
Datum: 28.09.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4439/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0928.8K4439.02.00

Tenor:

Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 1998 vom 13. Juni 2002 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15. Juli 2002 wird die Umsatzsteuer auf 17.908,67 DM festgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im wesentlichen über die Frage, ob die Umsätze des Klägers insgesamt dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

2

Der Kläger erzielte im Streitjahr 1998 Umsätze aus dem Betrieb eines Imbisswagens, den er auf Karnevals- und Kirmesveranstaltungen, Jahrmärkten und Weihnachtsmärkten einsetzte und mit dem er Backfisch, Reibekuchen, Pommes-Frites und Brat- bzw. Currywürstchen anbot. Der Stand hat auf den beiden kurzen Seiten und auf einer langen Seite eine Thekenumrandung, deren Höhe die Beteiligten inzwischen übereinstimmend mit 0,85 Metern angegeben haben. Die Thekenumrandung ist ausweislich der vom Beklagten zur Akte gereichten Lichtbilder (Bl. 176-178) mit einer etwa 30 cm hohen Glasumrandung vom Inneren des Verkaufswagens abgetrennt. Der Stand ist mit einem Dach versehen, das etwa 1 Meter über die Thekenumrandung hinausragt.

3

Die Umsätze aus dem Betrieb des Imbisswagens behandelte der Kläger insgesamt als dem ermäßigten Steuersatz zu 7 v.H. unterfallend.

4

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen schätzte der Beklagte zunächst die Besteuerungsgrundlagen in den Bescheiden betreffend die Umsatzsteuer 1998 und den

5

einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1998 vom 28. August 2000 (Umsatzsteuer) bzw. vom 1. September 2000 (Gewerbesteuermessbetrag, geändert durch weiteren Bescheid vom 30. Oktober 2000).

Nachdem der Kläger hiergegen fristgerecht Einspruch eingelegt hatte, reichte er beim 6
Beklagten die ausstehenden Steuererklärungen ein. Bei der Umsatzsteuer erklärte der Kläger neben Umsätzen zu 7 v.H. in Höhe von 587.715 DM Umsätze zu 16 v.H. in Höhe von 1.820 DM. Daneben erklärte er eine Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch zu 16 v.H. in Höhe von 4.932 DM, zu 15 v.H. in Höhe von 1.644 DM und zu 7 v.H. in Höhe von 1.500 DM. In der Gewerbesteuererklärung erklärte er einen Gewerbeertrag in Höhe von 183.603 DM.

Während des Einspruchsverfahrens fand beim Kläger eine Betriebsprüfung statt. Dabei stellte 7
die Prüferin u.a. in Tz. 13 des Betriebsprüfungsberichts vom 7. März 2002 fest, bei den vom Kläger verkauften Speisen handele es sich um verzehrfertige Lebensmittel, die dem Abnehmer in einer Form dargereicht würden, dass er sie an Ort- und Stelle - nämlich am Imbissstand - verzehren könne. Die Speisen würden überwiegend nicht verpackt abgegeben. Der Antragsteller biete seinen Kunden neben den Ablegebretern rund um den Imbisswagen auch Stehtische an. Diese hätten die Form eines Fasses. Es befände sich eine große runde Holzplatte auf dem Fass, die in der Mitte eine Öffnung für Abfall habe. Die Umsätze des Klägers seien deshalb zu 85 v.H. mit dem allgemeinen Steuersatz und lediglich zu 15 v.H. - nämlich soweit sie in dieser Höhe geschätzt zur Mitnahme verkauft würden - mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Die Umsatzsteuer auf die bisher erklärten Umsätze - die auch nach den Feststellungen der Prüferin 587.715,06 DM betragen - sei deshalb von 41.140,05 DM auf 84.851,36 DM zu erhöhen. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf Tz. 13 des Betriebsprüfungsberichts Bezug genommen.

