

# FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 6 K 132/15

Urteil des Einzelrichters vom 07.04.2016

Rechtskraft: rechtskräftig

Normen: UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1, UStG § 3 Abs. 1, UStG § 3 Abs. 9

Leitsatz: 1. Für die Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen kommt es entgegen der bisherigen Rechtsprechung seit Geltung der MwStDVO nicht mehr auf die Frage an, ob es sich um Standardspeisen handelt.

2. Befindet sich ein Imbissbetrieb in einem Einkaufszentrum, dessen Betreiber dem Imbissbetrieb und weiteren Gastronomiebetrieben gegen Entgelt einen gemeinsamen Sitz- und Verzehrereich zur Verfügung stellt, den die Kunden dieser Betriebe nutzen dürfen, handelt es sich bei der Zurverfügungstellung der Tische und Stühle an die Kunden um ein dem Imbissbetreiber zuzurechnendes Dienstleistungselement.

Überschrift: Umsatzsteuer: Aufteilung von Speiseumsätzen in Lieferungen zum ermäßigten Steuersatz und sonstige Leistungen zum regulären Steuersatz

## **Tatbestand:**

Zwischen den Beteiligten ist die Aufteilung von Umsätzen aus dem Verkauf von Speisen in solche zum Regel- und solche zum ermäßigten Steuersatz streitig.

Der Kläger betrieb als Einzelunternehmer im Streitjahr 2013 im Einkaufszentrum „A“ (im Folgenden: EKZ) den Imbiss „B“. Mitte des Jahres 2015 gab er diesen Betrieb auf.

Der Imbiss befand sich zusammen mit anderen Gastronomiebetrieben in einem besonderen Gastronomie-Bereich des EKZ.

Die Fläche, auf der der Imbiss betrieben wurde, wurde von der C GmbH & Co. KG als Vermieterin mit Vertrag vom 07.05.2012/30.06.2012 an Herrn D vermietet.

Parallel zu dem Mietvertrag schlossen die E G.m.b.H. & Co. KG (im Folgenden: E) und Herr D eine Vereinbarung über die Nutzung des Gastronomie-Bereichs. Hierin war Folgendes vereinbart:

Der Mieter hat mit der C GmbH & Co. KG einen Mietvertrag über Flächen bzw. Räumlichkeiten in der ... abgeschlossen.

Die in Ziffer 1.2 Teil A des Mietvertrages genannte Ladenfläche des Mieters befindet sich in einem Bereich, in dem mehrere Lebensmittelanbieter (überwiegend mit gastronomischem Angebot) angesiedelt werden. Es handelt sich um einen ... (Gastronomiebereich) mit einem gemeinsamen Sitz- und Verzehrereich mit angesiedelter Spülküche für Tablets. Die Gastronomie-Gemeinschaftsfläche steht den Mietern und/oder den Kunden des EKZ ... zur Verfügung. Einen Anspruch auf eine eigene besondere Nutzung dieser Fläche hat der Mieter nicht. Der Mieter hat

ebenfalls keinen Anspruch auf Bestand der Größe der Gastronomie-Gemeinschaftsfläche.

(...) Darüber hinaus sind weitere Anlagen und Einrichtungen notwendig, die von allen bzw. einigen Mietern des ... (Gastronomiebereichs) gemeinschaftlich genutzt werden können bzw. ihnen zugute kommen, die von der E erstellt werden. Letztere sind Gegenstand dieser Vereinbarung gemäß Ziffer 1. (...)

#### 1.1. Erstellung gemeinschaftlicher Anlagen und Einrichtungen

Die E erstellt auf eigene Kosten und nach ihren Plänen folgende gemeinschaftliche Anlagen und Einrichtungen (...).

##### 1.1.2.

###### a) Spülküche

Erstellen einer zentralen Tablettammelstelle einschließlich der Möblierung (Tablett, Stapelwagen, Tablettspülmaschine (ohne Geschirr), Abfallsammler, usw.).

###### b) Möblierung Freifläche

Erstellen eines zentralen Kunden- und Verzehrereiches für die Gastronomiefläche inklusive Boden-, Wand-, Decken- und Beleuchtungsausbaue sowie Möblierung.

