

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch HPS Hergovits, Pinkel & Schnabl Steuerberatungs GmbH, Triesterstraße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 23. März 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. Jänner 2017 betreffend die Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2012 bis 2014, Steuernummer [...], zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide und die mit diesen erlassenen Umsatzsteuerbescheide für 2012 bis 2014 vom 30.01.2017 werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.) Die Beschwerde führende Gesellschaft mbH (im Folgenden kurz Bf.) betreibt Fast-Food-Restaurants.

2.) Im **Schreiben vom 02.11.2011** an das zuständige Finanzamt wird u.a. ausgeführt:

" .. der guten Ordnung halber möchten wir Sie anlässlich der Einreichung der Steuererklärungen 2010 ... über folgende Umstände in Kenntnis setzen:

Der Gegenstand des Unternehmens ... ist der Betrieb von ... Fast-Food-Restaurants. Unter anderem bietet unser Klient seinen Gästen auch verschiedene Menüs an, in welchen sowohl Speisen als auch Getränke enthalten sind. Die in den Menüs enthaltenen Speisen und Getränke

können auch einzeln gekauft werden. Die Menüpreise sind jedoch geringer als die Summe der Einzelverkaufspreise.

Unser Klient kalkuliert die Preise der von ihm angebotenen Menüs seit dem Jahr 2008 nach der sogenannten „Kostenmethode“ im Sinn der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache C-291/03, MyTravel pic. Es wird also der Gesamtpreis der Menüs ausgehend von den Kosten und einem einheitlichen Aufschlag auf die einzelnen Menükomponenten kalkuliert. Diese Entgeltaufteilung spiegelt exakt die Kostenstruktur der Menüs wieder und wird auch gegenüber den Kunden entsprechend kommuniziert.

In seinem Urteil vom 16.12.2009 hatte sich auch der VwGH mit der Menüpreisaufteilung zu beschäftigen. Der VwGH führt zunächst aus, dass laut EuGH-Rechtsprechung bei vergleichbaren Aufteilungsmethoden die einfachst mögliche Methode heranzuziehen wäre. Die vom UFS vorgenommene Aufteilung nach einer Mischmethode zwischen einer Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen und einer Aufteilung nach Einstandspreisen sei jedoch keinesfalls einfach und darüber hinaus auch mehr oder weniger willkürlich. Es sei daher der vom Finanzamt vertretenen Methode der Aufteilung im Verhältnis der Einzelverkaufspreise („lineare Kürzung“) als einfachere Methode der Vorzug zu geben, da die Einzelverkaufspreise bereits feststehen und keine eigene Kalkulation erfordern.

Da sich das Urteil des VwGH vom 16.12.2009 auf einen Fall der Jahre 2000-2002 bezieht, in dem die Kostenmethode vom beschwerdeführenden McDonald's Franchisenehmer noch nicht angewendet wurde, hat unser Klient trotz dieses Urteils die Menüpreisaufteilung im Jahr 2010 weiterhin nach der praktizierten oben dargestellten Kostenmethode und nicht nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Methode der „linearen Kürzung“ vorgenommen.

Unser Klient wird diese Vorgangsweise, nämlich Anwendung der Kostenmethode bzw. Nichtanwendung der Methode der „linearen Kürzung“, auch betreffend die künftig einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen unverändert beibehalten.

Wir ersuchen um Kenntnisnahme“

3.) Im Zuge einer die Abgabenarten Umsatz- und Körperschaftsteuer umfassenden Außenprüfung nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend die erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 gemäß § 303 Abs. 1 BAO – unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung - wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

4.) In den zur Begründung der Wiederaufnahme genannten TZ 1, 2 und 3 wird – abgesehen von den unterschiedlichen zahlenmäßigen Darstellungen – jeweils inhaltsgleich, wie im Folgenden dargestellt - auf das Besprechungsprogramm verwiesen:

Tz. 1 Pkt. 1

Rabatte McMenü und McMenü small 2012 bis 3/2014

Siehe Punkt 1.) des beiliegenden Besprechungsprogramms.

Die Berechnung der Rabattdifferenzen erfolgte im Rahmen einer Schätzung, da die Bemessungsgrundlagen für die Anwendung der Marktpreismethode aus den Produktmixtabellen ermittelt werden mussten.

Tz. 2 Pkt. 2

Rabatte McMenü und Mcmenü small 04/2014 – 12/2015

Siehe Punkt 2.) des beiliegenden Besprechungsprogramms.

„..... wie oben „

Tz. 3 Pkt. 3

Rabatt Happy Meal

Siehe Punkt 3.) des beiliegenden Besprechungsprogramms.

„ wie oben“

5.) Unter Punkt 1. des **Besprechungsprogrammes** zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.12.2016 wird ausgeführt:

Rabatt Getränke McMenü/McMenü small nach der Marktpreismethode:

Sachverhalt:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung wurde festgestellt, dass die Rabatte auf Speisen und Getränke beim McMenü und beim McMenü small nicht linear von den Einzelverkaufspreisen für Getränke und Speisen abgeleitet wurden. Die neu hervorgekommenen Daten wurden aus Produktmixtabellen entnommen.

Nach Auskunft des geprüften Unternehmens wurde betreffend Berechnung der Menüpreise die Kostenmethode gemäß der Entscheidung des EuGH in der Rechtsache C-291/03, My Travel plc angewendet.

Die Kalkulation erfolgte getrennt für die Bereiche Menü regular (McMenü small), Menü medium (McMenü) und Happy Meal. Die Kosten für Wareneinsatz, Herstellungsaufwand und Systemkosten wurden einerseits für Burger samt Pommes betreffend BigMac, HBR TS und McChicken dargestellt und daraus ein Durchschnitt ermittelt, andererseits für das jeweilige Menügetränk. Darauf wurde ein einheitlicher Rohaufschlag gerechnet. Der kalkulierte Verkaufspreis wurde nach Berücksichtigung der Mehrwertsteuer und einer Auf- bzw. Abrundung ermittelt. In den jeweiligen Kalkulationen werden keine fremd zugekauften Komponenten berücksichtigt.

