorhandensein behelfsmässiger Konsumvorrichtungen – aus Sicht des Konsumenten das Dienstleistungselement bei der Abgabe von vorgefertigten bzw. vorgekochten Speisen und Fast Food an Imbissständen und dergleichen – soweit überhaupt vorhanden – nicht das qualitativ überwiegende Leistungselement, sondern von absolut untergeordneter Bedeutung.

Zubereitung und/oder Servierleistung beim Kunden

Als Zubereitung gelten nach Art. 53 Abs. 1 MWSTV namentlich das Kochen, Kühlen, Erwärmen, Mixen, Rüsten, Mischen, nicht aber

das blosses Bewahren der Temperatur konsumbereiter Nahrungsmittel, während nach Art. 53 Abs. 2 MWSTV unter Servieren das Anrichten von Nahrungsmitteln auf Tellern, das Bereitstellen von kalten und warmen Buffets, der Ausschank von Getränken sowie das Eindecken und Abräumen von Tischen sowie das Bedienen der Gäste zu verstehen ist.

Hier stimmt die Wertung des Schweizerischen Verordnungsgebers mit der konkreten Würdigung des EuGH in *Fleischerei Nier* und der darüber hinausgehenden, allgemeinen Aussage überein, dass bei den Tätigkeiten eines in Anspruch genommenen Party- oder Catering-Service die Dienstleistungselemente qualitativ überwiegen und deshalb – zumindest im Regelfall – eine zum Normalsatz steuerbare, gewerbliche Leistung anzunehmen ist.