##### 1.1.10 Gemeinschaftlicher Sitz- und Verzehrereich

a) Der Mieter hat keinen Anspruch auf eine eigene Nutzung dieses Bereiches, etwa ausschließlich Nutzung der Sitzplätze direkt vor seiner Fläche für seine Kunden. Auch kann keine Gewähr dafür übernommen werden, dass für die Kunden des Mieters Sitzplätze in jeweils ausreichender Anzahl vorhanden sind.

b) Entsprechend der Regelung in Ziffer 2 Teil A soll die Speisen- und Getränkeausgabe auf bzw. mit Einweg-Geschirr erfolgen, das der Mieter auf eigene Kosten anschaffen wird. Die E wird auf Kosten des Mieters farbige, wieder verwendbare Tablett in entsprechender Anzahl und Typ anschaffen. Sollte die E eine Umstellung auf Mehrweg-Geschirr wünschen, ist diese berechtigt, für die Mieter des ... (Gastronomiebereichs) verbindlich eine derartige Umstellung festzulegen. Sofern eine derartige Umstellung erfolgt, sind diese Kosten ebenfalls als Ersatzbeschaffungskosten sowie die hieraus resultierenden weiteren Nebenkosten von den betroffenen Mietern des ... (Gastronomiebereichs) gemäß Ziffer 1.5 zu tragen. (...)

#### 1.3 Weitere Leistungen der E

Der Mieter beauftragt hiermit die E, die folgenden Leistungen zu erbringen:

Betrieb, Reinigung, Pflege, Wartung, Instandhaltung und Instandsetzung (Nebenkosten) der in Ziffer 1.1 genannten gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen des ... (Gastronomiebereichs).

## 1.4 Nutzungsentgelt

1.4.1 Die in Ziffer 1.1 genannten gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen des ... (Gastronomiebereichs) werden dem Mieter von der E für die Laufzeit dieser Vereinbarung zur Verfügung gestellt. Hierfür zahlt der Mieter an die E ein Nutzungsentgelt in Höhe von € ... monatlich /qm Ladenfläche. (...)

Herr D schloss am 30.06.2012 einen Pacht- und Geschäftsraumuntermietvertrag mit dem Kläger ab, in dem er ihm den voll eingerichteten Imbissbetrieb im EKZ vermietete. In § 6 des zwischen dem Kläger und Herrn D geschlossenen Untermietvertrages war vereinbart:

(1) Die monatliche Miete beträgt € ... zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von z. Zt. 19 % = € ..., insgesamt somit € ....

(2) Das monatliche Entgelt für E für die Nutzung beträgt € ... zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von z. Zt. 19 % = € ..., insgesamt somit € ....

(3) Der monatlich zu zahlende Betrag beträgt somit € ... zuzüglich € ... Umsatzsteuer also € .... (...)

Herr D ist am ... verstorben.

Der Kläger bot in dem durch einen Tresen begrenzten Imbiss, vor dem die Kunden standen, täglich mindestens zwei Tellergerichte und ansonsten Dönergerichte an. Die Speisen, die nach dem Wunsch des jeweiligen Kunden nicht vor Ort verzehrt werden sollten, wurden in Boxen verpackt. Die Tellergerichte, die die Kunden an den Tischen verzehren wollten, wurden auf Porzellantellern angerichtet und den Kunden mit Besteck und einem Tablett übergeben. Die vor Ort zu verzehrenden Dönergerichte wurden in Papier verpackt oder auf eine Serviette gelegt und dem Kunden ebenfalls mit einem Tablett übergeben. Die Kunden, die die Speisen im Sitzbereich des Gastronomiebereichs zu sich nahmen, hinterließen das Geschirr und Besteck auf dem Tisch oder brachten es auf dem Tablett in bereit gestellte Geschirrwagen. Die Tablets, das Geschirr und das Besteck wurden von Servicekräften der E eingesammelt, in der angeschlossenen Spülküche gereinigt und an die dem Gastronomiebereich angeschlossenen Gastronomiebetriebe verteilt.

In der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2013 vom 23.09.2014 erklärte der Kläger Erlöse aus dem Verzehr vor Ort zum Steuersatz von 19 % in Höhe von ... € netto (rund 15 % des Gesamtumsatzes) und aus dem Verzehr außer Haus zum Steuersatz von 7 % in Höhe von ... € netto (rund 85 % des Gesamtumsatzes). Insgesamt ergab sich ein Vorsteuerüberhang von ... €.