Mit 27.03.2014 wurde nach Aussage des geprüften Unternehmens (Mail vom 10.10.2016) der

Verkauf der Menüs „McMenü regular“ und „McMenü small“ mit starren, aber rabattierten Fixpreisen eingestellt. Es wird kein Rabatt mehr auf das Menü gewährt, der Preis des gewählten Menüs ergibt sich nach diesem Zeitpunkt aus der Summe der Einzelverkaufspreise.

Rechtliche Würdigung:

Das EuGH-Urteil My Travel ist zur Auslegung des Artikel 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/ EWG ergangen, der eine Sonderregelung für die Umsätze der Reisebüros enthält. Es handelt sich daher um ein Erkenntnis im Anwendungsbereich der Margenbesteuerung.

Der EuGH urteilte, dass ein Reisebüro die auf den Marktwert gestützte Methode nicht im eigenen Ermessen anwenden darf, die Marktwertmethode ist zwingend erforderlich für eine eigene Leistung, deren Marktwert bestimmt werden kann. Dies gilt auch, wenn im Rahmen desselben Besteuerungszeitraumes der Wert eigener Bestandteile der Pauschalleistung nicht bestimmt werden kann, weil der Steuerpflichtige keine ähnlichen Leistungen außerhalb eines Pauschalangebotes verkauft.

Der Artikel 26 (Margenbesteuerung) ist dahin auszulegen, dass ein Reisebüro das gegen Zahlung eines Pauschalpreises dem Reisenden von Dritten erworben, sowie selbst erbrachte Leistungen liefert grundsätzlich den seinen eigenen Leistungen entsprechenden Teil des Pauschalangebotes auf Grundlage des Marktwertes errechnen muss, sofern er diesen bestimmen kann. Er kann jedoch das Kriterium der tatsächlichen Kosten verwenden, wenn er nachweist, dass dieses Kriterium der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trägt.

Der im EuGH „My Travel“ angeführte Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer besagt lediglich, dass die Umsatzsteuer den Konsumenten belasten, aber für den Unternehmer neutral sein soll und dass dieser Grundsatz verletzt wird, wenn gleichartige und daher miteinander in Konkurrenz stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.

Bei der Marktwertmethode bildet der Verkaufspreis der Einzelkomponente abzüglich linearer Kürzung die Basis, bei der Kostenmethode der Wareneinsatz mit unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen - die Umsatzsteuer wird allerdings im Unternehmerkreis kein Kostenfaktor - sowie Lohnbestandteile und Systemkosten zuzüglich eines linearen Rohaufschlages. Als Argument für die Marktwertmethode oder für die Kostenmethode ist der Verweis auf die umsatzsteuerrechtliche Neutralität im vorliegenden Fall nicht verwendbar.

Das geprüfte Unternehmen ist im Bereich Systemgastronomie tätig, die Margenbesteuerung ist daher nicht anzuwenden. Die rechtliche Problematik ist zwar auch in vorliegendem Fall die Aufteilung eines Pauschalpreises, die Einzelkomponenten werden im Unternehmen jedoch alle einzeln verkauft, daher sind zu den Komponenten Marktpreise vorhanden. Ein Konnex des vorliegenden Sachverhaltes zur genannten Rechtsprechung liegt daher nur eingeschränkt vor.

Nach Ansicht der BP hat im vorliegenden Fall die Aufteilung der pauschalen Menüentgelte nach der Marktwertmethode zu erfolgen, weil sämtliche für Komponenten Marktwerte bekannt sind. Die Rabatte wurden von der BP nach der Marktpreismethode für den Zeitraum 2012 bis 3/2014 neu berechnet.

Punkt 2:

Menügetränke nach dem 27.03.2014:

Sachverhalt:

Der Sachverhalt ist derselbe wie Punkt 1. , betrifft jedoch Zeiträume nach dem 27.4.2014. Nach Angabe des Unternehmens wurden die rabattierten Menüs bis 23.04.2014 verkauft. Danach wird kein Rabatt mehr auf das Menü gewährt und der Preis ergibt sich aus den Einzelverkaufspreisen. ...

Da aus den Menüpreisen nach 03/14 bei den Speisen kein Durchschnittswert für fixe Menüs ermittelt werden konnte, wird auf die Ermittlung der Vorjahre zurückgegriffen. ...

Beim Menü small wurden mangels Daten aus den Zeiträumen ab 04/2014 auch die Einzelpreise aus 1 bis 3 2014 übernommen.

Punkt 3:

Rabatt Happy Meal:

Im Prüfungszeitraum wurde aus den Mengen und Nettoverkaufspreisen aus der Produktmixtabelle festgestellt, dass die Verbilligung beim Happy Meal nicht nach der auf den Marktwert gestützten Methode vorgenommen wurde. Von Seiten des geprüften Unternehmens wurde unter Verweis auf das EUGH Erkenntnis „My Travel“ vorgebracht, dass für die Berechnung der Rabatte beim Happy Meal die Kostenmethode angewendet wurde. Es wurde eine Kalkulation vorgelegt, die den Wareneinsatz, den Herstellungsaufwand und die Systemkosten als Basis für den Rohaufschlag darstellen.

Für die Kosten bei Cheeseburger, Hamburger und 4er Nuggets wurde ein linearer Schnitt gerechnet und für alle Getränke eine einheitliche Kalkulation. Andere Bestandteile des Happy Meals wurden in die Kalkulation nicht einbezogen.

Das Happy Meal beinhaltet Komponenten, für die es keine Einzelverkaufspreise gibt. Diese Beigaben wurden in der Kalkulation nicht berücksichtigt. Die Beigabe „Spielzeug“ wird bei McDonalds üblicherweise nicht als Bestandteil der Gesamtleistung gesehen, sondern als Einzelumsatz verrechnet. Die Verrechnung des Spielzeugs erfolgt mit Ausweis der 20%igen Umsatzsteuer in einer gesonderten Position und normalerweise ohne Rohaufschlag also in Höhe des Wareneinsatzes.

