

Beschluss vom 12. Juli 2023, XI B 1/23

Besteuerung von Umsätzen in einem Biergarten; Zurechnung der Verzehrvorrichtungen des Biergartens; Ausgabe von Mehrweg-Geschirr und -Besteck; Schätzung der Umsätze, die Speisen zum Mitnehmen betreffen

ECLI:DE:BFH:2023:B.120723.XIB1.23.0

BFH XI. Senat

UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, AO § 162, UStG VZ 2017

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. November 2022, Az: 5 K 57/22

Leitsätze

1. NV: Es ist nicht klärungsbedürftig, dass der Inhaber eines Grillstands in einem Biergarten vor Einführung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistungen erbrachte, wenn er an Biergartenbesucher gegen Entgelt Speisen abgab und aufgrund des Pachtvertrags mit dem Betreiber des Biergartens berechtigt war, seinen Kunden die Infrastruktur des Biergartens zur Verfügung zu stellen.
2. NV: Schon die Bereitstellung und Rücknahme von Mehrweg-Geschirr und -Besteck sowie dessen Reinigung kann ausreichen, um den Regelsteuersatz zur Anwendung zu bringen.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.11.2022 - 5 K 57/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe sind teilweise nicht hinreichend dargelegt und liegen im Übrigen nicht vor.
- 2 1. Das Vorliegen eines Verfahrensfehlers im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist nicht in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Weise dargelegt.
- 3 a) Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) macht als Verfahrensfehler geltend, das Finanzgericht (FG) habe seine Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt.
- 4 b) Eine ordnungsgemäße Rüge der Verletzung der Sachaufklärungspflicht des § 76 Abs. 1 FGO setzt nach ständiger Rechtsprechung Ausführungen des Beschwerdeführers dazu voraus, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen, weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.02.2016 - XI B 53/15, Rz 26; vom 23.03.2021 - XI B 69/20, Rz 28; vom 11.11.2022 - VIII B 97/21, Rz 7). Da die Sachaufklärungsrüge nicht geeignet ist, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, die ein fachkundig vertretener Beteiligter selbst in zumutbarer Weise in der mündlichen Verhandlung beim FG hätte stellen können, muss außerdem dargelegt werden, weshalb er nicht von sich aus entsprechende Beweisanträge gestellt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 04.03.2020 - XI B 30/19, Rz 11 f.).
- 5 c) Diese Anforderungen erfüllt die Beschwerdebegründung in mehrfacher Hinsicht nicht. Sie gibt bereits nicht an, mit welchen Beweismitteln das FG den Sachverhalt weiter hätte aufklären sollen. Außerdem gibt sie nicht an,

welches Ergebnis eine Beweiserhebung hätte erwarten lassen. Auch fehlt die Angabe, weshalb sie nicht von sich aus entsprechende Beweisanträge gestellt hat.

