

# Urteil vom 26. August 2021, V R 42/20

## Abgrenzung Lieferung und sonstige Leistung bei der Abgabe von Speisen

ECLI:DE:BFH:2021:U.260821.VR42.20.0

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, EGRL 112/2006 Art 14 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 24 Abs 1, EUV 282/2011 Art 6, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2, AEUV Art 267, FGO § 74, FGO § 139 Abs 3 S 3, UStG VZ 2011

vorgehend FG Düsseldorf, 03. September 2019, Az: 5 K 404/14 U

## Leitsätze

Die Nutzung eines Food-Courts in einem Einkaufszentrum kann beim Verzehr von Speisen als überwiegendes Dienstleistungselement zum Vorliegen einer sonstigen Leistung führen, wenn die Einräumung dieser Nutzungsmöglichkeit aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers dem Speisenanbieter zuzurechnen ist. Für die Annahme einer sonstigen Leistung genügt dabei die Ausgabe von Speisen auf einem Tablett, wenn es typischerweise dazu dient, es dem Kunden zu ermöglichen, die von ihm erworbenen Speisen zu einem Verzehrort in der Nähe (hier dem Food-Court) zu bringen und diese dort an einem Tisch mit Sitzmöglichkeit zu verzehren.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.09.2019 - 5 K 404/14 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) unterhält eine Kette sog. Fast-Food-Restaurants im Bereich der Systemgastronomie. Sie mietete im März 2011 gewerbliche Flächen in einem Einkaufszentrum an. Bei der Mietsache handelte es sich um eine Ladenfläche mit ca. 114 qm und um eine Nebenfläche mit ca. 20 qm. Ein von der Vermieterin möblierter Sitz- und Verzehbereich gehörte nicht zum Mietgegenstand. Die vereinbarte Monatsmiete betrug ... €. Die Klägerin nahm im September 2011 den Betrieb auf.
- 2** Die Fast-Food-Filiale verfügte über keinen eigenen Sitz- und Verzehbereich und auch nicht über Sanitäreinrichtungen. Die Ladenfläche enthielt eine sog. Fast-Food-Ausgabestelle, in der die Klägerin Speisen zubereitete und über eine Verkaufstheke an Kunden gegen Entgelt abgab. Eine Kundenstehfläche, die zur mietvertraglichen Ladenfläche gehörte und die eine Freifläche vor der Verkaufstheke mit einer Tiefe von einem Meter umfasste, war für die Entgegennahme der Speisen durch die Kunden bestimmt. Die Kundenstehfläche verfügte weder über Verzehrvorrichtungen noch über ähnliches Mobiliar.
- 3** Nach den Vereinbarungen zum Mietvertrag verfügte das Einkaufszentrum über Anlagen und Einrichtungen, die von den Kunden des Zentrums und Mietern, wie der Klägerin, gemeinschaftlich genutzt werden konnten. Hierzu gehörte neben technischen Anlagen insbesondere ein möblierter Sitz- und Verzehbereich als sog. Food-Court sowie dazugehörige Toiletten.
- 4** Der gemeinsame Sitz- und Verzehbereich stand vertragsgemäß allen Kunden des Zentrums zur Mitbenutzung zur Verfügung. Ein Recht auf eine eigene besondere Nutzung einzelner Flächen des Food-Courts hatte die Klägerin

nicht. Die Vermieterin übernahm keine Gewähr dafür, dass Sitzplätze für Besucher stets in ausreichender Anzahl zur Verfügung standen. Der eigentliche Sitzbereich war räumlich durch eine Erhebung, Balustrade/Geländer und Stufen vom Ausgabebereich der Klägerin abgetrennt.