Rechtliche Würdigung:

Die vorgelegte Kalkulation umfasst Komponenten für die einzelverkaufspreise vorhanden sind. Der EUGH verlangt in seinem Urteil „My Travel“, dass die Marktpreismethode anzuwenden ist, wenn der Marktpreis bestimmt werden kann; dies ist z.B. auch bei den 4er Nuggets der Fall, weil ein Marktpreis für die 6er Nuggets bekannt ist. Die Kostenermittlung beider vorgelegten

Kalkulation erfolgt mit Durchschnittswerten. Die Umlage der Systemkosten ändert sich je nach Änderung der Rohaufschlagssätze, da der Nettoumsatz (inklusive Rohaufschlag) die Bemessungsgrundlage darstellt. ..

Für die Komponente „Spielzeug“ wird zwar eine Rechnungsposition angesetzt, diese wird jedoch als gesonderter Umsatz angesehen und auch nicht mit dem einheitlichen Rohaufschlag belastet, sondern ohne Gewinnaufschlag verrechnet.

Hinsichtlich der vorgelegten Kalkulation liegen nach Ansicht der BP die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethoden vor. Die Kostenermittlung trägt aufgrund der Aufteilung der Systemkosten und der Einschränkung der Kalkulation auf einheitliche Getränkekosten und den Durchschnittswert bei Speisen der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes nicht Rechnung. Dadurch wird die Neutralität der Umsatzsteuer durch die Kostenmethode weniger gewahrt als durch die als Standard anzusehende Marktwertmethode.

Die Kostenmethode kann nur in Ausnahmefällen zum Tragen kommen, wenn nicht für sämtliche Komponenten des Pauschalangebotes Marktwerte vorliegen bzw. die Zugrundelegung der Marktwerte als nicht sachgerecht erscheint. In den vorgelegten Kalkulationen sind nur Komponenten mit Marktwerten vorhanden und die Kostenmethode erscheint aus den oben genannten Gründen als nicht sachgerecht.

Die Preise werden nach der Marktwertmethode berechnet und die Differenz aus den 10%igen Umsätzen ausgeschieden und den 20%igen Umsätzen zugezählt.

6.) Die Bf. führt in der **Beschwerde** gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 ins Treffen:

- Die Wiederaufnahme der Verfahren sei rechtswidrig, da neue Tatsachen oder Beweismittel, die eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO rechtfertigen würden, im Rahmen der Außenprüfung nicht hervorgekommen seien, insbesondere sei dem Bericht über die Außenprüfung nicht zu entnehmen, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien;
- im Schreiben vom 02.11.2011 sei dem Finanzamt eindeutig offengelegt worden, dass die Bf. nicht „lineare Methode“ sondern die Kostenmethode für die Ermittlung der 10%igen bzw. 20% Steuerbemessungsgrundlagen anwende und auch in Zukunft, insbesondere für die künftig einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen anwenden werde;
- die Feststellungen der Außenprüfung hätten sich ausschließlich auf die Menüpreiskalkulation bezogen;
- nur unbekannte, aber entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente würden eine Wiederaufnahme rechtfertigen, da jedoch die Anwendung der Kostenmethode im angeführten Schreiben vom 02.11.2011 offengelegt worden war, könne deren Anwendung kein neu

hervorgekommenes Sachverhaltselement darstellen;

- weder dem Bericht über die Außenprüfung noch den Wiederaufnahmebescheiden seien die Wiederaufnahmegründe, auf welche sich das Finanzamt stützt, entnehmbar. Eine andere rechtliche Beurteilung stelle keinen eine rechtmäßige Wiederaufnahme rechtfertigenden Wiederaufnahmegrund dar;
- die Umsatzsteuerbescheide seien daher aufzuheben.

7.) In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.04.2017 verwies das Finanzamt auf die Ausführungen des Prüfers in dessen Stellungnahme:

„Im Zuge der Prüfung wurden von der BP Feststellungen zu den Kalkulationen bei den McMenüs und zu den Happy Meals getroffen.

Nach Ansicht der BP ist die Anwendung der Kostenmethode nur bei einem Verkauf eines Produktpaketes, bestehend aus eigenen und von Dritten zugekauften Leistungen deren Marktwert nicht bestimmt werden können, möglich. Vom EuGH wird dazu ausgeführt, dass die Marktwertmethode zwingend für eine eigene Leistung erforderlich ist, deren Marktwert bestimmt werden kann. Bei den McMenüs werden, wie aus der vorgelegten Kalkulation und den eingesehenen Produktmixtabellen des geprüften Unternehmens ersichtlich ist, nur eigene Leistungen, deren Marktwert bestimmbar ist, abgerechnet. Eine Beeinträchtigung der Neutralität der Umsatzsteuer ist nicht gegeben. Die Kostenmethode ist daher auf den von der Beschwerde unbestrittenen Sachverhalt nicht anwendbar.

Betreffend Happy Meal wird in der Prüferfeststellung angemerkt, dass bei diesem Menü fremd zugekaufte Komponenten enthalten sind, für die es keine Einzelverkaufspreise gibt, die aber auch in der vorgelegten Kalkulation nicht berücksichtigt werden. Diese Komponenten werden gesondert ohne Rohaufschlag verrechnet. Von einem einheitlichen Rohaufschlag wie in dem Schreiben vom 2. November 2011 kann also keine Rede sein.

Der einheitliche Rohaufschlag wird auch durch die Anwendung eines linearen Schnittes aus Cheeseburger, Hamburger und 4er Nuggets bzw. Anwendung des linearen Schnittes bei sämtlichen Getränken 0,25l beeinträchtigt. Auch die Rundungssusancen sowie die Berechnung der Systemkosten verfälschen den einheitlichen Rohaufschlag.

Neueste Rechtsprechung des VwGH:

Eine Ausnahme von der Aufteilung des Pauschalpreises anhand von Marktpreisen, die dann möglich ist, wenn das Kriterium des Marktwerts nicht sachgerecht ist, sieht die neueste VwGH-Rechtsprechung bei der Entgeltaufteilung pauschaler Menüpreise im Gastronomiebereich als nicht gegeben an.