Der Beklagte folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 13. Juni 2002 einen 8
geänderten Umsatzsteuerbescheid 1998, in dem er folgende Bemessungsgrundlagen berücksichtigte:

- Lieferungen und sonstige Leistungen zu 16 v.H.: 367.489 DM 9
- Entnahme von Gegenständen zu 16 v. H.: 4.932 DM 10
- Entnahme von sonstigen Leistungen zu 16 v.H.: 9.000 DM 11
- Lieferungen und sonstige Leistungen zu 7 v.H. : 88.157 DM 12
- Entnahme von Gegenständen zu 7 v.H. : 1.500 DM 13
- Lieferungen und sonstige Leistungen zu 15 v.H.: 121.889 DM 14
- Entnahme von Gegenständen zu 15 v. H.: 1.644 DM 15
- Entnahme von sonstigen Leistungen zu 15 v.H. 3.000 DM 16

Zudem erließ er einen geänderten Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid 1998, in dem er bei 17
der Ermittlung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags einen Gewinn in Höhe von 164.834 DM zugrundelegte. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus einer Minderung des vom Antragsteller erklärten Gewinns um eine AfA für den Imbisswagen in Höhe von 21.250 DM und einer Verringerung der Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 2.481 DM. Die Bescheide wurden Gegenstand des Einspruchsverfahrens.

Mit Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2002 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück.

Der Kläger hat hierauf am 9. August 2002 die vorliegende Klage erhoben.

19

Der Kläger macht geltend, der Beklagte habe zu Unrecht seine Umsätze aus dem Betrieb des Imbisswagens nicht insgesamt dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Mit der Rechtsprechung des EuGH erbringe er keine Dienstleistung im Sinne des Artikels 6 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie. Es bestehe keine organisatorische Gesamtheit von Dienstleistungen, weil er keine Räumlichkeiten vorhalte und seinen Kunden weder Sitzgelegenheiten noch Geschirr anbiete. Es existiere auch kein Kellner, der berate, serviere oder gar abräume. Seine Umsätze bestünden zu 100 v.H. aus dem Verkauf von Speisen und Getränken.

20

Es liege auch keine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG vor. Zum einen seien seine Speisen nicht dazu bestimmt, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang stehe. Hierzu gelte, dass der Begriff "räumlicher Zusammenhang" undefinierbar sei. Dies könne ein Umkreis von wenigen Metern zu seinem Imbissstand, aber auch das gesamte Kirmesgelände sein.

21

Er halte auch keine Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle vor. Bei der Thekenumrandung handele es sich um eine Verkaufs- und nicht um eine Verzehratherke. Die Kunden bekämen ihre Speisen und stellten diese bis zur Bezahlung auf die Theke. Über die Zubereitung der Speisen hinaus erbringe er keine weiteren Dienstleistungen. An der langen Theke warteten Kunden auf die Möglichkeit zur Abgabe einer Bestellung. Hier habe man weder Platz noch Ruhe für den Verzehr. Es handele sich um eine reine Verkaufstheke. Im übrigen sei es durch die niedrige Höhe der Ablage, die sich ungefähr in Höhe der Oberschenkel befinde, für normal große Menschen gar nicht möglich, an der Umrandung Speisen zu verzehren. An der rechten Seite des Imbisswagens würde Backfisch und auf der linken Seite Reibekuchen zubereitet. Durch die Zubereitung in heißem Fett komme es zu starker Geruchsbildung und zu einer Gefahr durch heiße Fettspritzer. Soweit der Beklagte sich auf die auf dem Bildmaterial sichtbaren Bierzeltgarnituren beziehe, handele es sich ausschließlich um die des gegenüberliegenden Getränkeausschanks. Es handele sich um die Pfingstkirmes in Hückelhoven im Juni 2003; diese habe nichts mit dem Streitjahr zu tun. Soweit die Betriebsprüferin auf dem Lambertusmarkt 2003 Stehtische gesehen habe, handele es sich um solche benachbarter Mitbewerber. Dass die Mitbewerber Bierzeltgarnituren und Stehtische aufstellten und seine Kunden diese sodann zum Verzehr seiner Speisen nutzten, könne nicht zu seinen Lasten gehen, zumal insoweit keine Absprachen mit den Mitbewerbern bestünden.