Der Beklagte führte im Oktober 2014 eine Umsatzsteuersonderprüfung beim Kläger durch. Der Prüfer suchte den Imbissbetrieb des Klägers während der Prüfung dreimal auf, um zu ermitteln, wieviele Kunden die erworbenen Speisen im Gastronomiebereich verzehrten und wieviele sie mitnahmen, und kam zu folgenden Ergebnissen:

- Mittwoch, 22.10.2014, 15.25 bis 15.50 Uhr: ein Kunde nahm das Essen mit (Verzehr außer Haus; 10 %), 9 Kunden nahmen das Essen an den Tischen im Gastronomiebereich (Verzehr vor Ort; 90 %);

- Freitag, 24.10.2014, 12.40 bis 13.15 Uhr: 5 Kunden außer Haus (25 %), 15 Kunden vor Ort (75 %);
- Donnerstag, 06.11.2014, 13.15 bis 13.45 Uhr: 3 Kunden außer Haus (19 %), 13 Kunden vor Ort (81 %).

Der Prüfer schätzte daher, dass nur 25 % der Umsätze dem ermäßigten Steuersatz unterlägen (... € netto) und 75 % dem Regelsteuersatz (... € netto).

Daraufhin erließ der Beklagte am 03.02.2015 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2013, in dem er die Umsatzsteuer auf ... € festsetzte.

Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 06.02.2015 Einspruch ein und trug vor, dass sich das Kundenverhalten ab ca. 14.00 Uhr ändere und sich der Anteil von vor Ort verzehrten Speisen auf höchstens 40 % belaufe.

Während des Einspruchsverfahrens suchte der Prüfer den Imbissbetrieb des Klägers erneut zweimal auf und gab folgende Ergebnisse an:

- Mittwoch, 11.02.2015, 16.40 bis 17.20 Uhr: 1 Kunde außer Haus (15 %), 6 Kunden vor Ort (85 %);
- Freitag, 13.02.2015, 16.25 bis 17.05 Uhr: 1 Kunde außer Haus (8 %), 12 Kunden vor Ort (92 %).

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 21.04.2015 als unbegründet zurück. Die ausgegebenen Speisen seien im Hinblick auf die Lage des Imbisses im Gastronomiebereich nahezu ausschließlich dazu bestimmt gewesen, von der Kundschaft unmittelbar an Ort und Stelle verzehrt zu werden. Dies hätten die im Rahmen der Prüfung durchgeführten Zählungen bestätigt. Auch weitere, in der Nachmittagszeit durchgeführte Kundenzählungen hätten zum selben Ergebnis geführt.

Am 22.05.2015 hat der Kläger Klage erhoben. Er trägt vor, dass eine Kundenzählung keine anerkannte Schätzungsmethode sei und die Feststellungen nicht objektiv nachgeprüft werden könnten. Es sei schon nicht sichergestellt, dass der Prüfer im Beobachtungszeitraum tatsächlich jeden Kunden erfasst habe und zwischendurch nicht unaufmerksam gewesen sei und dass er von seinem Standpunkt aus überhaupt den gesamten Verkaufsbereich habe einsehen können. Bereits kleinste Abweichungen führten bei der insgesamt geringen Kundenzahl zu erheblichen prozentualen Änderungen. Ein nachprüfbares Zählprotokoll liege nicht vor. Auch sei unklar, ob es sich bei den Personen, die der Prüfer an den Tischen gezählt habe, überhaupt um Kunden des Klägers gehandelt habe.

Ferner lasse sich den Aufzeichnungen des Prüfers nicht entnehmen, welche Speisen und Getränke die beobachteten Kunden bestellt hätten, sodass allein anhand der Kundenzahlen nicht auf die jeweiligen Umsätze geschlossen werden könne.

Darüber hinaus seien die durchgeführten Zählungen nicht repräsentativ. In den Wintermonaten blieben die Kunden erfahrungsgemäß häufiger vor Ort. Auch seien die jeweils gewählten Zeitfenster (insgesamt gerade einmal 2 Stunden 50 Minuten) in

Anbetracht des Umstandes, dass es 308 Geschäftstage im Jahr mit bis zu 10 Stunden täglicher Öffnungszeit gebe, viel zu kurz und bildeten weder das normale Tagesgeschäft noch das übliche Kundenverhalten ab.

Der sich aus diesen Unzulänglichkeiten ergebenden erheblichen Fehlertoleranz bei der Aufteilungsschätzung hätte durch deutliche Risikoabschläge Rechnung getragen werden müssen.