Prüfungsergebnis und Begründung der Wiederaufnahme:

Zusammengefasst ergab sich bei der Prüfung

- beim McMenü, dass die Kostenmethode und somit auch die mit Schreiben vom 2.11.2011 dargelegte Rechtsansicht auf den durch die BP erhobenen Sachverhalt und die vorgelegte Kalkulation, da keine Fremdkomponenten enthalten sind und die Marktwerte bestimmbar sind, gar nicht anwendbar ist und
- beim Happy Meal, dass abweichend vom Schreiben vom 2.11.2011 ein einheitlicher Aufschlag bei eigenen und fremden Komponenten nicht vorliegt, sondern dass bei der Kalkulation vorhandene Fremdkomponenten nicht berücksichtigt werden und die Voraussetzungen für die Kostenmethode nicht gegeben sind.

Die Begründung der Wiederaufnahme ist, dass die von der BP neu erhobenen und von der Beschwerde unbestrittenen Beweismittel verwendet wurden, um über die Nichtanerkennung der Anwendung der Kostenmethode bescheidmäßig abzusprechen.

Maßgebend ist dabei der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Mit dem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2.11.2011 liegt - wie oben dargestellt - keine vollständige Sachverhaltsoffenlegung vor. Auch kann in einem Schreiben aus dem Jahre 2011 keine (vollständige) Offenlegung für die Veranlagungsjahre 2012 bis 2014 angenommen werden, da auch in den jeweiligen Unterlagen der Prüfungsjahre (Abgabenerklärungen, Bilanzen etc.) kein Bezug auf dieses Schreiben genommen wurde.“

8.) Auch im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag vom 26.06.2017** monierte die Bf. wiederholt, dass dem Bericht der Außenprüfung nicht entnehmbar sei, welche Tatsachen oder Beweismittel während der der Außenprüfung neu hervorgekommen seien. Da sich die Feststellungen der Außenprüfung zur Umsatzsteuer ausschließlich auf die Menüpreiskalkulation bezogen, sei sichtlich kein Neuerungsgrund vorhanden, der zu einer Wiederaufnahme berechtige, habe das Finanzamt doch schlichtweg bloß eine andere Methode für die Aufteilung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage herangezogen. Der Umstand, dass die Bf. die Kostenmethode und nicht die lineare für deren Ermittlung heranzog, sei im Offenlegungsschreiben eindeutig dargelegt worden.

Nur bis zur Wiederaufnahme unbekannte, entscheidungsrelevante Umstände rechtfertigten eine Wiederaufnahme.

Hingegen stellten neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von bereits bekannten Sachverhaltselementen keine Wiederaufnahmegründe dar (VwGH 27.11.2000,96/17/0373, 22.11.2012, 2012/15/0147).

Eine Wiederaufnahme diene nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

So sei im Offenlegungsschreiben vom 02.11.2011 explizit dargelegt worden, dass die Entgeltaufteilung bei den angebotenen Menüs nach der „Kostenmethode“ kalkuliert wird, sowie dass für einzeln verkaufte Speisen und Getränke der Marktpreis bestimmbar ist. Das

gehe insbesondere aus der Formulierung „Die in den Menüs enthaltenen Speisen können auch einzeln gekauft werden“ hervor.

9.) Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte im Vorlagebericht deren Abweisung. Unter anderem präzisierte es die Ausführungen in der Stellungnahme dahingehend, dass im Zuge der Prüfung für die Jahre 2012 bis 2014 aus den Produktmixtabellen die Menüpreiskalkulation nachgerechnet und danach Änderungen bei der Zuordnung der Rabatte zu den zehn- und zwanzigprozentigen Umsätzen vorgenommen wurden.

- Zur Frage, ob die mit Schreiben vom 02.11.2011 erfolgte Offenlegung für den Prüfungszeitraum als ausreichend anzusehen ist, um einer Wiederaufnahme von Amts wegen entgegen zu stehen und ob der Inhalt der Offenlegung vom Inhalt des Prüfungsergebnisses abweicht, legte das Finanzamt dar, dass der Inhalt der Offenlegung keine Sachverhaltsdarstellung, sondern ausschließlich ein Vergleich zweier Rechtsmeinungen mit dem Hinweis darauf sei, dass man sich an die vom Finanzamt vertretene Rechtsmeinung jetzt und in Zukunft nicht zu halten gedenke.

- Zwar wurde im Zuge Einreichung der Steuererklärung 2010 bekanntgegeben, dass „verschiedene Menüs“ nach einer von den Kosten ausgehenden Methode kalkuliert wurden und nicht durch lineare Kürzung auf die Einzelpreise, doch wurde der Umstand, dass und in welchem Umfang dadurch eine Verschiebung zwischen zehn- und zwanzig-prozentigen Umsätzen entsteht, nicht angeführt.

- Da weder in dem erwähnten Schreiben noch im Zuge der Prüfung bekannt gegeben wurde, in welcher Höhe bei Anwendung der Kostenmethode eine Änderung gegenüber der Methode der linearen Kürzung eintrete, würden die Aussagen (im Offenlegungsschreiben) keinerlei Auskunft über die von der Problematik umfassten Teile (Menüs) des Gesamtumsatzes geben.

- Die Kalkulation der Menüpreise nach der linearen Kürzung der Einzelpreise und der Vergleich zur verwendeten Kostenmethode wurden durch die BP aus den Produktmixtabellen ermittelt und mittels Schätzung vorgenommen.

- Die Frage, inwieweit die Kalkulationsmethode die Kostenstruktur widerspiegle, wäre erst durch die Berechnung im Zuge der Prüfung beantwortet worden.

- Im Ergebnis wurde bei den Happy Meals kein einheitlicher Rohaufschlag verwendet, da dieser durch die Fremdkomponente, der Anwendung von Durchschnittspreisen bei Speise und Getränken, der Berechnung der Systemkosten und der Auf- und Abrundungen verfälscht wurde (siehe Pkt. 3 des Besprechungsprogramms).

