



UNIVERSITÄT
BAYREUTH

Die Umsatzbesteuerung von Schulverpflegungsangeboten

Das Angebot von Schulverpflegung unterliegt nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz (im Folgenden: UStG) grundsätzlich einer Besteuerung. Anknüpfungspunkt hierfür ist, dass Umsatzsteuer dem Grunde nach für alle Umsätze aus Lieferungen und sonstige Leistungen anfällt, § 1 Abs. 1 UStG.

Die Unterscheidung von Essenslieferung und sonstiger Leistung spielt dabei nicht im Hinblick auf die Steuerpflicht an sich, sondern nur hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes eine Rolle. Während Lieferungen von Lebensmitteln dem reduzierten Steuersatz von 7 % unterfallen, sind sonstige Leistungen mit 19 % Umsatzsteuer belastet.

Wann bei einem Verkauf von Lebensmitteln in einem restaurationsartigen Umfeld von einer Lieferung, wann von einer sonstigen Leistung auszugehen ist, war und ist juristisch recht umstritten. Der Bundesfinanzhof hat in einer jüngeren Entscheidung (BFH, Urteil v. 12.02.2009, Aktenzeichen: V R 47/07, DStRE 2009, S. 871) den Regelsteuersatz von 19 % angewendet und sich damit dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) angeschlossen, der schon im Jahr 1996 in der Entscheidung „Faaborg-Gelting Linien“ (EuGH, Urteil v. 02.05.1996, Rs. C-231/94, Slg. 1996, I-2395) geurteilt hatte, dass bei restaurationsartigem Verkauf von Speisen eine Vermutung für den Regelsteuersatz von 19 % spreche.

Zwar hatte der EuGH selbst in einer Entscheidung aus dem Jahr 2005 (EuGH, Urteil v. 10.03.2005, Rs. C-491/03) diese Sicht relativiert, als er davon sprach, dass die Prüfung des anzuwendenden Steuersatzes einzelfallorientiert erfolgen müsse, dieser Einschränkung ist der Bundesfinanzhof jedoch nicht vollständig gefolgt. Somit dürften gegenwärtig nur mehr solche Umsätze beim restaurationsartigen Verkauf von Lebensmitteln mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu belegen sein, die kein oder allenfalls eine völlig untergeordnetes „Dienstleistungselement“ (z. B. durch Ausgabe der Speisen, Bereitstellung von Tischen und Stühlen zum Verzehr, Spülen von Geschirr, etc.) enthalten ist. Im Schulalltag ist es kaum vorstellbar, dass eine Mittagsverpflegung diesen Anforderungen gerecht wird, da jedenfalls immer das Essen verteilt, ein Speiseraum bereitgestellt und das Geschirr der Schüler gespült werden wird.

Weit größere Bedeutung kommt aus diesem Grund der gänzlichen Umsatzsteuerbefreiung von Schulverpflegungsangeboten zu. Die Umsatzsteuerpflicht kann hier entfallen, wenn ein im Umsatzsteuergesetz vorgesehener Steuerbefreiungstatbestand (z. B. eine Befreiung nach § 4 Nr. 18 oder 23 UStG) erfüllt wird. Auf die Voraussetzungen wird im Rahmen der nachfolgenden Beispiele gesondert einzugehen sein.

In dem dargelegten Spannungsfeld (Steuerpflicht in Höhe von 0, 7 und 19 %) bewegen sich die nachfolgend vorgestellten Gestaltungsmöglichkeiten, die eng mit den oben dargestellten Organisationsmodellen in Zusammenhang stehen. Nur ergänzend soll am Rande auf die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG (wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen worden ist und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird, wird keine Umsatzsteuer erhoben) hingewiesen werden. Gleiches gilt für die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gem. § 15 UStG, der allerdings nur besteht, wenn auch eine Umsatzsteuerpflicht existiert.

Einzelfälle

Nachfolgend werden denkbare Szenarien eines Schulverpflegungsangebots dargestellt und die umsatzsteuerliche Behandlung geprüft.

Fall 1:

Der Sachaufwandsträger kauft fertig zubereitetes, nicht vorportioniertes Essen von einem kommerziellen Anbieter und verteilt es selbst in der Schule.