- 5 Die Kosten für den gemeinsamen Sitz- und Verzehrereich (Personal-, Strom-, Wasser-, Material-, Abfallentsorgungskosten und Spülküche) wurden nach Ziff. ...) der Zusätzlichen Vereinbarung zum Mietvertrag "von den beteiligten Mietern gleichmäßig im Verhältnis ihrer Ladenflächen zur Gesamtladenfläche der an diese Anlagen und Einrichtungen angeschlossenen Mieter bzw. deren Nutzer getragen". Die von diesen Mietern vereinnahmte Nebenkostenpauschale wurde zur Verminderung der insgesamt anfallenden Nebenkosten verwendet.
- 6 Die Klägerin bot in ihrer Filiale Speisen an, die sie in der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle nicht auf Einzelbestellung eines Kunden, sondern kontinuierlich und entsprechend der allgemeinen Nachfrage zubereitete. Die Speisen wurden über eine Verkaufstheke ausschließlich mittels Einwegverpackungen an die Kunden abgegeben. Ein Kellner-Service oder eine gastronomische Bedienung waren nicht vorhanden.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schätzte die Besteuerungsgrundlagen zur Umsatzsteuer 2011 mit Bescheid vom 19.10.2012. Danach erfolgten weitere Änderungen durch Bescheide vom 26.08.2013 und 03.12.2013.
- 8 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erging ein weiterer Änderungsbescheid, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens wurde.
- 9 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1062 veröffentlichten Urteil des FG, das bei seiner Entscheidung neben § 3 Abs. 1 und 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auch 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), Art. 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO) sowie die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) berücksichtigte, können Verzehrvorrichtungen eines Dritten zwar grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, selbst wenn diese auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden. Anders sei es aber, wenn dem Leistenden durch den Dritten ein Mitbenutzungsrecht an dessen Verzehrvorrichtungen zugestanden werde. Dabei sei es unerheblich, wenn der Leistende die Verzehrvorrichtungen nicht allein nutzen könne. Ein uneingeschränkter Anspruch darauf, andere von der Nutzung auszuschließen, sei nicht erforderlich. Die Klägerin sei berechtigt gewesen, ihren Kunden den Food-Court-Bereich im Einkaufszentrum zur Verfügung zu stellen, was auch --entsprechend der Erwartung der Verbraucher-- geschehen sei. Grundlage hierfür sei der Mietvertrag zwischen der Klägerin als Mieterin und der Vermietungsgesellschaft als Vermieterin vom 05./22.03.2011 in Verbindung mit den Ziff. ..., ..., ... und ausdrücklich Ziff. ... der Zusätzlichen Vereinbarungen gewesen: Dort sei der Bereich als "gemeinsamer Sitz- und Verzehrereich" bezeichnet worden, wobei der Klägerin das Recht eingeräumt worden sei, die dortigen Anlagen und Einrichtungen zu nutzen. Ziff. ... des Vertrags verwende die Bezeichnung "Mieter des Bereichs", womit nach Ziff. ...) des Vertrags vor allem diejenigen Mieter gemeint seien, die in diesem Bereich --wie die Klägerin-- keine Service- oder Bediengastronomie betrieben. Unerheblich sei, dass die Klägerin den Bereich nicht allein habe nutzen können. Zwar reiche allein die Möglichkeit einer bloßen Mitbenutzung von Sitzgelegenheiten und Tischen nicht aus. Hier liege aber ein weitergehender Anspruch der Klägerin auf Mitbenutzung vor. Zudem habe es sich bei den Sitzgelegenheiten und Tischen um Verzehrvorrichtungen gehandelt, die vom Leistenden ausschließlich dazu bestimmt worden seien, den Verzehr von Lebensmitteln möglicherweise zu erleichtern. Es habe sich nach dem von der Klägerin vorgelegten Plan um ein gastronomisches Zentrum für Betriebe gehandelt, die über keinen eigenständigen Verzehrereich verfügten. Dass der Bereich als Treffpunkt oder gar als Wartebereich auch von Personen aufgesucht werden konnte, die keine Speisekunden seien, sei von untergeordneter Bedeutung gewesen. Dazu habe der Bereich jedenfalls nach seiner Gestaltung nicht zwingend eingeladen. Er habe eher einem Restaurant- oder Kantinenbereich und damit einer Umgebung geähnelt, die in der Regel nicht als reiner Wartebereich aufgesucht würde.
- 10 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Bei ihren Umsätzen habe es sich um die steuersatzermäßigte Lieferung von Speisen, insbesondere in der Form der Zubereitung von Fleisch und Gemüse, gehandelt. In ihrem Ladenlokal habe sie nur Speisen abgegeben, ohne dass dort eine gastronomieverähnliche Infrastruktur mit Tischen und Sitzgelegenheiten vorhanden gewesen sei. Der Sitz- und Verzehrereich des Food-Courts sei ihr nicht zuzurechnen. Flächen des Food-Courts seien nicht an sie vermietet worden. Ihr sei kein Zuweisungs-, Dispositions- oder Weisungsrecht eingeräumt worden. Der Food-Court sei vielmehr für alle Kunden des Einkaufszentrums zugänglich