- Die Entgeltaufteilung spiegelt also entgegen den Aussagen im „Offenlegungsschreiben“ keineswegs exakt die Kostenstruktur der Menüs wieder.

- Im Prüfungszeitraum wurden von Seiten des geprüften Unternehmens die nach der Kostenmethode rabattierten McMenüs in Reaktion auf die geänderte Rechtsprechung

eingestellt. Das geprüfte Unternehmen gab, wie in dem - der Niederschrift beiliegenden - Besprechungsprogramm unter Pkt. 1 und Pkt. 2 ersichtlich, den 27.03.2014 als Beendigungsdatum der Anwendung der Kostenmethode in diesem Bereich an, danach wurden die McMenüs als Summe der Einzelpreise ohne Rabatt verkauft. Diese Abweichung zum „Offenlegungsschreiben“ vom 27.03.2014 wurde dem Finanzamt nicht kommuniziert. Tatsächlich wurden von der BP aus den Kalkulationsgrundlagen neben den nicht rabattierten McMenüs auch vereinzelt nach der Kostenmethode rabattierte Menüverkäufe im Zeitraum nach dem 27.03.2014 bis 31.12.2015 festgestellt.

Zusammengefasst ergebe sich, dass für 2010 und auch für die nachfolgenden Perioden keinerlei Beträge offengelegt worden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Von der Kenntnis einer Tatsache könne erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist. Durch Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissensstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sei zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Daraus folge, dass sämtliche von der BP ermittelten Änderungen in den Umsatzsteuerbescheiden 2012 bis 2015 neu hervorgekommen sind. Die Tatsachen und Beweismittel seien erst im Zuge der Prüfung im wesentlichen Umfang bekannt geworden und mittels Schätzung festgesetzt worden.

10.) Auf diese Ausführungen im Vorlagebericht reflektierend ergänzte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen wiederholend im **Schreiben vom 09.10.2017**, dass mit Schreiben vom 02.11.2011 keineswegs der Vergleich zweier Rechtsmeinungen, sondern die Darstellung des Sachverhaltes unter Offenlegung der angewandten und nach Meinung der Bf. zutreffenden rechtlichen Beurteilung erfolgt war. Die für die rechtliche Beurteilung bedeutsamen Umstände sei jedenfalls dargelegt worden.

Zum seitens des Finanzamtes im Vorlagebericht erstmalig ins Treffen geführten Einwand, dass die Bemessungsgrundlagen (für die Streitjahre) nicht offengelegt worden seien, führte die Bf. aus, dass die Vollständigkeit der Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraussetze, wozu die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände so konkret und klar zu bezeichnen sind, dass die Abgabenbehörde der ihr auferlegten Pflicht zu wahrheitsgemäßer Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse entsprechen könne.

Als Folge des Offenlegungsschreibens vom 02.11.2011 sei die Abgabenbehörde ohne Zweifel in

die Lage versetzt gewesen ab diesem Zeitpunkt bei Nachkommen ihrer behördlichen Ermittlungspflicht die Abgaben festzulegen und dies in Anbetracht dessen, dass explizit auf den Umstand hingewiesen worden war, dass nicht die von der Finanzverwaltung präferierte lineare Methode, sondern durchgängig die Kostenmethode zur Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage angewendet wurde. So war eindeutig zum Ausdruck gebracht worden, dass Speisen und Getränke in den Menüs mit einem einheitlichen Aufschlag versehen werden, auf die als Beilage zu wertende Fremdkomponente beim Happy Meal treffe dies naturgemäß nicht zu.

Selbst bei der von der Finanzverwaltung angewendeten linearen Methode wurde die Spielzeugkomponente nicht berücksichtigt.

Zweifellos sei dem Finanzamt der Sachverhalt so offengelegt gewesen, dass dieses bereits im Rahmen der Veranlagung 2010 bzw. 2012 bis 2014 zur gleichen Entscheidung wie nunmehr auf Basis der Feststellungen der Außenprüfung unter Anwendung der „lineare Methode“ hätte gelangen können.

Bemerkenswert sei, dass keinerlei Reaktion auf das Offenlegungsschreiben erfolgt war.

11.) Zu diesen detaillierten Ausführungen hielt der Prüfer – über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes - in der Stellungnahme vom 03.04.2020 fest, dass das Offenlegungsschreiben vom 02.11.2011 im Prüfungsverfahren kein Thema gewesen sei. Eine - eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigende - Offenlegung setze nämlich voraus, dass die Bemessungsgrundlage für die Steuerbescheide aus der Offenlegung hervorgehe und die Behörde in die Lage versetzt werde, die Abgabe festzusetzen. Eine Pflicht hierzu mittels Ergänzungsauftrag vorzugehen, sei nach Ansicht des Prüfers nicht gegeben und auf ein Schreiben, welches eine vollständige Offenlegung bewirken sollte, nicht anzuwenden. Zudem sei das mit 02.11.2011 datierte Offenlegungsschreiben nach der Einreichung der Umsatzsteuerklärung für 2010 am 24.10.2011 übermittelt worden, sodass zu diesem Zeitpunkt die Prüfung der Umsatzsteuerklärung für 2010 bereits abgeschlossen war. Eine Prüfung des Sachverhaltes zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, die aus der Offenlegung nicht erkennbar waren und die Wiederaufnahme sei damit die logische Konsequenz gewesen.

Unter Einem übermittelte das Finanzamt die angeforderten Veranlagungsakten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

a) Die Bf. betreibt als McDonalds-Franchisenehmerin Fast-Food-Restaurants.