- 6** d) Die Rüge der Klägerin richtet sich im Kern gegen die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG; diese gehört indes revisionsrechtlich dem materiellen Recht an (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 25.02.2014 - III B 155/12, Rz 5; vom 26.04.2018 - XI B 117/17, Rz 45). Selbst Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind in der Regel materiell-rechtliche Fehler und können nicht als Verfahrensmangel gerügt werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 09.04.2014 - XI B 89/13, Rz 22; vom 03.02.2016 - XI B 53/15, Rz 36).
- 7** 2. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung.
- 8** a) Grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache zu, wenn eine für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt, klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 14.11.2022 - XI B 105/21, Rz 4; vom 04.01.2023 - XI B 51/22, Rz 3).
- 9** b) Gemessen daran hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung, auch wenn der Senat aufgrund der in § 12 Abs. 2 Nr. 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) enthaltenen Befristung nicht davon ausgehen kann, dass die sich stellenden Fragen auslaufendes beziehungsweise ausgelaufenes Recht betreffen (vgl. zu den Anforderungen an die grundsätzliche Bedeutung in derartigen Fällen BFH-Beschlüsse vom 11.12.2013 - XI B 33/13, Rz 12; vom 15.09.2022 - IX B 69/21, Rz 4). Die von der Klägerin aufgeworfenen Fragen sind durch die Rechtsprechung des BFH bereits hinreichend geklärt.
- 10** aa) Der BFH hat sich mit der Frage, ob vor Einführung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG in einem Biergarten Umsätze zum Regelsteuersatz ausgeführt werden, mehrfach befasst (zusammenfassend BFH-Urteil vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 41 f.) und entschieden, dass der Inhaber eines Grillstands in einem Biergarten dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistungen erbringt, wenn er an Biergartenbesucher gegen Entgelt Speisen abgibt und aufgrund des Pachtvertrags mit dem Betreiber des Biergartens berechtigt ist, seinen Kunden die Infrastruktur des Biergartens zur Verfügung zu stellen (vgl. BFH-Beschluss vom 24.07.2017 - XI B 37/17). Ebenso erbringt der Inhaber einer Fischbraterei in einem Biergarten dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistungen (Restaurationsumsätze), wenn er an Biergartenbesucher gegen Entgelt gegrillte Fische abgibt und er aufgrund von ausdrücklichen oder konkludenten Vereinbarungen mit dem Eigentümer oder Betreiber des Biergartens berechtigt ist, seinen Kunden die Infrastruktur des Biergartens zur Verfügung zu stellen, und dies auch tatsächlich so geschieht (vgl. BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - XI B 89/18). Ebenso kann die Nutzung eines Food-Courts in einem Einkaufszentrum als überwiegendes Dienstleistungselement zum Vorliegen einer sonstigen Leistung führen, wenn die Einräumung dieser Nutzungsmöglichkeit aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers dem Speisenanbieter zuzurechnen ist, wofür es ausreicht, dass im Innenverhältnis vom Vermieter die Nutzungsmöglichkeit an den Einrichtungen eingeräumt wird (BFH-Urteil vom 26.08.2021 - V R 42/20, BFHE 274, 306, BStBl II 2022, 219, Rz 28 ff., 37). Daraus ergibt sich, dass in solchen Fällen ein Vertrag mit dem Eigentümer oder Betreiber des Biergartens oder Food-Courts ausreicht, so dass sich die Frage der Zurechnung von Leistungen Dritter nicht stellt (vgl. BFH-Urteil vom 26.08.2021 - V R 42/20, BFHE 274, 306, BStBl II 2022, 219, Rz 30 f.).
- 11** bb) Von diesen Rechtsgrundsätzen ist das FG im Streitfall ausgegangen und hat den Streitfall (aus Sicht des erkennenden Senats auf Basis dieser Grundsätze zutreffend) dahin gehend gewürdigt, dass die Verzehrvorrichtungen der Biergärten sowie die Abfallbeseitigung, das Abräumen der Tische und das Bereithalten von Toiletten der Klägerin als wesentliche Dienstleistungselemente im Rahmen ihrer eigenen Leistung zuzurechnen seien, weil ihr diese Verzehrvorrichtungen und Dienstleistungen von der Betreiberin der beiden Biergärten (insoweit als Subunternehmerin) zur Verfügung gestellt worden seien und aus Kundensicht die Klägerin diese im Rahmen ihrer Leistungserbringung ihren Kunden zur Nutzung weiter überlassen beziehungsweise verwendet habe. Die tatsächliche Würdigung des FG ist aufgrund der festgestellten Tatsachen und der geschlossenen Verträge möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze, Erfahrungssätze oder die Grundsätze der Vertragsauslegung. Sie würde den Senat daher in einem gedachten Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO binden, was schon im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 03.02.2021 - XI B 45/20, Rz 25, m.w.N.).
- 12** cc) Ohne dass es noch darauf ankäme, weist der Senat zu der teilweise erfolgten Abgabe von Speisen auf Mehrweg-Geschirr und -Besteck darauf hin, dass schon die Bereitstellung und Rücknahme von Mehrweg-Geschirr und -Besteck sowie dessen Reinigung ausreichte, um den Regelsteuersatz zur Anwendung zu bringen (vgl. BFH-Urteil

vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 54). Ob dessen Ausgabe, Rücknahme und Reinigung an einem Ort erfolgte, der dem Leistenden zuzurechnen ist oder nicht, war unerheblich; denn am erforderlichen personellen Einsatz für dessen Ausgabe, Rücknahme und Reinigung ändert der Ort des Verzehrs nichts (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2021 - XI R 2/21, Rz 21). Ebenso unerheblich war, ob der Unternehmer dies durch eigene Angestellte oder durch beauftragte Subunternehmer (wie z.B. den Betreiber des Biergartens) vornehmen ließ.

