

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Marksteiner & Partner Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungs- GmbH & Co KG, Kirchenberg 13, 4310 Mauthausen, über die Beschwerde vom 8. Jänner 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Dezember 2020 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07/2020 und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Dezember 2020 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2020 zu Recht:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer verfügt über eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe in der Betriebsart „Kaffeehaus“ und betreibt als Franchisenehmer eine „***Franchise1***“-Filiale. Im Streitzeitraum Juli 2020 bis August 2020 besteuerte der Beschwerdeführer seine Umsätze zur Gänze nach dem ermäßigten Steuersatz von 5 % gemäß § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994.

Im Rahmen einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Nachschau gem § 144 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 6/2020 bis 8/2020 wurde von dem die

Amtshandlung leitenden Organ die Ansicht vertreten, dass der ermäßigte Steuersatz von 5% nicht vollumfänglich zustehe, da der gegenständliche Betrieb auf Selbstbedienung und (überwiegend) auf „take away“ ausgerichtet sei. Werden Speisen und Getränke ohne ein umfangreicheres Dienstleistungspaket (zB Abgabe durch Köche und Servicepersonal, Zurverfügungstellung von Platten, Geschirr, Besteck etc) abgegeben, liege jedoch keine Tätigkeit vor, die mit einem Restaurantbetrieb vergleichbar ist und seien die Umsätze mit 10% bzw 20 % zu versteuern. Lediglich die Abgabe von warmen Speisen und offenen Getränken entspreche den Kriterien des § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 und sei diese mit 5 % Umsatzsteuer zu versteuern.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 11. Dezember 2020 wurde die Umsatzsteuer für den Monat Juli 2020 festgesetzt mit 405,62 Euro. Mit weiterem Bescheid der belangten Behörde vom 11. Dezember 2020 wurde die Umsatzsteuer für den Monat August 2020 festgesetzt mit - 184,59 Euro. Dabei wurde der ermäßigte Steuersatz von 5% lediglich auf jene Umsätze angewendet, die sich auf warme Speisen und offene Getränke beziehen. Begründend wurde dabei jeweils auf die *„Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind“*, verwiesen.

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 7. Jänner 2021 erhob der Beschwerdeführer gegen die vorgenannten Bescheide Beschwerde und begehrte er die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 5% auf sämtliche Umsätze. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass gem § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung im Sinne des § 111 Abs 1 GewO Voraussetzung für die Anwendung des 5 %igen Umsatzsteuersatzes sei und der Beschwerdeführer über eine solche verfüge. Das von der belangten Behörde ins Treffen geführte Erfordernis eines umfangreichen Dienstleistungspakets werde weder vom Gesetzeswortlaut noch in den FAQs des BMF erwähnt.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 18. Februar 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde dabei zusammengefasst aus, dass für die Anwendung des 5 %igen Umsatzsteuersatzes lediglich darauf abzustellen sei, dass tatsächlich eine Verabreichung von Speisen (und ein Ausschank von Getränken) iSd § 111 Abs 1 GewO erfolgt; auf das Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung komme es dabei nicht an. Eine Verabreichung von Speisen iSd § 111 Abs 1 GewO liege erst vor, wenn eine über eine bloße Verkaufshandlung hinausgehende Tätigkeit in der Weise entfaltet wird, dass sie dem Gast ermöglicht, ohne noch etwas dazu tun zu müssen, die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle zu sich zu nehmen. Dies sei im Beschwerdefall jedoch nicht gegeben, vielmehr gehe die vom Beschwerdeführer entfaltete Tätigkeit nicht über eine bloße Handelstätigkeit hinaus.