Im Streitzeitraum wurden Speisen und Getränke sowie Menüs und rabattierte Menüs verkauft,

in denen sowohl Speisen als auch Getränke enthalten sind. Die in den Menüs enthaltenen Speisen und Getränke konnten auch einzeln gekauft werden, die Menüpreise waren geringer als die Summe der Einzelverkaufspreise.

b) Die Umsatz- sowie Körperschaftsteuererklärung für 2010 wurden am 24.10.2011 elektronisch übermittelt und angemerkt, die Erklärungen in Papierform langten am 03.11.2011 beim Finanzamt ein (sowohl auf der Umsatzsteuer- sowie auf der Körperschaftsteuererklärung für 2010 findet sich ein Eingangsstempel des Finanzamtes vom 03.11.2011).

Im Schreiben vom 02.11.2011 [Details siehe I. 2.)] teilte der (damalige) steuerliche Vertreter mit Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2010 (in Papierform) dem zuständigen Finanzamt kurz zusammengefasst mit, dass verschiedene Menüs angeboten werden, in welchen sowohl Speisen als auch Getränke enthalten sind. Diese können auch einzeln verkauft werden, die Menüpreise sind jedoch geringer als die Einzelverkaufspreise.

Die Bf. kalkuliert die Preise der von ihr angebotenen Menüs seit dem Jahr 2008 nach der sogenannten „Kostenmethode“ im Sinn der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache C-291/03, MyTravel pic. und nicht im Sinne der „linearen Methode“.

„Der Gesamtpreis der Menüs wird ausgehend von den Kosten und einen einheitlichen Aufschlag auf die einzelnen Menükomponenten kalkuliert. Diese Entgeltaufteilung spiegelt exakt die Kostenstruktur der Menüs wieder und wird auch gegenüber den Kunden entsprechend kommuniziert.

Da sich das Urteil des VwGH vom 16.12.2009 auf einen Fall der Jahre 2000-2002 bezieht, in dem die Kostenmethode vom beschwerdeführenden McDonald's Franchisenehmer noch nicht angewendet wurde, hat unser Klient trotz dieses Urteils die Menüpreisaufteilung im Jahr 2010 weiterhin nach der praktizierten oben dargestellten Kostenmethode und nicht nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Methode der „linearen Kürzung“ vorgenommen. Unser Klient wird diese Vorgangsweise, nämlich Anwendung der Kostenmethode bzw. Nichtanwendung der Methode der „linearen Kürzung“, auch betreffend die künftig einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen unverändert beibehalten [Details siehe Punkt A)2.).“

c) In den vom Finanzamt vorgelegten Akten findet sich kein Hinweis darauf, dass eine etwaige Reaktion des Finanzamtes auf dieses Schreiben erfolgte (Anmerkung: das Offenlegungsschreiben ist auch in den vorgelegten Akten nicht auffindbar).

Die Abgabe der Jahreserklärungen für die Streitjahre 2012 bis 2014 erfolgte nach dem Offenlegungsschreiben vom 02.11.2011.

d) Laut im Arbeitsbogen des Prüfers einliegenden Unterlagen waren laut Prüfungsvorbereitung als Prüfungsschwerpunkte (nur) die Punkte „Menürabatt“, „Menürabatt Nachschauzeitraum“ und „Happy Meal“ eingetragen.

Weiters ist im Arbeitsbogen einliegenden Dokumenten zu entnehmen, dass die Prüfung

aufgrund einer „Kontrollmitteilung Franchise-Nehmer McDonalds – Sachverhalt Menüpreisaufteilung“ veranlasst wurde.

Laut dieser werden Franchise-Nehmern Kalkulationsunterlagen zur Verfügung gestellt, die der Menüpreisaufteilung nach der Kostenmethode betreffend die Restaurantumsätze zugrunde gelegt werden können.

e) Zur Begründung enthalten die bekämpften Wiederaufnahmebescheide den Verweis auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und auf die in dieser getroffenen Feststellungen. Im Bericht der Außenprüfung wird die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2012 - 2014 mit Verweis auf TZ 1, 2 und 3 des Berichtes unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung und Ausführungen zur Ermessensübung begründet.

In den TZ 1, 2 und 3 wiederum findet sich jeweils derselbe Verweis „auf das beiliegende Besprechungsprogramm sowie dass die Berechnung der Rabattdifferenzen im Rahmen einer Schätzung erfolgte, da die Bemessungsgrundlagen für die Anwendung der Marktpreismethode aus den Produktmixtabellen ermittelt werden mussten“.

f) Laut Punkt 1. des Besprechungsprogrammes zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.12.2016 wird (zur Wiederaufnahme) festgehalten, dass „im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung festgestellt wurde, dass die Rabatte auf Speisen und Getränke beim McMenü und beim McMenü small nicht linear von den Einzelverkaufspreisen für Getränke und Speisen abgeleitet wurden. Die neu hervorgekommenen Daten wurden aus Produktmixtabellen entnommen.....

Nach Auskunft des geprüften Unternehmens wurde betreffend Berechnung der Menüpreise die Kostenmethode gemäß der Entscheidung des EuGH in der Rechtsache C-291/03, My Travel plc angewendet.

Die Kalkulation erfolgte getrennt für die Bereiche Menü regular (McMenü small), Menü medium (McMenü) und Happy Meal. Die Kosten für Wareneinsatz, Herstellungsaufwand und Systemkosten wurden einerseits für Burger samt Pommes betreffend BigMac, HBR TS und McChicken dargestellt und daraus ein Durchschnitt ermittelt, andererseits für das jeweilige Menügetränk. Darauf wurde ein einheitlicher Rohaufschlag gerechnet. Der kalkulierte Verkaufspreis wurde nach Berücksichtigung der Mehrwertsteuer und einer Auf- bzw. Abrundung ermittelt. In den jeweiligen Kalkulationen werden keine fremd zugekauften Komponenten berücksichtigt.“

Per 27.03.2014 wurde der Verkauf der Menüs „McMenü regular“ und „McMenü small“ mit starren, aber rabattierten Fixpreisen eingestellt (Mail des Unternehmens vom 10.10.2016). Ab diesem Zeitpunkt wurde kein Rabatt mehr auf Menüs gewährt, der Preis des gewählten Menüs ergab sich nach diesem Zeitpunkt aus der Summe der Einzelverkaufspreise.