gewesen. Sie habe für die Nutzung des Food-Courts keine Miete entrichtet, sondern sich nur an den Betriebskosten beteiligt. Ein Durchschnittsverbraucher ordne die Tische und Stühle des Food-Courts nach der wirtschaftlichen Realität nicht ihr zu, da diese ihm nicht von ihr zugewiesen oder bereitgestellt würden, sondern vielmehr als Einrichtung des Einkaufszentrums anzusehen seien. Sicherheit, Sauberkeit und Ordnung würde der Besucher dem Betreiber des Einkaufszentrums zurechnen. Zudem diene der Food-Court auch als Warte- oder Treffpunkt. Eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) sei zu erwägen. Das FG habe auch § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt. Im Revisionsverfahren sei neuer Sachvortrag des FA nicht zu berücksichtigen. Sie habe ihren Kunden lediglich das Bestellen, das Bezahlen und das Mitnehmen von zubereiteten Speisen ermöglicht. Bei der Nutzung des Food-Courts handele es sich aus Sicht der Kunden um die Leistung eines Dritten. Im Food-Court habe es keinen Konsumzwang gegeben. Zu beachten seien die unterschiedlichen Öffnungszeiten. Was der Zentrumsbetreiber den Kunden bereits zuwende, könne diesen nicht nochmals von der Klägerin zugewendet werden.

- 11** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben, den Umsatzsteuerbescheid 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2014, zuletzt geändert durch Bescheid vom 07.01.2019, dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um ... € nebst Zinsen auf ... € gemindert wird, und die Hinzuziehung des Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Das FG habe zutreffend entschieden. Die Miete für die Ladenfläche von 114 qm und den Lagerraum von 20 qm habe sich auf monatlich ... € belaufen. Für jeden "qm" sei zudem eine monatliche Vorauszahlung für Nebenkosten von ... €, für Heiz- und Kühlkosten von ... € und als Nebenkosten für den Food-Court von ... € vereinbart worden. Mietvertraglich sei der Klägerin ein "Nutzungsrecht (...)" für die gemeinsame Nutzung durch Kunden" eingeräumt worden. Die Betriebs- und Instandhaltungskosten des Food-Courts seien von den Mietern anteilig zu tragen gewesen. Einige Gastronomiebetriebe des Einkaufszentrums hätten über einen eigenen Sitz- und Verzehbereich verfügt. Mit der Nutzungsmöglichkeit des Food-Courts habe der Vermieter an die Klägerin eine mietvertraglich geregelte Leistung erbracht. Zwar sei für einen Durchschnittsverbraucher erkennbar, dass der Food-Court nicht ausschließlich für Kunden der Klägerin bestimmt gewesen sei. Dies sei aber von untergeordneter Bedeutung. Maßgeblich sei, dass er die gleiche Dienstleistung erhalte wie in anderen Filialen der Klägerin, die über einen eigenen Sitz- und Verzehbereich verfügten. Wie dort bestelle und bezahle der Kunde auch im Streitfall an einem Tresen, nehme Speisen auf einem Tablett mit und suche sich einen Sitzplatz. Der Food-Court werde auch gereinigt. Zusätzlicher Komfort ergebe sich aus der Wahlmöglichkeit des Speisenanbieters.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar hat das FG zutreffend entschieden, dass es für die Annahme einer sonstigen Leistung bei der Abgabe von Speisen auf zusätzliche Dienstleistungselemente wie z.B. die Einräumung einer Nutzungsmöglichkeit von Tischen und Sitzgelegenheiten bei deren Verzehr ankommt. Ebenso zutreffend hat das FG entschieden, dass die Klägerin an der Verschaffung derartiger Dienstleistungselemente mitgewirkt hat. Das FG hat dabei aber nicht hinreichend auf die hierfür maßgebliche Sichtweise des Durchschnittsverbrauchers abgestellt und dabei gegen §§ 12 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 3 Abs. 1 und 9 UStG verstoßen.
- 15** 1. Lieferungen eines Unternehmers sind gemäß § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Sonstige Leistungen sind nach § 3 Abs. 9 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind.
- 16** Unionsrechtlich beruhen diese Vorschriften auf Art. 14 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 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.
- 17** Zudem ist Art. 6 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. Art. 65 MwStVO ordnet die Anwendung dieser Regelungen ab 01.07.2011 an.