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 17. März 2021 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein. Darin wurde unter anderem ergänzend vorgebracht, dass entgegen den Annahmen der belangten Behörde ein umfangreiches Dienstleistungspaket angeboten werde (zB Zurverfügungstellung von Geschirr und Besteck, Abräumen und Säubern der Tische). Der Betrieb des Beschwerdeführers ähnele dem Betrieb eines Imbissstandes, dessen Umsätze ebenfalls dem begünstigten Steuersatz unterliegen würden und sei insoweit eine Gleichbehandlung geboten. Hinsichtlich des Umfangs der Begünstigung sei nach der Beschaffenheit der einzelnen vom Beschwerdeführer angebotenen Warengruppen zu differenzieren: Bei aufwendig angerichteten kalten Speisen sowie bei warmen Speisen komme der begünstigte Steuersatz uneingeschränkt zur Anwendung; darüber hinaus komme der begünstigte Steuersatz aber auch bei sonstigen (nicht aufwendig angerichteten) kalten Speisen zur Anwendung, soweit diese vor Ort konsumiert werden. Der Anteil der aus dem Vor-Ort-Verzehr resultierenden Umsätze am Gesamtumsatz belaufe sich einer vom Beschwerdeführer durchgeführten Kalkulation zufolge im Juli 2020 auf 38,3 % und im August 2020 auf 36,1%. Ein entsprechender Anteil an den verkauften sonstigen kalten Speisen unterliege folglich dem begünstigten Steuersatz.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde und die Akten mit Vorlagebericht vom 4. Dezember 2023 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die belangte Behörde unter anderem unter Verweis auf ein in einem vergleichbaren Fall ergangenes Erkenntnis des BFG (Erk vom 11.4.2023, RV/7102096/2022) die Abweisung der Beschwerde.

Zur Feststellung des in der gegenständlichen Beschwerdesache abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts wurde vom Richter am 20. Mai 2024 gemäß § 182 Abs 1 BAO ein Ortsaugenschein vorgenommen. Dabei fertigte der Richter diverse Fotos an und verfasste er über die im Zuge des Augenscheins erfolgten sinnlichen Wahrnehmungen eine Niederschrift.

Die Niederschrift über die Vornahme des Augenscheins vom 20. Mai 2024 sowie Ausdrucke der vom Richter im Zuge des Augenscheins angefertigten Photographien wurden den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mit Beschluss des BFG vom 21. Mai 2024 vorgehalten und wurde den Parteien dabei eine Frist von zwei Wochen zur Abgabe einer Stellungnahme eingeräumt. Daraufhin teilte die Amtspartei dem BFG mit, dass keine Stellungnahme abgegeben werde, da im Zuge der Prüfung nahezu derselbe Sachverhalt von der Betriebsprüferin festgestellt worden sei. Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde ebenfalls keine Stellungnahme übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Der Beschwerdeführer betreibt als Franchisenehmer eine Selbstbedienungsbäckerei („***Franchise1***“-Filiale) in ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1***.

1.2. Beim Großteil der zum Verkauf angebotenen Waren handelt es sich um diverse Backwaren (Gebäck, Croissants, Mehlspeisen, Snacks etc), die in Vitrinen zur Entnahme durch den Kunden bereitliegen. Die Vitrinen werden von hinten durch einen Mitarbeiter regelmäßig befüllt. Die Backwaren sind zum Teil mit diversen Zutaten belegt, zum Teil werden diese auch gemeinsam mit den Zutaten erwärmt, bevor sie in die Vitrine gelegt werden. Auch diverse Snacks, die ebenfalls erwärmt werden, bevor sie den Kunden in der Vitrine zur Entnahme bereitgestellt werden, werden zum Verkauf angeboten (zB Pizzaschnitten). Für die Entnahme liegen bei den Vitrinen Metallzangen bereit.

1.3. Heißgetränke (Kaffee, Kakao, Tee) können vom Kunden selbst an einem der drei dafür vorgesehenen Automaten in einen Pappbecher abgefüllt werden. Bei Bedarf kann der Kunde den Pappbecher mit einem der dafür bereitliegenden Kunststoffdeckel verschließen.