Wenn man die außer Haus verkauften Portionen anhand der eingekauften Fleischmenge und des Verpackungsmaterials kalkulieren wolle, sei der Schwund bei der Herstellung der Speisen zu berücksichtigen. Dieser belaufe sich nach der Rechtsprechung des BGH auf 38 %. Einzubeziehen seien neben dem eingekauften Verpackungsmaterial die vorhandenen Bestände an Verpackungsmaterial sowie der auf dem Konto Wareneinsatz gebuchte Einkauf von Alufolie und das auf dem Konto Warenabgabe erfasste Verpackungsmaterial. Schätzungsweise seien 20.000 Einwegverpackungen für den Außer-Haus-Verkauf eingesetzt worden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass eine der gängigsten Speisen, der Dürüm-Döner, und auch Lahmacun in Alufolie verpackt würden. Danach ergäbe sich eine Aufteilung Umsätze von 61,72 % zum Steuersatz von 7 % und von 38,28 % auf 19 %.

Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass er, der Kläger, keinen möblierten Speiseraum mit Garderobe und Toiletten vorgehalten und die Kunden bzgl. der Speisen nicht informiert, beraten und am Tisch bedient habe. Der Sitz- und Verzehrereich sei aus dem Mitverhältnis herausgenommen und einschließlich des Geschirr- und Tablettservices allein durch die E betrieben worden; er, der Kläger, habe keinen Anspruch auf eine eigene Nutzung bzw. auf eine Nutzung durch seine Kunden. Somit überwiege der Dienstleistungscharakter auch bei den vor Ort verzehrten Speisen nicht, weil die Tische von zahlreichen Gästen des E genutzt würden und nicht in seinem, des Klägers, Eigentum stünden.

Der Kläger beantragt,

den geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2013 vom 03.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.04.2015 dahingehend zu ändern, dass 61,72 % der Umsätze mit Speisen zu 7 % besteuert werden und 38,28 % zu 19 %.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte nimmt zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung Bezug und trägt ergänzend vor, dass ... , die Mehrzahl der Kunden ihre erworbenen Speisen vor Ort zu sich nähmen. Der Prüfer habe den Imbiss des Klägers genau von gegenüber beobachtet und die Aufzeichnungen unmittelbar nach den Zählungen angefertigt. Als Verzehr vor Ort seien nur die Fälle gezählt worden, in denen die Kunden vom Kläger ein Tablett erhalten und sich an einen der Tische gesetzt hätten. Die Gerichte, die die Kunden zum Verzehr außer Haus mitgenommen hätten, seien für den Transport aufwändig in Boxen und mit mehreren Lagen Papier verpackt worden, um sie warm zu halten. Es sei daher leicht zu erkennen gewesen, welche Kunden ihre Speisen mitgenommen hätten.

Der Kläger habe im Streitjahr rund 15.000 Einwegverpackungen eingekauft. Aus der eingekauften Fleischmenge (10.400 kg) hätten rund 52.000 Dönerportionen mit je 200 g Gewicht hergestellt werden können. Daher seien 30 % der Portionen in Einwegverpackungen verpackt worden und 70 % unverpackt geblieben. Unterstelle man, dass alle Einwegverpackungen für einen Verkauf außer Haus verwendet worden seien, wären nur 30 % der Erlöse mit 7 % zu versteuern gewesen. Der vom Kläger für zutreffend erachtete Ansatz eines Garverlustes führe zu keinem anderen Ergebnis, weil die Portionsgröße mit 200 g in der obigen Rechnung zugunsten des Klägers sehr großzügig angesetzt worden sei. Selbst bei zusätzlicher Berücksichtigung der eingekauften Alufolie ergäbe sich maximal ein Umsatzanteil von 35 % zum ermäßigten Steuersatz.

Daher bestünden erhebliche Zweifel an der richtigen Erfassung der Umsätze durch den Kläger, die im Laufe der Umsatzsteuersonderprüfung nicht hätten ausgeräumt werden können. Die Schätzung sei demgemäß zulässig gewesen. Der Kläger kritisiere zwar die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, liefere seinerseits jedoch keine konkreten Nachweise für den von ihm gewählten Aufteilungsmaßstab.

Der Senat hat den Rechtsstreit durch Beschluss vom 20.11.2015 der Einzelrichterin übertragen.

Auf die Sitzungsniederschriften des Erörterungstermins vom 20.11.2015 und der mündlichen Verhandlung vom 07.04.2016 wird Bezug genommen. Wegen des Ergebnisses der in der mündlichen Verhandlung durchgeführten Beweisaufnahme durch Zeugenvernehmung des früheren Umsatzsteuersonderprüfers des Beklagten F wird ebenfalls auf die Sitzungsniederschrift verwiesen.

Dem Gericht haben zwei Bände Gewerbesteuerakten, ein Band Bilanz- und Bilanzberichtsakten ein Band Betriebsprüfungsakten, ein Band Betriebsprüfungs-Arbeitsakten und ein Band Rechtsbehelfsakten vorgelegen (St.-Nr. .../.../...).