- 18** 2. Die Abgabe von Speisen kann danach sowohl im Rahmen einer Lieferung als auch als sonstige Leistung erfolgen.
- 19** a) Bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung ist nach der Rechtsprechung von EuGH und BFH von Folgendem auszugehen:
- 20** aa) Abzustellen ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers. 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 03.08.2017 - V R 15/17, BFHE 258, 566, Rz 15, unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 30.06.2011 - V R 18/10, BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246, Rz 25, und EuGH-Urteil Bog u.a. vom 10.03.2011 - C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 62).
- 21** bb) 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 in BFHE 258, 566, Rz 16, unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil in BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246, Rz 26 und 27, und EuGH-Urteil Bog u.a., EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 62 und 73).
- 22** cc) Der erkennende Senat hat dabei seine frühere Rechtsprechung aufgegeben, nach der Verzehrvorrichtungen eines Dritten berücksichtigt werden können, wenn diese auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt wurden (BFH-Urteil in BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246, Rz 32). Dementsprechend ist die Gestellung von Geschirr und Besteck durch einen anderen Unternehmer grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 258, 566, Rz 17, unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 11.04.2013 - V R 28/12, BFH/NV 2013, 1638, Rz 25).
- 23** b) Hieran ist auch unter der Geltung von Art. 6 MwStVO festzuhalten. Soweit es danach für die Annahme einer Dienstleistung (sonstigen Leistung) auf ausreichende unterstützende Dienstleistungen ankommt, die zu einem überwiegenden Dienstleistungsanteil führen, rechtfertigen lediglich geringfügige Dienstleistungsanteile die Annahme einer sonstigen Leistung nicht. Dass nur Dienstleistungsanteile des leistenden Unternehmers Berücksichtigung finden, ergibt sich auch unter Berücksichtigung dieser Vorschrift daraus, dass die Speisen- und Getränkeabgabe als "eine komplexe einheitliche Leistung" anzusehen ist (EuGH-Urteil Bog u.a., EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 56 und 61), die ein Leistender an einen Empfänger erbringt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 04.02.2015 - XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 39, und vom 14.05.2014 - XI R 13/11, BFHE 245, 424, BStBl II 2014, 734, Rz 37). Somit ist es grundsätzlich unerheblich, ob Art. 6 MwStVO auch für eine Steuerentstehung bereits vor seinem Inkrafttreten von Bedeutung sein kann (BFH-Urteil in BFHE 258, 566, Rz 18).
- 24** c) Der EuGH hat hierzu zuletzt entschieden, dass die Abgabe von Speisen unter den Begriff "Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen" fällt, wenn sie mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen einhergeht, die deren sofortigen Verzehr durch den Endkunden ermöglichen sollen, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist. Entscheidet sich der Endkunde dafür, die materiellen und personellen Mittel, die ihm vom Steuerpflichtigen neben dem Verzehr der bereitgestellten Speisen angeboten werden, nicht in Anspruch zu nehmen, so ist davon auszugehen, dass keine unterstützende Dienstleistung mit der Abgabe dieser Speisen einhergeht (EuGH-Urteil Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach vom 22.04.2021 - C-703/19, EU:C:2021:314, Antwort auf die Vorlagefrage).
- 25** 3. Danach hat das FG zutreffend entschieden, dass die Nutzung eines Food-Courts in einem Einkaufszentrum beim Verzehr von Speisen als überwiegendes Dienstleistungselement zum Vorliegen einer sonstigen Leistung führen kann, wenn die Einräumung dieser Nutzungsmöglichkeit dem Speisenanbieter zuzurechnen ist.