- 13** 3. Soweit die Klägerin den Zulassungsgrund der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) wegen Divergenz geltend macht, hat sie nicht, was hierfür erforderlich gewesen wäre (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.04.2021 - XI B 39/20, Rz 16; vom 25.01.2022 - XI B 60/20, Rz 4), tragende abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits herausgearbeitet und einander so gegenübergestellt, dass die behauptete Abweichung erkennbar wird; außerdem ist nicht dargelegt, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der angeblichen Divergenzentscheidung.
- 14** Im Übrigen liegt aus den unter 2. genannten Gründen keine Divergenz vor; die Vorentscheidung entspricht der ständigen Rechtsprechung.
- 15** 4. Der Senat versteht den Vortrag der Klägerin zum Zulassungsgrund der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) aber auch dahin gehend, dass sie einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler in Bezug auf die Schätzung der Umsätze "zum Mitnehmen" (mit nur 10 %) geltend macht. Ein solcher Fehler des FG liegt jedoch nicht vor.
- 16** a) Einwendungen gegen die Richtigkeit von Steuerschätzungen in Gestalt von Verstößen gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie behauptete materielle Rechtsfehler sind als Rügen einer falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung durch das FG im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren zwar grundsätzlich unbeachtlich (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26.03.2021 - X B 113/20, Rz 13, m.w.N.; vom 20.01.2022 - X B 132-133/20, Rz 21). Ein darüber hinausgehender, ausnahmsweise zur Zulassung der Revision führender qualifizierter Rechtsanwendungsfehler des FG im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO liegt jedoch vor, wenn das vom FG bestätigte Schätzungsergebnis wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist oder sich als offensichtlich realitätsfremd darstellt (BFH-Beschlüsse vom 08.08.2019 - X B 117/18, Rz 30, 32; vom 29.11.2022 - VIII B 141/21, Rz 11). Das Vorliegen dieser besonderen Umstände ist in der Beschwerdebegründung darzulegen (vgl. BFH-Beschluss vom 05.03.2020 - VIII B 30/19, Rz 5).
- 17** b) Die Beschwerde rügt diesbezüglich ohne Erfolg, dass sie die Schätzung, nach der lediglich 10 % der Umsätze "zum Mitnehmen" waren, für unzutreffend ("völlig unreal" und "realitätsfremd") hält.
- 18** Denn aus den Darlegungen der Klägerin ergibt sich schon nicht, warum das Schätzungsergebnis des FA schlechthin unvertretbar oder offensichtlich realitätsfremd wäre. Zudem beachtet die Klägerin nicht, dass das FG dem FA nur teilweise gefolgt ist und der Klage teilweise stattgegeben hat, weil es die tatsächlichen Verhältnisse in einem Biergarten anders eingeschätzt hat als das FA, und dass nach den Ermittlungen der Außenprüferin die Klägerin ihre Kunden nicht dazu befragt hat, ob die erworbenen Speisen "zum Mitnehmen" sind (S. 3 des Urteils), was erst dazu geführt hat, dass dieser Anteil geschätzt werden musste. Aufzeichnungen zu den Umsätzen zum Verzehr vor Ort und zum Mitnehmen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, getrennt nach Steuersätzen, hat die Klägerin nicht vorgelegt. Daraus konnten das FA und das FG für die Klägerin nachteilige Schlüsse ziehen, da die Tatsache, welcher Anteil der Umsätze "zum Mitnehmen" ist, aus der Wissens- und Einflussphäre der Klägerin stammt (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 15.02.1989 - X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462). Eine nicht (z.B. durch eine Kundenbefragung über einen repräsentativen Zeitraum zu späterer Zeit o.Ä., verbunden mit dem Nachweis, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse gegenüber dem Jahr 2017 nicht wesentlich geändert haben, oder in anderer Form) tatsächlich untermauerte, rein pauschale Behauptung, dass der vom FG geschätzte Prozentsatz aus Sicht der Klägerin zu hoch sei, genügt als Darlegung eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG nicht.
- 19** 5. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 20** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.