
Datum: 04.09.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 404/14 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:0904.5K404.14U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

Streitig ist, ob es sich bei Umsätzen aus der Abgabe von Speisen um regelsteuersatzpflichtige sonstige Leistungen (Dienstleistungen) oder um ermäßigt zu besteuerte Lieferungen handelt. 1

Die Klägerin unterhält eine Kette von Fast-Food Restaurants (Systemgastronomie). Im März 2011 schlossen sie als Mieterin und die eine Vermietungsgesellschaft als Vermieterin einen Mietvertrag über gewerbliche Flächen in einem Einkaufszentrum. Bei der vereinbarten Mietsache handelt es sich um eine Ladenfläche mit rd. 114 Quadratmetern und um eine Nebenfläche mit rd. 20 Quadratmetern. Ein von der Vermieterin möblierter Sitz- und Verzehbereich gehört nicht zum Mietgegenstand. Die vereinbarte Monatsmiete in Höhe von € bezieht sich allein auf die Laden- und Nebenflächen und nicht auf den Sitz- und Verzehbereich. Die Klägerin betreibt seit September 2011 in dem Ladenlokal eine Fast-Food Filiale (Ausgabestelle). Die Nebenfläche wird als Lagerraum genutzt. 2

Die Fast-Food Filiale verfügt über keinen eigenen Sitz- und Verzehbereich. Darüber hinaus steht für die Kunden der Klägerin keine eigens durch sie betriebene Sanitäreinrichtung bereit. Die gemietete Ladenfläche enthält lediglich die Fast-Food Ausgabestelle, in welcher die Speisen zubereitet und über eine Verkaufstheke an die Kunden abgegeben werden. Eine sogenannte Kundenstehfläche, die Ladenfläche im Sinne des Mietvertrages ist und die eine Freifläche vor der Verkaufstheke in einer Tiefe von einem Meter umfasst, ist für die Entgegennahme der Speisen durch die Kunden bestimmt. Die Kundenstehfläche verfügt nicht über Verzehrvorrichtungen oder ähnliches Mobiliar. 3

1

2

3

4

- Laut zusätzlichen Vereinbarungen zum Mietvertrag verfügt das Einkaufszentrum über Anlagen und Einrichtungen, die von den Kunden des Zentrums und Mietern (u. a. der Klägerin) gemeinschaftlich genutzt werden können. Neben diversen technischen Anlagen wie Fettabscheidern, Gasanschlüssen, Abwasserleitungen usw. zählen hierzu insbesondere auch gemeinschaftliche Flächen wie ein gemeinsamer Sitz- und Verzehrereich (einschließlich Mobiliar) sowie dazugehörige Toiletten. 5
- Der vorhandene gemeinsame Sitz- und Verzehrereich steht vertragsgemäß allen Kunden des Zentrums zur Mitbenutzung zur Verfügung. Einen Anspruch bzw. ein Recht auf eine eigene besondere Nutzung der Fläche hat die Klägerin – wie sie es darstellt – nicht. Die Vermieterin übernimmt keine Gewähr, dass Sitzplätze für Besucher stets in ausreichender Anzahl zur Verfügung stehen. Der eigentliche Sitzbereich ist räumlich durch eine Erhebung, Balustrade/Geländer und Stufen vom Ausgabebereich abgetrennt. 6
- Die Kosten für den gemeinsamen Sitz- und Verzehrereich (Personal-, Strom-, Wasser-, Material-, Abfallentsorgungskosten wie auch die der Spülküche) werden – so heißt es in 6.9 a) der Zusätzlichen Vereinbarung – „von den beteiligten Mietern gleichmäßig im Verhältnis ihrer Ladenflächen zur Gesamtladenfläche der an diese Anlagen und Einrichtungen angeschlossenen Mieter bzw. deren Nutzer getragen“. Bei der Berechnung der Mietfläche für die Ermittlung der Nebenkosten werden die angesiedelten Service- bzw. Bedien-Gastronomien bei der Berücksichtigung der flächenabhängigen Nebenkosten nicht in Ansatz gebracht. Die von diesen Mietern vereinnahmte Nebenkostenpauschale wird zur Verminderung der insgesamt anfallenden Nebenkosten verwendet. 7
- Die Klägerin bietet in ihrer Filiale Speisen an, diese werden in der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle nicht auf Einzelbestellung eines Kunden, sondern kontinuierlich und entsprechend der allgemeinen Nachfrage zubereitet. 8
- Die Speisen werden über eine Verkaufstheke ausschließlich mittels Einwegverpackungen an die Kunden abgegeben. Ein Kellner-Service bzw. eine gastronomische Bedienung werden nicht bereitgestellt. 9
- Das beklagte Finanzamt schätzte die Besteuerungsgrundlagen zur Umsatzsteuer der Klägerin für 2011 mit Bescheid vom 19.10.2012. Danach erfolgten Änderungen mit Bescheiden vom 26.08.2013 und 03.12.2013 – der Einspruch blieb erfolglos. 10
- In den Gründen der Einspruchsentscheidung heißt es im Wesentlichen: 11
- „...Verzehrfertig zubereitete Speisen können sowohl im Rahmen einer ggfs. ermäßigt besteuerten Lieferung als auch im Rahmen einer nicht ermäßigt besteuerten sonstigen Leistung abgegeben werden.“* 12
- Nach Art. 6 Abs. 1 MwStVO gilt die Abgabe zubereiteter Speisen zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, als sonstige Leistung. 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 denjenigen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.* 13