- 26** a) Der Berücksichtigung der Sitzmöglichkeit an Tischen in einem Food-Court steht entgegen der Auffassung der Klägerin nicht entgegen, dass es an einer gastronomischen Bedienung durch Personal wie etwa durch Kellner fehlt und die Nutzer die von ihnen erworbenen Speisen selbst von der Abgabestelle dorthin tragen. Denn dies unterscheidet sich nicht von der ebenso zu einer sonstigen Leistung führenden Bewirtungssituation in einer Kantine.
- 27** Zudem kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin auf die Möglichkeit, den Food-Court zwischen den dort speisenden Personen auch als Warte- oder Treffpunkt zu nutzen, nicht an. Letzteres ist im Hinblick auf die primär bestimmungsgemäße Nutzung des Food-Courts als Bereich zum Speisenverzehr im Gegensatz zum Foyer eines Kinos (BFH-Urteil vom 30.06.2011 - V R 3/07, BFHE 234, 484, BStBl II 2013, 241, Rz 26) oder zum Eingangsbereich eines Krankenhauses ohne Abtrennung durch Trennwände (BFH-Urteil vom 03.08.2017 - V R 61/16, BFH/NV 2018, 63, Rz 21 f.) unbeachtlich (s.a. oben II.2.a bb).
- 28** b) Die Klägerin muss sich die durch die Nutzung des Food-Courts ergebenden Dienstleistungselemente auch zurechnen lassen.
- 29** aa) Das FG ist insoweit zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin aufgrund ihrer mietvertraglichen Vereinbarungen einen Anspruch auf die Benutzung des Food-Courts durch ihre Kunden hatte. Auf ein konkretes Zuweisungs-, Dispositions-, Weisungs- oder Bestimmungsrecht in Bezug auf einzelne Sitzplätze des Food-Courts und ein eigenes Besitzrecht der Klägerin kommt es dabei nicht an. Aufgrund der von der Klägerin mit ihrer Vermieterin gegen gesondertes Entgelt getroffenen Regelung zur Nutzung des Food-Courts durch ihre Kunden ist der Klägerin jedenfalls im Innenverhältnis zum Vermieter die Nutzungsmöglichkeit an den Einrichtungen des Food-Courts zuzurechnen.
- 30** Damit hat das FG zutreffend entschieden, dass die Klägerin im Streitfall im Gegensatz zum BFH-Urteil in BFHE 258, 566 aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen mit ihrem Vermieter an der Verschaffung dieser Dienstleistungselemente zugunsten ihrer Kunden mitwirkte und sie die Nutzung des Food-Courts zugunsten ihrer Kunden im Grundsatz durchsetzen konnte. Es handelt sich dann nicht mehr um fremde Einrichtungen im Sinne der BFH-Rechtsprechung (s. oben II.2.a cc). Dem steht die sich aus einer Kapazitätsbeschränkung ergebende begrenzende Wirkung im Einzelfall, die stets vorliegen kann, nicht entgegen.
- 31** bb) Auf eine Zuweisung des Besitzes durch den Zentrumsbetreiber an die Klägerin, die den Besitz dann an ihre Kunden weitergibt, kommt es daher nicht an. Ebenso ist entgegen der Auffassung der Klägerin die im Verhältnis zwischen Zentrumsbetreiber und Besucher unentgeltliche Einräumung der Nutzungsmöglichkeit am Food-Court unbeachtlich. Denn diese ist insoweit selbst unter Berücksichtigung von § 3 Abs. 9a UStG umsatzsteuerrechtlich folgenlos und damit nicht Gegenstand einer steuerbaren Leistung. Daher kann die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit jedenfalls dann im Verhältnis der Klägerin zu ihren Kunden zu berücksichtigen sein, wenn die Klägerin an der Erlangung dieser Nutzungsmöglichkeit für ihre Kunden mitwirkt.
- 32** 4. Gleichwohl hat das Urteil des FG keinen Bestand.
- 33** a) Im Streitfall hat das FG bei der Abgrenzung zwischen der --unter den weiteren Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 zum UStG-- steuersatzbegünstigten Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) und der --gemäß § 12 Abs. 1 UStG-- dem Regelsteuersatz unterliegenden sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) die maßgebliche Sichtweise des Durchschnittsverbrauchers nicht hinreichend beachtet und damit diese Vorschriften verletzt. Zwar hat das FG insoweit zutreffend entschieden, dass für die nach diesen Vorschriften vorzunehmende Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Es hat dabei jedoch nicht beachtet, dass dem Durchschnittsverbraucher die Vereinbarungen der Klägerin mit ihrer Vermieterin zur Nutzung des Food-Courts beim dortigen Verzehr der von der Klägerin erworbenen Speisen nicht bekannt sind. Die Klägerin macht insoweit zutreffend geltend, dass ein Durchschnittsverbraucher die Einrichtungen des Food-Courts --beim Fehlen weiterer für die Abgrenzung maßgeblicher Umstände-- zunächst einmal als solche des Zentrumsbetreibers ansieht.
- 34** b) Der erkennende Senat ist bei der Würdigung, ob die Leistung der Klägerin als Lieferung oder als sonstige Leistung anzusehen ist, nicht an die Entscheidung der Vorinstanz gebunden. Zwar ist die im vorliegenden Fall vorzunehmende Gesamtbetrachtung (s. oben II.2.a), ob eine einheitliche Leistung vorliegt, im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG. Es ist aber anerkannt, dass der BFH im Rahmen der revisionsrechtlichen Nachprüfung der Auslegung von Verträgen durch das FG auch nachzuprüfen hat, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und