Lösung 1:

Es fällt keine Umsatzsteuer an, da die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 23 UStG greift. Der Sachaufwandsträger nimmt die Schüler zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken bei sich auf und ist daher von der Umsatzsteuer befreit.

Fall 2:

Ein Sachaufwandsträger organisiert ein mittelbares Eigenangebot und bedient sich dabei eines selbstständigen Kommunalunternehmens des öffentlichen Rechts.

Lösung 2:

Auch hier fällt keine Umsatzsteuer an, es greift § 4 Nr. 23 UStG. Da an einem Kommunalunternehmen kein Dritter beteiligt werden kann, ist klar, dass der Sachaufwandsträger die Schüler wie schon bei den Formen des unmittelbaren Eigenangebots bei sich aufnimmt.

Fall 3:

Wie Fall 2, jedoch übernimmt das Angebot ein Zweckverband, an dem neben dem Sachaufwandsträger auch eine private Elterninitiative in Vereinsform beteiligt ist. Diese geben das Essen an die Schüler auf ehrenamtlicher Basis aus.

Lösung 3:

Die Leistung ist von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 23 UStG befreit, da auch dann noch ein „Aufnehmen zur Erziehungszwecken“ vorliegt, wenn unbedeutende Nebentätigkeiten von einem Dritten mit übernommen werden, für den das Merkmal der „Aufnahme“ nicht vorliegt (BFH v. 18.09.2006, V R 57/05, DStRE 2007, S. 371).

Fall 4:

Wie Fall 2, jedoch wird eine nicht gemeinnützige GmbH tätig, die zu 51 % im Eigentum des Sachaufwandsträgers, zu 49 % in Dritteigentum steht. Das Essen wird an die Schüler in Einweggeschirr zum Sofortverzehr verkauft, gesonderte Verzehrräumlichkeiten oder Dienstleistungen werden nicht angeboten.

Lösung 4:

Der Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 23 UStG greift hier nicht, da die GmbH die Schüler nicht zu Erziehungszwecken bei sich aufnimmt. Die bloße Bewirtung der Schüler reicht hierfür noch nicht aus. Es fällt allerdings nur ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 7 % an, da nur eine Lieferung von Lebensmitteln vorliegt.

Fall 5:

Wie Fall 4, nur wird das Essen auf normalem Geschirr ausgegeben. Die Schüler nehmen das Essen in einer eigens hierfür gestalteten Schulcafeteria ein. Das Geschirr wird anschließend gespült.

Lösung 5:

Es greift weder der Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 23 UStG, noch der ermäßigte Steuersatz. Die Leistung ist insgesamt mit 19 % USt zu versteuern.

Fall 6:

Ein Sachaufwandsträger bietet den Schülern im Rahmen eines unmittelbaren Eigenangebots (Amt, Regiebetrieb, Eigenbetrieb) selbst ein warmes Mittagessen an, das von eigenem Personal hergestellt, ausgegeben und verkauft wird.

Lösung 6:

Es greift die Steuerbefreiung im Verhältnis Sachaufwandsträger zu Schüler gem. § 4 Nr. 23 analog zu Fall 1.

Fall 7:

Der Sachaufwandsträger lässt den Schulhausmeister Essen in der Schule anbieten. Hierfür schließt er mit diesem einen gesonderten Vertrag bzw. trifft eine arbeitsvertragliche Nebenabrede. Der Hausmeister bietet Essen nach Weisung und für den Sachaufwandsträger an. Eigene Entscheidungsbefugnisse stehen ihm nicht zu. Vertragsbeziehungen zwischen ihm selbst und den Schülern entstehen nicht, Vertragspartner ist der Sachaufwandsträger.

Lösung 7:

Es greift der Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 23 UStG, da der Leistungserbringer in steuerlicher Hinsicht nicht der Hausmeister, sondern der Sachaufwandsträger selbst ist. Dass der Hausmeister z. B. lebensmittelrechtlich für das angebotene Essen verantwortlich ist, ist für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich. Hier kommt es darauf an, wer die betreffenden Leistungen erbringt. Das ist hier der Sachaufwandsträger.

Fall 8:

Der Sachaufwandsträger gestattet einem externen kommerziellen Anbieter, Essen in der Schule anzubieten. Hierbei behält sich der Sachaufwandsträger vertraglich Mitbestimmungsrecht über Art und Umfang des angebotenen Essens sowie Sonderkündigungsrechte vor.