Insbesondere die Bereitstellung einer die Bewirtung fordernde Infrastruktur stellt ein im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigendes Dienstleistungselement dar. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere die Bereitstellung von Vorrichtungen, die den bestimmungsgemäßen Verzehr der Speisen und Getränke an Ort und Stelle fördern sollen. Diese in erster Linie zur Förderung der Bewirtung bestimmte Infrastruktur muss nicht einer ausschließlichen Nutzung durch die verzehrenden Kunden vorbehalten sein...

Von Dritten erbrachte Dienstleistungselemente sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Voraussetzung dafür ist, dass der Dritte unmittelbar gegenüber dem verzehrenden Kunden tätig wird. Leistet der Dritte an den Unternehmer und dieser wiederum an den Kunden, handelt es sich um ein Dienstleistungselement des Speise abgebenden Unternehmers, das im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen ist.

Unter Beachtung dieser Grundsätze zur Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von zubereiteten Speisen sind die Umsätze der Einspruchsführerin in ihrem Restaurant als nicht begünstigte sonstige Leistungen zu qualifizieren.

Die Bereitstellung des gemeinsam genutzten Sitz- und Verzehrereichs fördert den bestimmungsgemäßen Verzehr der abgegebenen Speisen an Ort und Stelle. Es verschafft den Kunden die Möglichkeit, die gekauften Speisen sofort in angenehmer und bequemer Umgebung zu verzehren. Dabei ist es unbeachtlich, dass die Sitzgelegenheiten auch von anderen Besuchern des Einkaufszentrums ohne Verzehrzwang als Rast- oder Treffpunkt genutzt werden können. Schon allein die Bezeichnung deutet darauf hin, dass der Verzehr von Speisen im Vordergrund steht. Hiervon abzugrenzen sind die von der Einspruchsführerin vorgebrachten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs < BFH > bezüglich der Speisenabgaben in Fußballstadien bzw. Kinos. Die hier zum Verzehr genutzten Vorrichtungen wie z.B. Stehtische, Sitzgelegenheiten in den Wartebereichen in Kinofoyers sowie die Bestuhlung des Kinos dienen nicht in erster Linie dem Verzehr von Speisen und Getränken. Das hier bereitgestellte Mobiliar wird vornehmlich unabhängig von dem Verkauf von Speisen und Getränken zur Verfügung gestellt. Die so ausgestatteten Bereiche dienen als Warteraum und Treffpunkt.