1.4. In insgesamt zwei Kühlregalen stehen handelsüblich verpackte Getränke (Kunststoff-Flaschen und Dosen) zur Entnahme bereit. Weiters stehen in einem der Kühlregale auch diverse gekühlte Lebensmittel in verschlossenen Einwegbehältnissen zur Entnahme bereit (zB Wraps, Joghurt etc).

1.5. Den Kunden werden Kunststofftablets zur Verfügung gestellt, die diese mit einem der ebenfalls für die Kunden bereitliegenden Papierblätter bedecken können und auf die die Kunden die entnommenen Produkte legen können. Zur Mitnahme der Produkte werden den Kunden Papiertüten zur Verfügung gestellt.

1.6. Die Kunden bezahlen die von ihnen entnommenen Waren an einer von zwei Kassen bei einem Mitarbeiter. Neben den Kassen befindet sich ein Regal, bei dem sich die Kunden Zucker/Süßstoff und/oder Kaffeeober für ihre Heißgetränke entnehmen können. Zudem steht hier auch Einwegbesteck zur Entnahme für die Kunden bereit.

1.7. Nach Abschluss des Bezahlvorganges haben die Kunden die Möglichkeit, die erworbenen Produkte entweder mitzunehmen oder an einem der insgesamt 8 zur Verfügung stehenden Sitzplätze vor Ort zu konsumieren. Dabei handelt es sich um Barhocker, von denen jeweils vier nebeneinander jeweils an einem links und an einem rechts vom Eingang direkt an die Außenwand gestellten Tresentisch aufgereiht sind. Auf den beiden Tresentischen befinden sich keine Gegenstände, insbesondere befinden sich darauf keine Tischdecken.

1.8. Die Kunden werden mithilfe eines beschrifteten Schilds darum ersucht, verwendete Tablettts nach Gebrauch an einem dafür gekennzeichneten Platz abzustellen. Unmittelbar neben diesem gekennzeichneten Platz befindet sich ein Abfalleimer, in dem die Kunden das auf die Tablettts gelegte Papier, verwendetes Einwegbesteck etc entsorgen können.

1.9. Die Interaktion der beiden im Lokal anwesenden Mitarbeiter mit den Kunden beschränkt sich idR auf die Abwicklung des Zahlungsvorganges; eine Bedienung der Kunden findet nicht statt.

1.10. Der Beschwerdeführer verfügt laut Auszug aus dem GISA über eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe in der Betriebsart „Kaffeehaus“ gemäß § 94 Z 26 GewO 1994 mit der Berechtigung gemäß § 111 Abs 1 Z 2 GewO 1994 (Gewerbeart: reglementiertes Gewerbe).

1.11. Im Streitzeitraum Juli 2020 bis August 2020 besteuerte der Beschwerdeführer seine Umsätze zur Gänze nach dem ermäßigten Steuersatz von 5 % gemäß § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen bei den Punkten 1.2 bis 1.9 beruhen auf den sinnlichen Wahrnehmungen des Richters, der zur Feststellung des in der gegenständlichen Beschwerdesache abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts gemäß § 182 Abs 1 BAO einen Ortsaugenschein vorgenommen hat. Dieser war von der beschwerdeführenden Partei im Vorlageantrag angeregt worden (*„Sie sind herzlich eingeladen, einen Tag bei ***Franchise1*** zu verbringen, um sich selbst davon zu überzeugen, dass es sich hier um einen Systemgastronomie-Betrieb handelt“*). Die über die Vornahme des Augenscheins aufgenommene Niederschrift wurde den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vom BFG vorgehalten und wurde den in der Niederschrift wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen von diesen nicht entgegengetreten. Die in der Niederschrift wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen stimmen im Wesentlichen mit den Feststellungen der belangten Behörde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3.12.2020 überein, sodass davon auszugehen ist, dass im Zeitraum zwischen den streitgegenständlichen Monaten Juli und August 2020 und der Vornahme des Augenscheins im