22

Bei den in dem Betriebsprüfungsbericht erwähnten "Stehtischen" habe es sich um die beiden Mülleimer gehandelt, wie sie auf dem Lichtbild gemäß Bl. 177 d.A. erkennbar seien. In dieser Form seien die beiden Mülleimer auch in den Streitjahren eingesetzt gewesen. Erst in 1999 habe er die Mülleimer in Eigenarbeit umgebaut und mit einer Holzumrandung versehen. Dies habe zum einen der besseren Optik gedient, damit der Blick von der breiten Müllöffnung mit dem sich darin befindlichen Müll abgelenkt wurde. Zudem hätte die Umrandung als eine Art Trichter gedient, damit der Müll schneller in die Tonne falle und nicht daneben. Die Abdeckung könne nicht als "Stehtisch" angesehen werden, weil niemand auf einer Mülleimerabdeckung essen wolle. Zudem seien die Mülleimer nur aufgestellt worden, wenn die austragende Gemeinde keine Möglichkeit zur Müllentsorgung gestellt habe. Bei sämtlichen kleineren Veranstaltungen sei dies nicht der Fall gewesen.

23

Schließlich habe die Betriebsprüferin und ihr folgend der Beklagte zu Unrecht die vereinnahmten Entgelte fiktiv erhöht. Sie habe nämlich die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aufgeteilt und sodann mit 15 v.H. bzw. 7 v.H. Umsatzsteuer belastet. Das Ergebnis dieser Berechnung sei, dass die Bruttoeinnahmen höher lägen, als die tatsächlichen Brutto-Einnahmen. Zutreffenderweise sei unter Zugrundelegung der Auffassung des Beklagten von Bruttoeinnahmen in Höhe von 628.855,11 DM auszugehen. Hierauf entfielen 534.526,84 DM (brutto) auf die dem Regelsteuersatz unterliegenden Einnahmen, die wiederum in Höhe von 133.631,71 DM (brutto) zu 15 v.H. und in Höhe von 400.895,13 DM zu 16 v.H. zu versteuern seien. Die restlichen Bruttoeinnahmen in Höhe von 94.328,27 DM unterlägen dem ermäßigten Steuersatz. Zutreffenderweise sei deshalb unter Zugrundelegung der Auffassung des Beklagten von Nettoerlösen in Höhe von 549.958 DM und von Umsatzsteuer in Höhe von 78.897,11 DM auszugehen. Hieraus folge eine Gewinnminderung in Höhe von 37.757,06 DM.

Schließlich sei der geänderte Umsatzsteuerbescheid 1998 auch deshalb zusätzlich fehlerhaft, 25
weil der Beklagte - entgegen seiner Steuererklärung - Entnahmen von sonstigen Leistungen zu 16 v.H. in Höhe von 9.000 DM und zu 15 v.H. in Höhe von 3.000 DM enthalte. Diese Beträge seien irrtümlich aus dem ursprünglichen Schätzbescheid vom 28. August 2000 übernommen worden und dürften keine Berücksichtigung finden

Der Kläger beantragt, 26

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2002 den Umsatzsteuerbescheid 27
1998 vom 13. Juni 2002 abzuändern und die Umsätze entsprechend der eingereichten Umsatzsteuererklärungen abzuändern

hilfsweise, für den Fall, dass diese Umsätze zu 85 v.H. dem normalen Steuersatz und 28
lediglich zu 15 v.H. dem ermäßigten Steuersatz unterliegen,

- den geänderten Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 13. Juni 2002 abzuändern und neben 29
den erklärten Bemessungsgrundlagen laut Steuererklärung (Lieferungen und sonstige Leistungen zu 16 v.H.: 1.820 DM; Entnahmen zu 16 v.H.: 4.932 DM; Entnahmen zu 15 v.H.: 1.644 DM; Entnahmen zu 7 v.H. 1.500 DM), bei der Besteuerung von Nettoerlösen zu 16 v.H. in Höhe von 345.599,25 DM, zu 15 v.H. in Höhe von 116.201,49 DM und zu 7 v.H. von 88.157,26 DM auszugehen und

- unter Änderung des Gewerbesteuer-Messbetragsbescheids 1998 die sich aus der 30
Umsatzsteuermehrbelastung resultierende Gewinnminderung in Höhe von 37.757,06 DM zu berücksichtigen.