Lösung 8:

Obwohl der Sachaufwandsträger die Möglichkeit zur Einflussnahme auf den Anbieter hat, gilt er umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer, da er selbst die betreffende Leistung nicht erbringt. Eine Befreiung nach § 4 Nr. 23 UStG greift nicht. Es fällt Umsatzsteuer mit einem Satz von 7 % (falls Essen nur geliefert wird) bzw. von 19 % (falls restaurationsartige Nebenleistungen erbracht werden) an.

Fall 9:

Der Sachaufwandsträger gestattet einem externen kommerziellen Anbieter, Essen in der Schule zu verkaufen. Hierbei hat der Sachaufwandsträger keinerlei Rechte, auf Qualität, Umfang und Preis des Essens Einfluss zu nehmen.

Lösung 9:

Der Sachaufwandsträger erbringt hier keinerlei eigene Leistungen. Der kommerzielle Anbieter hat seinen Umsatz mit 7 bzw. 19 % zu versteuern (bloßer Essensverkauf/Restaurationsumsatz).

Fall 10:

Der Sachaufwandsträger gestattet einem als gemeinnützig anerkannten Dritten (z. B. Caritas, AWO, ASB, Johanniter, etc.) in der Schule Essen zu verkaufen und nimmt keinerlei Einfluss auf das Angebot bzw. den Preis. Das Essen wird billiger als von einem gleichartigen kommerziell tätigen Dritten angeboten.

Lösung 10:

Eine Leistungsbeziehung besteht nur zwischen dem Dritten und den Schülern. Der Dritte kann sich auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG berufen, wenn er ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugutekommen und die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben. Das ist hier der Fall.

Neben den soeben dargelegten steuerorganisatorischen Überlegungen thematisieren die nachfolgenden Fälle einige Praxisprobleme, die häufig übersehen werden. Diese lehnen sich an eine Handreichung des baden-württembergischen Finanzministeriums an, die unter http://www.finanzministerium.baden-wuerttemberg.de/fm7/2347/Aktueller_Tipp_ust-schulfoerderv_02.503280.pdf abrufbar ist.

Fall 11:

Ausgehend von einem der oben dargelegten Fälle, in dem eine Befreiung nach § 4 Nr. 23 UStG einschlägig war, verkauft der Anbieter nicht nur an die Schüler, sondern auch an die Lehrer. Steuerpflichtig?

Lösung 11:

Der Verkauf von Speisen an Lehrkräfte unterfällt ebenfalls der Befreiung nach § 4 Nr. 23 UStG, der auch das Erziehungspersonal einschließt.

Fall 12:

Der Sachaufwandsträger beauftragt einen Dritten mit der Schulverpflegung. Der Anbieter erhält zu seiner im allgemeinen Interesse liegenden Tätigkeit einen nicht zweckgebundenen Zuschuss in Höhe von 20.000 €.

Lösung 12:

Bei dieser Zahlung handelt es sich um einen sog. echten Zuschuss, da die Zahlung nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht wird und der Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung dient. Dieser unterliegt nicht der Umsatzsteuer, vgl. UStR 150, VII.

Fall 13:

Ein kommerzieller Anbieter verkauft Essen für 3 € pro Schüler und erhält von dem Sachaufwandsträger einen Zuschuss von 0,80 € pro verkauftem Essen.

Lösung 13:

Für die Umsatzbesteuerung ist das Entgelt maßgeblich. Dieses beträgt hier nicht nur 3 €, sondern 3,80 €, da der hier vorliegende sog. „unechte“ Zuschuss als Teil des Entgelts für die Leistung gilt. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer beträgt daher $100/119$ von 3,80 €, also 3,19 €. Die Umsatzsteuer beträgt 0,61 € (vgl. UStR 150, III)

Fall 14:

Wie Fall 13, nur wird das Essen von einem nach § 4 Nr. 23 UStG umsatzsteuerbefreiten Anbieter (z. B. ein Eigenangebot des Sachaufwandsträgers) offeriert.

Lösung 14:

Der Zuschuss hat keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen, da eine Steuerbefreiung vorliegt.