Mai 2024 keine wesentlichen Änderungen eingetreten sind. Zum Vorbringen der beschwerdeführenden Partei in der Beschwerde, es stünden den Kunden – abweichend von den Feststellungen der belangten Behörde sowie im Ergebnis auch abweichend von den sinnlichen Wahrnehmungen des Richters im Rahmen des von ihm durchgeführten Augenscheins (siehe dazu Punkt 1.7.) – mehr als acht Sitzplätze zur Verfügung, ist einerseits anzumerken, dass es sich dabei um eine bloße Behauptung handelt, ohne dass dabei zweckdienliche Beweisanträge gestellt wurden; zudem ging der Beschwerdeführer auch selbst im Vorlageantrag bei der von ihm vorgenommenen Berechnung „Anteil Vor-Ort-Verzehr“ wiederum von (nur) acht Sitzplätzen aus. Dass im Streitzeitraum während der COVID-19 Pandemie mehr Sitzplätze zur Verfügung gestanden wären als nach dem Auslaufen der mit der COVID-19 Pandemie einhergehenden Kontaktbeschränkungen, widerspricht der Lebenserfahrung und erscheint auch aufgrund der räumlichen Verhältnisse im Lokal, die eine Schaffung zusätzlicher Sitzgelegenheiten kaum zulassen dürfte (siehe dazu die aktenkundigen Photographien) nicht glaubhaft.

Die Feststellungen bei den Punkten 1.1., 1.10. und 1.11. entsprechen den nicht der Aktenlage widersprechenden Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3.12.2020 sowie in der Beschwerdeverentscheidung und wurde diesen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten, sodass diese als richtig angesehen werden können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Nationale Rechtsgrundlagen

§ 28 Abs 51 Z 1 UStG 1994 lautet:

„(51) 1. Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für die Lieferungen und Restaurationsumsätze von nicht in der Anlage 1 genannten offenen nichtalkoholischen Getränken, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Jänner 2021 ausgeführt werden bzw. sich ereignen.“

§ 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„(52) 1. Abweichend von § 10 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 60/2020, ermäßigt sich die Steuer auf 5% für

a) die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken im Sinne des § 111 Abs. 1 GewO 1994;

b) ...

c) ...

die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Jänner 2022 bzw. bei den von § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a iVm Anlage 1 Z 33 lit. b und Z 9 iVm Anlage 1 Z 33 lit. b erfassten Lieferungen, sonstigen Leistungen, Einfuhren oder innergemeinschaftlichen Erwerben vor dem 1. Jänner 2021 ausgeführt werden bzw. sich ereignen. § 7 Preisgesetz findet auf diese Regelung keine Anwendung.“

§ 111 GewO 1994 lautet auszugsweise:

„(1) Einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe (§ 94 Z 26) bedarf es für

- 1. die Beherbergung von Gästen;*
- 2. die Verabreichung von Speisen jeder Art und den Ausschank von Getränken.*

(2) Keines Befähigungsnachweises für das Gastgewerbe bedarf es für

- 1. ...*
- 2. ...*
- 3. die Verabreichung von Speisen in einfacher Art und den Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und von Bier in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen, wenn hiebei nicht mehr als acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen und Getränken bestimmte Plätze) bereitgestellt werden;*
- 4. ...*
- 5. ...*
- 6. den Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und den Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen, wenn der Ausschank oder der Verkauf durch Automaten erfolgt.*

(3) Unter Verabreichung und unter Ausschank ist jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen, die darauf abgestellt ist, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden.