Die bereitgestellten Verzehr- und Sitzvorrichtungen sind der Einspruchsführerin gemeinsam mit den anderen Unternehmern zuzurechnen. Die Einspruchsführerin hat aufgrund des Mietvertrags ein Nutzungsrecht für den Sitz- und Verzehrereich und stellt ihren Kunden die Sitzgelegenheiten zur Verfügung. Nicht zuletzt ist sie auch vertraglich verpflichtet, die Kosten (anteilig) für die Reinigung und Pflege dieses Bereichs sowie dessen Instandhaltung zu tragen. Es handelt sich daher um ein Dienstleistungselement, das im Rahmen der Gesamtbetrachtung der durch die Einspruchsführerin erbrachten Leistungen bei dieser zu berücksichtigen ist. Die bereitgestellte Infrastruktur findet lediglich keine Berücksichtigung, wenn diese von Dritten bereitgestellt wird, d.h. dieser unmittelbar gegenüber dem Kunden auftritt und tätig wird. ...“

Hiergegen richtet sich die Klage.

Die Abgabe von Speisen durch sie stelle hier nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Umsatzes eine ermäßigt zu steuernde Speisenerlieferung nach § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit der Anlage 2 zum UStG und keine Restaurantdienstleistung im Sinne des § 3 Nr. 9 UStG zum Regelsteuersatz dar.

15

16

17

18

19

20

21

Übertrage man die hierzu entwickelten Abgrenzungskriterien auf die von ihr erbrachten Umsätze, dann ergebe sich aus einer qualitativen Überprüfung der Umsätze, dass diese nicht dadurch gekennzeichnet sind, dass die Kunden selbst über die Zubereitung oder die Zusammenstellung der Speisen entscheiden können. Des Weiteren stünden weder die Darreichungsform noch die Kreativität der Gerichte im Mittelpunkt der Interessen der Kunden, da diese bereits von ihr vorgegeben würden und nicht zur Disposition der Kunden stünden. Die Kunden hätten auch keinen Einfluss auf die Zubereitung der Gerichte, da sowohl die Zubereitung der Gerichte als auch ihre Warmhaltung gleichmäßig und nicht auf Bestellung eines bestimmten Kunden vorgehalten würden.

Zudem fehlten ihren Umsätzen auch weitere, einen Restaurantumsatz kennzeichnende Dienstleistungsbestandteile wie ein Kellner-Service, eine echte Beratung der Kunden, eine 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 sowie der Bereitstellung von Geschirr oder Besteck. Für ihre Umsätze sei vielmehr charakteristisch, dass die Kunden die Speisen in der Zubereitungsform „zum Mitnehmen“ erhalten. Die verzehrfertigen Speisen seien in Papier und Plastik verpackt und würden dem Kunden auf einem Tablett oder in einer Papiertüte übergeben. Bis auf Servietten und ein Plastikbesteck (wie Löffel mit Gabelzähnen) würden weder Besteck noch Geschirr von ihr bereitgestellt. Das Plastikgeschirr werde nach der Benutzung von den Kunden selbst entsorgt – es würde weder gereinigt noch zur Wiederverwendung bereitgehalten. 22

Die bereitgestellten Tische und Sitzgelegenheiten könnten von allen Besuchern des Zentrums genutzt werden – und zwar unabhängig davon, ob diese lediglich dort verweilen, mitgebrachte oder eingekaufte Speisen verzehrten oder anderen Tätigkeiten dort nachgehen möchten. Sie – die Klägerin – habe auch keinen Einfluss auf die Gestaltung oder die Anzahl der aufgestellten Tische und Stühle sowie auf eine Nutzung derselben außerhalb der Öffnungszeiten. Sie habe nicht einmal einen Anspruch auf den Bestand der derzeitigen Größe des Areals. 23

Das beklagte Finanzamt hat die ursprüngliche Umsatzsteuerveranlagung der Klägerin aus Gründen – die hier nicht streitig sind – geändert und die Umsatzsteuer der Klägerin für 2011 nunmehr mit Bescheid vom 7.1.2019 festgesetzt. 24

Streitig ist ein Betrag in Höhe von € - unstreitig geht es allein um Umsätze aus den Monaten November und Dezember 2011. 25

Die Klägerin beantragt, 26

unter Änderung des Bescheids vom 7.1.2019 ihre Umsatzsteuer für 2011 herabzusetzen – hilfsweise die Revision zuzulassen. 27