### **Entscheidungsgründe:**

Die Entscheidung ergeht gemäß § 6 Finanzgerichtsordnung (FGO) durch die Einzelrichterin.

I.

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht im Schätzungswege einen Anteil von 75 % der Umsätze dem Regelsteuersatz von 19 % unterworfen.

1. a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für "die Lieferungen" der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände (und damit auch zubereiteter Lebensmittel, Nr. 28, 31 und 33 der Anlage 2). Hierdurch hat der Gesetzgeber von dem ihm in Art. 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)

eingräumten Ermessen Gebrauch gemacht (BFH-Urteil vom 30.06.2011 V R 18/10, BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246).

b) Nach § 3 Abs. 1 UStG sind Lieferungen eines Unternehmers 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 (Verschaffung der Verfügungsmacht). Sonstige Leistungen sind gemäß § 3 Nr. 9 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 14 Abs. 1 (MwStSystRL), wonach als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, sowie auf Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL, wonach als Dienstleistung jeder Umsatz gilt, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

c) Bei der Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Bereich der Speisenzubereitung ist 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 quantitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Vergleich zu den Elementen einer Lieferung von Gegenständen zu bestimmen (EuGH-Urteil vom 10.03.2011 C-497/09 u. a. -Bog u. a., BStBl II 2013, 256; BFH-Urteile vom 18.02.2009 V R 90/07, BFHE 225, 210, BFH/NV 2009, 1551; vom 10.08.2006 V R 55/04, BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480, m. w. N.).

d) Nach der bisherigen Auffassung in der Rechtsprechung kommt es nur beim Vorliegen einer Standardspeise für die Abgrenzung von Lieferung und sonstiger Leistung auf zusätzliche Dienstleistungselemente - wie z. B. Überlassung, Abholung und Reinigung von Geschirr und Besteck - an. Handelt es sich um eine qualitativ höherwertige Speise als eine Standardzubereitung, liegt demgegenüber auch ohne derartige zusätzliche Dienstleistungselemente eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung vor (BFH-Urteil vom 28.05.2013 XI R 28/11, BFH/NV 2013, 1950). Aufgrund der seit dem 01.07.2011 geltenden Vorschrift des Art. 6 Abs. 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuerdurchführungsverordnung -MwStDVO-), wonach 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 gilt, ist die bisherige Differenzierung zwischen Standard- und anderen Speisen jedoch hinfällig geworden ist (Leonard in Bunjes, UStG, 14. Aufl., § 3 Rz. 246; Rondorf in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 1 Rz. 59).

e) Die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr an Imbissständen oder -wagen oder in Kino-Foyers ist eine Lieferung, wenn eine qualitative Prüfung des gesamten Umsatzes ergibt, dass die Dienstleistungselemente, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, nicht überwiegen (EuGH-Urteil vom 10.03.2011 C-497/09 u. a. -Bog u. a., BStBl II 2013, 256). Zusätzliche Dienstleistungselemente, die zu einer Einordnung des Umsatzes als sonstige Leistung führen können, sind u. a. das Endreinigen von Geschirr (BFH-Urteil vom 10.08.2006 V R 55/04, BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480), das Abräumen und Endreinigen von Tischen und Geschirr (BFH-Urteil vom 10.08.2006 V R 38/05, BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482) und die

Zurverfügungstellung von Verzehrvorrichtungen wie Tischen und Stühlen. Letzteres gilt allerdings nur unter der Voraussetzung, dass sie vom Leistenden ausschließlich dazu bestimmt wurden, den Verzehr von Lebensmitteln möglicherweise zu erleichtern (EuGH-Urteil vom 10.03.2011 C-497/09 u. a. -Bog u.a., BStBl II 2013, 256; durch BFH-Urteile vom 27.02.2014 V R 14/13, BFHE 245, 272, BStBl II 2014, 869, abgelehnt für Sitze im Flugzeug; vom 30.06.2011 V R 3/07, BFHE 234, 484, BStBl II 2013, 241, für Sitzgelegenheiten im Foyer eines Kinos).

f) Nicht einzubeziehen sind Leistungen eines Dritten, auch wenn diese auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden (BFH-Urteil vom 10.08.2006 V R 38/05, BFHE 214, 480, BStBl II 2007, 482). Leistet der Dritte jedoch an den Unternehmer und dieser wiederum an den Kunden, handelt es sich um ein Dienstleistungselement des speiseabgebenden Unternehmers, das im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen ist (vgl. UStAE 2015/2016 Abschn. 3.6 Abs. 5 Satz 3 ff.).