zutreffend gewürdigt hat. Entsprechendes gilt für die hier vorzunehmende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer Leistung als Lieferung oder als sonstige Leistung (BFH-Urteil in BFHE 258, 566, Rz 25 f., m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung).

- 35** 5. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 36** a) Ein Food-Court, der von den Kunden mehrerer Unternehmer genutzt wird, die an diese Speisen gegen Entgelt abgeben, kann, auch wenn es sich um die Einrichtung eines Zentrumsbetreibers handelt, aus der maßgeblichen Sicht des Durchschnittsverbrauchers diesen Unternehmern zuzurechnen sein. Hierfür kommt es nicht zwingend darauf an, dass einzelne Bereiche des Food-Courts für die Allgemeinheit erkennbar nur für die Nutzung durch die Kunden des jeweiligen Unternehmers vorgesehen sind, woran es im Streitfall in Bezug auf die Klägerin unstreitig fehlt.
- 37** Ausreichend ist vielmehr auch, dass der Durchschnittsverbraucher aufgrund anderer Umstände davon ausgehen kann, dass er als Kunde der Klägerin zur Nutzung des Food-Courts berechtigt ist. Hierfür genügt die vom FA angesprochene Ausgabe der Speisen mit einem Tablett, da dieses typischerweise dazu dient, es dem Kunden zu ermöglichen, die von ihm erworbenen Speisen zu einem Verzehrort in der Nähe (hier dem Food-Court) zu bringen und diese dort an einem Tisch mit Sitzmöglichkeit zu verzehren. Es erschöpft sich dann die Leistung der Klägerin auch aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nicht auf die bloße Bestellung, Bezahlung und Mitnahme von Speisen am Verkaufstresen, sondern stellt sich als weitergehender Vorgang dar, der den Speisenverzehr in unmittelbarer Nähe zur Ausgabestelle einschließt. Für die Annahme materieller und personeller Mittel, die dem Kunden vom Steuerpflichtigen (hier der Klägerin) angeboten werden (EuGH-Urteil Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2021:314, Antwort auf die Vorlagefrage) reicht dies aus.
- 38** b) Zu den für eine Zurechnung aus Verbrauchersicht maßgeblichen Umständen, wie etwa der vorstehenden Tablettnutzung, hat das FG allerdings keine hinreichenden Feststellungen getroffen. Es hat insoweit nur den die Speisenausgabe mit Tablett behandelnden Vortrag der Klägerin wiedergegeben. Die Erörterung dieser für die rechtliche Entscheidung maßgeblichen Tatsachenfrage kann nicht im Revisionsverfahren nachgeholt werden.