Der Beklagte beantragt, 31

- unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 1998 vom 13. Juni 2002 die festgesetzte 32
Umsatzsteuer entsprechend der Berechnung des Klägers zur Klageschrift vom 9. August 2002 unter zusätzlicher Berücksichtigung der erklärten Bemessungsgrundlagen laut Steuererklärung (Lieferungen und sonstige Leistungen zu 16 v.H.: 1.820 DM; Entnahmen zu 16 v.H.: 4.932 DM; Entnahmen zu 15 v.H. 1.644 DM; Entnahmen zu 7 v.H.), festzusetzen
- unter Änderung des Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid 1998 die sich aus der
Umsatzsteuermehrbelastung resultierende Gewinnminderung in Höhe von 37.757,06 DM zu berücksichtigen

- und im übrigen die Klage abzuweisen.

Er macht geltend, eine teilweise Reduzierung der festgesetzten Umsatzsteuer entsprechend seinem Antrag sei geboten, weil er irrtümlich bei der Ermittlung der Umsätze zu 7 v.H. und 15. v.H. von den in der Umsatzsteuererklärung angegebenen Netto-Erlösen ausgegangen sei. 33

Im übrigen habe er aber zu Recht den Regelsteuersatz auf den Großteil der Umsätze des Klägers angewendet. Dessen zubereitete Speisen seien nämlich - unabhängig von dem tatsächlichen Verzehrort - dazu bestimmt, an Ort und Stelle sofort verzehrt zu werden. Üblicherweise erfolge ein Verzehr eines Imbisses bei einem Kirmesbesuch vor dem Imbissstand auf dem Kirmesmarkt. Lediglich dann, wenn Speisen nachweislich verpackt zum Mitnehmen abgegeben worden seien, gelte etwas anderes. Der Umsatzanteil solcher Leistungen sei einvernehmlich mit 15 v.H. geschätzt worden. 34

Soweit der Kläger geltend mache, er habe keine besonderen Vorrichtungen für den Verzehr vorgehalten, könne dem nicht gefolgt werden. Der gesamte Thekenbereich rund um den Imbisswagen sei für den Verzehr an Ort und Stelle geeignet, wobei es nicht darauf ankomme, ob über den Tresen der Zahlungsverkehr abgewickelt werde. Es handele sich um eine wettergeschützte Thekenumrandung, die zwar angesichts ihrer Höhe zum Verzehr der Speisen für große Menschen vielleicht etwas unbequem sei. Die Kunden dokumentierten aber mit dem Kauf der Speisen beim Kläger, dass sie nicht den in einer Gaststätte gebotenen Komfort in Anspruch nehmen wollten. Die Thekenumrandungen würden in den seitlichen Bereichen zur Ablage der Speisen bei deren Verzehr genutzt. 35

Bei einer Ortsbesichtigung des Imbisswagens auf dem Kirmesmarkt in Erkelenz sei zudem festgestellt worden, dass ca. 2 bis 3 Meter vor dem Imbisswagen Holzfässer in der im Betriebsprüfungsbericht bezeichneten Art aufgestellt gewesen seien. Dem Vortrag des Klägers, diese seien erst 1999 aufgestellt worden, könne nicht gefolgt werden, weil er dies nicht glaubhaft gemacht habe und sich die Frage stelle, warum ein derartiges Argument erst im vorliegenden Verfahren, nicht aber anlässlich der verschiedenen Besprechungen vorgetragen worden sei. Der Kläger habe auf dem Lambertusmarkt in 2003 in Erkelenz zahlreiche Stehtische vor seinem Verkaufsstand aufgestellt. Die auf dem Bildmaterial sichtbaren Bierzeltgarnituren würden zwar zum Teil von dem benachbarten Getränkeausschank zur Verfügung gestellt; die Nutzung durch Kunden des Klägers werde aber wegen des damit verbundenen Getränkekonsums billigend in Kauf genommen. 36