(4) Unbeschadet der den Gastgewerbetreibenden gemäß § 32 zustehenden Rechte stehen ihnen noch folgende Rechte zu:

- 1. ...*
- 2. ...*
- 3. ...*
- 3a. ...*
- 4. während der Betriebszeiten des Gastgewerbebetriebes der Verkauf folgender Waren:*
 - a) die von ihnen verabreichten Speisen und ausgeschenkten Getränke, halbfertige Speisen, die von ihnen verwendeten Lebensmittel sowie Reiseproviant;*
 - b) Waren des üblichen Reisebedarfes (zB Treib- und Schmierstoffe, Toiletteartikel, Badeartikel, Fotoverbrauchsmaterial, Ansichtskarten, Lektüre, übliche Reiseandenken);*
 - c) Geschenkartikel.*

Beim Verkauf von Waren gemäß lit. a bis c muss der Charakter des Betriebes als Gastgewerbebetrieb gewahrt bleiben. Liegt auch eine Berechtigung nach § 94 Z 3 oder Z 19 vor,

genügt es, dass der Charakter des Betriebes als Bäcker oder Fleischer gewahrt bleibt, hiebei müssen Verabreichungsplätze bereit gestellt werden.

(5) Bei der Gewerbeanmeldung (§ 339) ist die Betriebsart zu bezeichnen, in der das Gastgewerbe ausgeübt werden soll. Änderungen der Betriebsart sind der Behörde anzuzeigen; Änderungen einer in Abs. 2 genannten Betriebsart auf eine Betriebsart, für die ein Befähigungsnachweis für das reglementierte Gastgewerbe vorgeschrieben ist, sind im Verfahren gemäß § 339 anzumelden.“

3.1.2. Unionsrechtliche Vorgaben

Gemäß Art 96 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) wenden die Mitgliedstaaten einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.

Gem Art 98 Abs 1 MwStSystRL in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Die ermäßigten Steuersätze sind gem Art 98 Abs 2 MwStSystRL nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III der MwStSystRL genannten Kategorien anwendbar. Gem Art 99 MwStSystRL müssen die ermäßigten Steuersätze mindestens 5 % betragen.

Gem Art 395 Abs 1 MwStSystRL kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Gesamtbetrag der von dem Mitgliedstaat auf der Stufe des Endverbrauchs erhobenen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen. Gem Art 395 Abs 2 MwStSystRL sendet ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, der Kommission einen Antrag und übermittelt ihr alle erforderlichen Angaben.

3.1.3. Unvereinbarkeit des § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 mit den unionsrechtlichen Vorgaben

§ 10 UStG 1994 sieht in dessen Abs 2 und Abs 3 zwei vom Normalsteuersatz gem § 10 Abs 1 UStG 1994 abweichende ermäßigte Steuersätze iHv 10 % bzw 13 % vor (zu dem – für den Beschwerdefall nicht relevanten – zweiten Normalsteuersatz für die Gemeinden Jungholz und Mittelberg siehe *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 10 Rz 205 ff). Mit § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 wurde zudem für einen befristeten Zeitraum ein dritter ermäßigter Steuersatz eingeführt. Da der sachliche Anwendungsbereich des § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 sich weder vollumfänglich mit

jenem des § 10 Abs 2 noch mit jenem des § 10 Abs 3 UStG 1994 deckt, kamen somit im zeitlichen Anwendungsbereich dieser Bestimmung gleichzeitig drei ermäßigte Steuersätze zur Anwendung. Dieser dritte ermäßigte Steuersatz wurde mit BGBl I 2020/60 in den Übergangsbestimmungen des § 28 UStG 1994 vorgesehen und sollte den Gesetzesmaterialien zufolge der „*Unterstützung der Gastronomie, der Kulturbranche sowie des Publikationsbereichs, die von der COVID-19-Krise in einem besonderen Ausmaß betroffen sind*“ dienen (722/A BlgNR XXVII. GP 2).

