Beschluss vom 14. März 2018, V B 142/17

Nichtzulassungsbeschwerde, Divergenz, Verkauf von Speisen an einer "Heißen Theke"

ECLI:DE:BFH:2018:B.140318.VB142.17.0

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 4, AO § 162 Abs 1, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. November 2017, Az: 11 K 226/16

Leitsätze

1. NV: Beim Verkauf von zubereiteten Speisen zum Verzehr im Stehen sowie zum Verzehr an Tischen und Stühlen/Bänken ist grundsätzlich eine Aufteilung der (dem ermäßigten und der dem Regelsteuersatz unterliegenden) Umsätze im Schätzungswege vorzunehmen. Dabei ist es nicht zu beanstanden, wenn das FG auch das Verhältnis der (möglichen) Steh- zu den (möglichen) Sitzplätzen berücksichtigt (BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 V R 18/10, BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246) .

2. NV: Von einer Aufteilung kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn Stehplätze in nur sehr geringem Umfang vorhanden sind und mangels entgegenstehender Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass Kunden für den Verzehr der Speisen die in ausreichender Zahl vorhandenen Sitzplätze genutzt haben .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. November 2017 11 K 226/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen.

2 1. Eine die Rechtseinheit gefährdende Abweichung (Divergenz) i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO liegt vor, wenn das Finanzgericht (FG) bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als u.a. der Bundesfinanzhof (BFH) oder der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH). Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung nicht übereinstimmt. Keine Abweichung liegt dagegen vor, wenn das FG aufgrund einer Würdigung der konkreten Umstände des Streitfalls zu einem von der bestimmten Divergenzentscheidung abweichenden Ergebnis kommt (BFH-Beschluss vom 11. November 2013 XI B 99/12, BFH/NV 2014, 366, m.w.N.).

3 a) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze liegt die behauptete Divergenz zu den EuGH-Urteilen Bog u.a. vom 10. März 2011 C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 (EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 61 und 62) nicht vor.

4 aa) Danach sind bei der Prüfung, ob eine komplexe einheitliche Leistung (...) als "Lieferung von Gegenständen" oder als "Dienstleistung" einzustufen ist, sämtliche Umstände, unter denen der Umsatz abgewickelt wird, zu berücksichtigen, um dessen charakteristische Bestandteile zu ermitteln, und darunter die dominierenden Bestandteile zu bestimmen. Der dominierende Bestandteil ist aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers 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. Mobiliar (Stehtische, Hocker, Stühle und Bänke), das nicht ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr von Lebensmitteln möglicherweise zu erleichtern, kann nicht als Dienstleistungselement angesehen werden, das geeignet wäre, dem Umsatz insgesamt die Eigenschaft einer Dienstleistung zu verleihen (EuGH-Urteil Bog u.a., EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 73).

5 bb) Vorliegend fehlt es für die behauptete Divergenz bereits an einem gleichen oder zumindest vergleichbaren Sachverhalt. Wie sich aus Rz 70 der EuGH-Urteile Bog u.a. ergibt, bestanden die Dienstleistungselemente nur "in der Bereitstellung behelfsmäßiger Vorrichtungen, d. h. ganz einfacher Verzehrtheken ohne Sitzgelegenheit, um einer beschränkten Zahl von Kunden den Verzehr an Ort und Stelle im Freien zu ermöglichen.". Solche behelfsmäßigen Vorrichtungen erfordern nur einen geringfügigen personellen Einsatz und stellen daher nach Auffassung des EuGH "nur geringfügige Nebenleistungen dar", die (...) "am dominierenden Charakter der Hauptleistung, d. h. dem einer Lieferung von Gegenständen, nichts ändern." Im Unterschied dazu war nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) vorliegend --über behelfsmäßige Verzehrvorrichtungen hinausgehendes-- Mobiliar vorhanden, da der Verzehr an sog. "Heißen Theken" erfolgte, die integraler Bestandteil der Ladentheken darstellten, wobei den Kunden in den jeweiligen Filialen der Klägerin zahlreiche Sitzplätze zur Verfügung standen.

6 cc) Abgesehen davon ist das FG ausweislich S. 4 der Urteilsgründe ausdrücklich von den Rechtsprechungsgrundsätzen des EuGH und des BFH ausgegangen. Im Rahmen der gebotenen qualitativen Betrachtung aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers hat es den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass die Dienstleistungsanteile der Klägerin (Zurverfügungstellung von Sitzgelegenheiten sowie Porzellanteller und Mehrwegbesteck) nicht mehr als geringfügig anzusehen sind. Wie sich aus dem Tatbestand des Urteils ergibt, hat das FG auch berücksichtigt, dass Garderoben und Toiletten nicht vorhanden waren, keine Gedecke in Form gestellt und die Gerichte zum Verzehr vor Ort nicht von Kellnern serviert, sondern dem jeweiligen Kunden am Tresen auf Porzellantellern übergeben wurden. Die Klägerin rügt daher zu Unrecht, das FG habe nicht sämtliche relevanten Umstände berücksichtigt.