Das Vorliegen einer Verzehreinrichtung sei zudem lediglich ein Teilaspekt für die Frage, ob der Umsatz dem Regelsteuersatz unterliege. Bedeutsam sei, dass die Leistung des Unternehmers über die der reinen Nahrungsmittellieferung hinausgehe und weitere Dienstleistungen erbracht würden. Die Speisen seien so zubereitet, dass sie in einem essfertigen Zustand in einer Ein-Weg-Verpackung mit Serviette und Besteck (auch aus Plastik) dem Abnehmer zu sofortigen Verzehr übergeben würden. Weiteres Indiz für den Verzehr an Ort und Stelle sei das Bereithalten von Mülleimern. Der Abnehmer habe damit die Möglichkeit, nach dem Verzehr der Speisen am Imbisswagen die Verpackung, Serviette und Gabel unverzüglich zu entsorgen. Angesichts dessen halte er das BFH-Urteil vom 6. Oktober 1983 in Sachen V R 74/78 für einschlägig. 37

Dass das vorgelegte Bildmaterial aus 2003 stamme, sei unschädlich, weil die dort festgehaltene Situation charakteristisch sei für die auch im Streitjahr praktizierte Gestaltung der Veranstaltungsplätze. 38

Dass die aus der Umsatzsteuererhöhung resultierende Gewinnminderung bisher im Gewerbesteuer-Messebetragsbescheid 1998 nicht berücksichtigt worden sei, habe seine Ursache in einer Verständigung mit dem Kläger. Die Prüferin habe sich mit dem Steuerberater des Klägers in der Schlussbesprechung dahingehend verständigt, dass die Gewinnminderung aufgrund der Neuberechnung der Umsatzsteuer erst zum Tragen kommen solle, wenn die Umsatzsteuer rechtskräftig festgesetzt worden sei. Deshalb sei die Umsatzsteuer-Mehrbelastung gegen "Forderung aus nicht realisierten Verlusten" eingebucht worden.	
Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 28. September 2004 und die in der mündlichen Verhandlung von der Klägerseite eingereichten Unterlagen Bezug genommen.	40
<u>Entscheidungsgründe</u>	41
Die Klage ist mit ihrem Hauptantrag begründet; einer Entscheidung über den Hilfsantrag bedarf es deshalb nicht.	42
1.	43
Der geänderte Umsatzsteuerbescheid 1998 ist rechtswidrig und verletzt den Klägern in seinen Rechten, soweit der Beklagte die Umsätze des Klägers überwiegend dem Regelsteuersatz unterworfen hat.	44
Nach § 12 Abs. 1 des bis zum 27. Juni 1998 geltenden Umsatzsteuergesetzes - UStG a.F. - beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 15 v.H. - ab April 1998 16 v.H. der Bemessungsgrundlage. Die Steuer ermäßigt sich gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG auf 7 v.H. für die Lieferungen, den Eigenverbrauch, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage bezeichneten Gegenstände. Das gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG nicht für die Lieferungen von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Speisen und Getränke werden zum Verzehr an Ort und Stelle geliefert, wenn sie nach den Umständen der Lieferung dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Ort der Lieferung in einem räumlichen Zusammenhang steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG).	45
Nach § 3 Absatz 9 des ab dem 27. Juni 1998 geltenden Umsatzsteuergesetz -UStG n.F. - sind sonstige Leistungen solche, die keine Lieferungen sind. Nach Satz 4 der Vorschrift ist die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle eine sonstige Leistung. Speisen und Getränke werden nach Satz 5 der Vorschrift zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben, wenn sie nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden.	46
Sogenannte Restaurationsumsätze (Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr) sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs - EuGH - (Entscheidung vom 2. Mai 1996 C-231/94, EuGHE I 1996, 2395, UR 1996, 220) als Dienstleistungen i.S. von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) - 6. EG-Richtlinie - und damit als sonstige Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 UStG - anzusehen. Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist danach das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen. Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische	47

Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u.a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen. Ob eine solche Dienstleistung - und damit eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung auch dann angenommen werden kann, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel "zum Mitnehmen" bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten, ist - jedenfalls soweit Umsätze an einem Imbisswagen betroffen sind - in rechtlicher Hinsicht nicht abschließend geklärt. Ungeklärt ist insbesondere, ob bei Umsätzen an einem Imbisswagen die Grenze einer Lieferung von Nahrungsmitteln "zum Mitnehmen" zugunsten der Annahme einer Dienstleistung nach den genannten Kriterien des EuGH nur dann überschritten ist, wenn - wie es § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG vorsieht - besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden, oder ob - wie der Beklagte meint - andere Dienstleistungselemente, die nicht das Bereithalten besonderer Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle beinhalten, ausreichen können. Der Bundesfinanzhof - BFH - hat in seinem Urteil vom 16. März 2000 V R 27/99, BStBl II 2000, 482 diese Frage bei der Beurteilung der Umsätze eines Imbissstandes ausdrücklich offengelassen, hierzu aber ausgeführt, beim Verkauf von Speisen an einem Imbissstand würde zwar ebenfalls ein Leistungsbündel erbracht, das aus einer Lieferung und damit zusammenhängenden Dienstleistungen bestehe, wobei in dem dortigen Fall die Entscheidung offenbleiben könne, ob dabei - ähnlich wie im genannten Fall des EuGH - die Dienstleistungen der Gesamtleistung das Gepräge gäben.