2. Nach diesen Grundsätzen sind die Umsätze des Klägers im Bereich der Speisen als sonstige Leistung zu beurteilen. Denn der Kläger hat über die Speisenerlieferung hinaus zusätzliche Dienstleistungen erbracht, deretwegen die Leistung insgesamt als sonstige Leistung zu qualifizieren ist.

a) Der Kläger erbrachte gegenüber den Kunden, die die Gerichte vor Ort verzehrten, zusätzliche Dienstleistungen, indem er ihnen Tablett sowie Tische und Sitzmöglichkeiten und, soweit es sich um die Tagesgerichte handelte, Porzellanteller und Besteck zur Verfügung stellte, dieses nach dem Verzehr wieder einsammelte und reinigte.

b) Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger das - ihm gehörende - Geschirr nicht selbst einsammelte und reinigte und sich die Sitzgelegenheiten nicht in seinem Eigentum befanden. Denn der Hauptmieter, Herr D, erwarb aufgrund des mit der E geschlossenen Vertrages über die Nutzung des Gastronomiebereichs das Recht auf Nutzung der Sitzgelegenheiten durch die Kunden des Imbisses. Zwar hatte der Mieter, worauf der Kläger zutreffend hinweist, nach Ziff. 1.1.10 der Vereinbarung keinen Anspruch auf eine eigene besondere Nutzung des Sitz- und Verzehrereiches in Form einer ausschließlichen Nutzung der Sitzplätze direkt vor seiner Fläche für seine Kunden und die E gab keine Gewähr dafür, dass für die Kunden des Mieters Sitzplätze in jeweils ausreichender Anzahl vorhanden sein würden. Insbesondere Letzteres steht der Annahme einer zusätzlichen Dienstleistung jedoch nicht entgegen, sondern liegt in der Natur der Sache. Auch bei einem Imbiss mit einem eigenen Sitzbereich kann es vorkommen, dass nicht jeder Kunde einen Platz findet. In jedem Fall erwarb der Hauptmieter durch den Abschluss der Vereinbarung über den Gastronomiebereich das Recht, den Sitz- und Verzehrereich insgesamt durch die Kunden des Imbisses nutzen zu lassen, und entrichtete hierfür ein Entgelt. Dass der Unternehmer die Nutzung von Sitzgelegenheiten auch durch andere Personen duldet, steht einer Berücksichtigung der Sitzgelegenheiten als Dienstleistungselement nicht entgegen (UStAE 2015/2016 Abschn. 3.6 Abs. 4 Satz 7).

Dieses Nutzungsrecht gab der Hauptmieter durch Abschluss des Untermietvertrages mit dem Kläger an diesen weiter. Wenn dort in § 6 Abs. 2 ein „monatliche(s) Entgelt für E für die Nutzung“ vereinbart war, kann damit nur die Weiterleitung der Rechte



aus der Vereinbarung über den Gastronomiebereich gemeint sein. Etwas anderes hat der Kläger auch nicht behauptet.

Die Nutzungsmöglichkeit des Sitz- und Verzehrereichs durch die Kunden des Imbisses ist somit dem Kläger zuzurechnen, der diese Leistung von seinem Hauptmieter bezog, der sie seinerseits von der E bezog. Es handelt sich nicht um die - nicht als Dienstleistung zu berücksichtigende - Leistung eines Dritten. Der Kläger stellte den Kunden die Sitzmöglichkeit auch ausschließlich deshalb zur Verfügung, um ihnen den Verzehr der von ihm erworbenen Speisen möglicherweise zu erleichtern.

3. Die Schätzung des Beklagten bzgl. der Aufteilung der Umsätze ist dem Grunde und der Höhe nach nicht zu beanstanden.

a) Der Beklagte war zur Schätzung der Umsatzaufteilung dem Grunde nach befugt.

aa) Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 Abgabenordnung (AO) hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann, und zwar insbesondere, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder seine Mitwirkungspflicht verletzt. Bei der Aufteilung der Umsätze auf solche zum ermäßigten und solche zum regulären Steuersatz hat der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht aussagekräftige Aufzeichnungen vorzulegen; anderenfalls ist die Finanzbehörde zur Schätzung berechtigt (BFH-Urteil vom 30.06.2011 V R 18/10, BFHE 234, 496, BStBI II 2013, 246).