In den genannten Punkten 1., 2. und 3. des Besprechungsprogrammes folgen nach Darstellung des Sachverhaltes unter „rechtlicher Würdigung“ ausführliche rechtliche Überlegungen, aus welchen Gründen die vom Unternehmen gewählte Kostenmethode nicht als zutreffend zu erachten ist [vgl. I.) Punkt 5.]).

Abschließend wird jeweils der Schluss gezogen, dass nach Ansicht der BP die Aufteilung der pauschalen Menüentgelte nach der Marktwertmethode zu erfolgen habe, da für sämtliche Komponenten Marktwerte bekannt sind. Die umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Rabatte wurden von der BP nach der Marktpreismethode neu berechnet.

g) Laut EDV-Abfrage war das Team BV 25 des Finanzamtes seit 2008 für die Veranlagung der Bf. zuständig.

Im Beschwerdeverfahren zog die Bf. ihre Anträge gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 sowie § 274 Abs. 1 Z 1 BAO zurück.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt stützt sich auf die vorgelegten Akten, im Speziellen auf die genannten Unterlagen und auf die im Arbeitsbogen einliegenden Dokumente.

Dass das Offenlegungsschreiben vom 02.11.2011, welches offensichtlich zeitgleich mit den in Papierform übermittelten Steuererklärungen für 2010 – vgl. Eingangsstempel vom 03.11.2011 – eingereicht wurde, beim zuständigen Finanzamt einlangte, wurde seitens des Finanzamtes im gesamten Beschwerdeverfahren nicht in Abrede gestellt ebenso, dass auf dieses keine wie immer geartete Reaktion des Finanzamtes erfolgt war. Es musste somit der für die Streitjahre zuständigen Abteilung des Finanzamtes (Team BV 25) bekannt gewesen sein.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsgrundlagen:

§ 303 BAO in der streitgegenständlich geltenden Fassung lautet:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a)

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c)

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 BAO).

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen. Gemeint sind damit Tatsachen und Beweismittel, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im „abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorkommen (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Ob diese Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Entscheidung nicht berücksichtigt wurden, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige Wiederaufnahme.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH vom 19.9.2013, 2011/15/0157).

Keine Wiederaufnahmegründe (Tatsachen) sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von bereits bekannten Sachverhaltselementen, Entscheidungen von Gerichten oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 27.11.2000, 96/17/0373, 22.11.2012, 2012/15/0147)“.

Rechtlich folgt streitgegenständlich:

Strittig ist, ob die streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide auf - eine die verfügten Wiederaufnahmen rechtfertigende - Wiederaufnahmegründe gestützt werden, dies unter Bedachtnahme auf die Darlegungen im Schreiben vom 02.11.2011.

Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen legt die Abgabenbehörde iZm der Erlassung des/der Wiederaufnahmebescheide/s fest, aus welchen Gründen sie das Verfahren wiederaufgenommen hat. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Damit ist im Falle einer Beschwerde gegen eine verfügte Wiederaufnahme von Amts wegen durch die zuständige Abgabenbehörde jene Sache festgelegt, über welche das Gericht zu entscheiden hat, nämlich über die von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegründe.

Als Tatsache iSd gem. § 303 Abs. 1 BAO sind mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände anzusehen, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Das Finanzamt als Bescheid erlassende Behörde hat die Wiederaufnahmebescheide bezüglich der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und damit letztlich durch weitere Verweise auf die Ausführungen in Punkt 1., 2. und 3. des Besprechungsprotokolls gestützt.

Soweit nun in diesen als Begründung der Wiederaufnahme angeführt ist, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt wurde,

a) dass die Rabatte auf Speisen und Getränke beim McMenü und McMenü small nicht linear von den Einzelverkaufspreisen für Getränke und Speisen abgeleitet wurden,

b) dass die neu hervorgekommenen Daten aus Produktmixtabellen entnommen wurden und

c) dass nach Auskunft des Unternehmens betreffend die Berechnung der Menüpreise die Kostenmethode gemäß Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-291/03 My Travel pic angewendet wurde, und die von der Bf. angewandte „lineare Methode“ zur Berechnung der Umsatzsteuer bei Menüpreisen nicht zutreffend sei,

ist nicht ersichtlich, auf welche neu hervorgekommene Tatsachen sich das Finanzamt stützt, sind die in a) und c) angeführten Umstände doch ohne Zweifel dem Schreiben vom 02.11.2011 zu entnehmen, aus dem sich ergibt, dass die Rabatte bei den Menüs nicht linear von den - bekannten – Einzelverkaufspreisen berechnet wurden.

Die Tatsache, dass die Bf. für die Ermittlung ihrer 10% bzw. 20%igen Umsätze die Kostenmethode und nicht die „lineare Methode“ ab der Veranlagung 2010 anwendete und für die zukünftig abzugebenden Erklärungen anwenden werde, ist unzweifelhaft dem

Offenlegungsschreiben vom 02.11.2011 zu entnehmen.

Aufgrund der unter I.2.) dargelegten und eindeutigen Formulierung im Schreiben vom 02.11.2011 sind die Ausführungen in diesem nicht als Vergleich zweier Rechtsmeinungen zu beurteilen.

Vielmehr ergibt sich aus dem Schreiben der Bf. vom 02.11.2011, dass der alleinige Zweck des Schreibens darin bestand, der Behörde die ab 2010 vorgenommene und auch in Zukunft intendierte Anwendung der Kostenmethode unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-291/03 My Travel pic mitzuteilen.

Enthält die Begründung in den genannten Punkten nach Darlegung des Sachverhaltes ausführlichste rechtliche Erwägungen dahingehend, aus welchen Gründen die Anwendung der „linearen Methode“ als zutreffend erachtet wird und folgt als Conclusio als Ansicht der Außenprüfung, dass die Aufteilung der pauschalen Menüentgelte nach der „lineare Methode“ zu erfolgen habe, da für sämtliche Komponenten Marktpreise vorhanden sind, so ist der derart dargestellte Sachverhalt und dass für die einzelnen Menükomponenten die Marktwerte bestimmbar sind („Speisen und Getränke können auch einzeln verkauft werden“) inhaltlich aus dem Schreiben der Bf. vom 02.11.2011 entnehmbar.