Der Senat ist der Auffassung, dass bei Umsätzen eines Imbisswagens der hier zu beurteilenden Art die mit der Lieferung der Speisen zusammenhängenden Dienstleistungen der Gesamtleistung nur dann das Gepräge geben und deshalb nur dann eine Dienstleistung im Sinne der genannten EuGH-Rechtsprechung vorliegt, wenn besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH ist das Zurverfügungstellen einer organisatorischen Gesamtheit von Speisesaal, Mobiliar und Geschirr kennzeichnend für den Restaurationsumsatz. Erschöpft sich die Leistung in dem Zubereiten der Speisen bis zum verzehrfertigen Zustand, steht nach Auffassung des Senats die Lieferung des eigentlichen Nahrungsmittels im Vordergrund. Deutlich wird dies etwa bei den Außer-Haus-Verkäufen von Speisen zum Mitnehmen. Prägend für einen Restaurationsumsatz ist deshalb die Tatsache, dass anlässlich des eigentlichen Verzehrs weitere Leistungselemente des Unternehmers in Anspruch genommen werden und dieser entsprechend besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle vorhält.

48

Bestätigt wird dies durch die Neuregelung des § 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG n.F.. Danach hängt die Abgrenzung der Restaurationsumsätze als sonstige Leistung von den Lieferungen nach wie vor davon ab, ob besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden (vergl. dazu Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 Rz 193 b). Entsprechend wendet die Finanzverwaltung die Grundsätze des Abschnitts 161 UStR 1996 für Verpflegungsleistungen vor dem 27. Juni 1998 nach wie vor an (BMF-Schreiben vom 24. November 1999 IV D 1 - S 7100 - 133/99, BStBl I 1999, 1039).

49

Ausgehend hiervon sind die Umsätze des Klägers mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, weil der Senat unter Zugrundelegung des Maßstabes des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht die Überzeugung hat gewinnen können, dass der Kläger besondere Vorrichtungen für den Verzehr der von ihm verkauften Speisen an Ort

50

und Stelle bereitgehalten hat.

Bei der Thekenumrandung handelt es sich nicht um eine solche Vorrichtung. Der Senat folgt dabei der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach Verkaufstheken keine besonderen Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle sind (verl. Abschnitt 161 Abs. 5 Satz 1 UStR 1996). Der Senat teilt insoweit nicht die Zweifel des BFH, ob die Unterscheidung zwischen Verzehr- und Verkaufstheke sachgerecht ist (vergl. dazu BFH-Urteil BStBl II 2000, 482 und Wagner, Urteilsanmerkung, Steuer Office Professional). Die Notwendigkeit dieser Unterscheidung ergibt sich als Konsequenz zu dem obigen Ansatz des Senats, dass prägend für den Restaurationsumsatz die Inanspruchnahme weiterer Leistungselemente des Unternehmers anlässlich des eigentlichen Verzehrs ist. Das Bereithalten von den Verkaufsvorgang unterstützenden Vorrichtungen, wie eine Verkaufstheke, stellen aber keine Dienstleistungen im Rahmen des Verzehrs dar. 51