Das Finanzamt beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

Entscheidungsgründe: 30

Die zulässige Klage ist unbegründet. 31

Die Umsatzsteuerfestsetzung der Klägerin für 2011 ist rechtmäßig. 32

Auf die streitigen Leistungen ist der allgemeine Steuersatz anzuwenden. 33

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in der Fassung für 2011 ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für die "Lieferung" der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände. Dazu gehören u.a. "Zubereitungen von Fleisch, ..." (Nr. 28), "Zubereitungen von Gemüse ..." (Nr. 32) und "verschiedene Lebensmittelzubereitungen" (Nr. 33). Nicht begünstigt sind sonstige Leistungen (Urteil des Bundesfinanzhofs < BFH > vom 30.6.2011 V R 18/10, Bundessteuerblatt < [BStBl](#) > II 2013, 246).

Lieferungen sind nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die der Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Sonstige Leistungen sind nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind.

Unionsrechtlich beruhen diese Vorschriften auf Art. 14 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Als Lieferung von Gegenständen gilt danach die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, als Dienstleistung gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

Zudem ist ab 1.7.2011 Art. 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO) zu berücksichtigen.

Nach Abs. 1 gilt die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder von Getränken, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistung. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist dabei nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt. Restaurantdienstleistungen sind die Erbringung solcher Dienstleistungen in den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers und Verpflegungsdienstleistungen sind die Erbringung solcher Dienstleistungen an einem anderen Ort als den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers. Nach Abs. 2 gilt die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung.

Bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt. Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung ist die qualitative und nicht nur die quantitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Vergleich zu den Elementen einer Lieferung zu bestimmen ([BFH-Urteil vom 3.8.2017 V R 15/17, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH < BFH/NV > 2017, 1572, Rz 15](#), m.w.N.).

Soweit für den Verzehr Mobiliar wie Sitz- und Tischeinrichtungen zur Verfügung steht, ist zu berücksichtigen, dass das bloße Vorhandensein von Mobiliar, das nicht ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr von Lebensmitteln möglicherweise zu erleichtern, nicht als Dienstleistungselement angesehen werden kann, das geeignet wäre, dem Umsatz insgesamt die Eigenschaft einer Dienstleistung zu verleihen. Es sind nur die Verzehrvorrichtungen zu berücksichtigen, die vom Leistenden ausschließlich dazu bestimmt werden, den Verzehr von Lebensmitteln möglicherweise zu erleichtern (BFH-Urteil vom 3.8.2017 V R 61/16, BFH/NV 2018, 63). Verzehrvorrichtungen eines Dritten können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, selbst wenn diese auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung

gestellt waren. Etwas anderes gilt aber, wenn dem Leistenden durch den Dritten der Art nach ein Mitbenutzungsrecht an dessen Verzehrvorrichtungen zugestanden hat (BFH-Urteil vom 3.8.2017 V R 15/17, a.a.O., [Rz 16](#), 17 und 21).

An diesen Grundsätzen hat sich durch den ab 1.7.2011 geltenden Art. 6 MwStVO nichts geändert. Soweit es danach für die Annahme einer Dienstleistung (sonstigen Leistung) auf ausreichende unterstützende Dienstleistungen ankommt, die zu einem überwiegenden Dienstleistungsanteil führen, entspricht dies der qualitativen Betrachtungsweise der bisherigen Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 3.8.2017 V R 15/17, a.a.O., [Rz 18](#)). 41