7 Mit ihrem Vorbringen wendet sich die Klägerin letztlich gegen die Würdigung des FG und setzt ihre eigene Würdigung an die Stelle des FG. Damit rügt sie im Kern eine vermeintlich unrichtige Rechtsanwendung durch das FG. Ein materiell-rechtlicher Fehler bei der Rechtsanwendung führt aber nur ausnahmsweise nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision, wenn es sich um einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler handelt, der geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen. Ein derartiger Fehler liegt jedoch nur dann vor, wenn die angefochtene FG-Entscheidung objektiv willkürlich und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (vgl. BFH-Beschluss vom 25. März 2010 X B 176/08, BFH/NV 2010, 1455, m.w.N.). Einen solchen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler des FG hat die Klägerin indes nicht dargelegt.

8 b) Eine die Zulassung der Revision begründende Divergenz zum BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 V R 18/10 (BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246) liegt ebenfalls nicht vor.

9 aa) Für den Fall eines Imbissstandes, an dem Bratwürste, Pommes Frites und ähnliche standardisiert zubereitete Speisen zum Verzehr im Stehen sowie an einer aus zwei Bänken und einem Tisch bestehenden Bierzeltgarnitur verkauft wurden, entschied der BFH, dass das FG im zweiten Rechtsgang eine Aufteilung der Umsätze vorzunehmen habe. Lege der Kläger für die Aufteilung keine aussagekräftigen Aufzeichnungen vor, könne die Aufteilung im Wege einer Schätzung erfolgen. Dabei sei es "nicht zu beanstanden, wenn das FG bei der Aufteilung des (...) Umsatzes auch das Verhältnis der (möglichen) Stehplätze am Imbissstand zu den (möglichen) Sitzplätzen auf den beiden Bänken der Bierzeltgarnitur berücksichtigt" (BFH-Urteil in BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246, Rz 40).

10 bb) Das FG hat im angefochtenen Urteil keine Aufteilung der Umsätze vorgenommen, sondern stellt entscheidend darauf ab, dass aufgrund der hohen Anzahl der Sitzplätze (70 Sitzplätze, 2 Stehplätze) jedem der Kunden seitens der Klägerin ein Sitzplatz offeriert werden konnte.

11 cc) Die vom FG unterlassene Aufteilung der Umsätze im Rahmen einer Schätzung führt vorliegend jedoch nicht zur Zulassung der Revision wegen Divergenz zum BFH-Urteil in BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246. Denn der vom BFH entschiedene Fall ist nicht mit dem vom FG entschiedenen Fall vergleichbar, weil im Sachverhalt des BFH-Urteils zahlreiche Stehplätze an zwei Seiten eines Imbissstands über eine Länge von ca. 7 m und damit --im Verhältnis zu den beiden Sitzbänken-- nicht nur in sehr geringem Umfang vorhanden waren.

12 Abgesehen davon wäre die Revision in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO nicht zuzulassen, weil sich

die klageabweisende Entscheidung des FG jedenfalls im Ergebnis als richtig darstellt (BFH-Beschluss vom 18. Juni 2015 X B 20/15, BFH/NV 2015, 1418, sowie Senatsbeschlüsse vom 29. September 2011 V B 23/10, BFH/NV 2012, 75, unter 3., und vom 19. Juli 1999 V B 8/99, BFH/NV 2000, 192). Der Senat hat in dem von der Klägerin bezeichneten Urteil zwar ein Aufteilungsgebot formuliert und als ein zulässiges Aufteilungskriterium auch das Verhältnis der möglichen Steh- zu den möglichen Sitzplätzen genannt. Im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung sind jedoch alle bedeutsamen Umstände zu berücksichtigen (§ 162 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung), um diejenigen Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, d.h. der Wirklichkeit am nächsten kommen dürften (BFH-Beschluss vom 7. Mai 2004 IV B 221/02, BFH/NV 2004, 1367, Rz 7, m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 162 AO, Rz 29). Daher ist es zulässig, im Rahmen der Schätzung von einer Aufteilung in solchen Fällen abzusehen, in denen dieses Kriterium nicht zur Feststellung der wahrscheinlichsten Besteuerungsgrundlagen beiträgt. Das gilt insbesondere dann, wenn --wie im Streitfall-- Stehplätze in nur sehr geringem Umfang vorhanden waren und deren Nutzung weder substantiiert dargelegt wurde noch offensichtlich ist, sodass nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden kann, dass Kunden für den Verzehr der Speisen die in ausreichender Zahl vorhandenen Sitzplätze genutzt haben.

13 2. Von der Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.

14 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de