Dies zugrundegelegt handelt es sich bei der Thekenumrandung im Streitfall um eine solche Verkaufstheke. Bei einer Höhe dieser Theke mit 0,85 Meter erscheint es zwar nicht ausgeschlossen, dass diese als Verzehrort genutzt wird, wenn auch - wie der Beklagte selber einräumt - unter eingeschränktem Komfort. Der Senat ist aber davon überzeugt, dass der vornehmliche Zweck der Thekenumrandung tatsächlich nahezu ausschließlich der ist, den eigentlichen Verkaufsvorgang abzuwickeln. Denn aus dem Lichtbildmaterial ist ersichtlich, dass die Umrandung eine relativ geringfügige Tiefe besitzt und deswegen der vorübergehenden Ablage der Speisen in einer nicht zum Essen einladenden Höhe dient. Nach dem glaubhaften Vortrag des Klägers nimmt an der Thekenumrandung auch tatsächlich niemand Speisen zu sich, weil an dem seitlichen Teil der Umrandung die durch Bratvorgänge entstehenden Fettspritzer und im Hauptteil der Umrandung der Kundenandrang dies nicht ermöglichen. Bestätigt wird dies durch die zur Akte gereichten Lichtbilder. Danach wird die Thekenumrandung tatsächlich von niemandem als Verzehrvorrichtung genutzt. 52

Der Kläger hat auch keine anderweitige Verzehreinrichtungen bereitgehalten. Soweit auf den zur Akte gereichten Lichtbildern Verzehreinrichtungen in Form der Bierzeltgarnituren ersichtlich sind, bestehen zwar besondere Vorrichtungen zum Verzehr der vom Kläger zubereiteten Speisen an Ort und Stelle. Zwischen den Beteiligten ist aber unstreitig, dass es sich nicht um Verzehreinrichtungen des Klägers, sondern um solche seiner Mitanbieter handelt. Zwar hat der Beklagte in der mündlichen Verhandlung bestritten, dass der Kläger keine Bierzeltgarnituren besitze. Dieses Bestreiten bezog sich aber auf eine Präsenz des Klägers anlässlich eines Handels mit Automobilen in 2004, bei der unmittelbar vor seinem Stand Bierzeltgarnituren aufgestellt waren. Die dortigen Verhältnisse betreffen das Jahr 2004 und sind nicht auf das Streitjahr übertragbar. Zudem hat der Beklagte an keiner Stelle des Verfahrens behauptet, auch in den Streitjahren habe der Kläger eigene Bierzeltgarnituren als Verzehreinrichtungen bereitgehalten. 53

Die Bierzeltgarnituren der Mitbewerber sind nach Auffassung des Senats dem Kläger nicht als eigene Verzehreinrichtungen zuzurechnen. Der Kläger hat hierzu unwidersprochen vorgetragen, dass insoweit keine Absprachen mit den Mitanbietern bestanden hätten. Zwar legt der Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG im Passiv ("bereitgehalten werden" und nicht etwa "vom Unternehmer bereitgehalten werden") nahe, dass es nicht darauf ankommt, von wem die Verzehreinrichtungen bereitgehalten werden; da es andererseits um die Beurteilung der Frage geht, ob durch die Person des Klägers eine Dienstleistung in Form eines Restaurationsumsatzes oder eine Lieferung von Nahrungsmitteln vorliegt, können Dienstleistungselemente Dritter Person anlässlich des Verzehrs den Umsatz des Klägers nur dann als Dienstleistung erscheinen lassen, wenn es sich um solche Elemente handelt, die 54

dem Kläger zurechenbar sind (vergl. dazu Martin, a.a.O., § 3 Rz 546).. Entsprechend hält der Senat die Auffassung des BMF (BMF-Schreiben vom 24. November 1999, BStBl I 1999, 1039) für zutreffend, dass besondere Verzehreinrichtungen in dem Fall, dass sie ein Dritter vorhält, nur dann vorliegen, wenn der leistende Unternehmer ersichtlich Dienstleistungen im Darreichungsbereich (z.B. Ausgabe oder Servieren der Speisen, Reinigung der Tische, Stühle oder des Geschirrs) ausführt. Solche sind hier aber nicht ersichtlich.

Die im Betriebsprüfungsbericht aufgeführten Fässer mit Holzplatte sind ebenfalls keine Verzehreinrichtung.