Wie auch bereits im Schrifttum dargelegt wurde, widerspricht die Regelung des § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 den Vorgaben der MwStSystRL, denen zufolge die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht mehr als zwei ermäßigte Steuersätze anwenden dürfen (vgl dazu *Mayr*, Der befristete ermäßigte Umsatzsteuersatz von 5 %, SWK 2020, 1144; *Petutschnig/Winkler*, For Here or to Go? AVR 2020, 180; *Menhofer* in *Gaedke/Tumpel* [Hrsg], Umsatzsteuer am Puls der Zeit, FS Gaedke [2020] 127 [129 f]). Dies ist damit zu begründen, dass § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 den ermäßigten Steuersatz von 5 % als eine in ihrem zeitlichen Anwendungsbereich eingeschränkte Abweichung von den weiterhin geltenden zwei ermäßigten Steuersätzen iHv 10 % und 13 % statuiert. Es ist daher davon auszugehen, dass der in § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 vorgesehene Steuersatz von 5 % – und nicht etwa einer der beiden zum Zeitpunkt der Schaffung dieser Regelung bereits vorgesehenen und (für die nicht unter § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätze) weiterhin geltenden ermäßigten Steuersätze gem § 10 Abs 2 und Abs 3 UStG 1994 – als von der MwStSystRL nicht mehr gedeckter dritter ermäßigter Steuersatz anzusehen ist (vgl *Petutschnig/Winkler*, AVR 2020, 181; *Mayr*, SWK 2020, 1145; *Menhofer* in FS Gaedke 130). Was die in Art 395 MwStSystRL vorgesehene Möglichkeit des Rates, einen Mitgliedstaat zur Einführung einer von der MwStSystRL abweichenden Sondermaßnahme zu ermächtigen, ist einerseits anzumerken, dass § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 weder eine Vereinfachung der Steuererhebung noch eine Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen bewirkt und damit die für eine derartige Sondermaßnahme erforderlichen inhaltlichen Voraussetzungen nicht erfüllt. Zudem wurde – wie aus der diesbezüglichen dem Gesetzesbeschluss vorangegangenen Diskussion im Plenum des Nationalrates (siehe Stenographisches Protokoll 40. Sitzung des Nationalrates XXVII. GP Seiten 91 bis 93 und Seite 98) sowie aus den veröffentlichten auf der Grundlage des Art 395 MwStSystRL vom Rat genehmigten Ausnahmen betreffend die Republik Österreich (zuletzt abgerufen am 17.6.2024) hervorgeht – auch keine entsprechende Genehmigung beantragt (vgl auch die Datenbank „Steuern in Europa“ der Europäischen Kommission, in der der ermäßigte Steuersatz iHv 5% gem § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 nicht angeführt wird: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/vat-search; zuletzt abgerufen am 17.6.2024).

Darüber hinaus lässt sich auch der in § 28 Abs 52 Z 1 letzter Satz UStG 1994 statuierte Ausschluss der Anwendbarkeit des § 7 Preisgesetz mit der Folge, dass die Unternehmer die durch § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994 gewährte Steuerermäßigung nicht an die Endverbraucher weitergeben müssen, nicht mit den von der MwStSystRL verfolgten Zwecken vereinbaren. So

besteht der Zweck der Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, ermäßigte Mehrwertsteuersätze vorzusehen, darin, die Kosten für bestimmte, als unentbehrlich erachtete Gegenstände und Dienstleistungen zu senken und somit dem Endverbraucher, der die Steuer letztlich entrichten muss, den Zugang zu ihnen zu erleichtern (EuGH 22.4.2021, C-703/19, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, Rn 37 mwN; vgl dazu auch *Mayr*, SWK 2020, 1146).

Da die MwStSystRL jedoch als Richtlinie keinen Anwendungsvorrang zu Lasten des Abgabepflichtigen genießt (vgl zB VwGH 5.9.2012, 2009/15/0213), ist die Bestimmung des § 28 Abs 52 Z 1 UStG 1994, die eine dem Abgabepflichtigen zu Gute kommende Begünstigung vorsieht, dessen ungeachtet grundsätzlich anwendbar (siehe jedoch zum Gebot einer richtlinienkonformen Auslegung im Folgenden unter Punkt 3.1.5).