Nach alledem liegt hier eine sonstige Leistung vor. 42

Denn die Klägerin hatte das Recht, ihren Kunden den Bereich im Einkaufszentrum zur Verfügung zu stellen, was dann auch – entsprechend der Erwartung der Verbraucher – geschah. Rechtliche Grundlage hierfür war und ist der Mietvertrag zwischen der Klägerin als Mieterin und die Vermietungsgesellschaft als Vermieterin vom 5./22.3.2011 in Verbindung mit den Zusätzlichen Vereinbarungen zu 6.7, 6.8, 6.9 und ausdrücklich zu 6.10: Dort ist der Bereich als „gemeinsamer Sitz- und Verzehrbereich“ bezeichnet und die Mieter < also auch die Klägerin > haben das Recht, „die hier in Rede stehenden Anlagen und Einrichtungen zu nutzen“. In 6.8 Abs. 1 Satz 3 ist gar die Rede von „Mieter des Bereichs“, womit angesichts 6.9 d) ganz offensichtlich vor allem diejenigen Mieter gemeint sind, die in diesem Bereich keine Service- bzw. Bediengastronomie betreiben – also gerade und eben auch die Klägerin. Dass die Klägerin den Bereich nicht allein nutzen konnte, ist unerheblich. Ein uneingeschränkter Anspruch darauf, andere von der Nutzung auszuschließen, ist im hiesigen Zusammenhang nicht erforderlich – war es auch nicht in dem dem BFH-Urteil vom 3.8.2017 (V R 15/17, a.a.O.) zugrundeliegenden Sachverhalt. Allein die Möglichkeit einer bloßen Mitbenutzung von Sitzgelegenheiten und Tischen reicht nicht – ein Anspruch auf eine solche Mitbenutzung hingegen schon und ein solcher war der Klägerin hier eben vertraglich eingeräumt. Und einem solchen Anspruch ist es immanent, dass andere nicht zwingend von einer Nutzung ausgeschlossen werden können – ist er doch nur auf Mit-Nutzung und nicht auf Allein-Nutzung gerichtet. 43

Auch handelt es sich bei den Sitzgelegenheiten und Tischen hier um solche Verzehrvorrichtungen, die vom Leistenden ausschließlich dazu bestimmt wurden, den Verzehr von Lebensmitteln möglicherweise zu erleichtern. Zwar gibt es im Zentrum noch andernorts Gastronomie – hier ist sie aber konzentriert. Hier befindet sich – nach dem von der Klägerin vorgelegten Plan – eine Verkaufsstelle für Eiscreme und ansonsten nur Gastronomie – insgesamt sind es 15 Betriebe unmittelbar um diesen Bereich herum. Der Bereich bildet also das „gastronomische Zentrum“. Sitzgelegenheiten und Tische bieten sich hier schon deshalb ideal als Verzehrvorrichtungen an. Ideal als Verzehrvorrichtungen dienen sie auch gerade der Klägerin und der auf der Seite ihres Bereichs befindlichen Verkaufsstätten. Dabei handelt es sich allesamt um Betriebe, die über keinen eigenständigen Verzehrbereich verfügen – sie weisen dazu eben nicht die notwendige Nutzfläche auf – also kann man sich des Bereichs als gemeinsamer Verzehrvorrichtung bedienen. Und genau das ist das Gesamtkonzept – es gibt ein „gastronomisches Zentrum“ sowohl mit Service- und Bediengastronomie als auch der ohne – kulinarische Wünsche sind so vielfältig abgedeckt und auch die Art und Weise, wie man was zu sich nimmt, ist offen. 44

Dass der Bereich etwa als Treffpunkt oder gar als Wartebereich auch von solchen Personen aufgesucht werden kann und möglicherweise auch wird, die keine Kunden sind – ist von untergeordneter Bedeutung. Dazu lädt der Bereich jedenfalls von seiner Gestaltung her nicht zwingend ein – ähnelt er doch eher einem Restaurant- oder gar Kantinenbereich, also 45

solchen Umgebungen, die in der Regel eben nicht als reiner Wartebereich aufgesucht werden. Auch sind die Öffnungszeiten auf Montag bis Sonntag und an Feiertagen 11.00 bis 21.00 Uhr begrenzt – eine Nutzung als Wartebereich über Zeiten darüber hinaus also nicht möglich.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung < FGO >. 46

Die Revision war nicht zuzulassen. Weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung im Sinne von Nr. 2 dieser Norm. Die hier streitige umsatzsteuerrechtliche Thematik ist von den beim BFH für Umsatzsteuern zuständigen Senaten eingehend beschrieben – siehe dazu die hier zitierten Entscheidungen des BFH. Der erkennende Senat ist von diesen Entscheidungen nicht abgewichen, sondern schließt sich ihnen ausdrücklich an. 47