bb) Der Kläger hat über seine Angabe in der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Streitjahr, er habe rund 85 % des Umsatzes von Speisen durch einen Außer-Haus-Verkauf erzielt, weder im Verwaltungs- noch im Gerichtsverfahren aussagekräftige Aufzeichnungen vorgelegt. Gegen die Richtigkeit dieser Aufteilung spricht zum einen die Lage des Imbisses im Gastronomiebereich des EKZ und zum anderen das durch den Prüfer des Beklagten bei seinen insgesamt fünf Kundenzählungen ermittelte, praktisch genau umgekehrte Aufteilungsergebnis. Unabhängig von der Frage, inwieweit diese Zählungen als Schätzungsgrundlage dienen können, begründen sie jedenfalls erhebliche Zweifel an der zutreffenden Erklärung durch den Kläger. Dass die erklärte Aufteilung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht und eine Schätzung dem Grunde nach erforderlich ist, hat der Kläger schließlich selbst eingeräumt, indem er im hiesigen Verfahren beantragt hat, lediglich (geschätzte) 61,72 % der Umsätze dem Steuersatz von 7 % zu unterwerfen statt wie erklärt 85 %.

b) Die Schätzung ist auch der Höhe nach nicht zu beanstanden.

aa) Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich, vernünftig und plausibel sein (BFH-Urteile vom 23.04.2015 V R 32/14, BFH/NV 2015, 1106; vom 24.06.2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, m. w. N.). Ein Steuerpflichtiger, der Veranlassung zur Schätzung gibt, muss es jedoch hinnehmen, dass die im Wesen jeder Schätzung liegende Unsicherheit oder Fehlertoleranz gegen ihn ausschlägt und sich das Finanzamt an der oberen Grenze des Schätzungsrahmens orientiert (BFH-Beschluss vom 13.07.2000 IV R 55/99, BFH/NV 2001, 3; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rz. 44 m. w. N.).

bb) Das Gericht schließt sich der Schätzung des Beklagten an und übernimmt sie als eigene (§ 96 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz FGO i. V. m. § 162 AO; vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2015 X R 47/13, BFH/NV 2016, 171). Dies beruht auf folgenden Erwägungen:

aaa) Der Zeuge F hat durch insgesamt fünf Kundenzählungen an unterschiedlichen Wochentagen und zu unterschiedlichen Tageszeiten ermittelt, dass im Durchschnitt 83 % der Kunden ihre beim Kläger erworbenen Speisen vor Ort, d. h. im Gastronomiebereich, verzehrt haben. Der Zeuge hat in seiner Vernehmung glaubhaft versichert, dass er während der Beobachtungszeiten jeweils durchgehend vor Ort gewesen sei, die Kunden gewissenhaft gezählt und das Ergebnis sogleich nach Ankunft in den Diensträumen des Beklagten, ..., notiert habe. Eventuellen dennoch bestehenden Unsicherheiten und dem Umstand, dass die Anzahl der Kunden nicht direkt proportional zum jeweiligen Speiseumsatz gewesen sein muss, hat der Beklagte hinreichend dadurch Rechnung getragen, dass er einen Sicherheitsabschlag vorgenommen und einen Umsatz zum Regelsteuersatz von nur 75 % berücksichtigt hat.

Der Kläger ist dem nicht durch substantiierte Einwendungen entgegen getreten. Insbesondere hat er, bevor er den Betrieb Mitte 2015 aufgegeben hat, keine eigenen Zählungen durchgeführt bzw. die jeweiligen Umsätze einzeln aufgezeichnet und das Ergebnis unter Beweis gestellt.

bbb) Das Schätzungsergebnis ist in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls plausibel. Es ist lebensnah anzunehmen, dass im Wesentlichen Kunden des EKZ und Mitarbeiter der dort und im unmittelbaren Umfeld angesiedelten Firmen und Behörden, ..., den Imbiss des Klägers frequentierten. Der Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung zutreffend darauf hingewiesen, dass der Verzehr der vom Kläger angebotenen Speisen, hauptsächlich Döner, durch die Kunden des EKZ in den Geschäften nicht möglich und das Essen des Döners im Gehen jedenfalls schwierig gewesen wäre. Auch die Mitarbeiter der umliegenden Firmen und Behörden werden die Gerichte im Regelfall während der Mittagspause vor Ort verzehrt haben. Andere Möglichkeiten, sich während des Verzehrs hinzusetzen, waren im EKZ und in der unmittelbaren Umgebung so gut wie nicht vorhanden.