Gelangte die Außenprüfung, wie dies im letzten Absatz des genannten Punktes 1. (sowie auch in Punkt 3.) des Besprechungsprotokolls als Ansicht der Außenprüfung dargelegt wird, nach ausführlichst dargelegten rechtlichen Überlegungen zur Auffassung, dass die Aufteilung der pauschalen Menüentgelte nach der Marktwertmethode und nicht nach der Kostenmethode zu erfolgen habe, weil eben die Marktwerte für sämtliche Menükomponenten bekannt sind, wurden die hierfür notwendigen DATEN den angeforderten Produktmixtabellen als Berechnungsgrundlage für die Umverteilung der 10% bzw. 20 %igen entnommen. Darin, dass die Neuberechnung seitens der Außenprüfung aufgrund der abverlangten Produktmixtabellen erfolgen musste, ist keine neu hervorgekommene Tatsache im Hinblick auf die durch die Bf. erfolgte und vorher kommunizierte Anwendung der Kostenmethode zu erblicken. Die zu beantwortende Kernfrage bildete, welche der beiden Methoden nach Ansicht der Außenprüfung anzuwenden ist, dies wiederum ist eine Frage der rechtlichen Beurteilung.

Musste demnach dem Finanzamt der Umstand, dass die Bf. die Kostenmethode und nicht die „lineare Methode“ der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen zugrunde legte, aus dem Offenlegungsschreiben vom 02.11.2011, dessen Eingang seitens der Bescheid erlassenden Behörde ja nicht bestritten wurde, bekannt sein, war damit der Behörde die für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendige Tatsache offengelegt worden.

Als bemerkenswert zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass auf das Schreiben der Bf. vom 02.11.2011 seitens des Finanzamtes keinerlei Reaktion erfolgte. Bei (zumutbarer) Aufmerksamkeit und mit allenfalls entsprechenden Veranlassungen (z.B. Beantwortung des Schreibens und Hinweis auf die Anwendung der „lineare Methode“ bzw. nach Vornahme

weiterer Ermittlungen im Rahmen der behördlichen Ermittlungspflicht) hätte das Finanzamt entsprechende Abgabenfestsetzungen initiieren können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106). In diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Wenn auch grundsätzlich gilt, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln dabei aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist, wobei der Wissenstand durch Abgabenerklärungen und Beilagen im jeweiligen Veranlagungsverfahren und jeweiligen Veranlagungsjahr maßgebend ist (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096), so ist zu berücksichtigen, dass dabei die Kenntnis von Tatsachen nicht immer bloß auf den Inhalt von Akten jener Steuerart und jenes Jahres beschränkt werden kann, die gerade veranlagt wird.

Wie EDV-Abfragen zu entnehmen ist, war für die Veranlagung und damit für die Erlassung der Erstbescheide (für 2010, bzw. für die Streitjahre) der Bf das Team BV 25 zuständig. Daher gilt für die Streitjahre, dass die aktenkundige Tatsache der Anwendung der Kostenmethode bzw. die Kenntnis des Inhaltes des Schreibens vom 02.11.2011 dem Finanzamt, insbesondere der die Abgaben festsetzenden Abteilung (BV 25) als bekannt anzusehen sind. Dies auch deshalb, da das genannte Schreiben sachverhaltsmäßig durch den Hinweis auf die beabsichtigte Anwendung der Kostenmethode für alle zukünftig zu erstellenden Umsatzsteuerklärungen „mehrere Jahre betraf“ und demzufolge bei Einlangen zu beurteilen und entsprechende Schritte zu setzen (im Rahmen der behördlichen Ermittlungspflicht) gewesen waren.

Die vor Ergehen der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 dem Finanzamt zu Kenntnis gebrachte Anwendung der Kostenmethode und nicht der „lineare Methode“ stellt ohne Zweifel einen im Tatsachenbereich gelegenen Umstand dar, welcher bei entsprechender Würdigung und Veranlassung durch die Behörde bereits vor Erlassung der Erstbescheide eine andere Abgabenfestsetzung ermöglicht hätte.

Soweit das Finanzamt vorbringt, dass die Fremdkomponente beim „Happy Meal“ seitens der Bf. in ihrer Kalkulation nicht berücksichtigt wurde („ohne Rohaufschlag verrechnet“), so kann dies angesichts des Umstandes, dass auch in der von der Außenprüfung vorgenommenen

Kalkulation ein solcher nicht berücksichtigt wurde, keine rechtserhebliches Sachverhaltselement erblickt werden.

Sieht das Finanzamt im Vorlagebericht einen „Offenlegungsmangel“ darin, dass die Bf. den rechnerischen Umfang der Verschiebung der 10% auf die 20%igen Umsätze im Falle einer Änderung bzw. die „betroffenen Teile des Gesamtumsatzes“ nicht darlegte, so ist darauf zu verweisen, dass sich eine solche Verschiebung als Folge einer anderen rechtlichen Beurteilung (Anwendung der „linearen Methode“) darstellt und die Anwendung der Kostenmethode unstrittig offengelegt wurde.

Abrundend ist anzumerken, dass sich aus den Unterlagen über die Prüfungsvorbereitung ergibt, dass Prüfungsgegenstand (ausschließlich) die Aufteilung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage der Menüentgelte war.

Auf Basis dieser Ausführungen ist zu verneinen, dass Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Wird der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide stattgegeben, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in welcher es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Die im Zuge der Wiederaufnahme ergangenen Umsatzsteuerbescheide sind daher aufzuheben (Anm.: Über die gegen diese erhobene Beschwerde wird gesondert abgesprochen).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die streitgegenständlich zu klärende Frage, ob neue Tatsachen bzw. Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 BAO hervorgekommen sind, stellt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dar und war aufgrund des ermittelten Sachverhaltes zu lösen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Juni 2020