- 39** Das FG wird daher aufgrund der noch zu treffenden Feststellungen bei seiner Entscheidung im zweiten Rechtsgang zu berücksichtigen haben, dass die für die Kunden der Klägerin bestehende Möglichkeit, die von der Klägerin erworbenen Speisen auf einem Tablett zum Food-Court mitzunehmen, dieses dort nach dem Speisenverzehr abzugeben oder zurückzulassen, sodass es nach dessen Reinigung in einer Spülküche für die Klägerin wieder zum Einsatz kam, aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ein eindeutiger Beleg dafür ist, dass die Klägerin daran mitwirkte, den Kunden die Möglichkeit zur Nutzung des Food-Courts einzuräumen. Dabei können im Rahmen einer Gesamtwürdigung für das Vorliegen ausreichender unterstützender Dienstleistungen der Klägerin indiziell auch deren Zahlungen (im Innenverhältnis zum Betreiber des Einkaufszentrums) für die Nutzung des Food-Courts, bezogen auf eine Spülküche und das Betriebspersonal für den Food-Court, zu berücksichtigen sein. Diese lassen es zudem als möglich erscheinen, dass die dort unter Ziff. ... vereinbarte monatliche "Nebenkostenvorauszahlung Foodcourt" der Höhe nach die Grundmiete erreichte oder sogar überstieg. Es ist dann vom Vorliegen sonstiger Leistungen auszugehen, wobei unterschiedliche Öffnungszeiten des Food-Courts und der Klägerin nur insoweit von Bedeutung sind, als Speisenabgaben zu Zeiten, zu denen der Food-Court geschlossen ist, nicht zu einer sonstigen Leistung führen können. Lässt sich demgegenüber die Einräumung einer Nutzungsmöglichkeit am Food-Court durch die Klägerin aus Kundensicht bereits dem Grunde nach nicht belegen, ist der Klage stattzugeben.
- 40** Im Übrigen kommt es für die Beurteilung im Streitfall nicht darauf an, ob gewöhnliche Tabletts vorlagen, mit denen z.B. Teller oder Tüten transportiert werden können, oder ob es sich um die Sonderform eines Tabletts handelt, das aufgrund besonderer Unterteilungen als Tellerersatz für die Abgabe unterschiedlicher Speisen dient ("Mensatablett").
- 41** c) Bei seiner Entscheidung wird das FG schließlich ggf. die Schätzung des FA zu überprüfen haben, wobei der Frage nachzugehen ist, ob es bei dieser Schätzung eine Aufteilung nach Kunden, die den Food-Court nutzen und denen, auf die dies nicht zutrifft, vorgenommen hat. Denn insoweit geht (entsprechend bereits bisheriger Beurteilung auch) der EuGH davon aus, dass keine unterstützende Dienstleistung mit der Abgabe dieser Speisen einhergeht, die zur Annahme einer sonstigen Leistung führt, wenn sich der Endkunde dafür entscheidet, die materiellen und personellen Mittel, die ihm vom Steuerpflichtigen neben dem Verzehr der bereitgestellten Speisen angeboten werden, nicht in Anspruch zu nehmen (EuGH-Urteil Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, EU:C:2021:314, Antwort auf die Vorlagefrage). Diese Aufteilung kann entsprechend der vom Kunden verlautbarten Absicht zur Nutzung des Food-Courts oder entsprechend der Mitnahme von Speisen auf einem Tablett erfolgen.