Zwar mag es sein, dass, wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung erklärt hat, auch Schüler der benachbarten Schule in der Pause gekommen sind und ihr beim Kläger erworbenes Essen mitgenommen haben, ebenso wie gelegentlich evtl. auch Anwohner gekommen sein und erworbene Speisen nach Hause mitgenommen haben mögen. Dass diese Fälle aber mehr als die Hälfte des gesamten Speiseumsatzes ausgemacht haben sollen, wie vom Kläger vorgetragen und beantragt, ist angesichts der örtlichen Verhältnisse nicht glaubhaft. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die weit überwiegende Mehrheit die Möglichkeit, sich mit ihrem Gericht unmittelbar vor Ort hinzusetzen, auch genutzt hat.

ccc) Zudem hat der Beklagte das Ergebnis der durchgeführten Kundenzählungen durch eine Kalkulation anhand des vom Kläger eingekauften Verpackungsmaterials untermauert und ermittelt, dass sich danach, selbst unter Einbeziehung der eingekauften Alufolie und unter der Annahme, dass sämtliche Verpackungen für den Verkauf außer Haus verwendet wurden, maximal ein Umsatzanteil von 35 % zum ermäßigten Steuersatz. Der Kläger hat seine hiervon abweichende Schätzung, dass 20.000 Einwegverpackungen für den Außer-Haus-Verkauf eingesetzt worden seien,

in keiner Weise untermauert. Auch die Behauptung des Beklagten, dass das im Rahmen der Schätzung angenommene Gewicht von 200 g verarbeitetem Fleisch pro Döner großzügig bemessen sei und einen Garverlust abdecke, hat der Kläger nicht durch substantiierte Angaben wie etwa einer konkreten Kalkulation bei der Zubereitung eines Döners widerlegt. Im Ergebnis liegt in Ermangelung einer konkreten anderweitigen Kalkulation auf der Grundlage nachprüfbarer Angaben der Ansatz von 25 % innerhalb des Schätzungsrahmens.

ddd) Der durch den Kläger gegen das Schätzungsergebnis des Beklagten erhobene Einwand, zahlreiche Kunden hätten zunächst angegeben, das bestellte Gericht mitnehmen zu wollen, und sich erst nach der Abrechnung umentschieden, greift nicht durch. Dabei kann offen bleiben, ob für die Einordnung des Umsatzes allein die Absichtserklärung des Kunden maßgeblich ist und sich eine spätere Änderung seiner Entscheidung nicht auswirkt (so Leonard in Bunjes, UStG, 14. Aufl., § 3 Rz. 247; Rondorf in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 1 Rz. 656; OFD Niedersachsen vom 28.03.2013, DStR 2013, 387), oder ob auf das zivilrechtliche Leistungsverhältnis abzustellen ist mit der Folge, dass durch die spätere Inanspruchnahme der Sitzgelegenheit mit Einverständnis des Leistenden eine Vertragsänderung zustande kommt, die zur Anwendung des höheren Steuersatzes führt. Denn jedenfalls hat der Kläger nicht belegt, dass derartige Fälle in einer so großen Anzahl vorkamen, dass das Schätzungsergebnis des Beklagten nicht mehr zutreffend wäre. Es ist nach allgemeiner Lebenserfahrung vielmehr davon auszugehen, dass die weit überwiegende Zahl der Kunden ihre Entscheidung nicht mehr änderte. Davon abgesehen wird es auch Fälle gegeben haben, in denen sich Kunden nach der Kassierung in die andere Richtung umentschieden haben. Schließlich ist wiederum zu berücksichtigen, dass nach den vom Beklagten durchgeführten Kundenzählungen durchschnittlich lediglich 17 % der Kunden die Bestellungen nicht vor Ort verzehrt haben, in der Schätzung aber zugunsten des Klägers 25 % zugrunde gelegt wurden.

eee) Der Kläger hat sich im Klageverfahren darauf beschränkt, Ungenauigkeiten in der Schätzung des Beklagten zu benennen, ohne selbst eine durch Unterlagen oder sonstige Beweismittel erhärtete Schätzung vorzunehmen. Die vom Gericht im Erörterungstermin vorgeschlagene Aufteilung von 40 % des Speiseumsatzes auf den ermäßigten Steuersatz lag daher zwar noch im Schätzungsrahmen, befand sich jedoch ganz am unteren Rand, bezogen auf das steuerliche Ergebnis. Das vom Beklagten ermittelte Schätzungsergebnis liegt ebenfalls noch im Schätzungsrahmen, wenn auch zulässigerweise eher am oberen Rand, und wird vom Gericht übernommen.

II.

1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

2. Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.