55

Der Senat vermag die Einordnung dieser Fässer als "Stehtisch", der eine solche Verzehreinrichtung darstellen kann (vergleiche Martin a.a.O. Rz. 193i m.w.N.; Fritsch in Reiß/Kräusel/Langer, UStG, § 3 Rz. 681.1), nicht nachvollziehen. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung handelte es sich nämlich nicht etwa um Tische mit einer Ablage in Stehhöhe und integrierter Mülltonne (Müllöffnung in der Mitte), wie sie zeitweilig auf Jahrmärkten anzufinden waren, sondern um vom Kläger umgebaute Ölfässer, die er als Mülleimer einsetzte. Die Ölfässer sind Mülleimer, an denen der durchschnittliche Kirmesbesucher nicht gewillt ist, Speisen zu sich zu nehmen. Das gilt umso mehr als die Ölfässer von der Höhe her auch allenfalls ein unbequemes Speisen ermöglicht haben können.

56

Unabhängig davon hat der Senat auch nicht die Überzeugung gewinnen können, dass die modifizierten Ölfässer im Streitjahr überhaupt vorhanden waren. Der Kläger hat hierzu geltend gemacht, solche seien erstmals 1999 eingesetzt worden. Der Beklagte sah sich - trotz Aufforderung seitens des Gerichts - nicht in der Lage, Beweismittel zur Aufklärung des Sachverhalts zu benennen. Er hat hierzu nur geltend gemacht, dies habe der Kläger nicht glaubhaft gemacht. Dem Kläger war es aber nicht möglich, die negative Tatsache der Nicht-Bereitstellung der Ölfässer bereits in den Streitjahren nachzuweisen. Die rechtlichen Folgen der Unaufklärbarkeit trägt der Beklagte. Nach Auffassung des Senats ist nämlich der Beklagte für die Tatsache darlegungs- und nachweispflichtig, dass der Kläger besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten hat. Das ergibt sich aus dem Regelungsgehalt des § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG a.F.. Nachweispflichtig ist der Steuerpflichtige für die Tatsache, dass sich seine Leistung auf die in der Anlage zu § 12 UStG bezeichneten Gegenstände bezog. Rechtsfolge ist dann die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Aus der Ausnahme hierzu (das gilt nicht...) folgt, dass es Sache des Finanzamtes ist, dann diejenigen Tatsachen darzulegen und zu beweisen, aus denen sich die Erfüllung des Ausnahmetatbestandes ergibt. Dass dem Kläger insoweit eine Verletzung von Mitwirkungspflichten vorzuwerfen wäre, ist nicht ersichtlich. Nichts anderes ergibt sich aus der Neuregelung des § 3 Abs. 9 UStG n.F.. Denn auch hier gilt, dass es sich bei dem Verkauf von Nahrungsmitteln im Grundfall um eine - dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden - Lieferung handelt, die erst durch das Hinzutreten weiterer Merkmale gemäß § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG n.F. zu einer - nicht mehr dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden - sonstigen Leistung wird. Folgerichtig ist auch hier der Beklagte darlegungs- und beweispflichtig für diejenigen Tatsachen, die die Annahme einer sonstigen Leistung - als für ihn günstige Tatsache - rechtfertigen.

57

2.

58

Die neu festzusetzende Umsatzsteuer 1998 errechnet sich wie folgt:

59

- Lieferungen und sonstige Leistungen zu 16 v.H.

60

61

laut Steuererklärung: 1.820 DM	
- Steuer hierauf: 291,20 DM	62
- Entnahme von Gegenständen zu 16 v.H.	63
laut Steuererklärung: 4.932 DM	64
- Steuer hierauf: 789,12 DM	65
- Entnahme von sonstigen Leistungen zu 15 v.H.	66
laut Steuererklärung: 1.644 DM	67
- Steuer hierauf: 246,60 DM	68
- Lieferungen zu 7 v.H. laut Urteil: 587.715 DM	69
- Steuer hierauf: 41.140,05 DM	70
- Entnahme von Gegenständen zu 7 v.H.	71
laut Erklärung: 1.500 DM	72
- Steuer hierauf: 105 DM	73
Summe: 42.571,97 DM	74
- Vorsteuern: 24.663,30 DM	75
festzusetzende Umsatzsteuer: 17.908,67 DM	76
3.	77
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	78
4.	79
Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zur Klärung der Frage, ob Umsätze eines Imbisswagens der vorliegenden Art dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, zuzulassen.	80