- 42** d) Da die Klägerin die streitige Tätigkeit erst im September 2011 aufgenommen hat, stellen sich keine Fragen zur zeitlichen Anwendung von Art. 6 MwStVO.
- 43** e) Auf die Frage, ob das FG § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO im Sinne eines Verfahrensfehlers verletzt hat, kommt es aufgrund der Zurückverweisung nicht an.
- 44** 6. Der Senat hält weder eine Vorlage an den EuGH noch ein Aussetzen des Verfahrens nach § 74 FGO für notwendig.
- 45** a) Eine Vorlage an den EuGH sieht der erkennende Senat nicht als erforderlich an. Der Senat berücksichtigt dabei, dass der EuGH in der Rechtssache Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (EU:C:2021:314) Gelegenheit hatte, sich zur Auslegung des Unionsrechts in Bezug auf die Speisenabgabe unter Nutzung eines Food-Courts zu äußern. Der EuGH hat sich aber anders als Generalanwalt Tour, der in seinen Schlussanträgen vom 12.11.2020, EU:C:2020:921, Rz 111 f.) hierzu Stellung genommen hatte, darauf beschränkt, in Rz 63 seines Urteils Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (EU:C:2021:314) darauf hinzuweisen, dass es Sache des nationalen Gerichts sei, anhand der vom EuGH entwickelten Kriterien zu bestimmen, ob die verschiedenen Verkaufssysteme des Steuerpflichtigen unter den Begriff der "Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen" fallen oder nicht.
- 46** b) Im Hinblick auf die grundsätzliche Verkennung der maßgeblichen Verbrauchersicht hält der Senat ein Aussetzen des Verfahrens bis zur Entscheidung des EuGH in der bei ihm anhängigen Rechtssache PhantasiaLand - C-406/20 nicht i.S. von § 74 FGO für vorgreiflich. Er kann daher offenlassen, ob es entsprechend dem dieser Rechtssache zugrunde liegenden Vorlagebeschluss des FG Köln vom 25.08.2020 - 8 K 1092/17 (EFG 2020, 1638) erforderlich sein könnte, in bestimmten Fällen für die Feststellung der "Sicht des Durchschnittsverbrauchers" eine Beweiserhebung durch Sachverständigengutachten durchzuführen. Nach den Verhältnissen des Streitfalles bejaht der erkennende Senat eine hinreichende eigene Sachkunde hierfür.
- 47** 7. Der Senat versteht den Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), als bloße Anregung, hierüber zu entscheiden, da dies in einem Revisionsverfahren nicht zulässig ist. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 26/18, BFHE 272, 486, Deutsches Steuerrecht 2021, 1753; BFH-Beschluss vom 14.04.2020 - VI R 32/17, BFHE 268, 493, BStBl II 2020, 487).
- 48** 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)