3.1.4. Gewerberechtliche Einordnung der Tätigkeit des Beschwerdeführers

Gemäß § 116 Abs 1 BAO sind die Abgabenbehörden – sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen – berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22 BAO) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, er falle nicht unter die Regelung des § 111 Abs 2 Z 3 GewO 1994, da er über eine Gewerbeberechtigung im Sinne des § 111 Abs 1 GewO 1994 verfüge, ist wie folgt auszuführen:

§ 111 Abs 1 GewO 1994 gibt die Tätigkeiten an, für die die Begründung einer Berechtigung für ein reglementiertes Gastgewerbe erforderlich ist; demgegenüber umschreibt § 111 Abs 2 GewO 1994 die sog freien Gastgewerbe, die nicht dem reglementierten Gastgewerbe vorbehalten sind bzw die keines Befähigungsnachweises bedürfen (vgl *Gruber/Pallege-Barfuß*, GewO⁷ § 111 [Stand 1.10.2022, rdb.at] Anm 2).

Da das Gastgewerbe (§ 94 Z 26 GewO 1994) nicht unter die in § 95 Abs 1 GewO 1994 angeführten Gewerbe fällt, wird das Recht zu dessen Ausübung bereits mit dessen Anmeldung (§ 339 Abs 1 GewO 1994), bei der vom Anmelder die Betriebsart zu bezeichnen ist (vgl § 111 Abs 5 GewO 1994), begründet. Es hat kein Bescheid über das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des angemeldeten Gewerbes zu ergehen; vielmehr hat die Behörde den Anmelder (bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen) längstens binnen drei Monaten in das GISA einzutragen und durch Übermittlung eines Auszugs aus dem GISA von der Eintragung zu verständigen (siehe zum Ganzen § 340 Abs 1 und Abs 2 GewO 1994). Eine das Bundesfinanzgericht bindende rechtskraftfähige Entscheidung durch eine Behörde über das Vorliegen einer bestimmten Betriebsart liegt somit gegenständlich nicht vor, sodass das Bundesfinanzgericht gem § 116 Abs 1 BAO berechtigt ist, diese Frage nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese

Beurteilung seiner Entscheidung zugrunde zu legen (vgl dazu zB *Staringer*, Vorfrage und Bindung im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* [Hrsg], Bindungswirkungen zwischen Verfahren [2023] 299 [303 f]).

Wie aus den unter Punkt 1 wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen hervorgeht, beschränkt sich die „*Vorkehrung oder Tätigkeit ..., die darauf abgestellt ist, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden*“ iSd § 111 Abs 3 GewO 1994 im vorliegenden Beschwerdefall im Wesentlichen auf die Bereitstellung von (ungedeckten) Tischen und von (in Summe acht) Sitzgelegenheiten (welche an sich für das Vorliegen einer „Vorkehrung“ hinreichend ist; vgl *Gruber/Paliego-Barfuß*, GewO⁷ § 111 [Stand 1.10.2022, rdb.at] Anm 57) sowie auf die Bereitstellung von Tablett und Einwegbesteck zur Entnahme durch den Kunden. Damit liegt aber unzweifelhaft nur eine „Verabreichung in einfacher Art“ vor, welche im Allgemeinen dadurch charakterisiert ist, dass die Ausstattung und Einrichtung der Betriebsräume nur für einen kurzen Aufenthalt der Gäste abgestellt ist und keinen besonderen Komfort aufweist und dass das verwendete Geschirr und Besteck zweckmäßig und einfach ist und keine Tischtücher oder -sets verwendet werden (vgl *Gruber/Paliego-Barfuß*, GewO⁷ § 111 [Stand 1.10.2022, rdb.at] Anm 39). Da der Beschwerdeführer zudem nicht mehr als acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen und Getränken bestimmte Plätze) bereitstellt, wird folglich der Tatbestand des § 111 Abs 2 Z 3 GewO 1994 erfüllt. Ob auch der offene Ausschank (dh nicht in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen) von nichtalkoholischen Getränken unter § 111 Abs 2 Z 3 GewO 1994 subsumiert werden kann (dies bejahend *Gruber/Paliego-Barfuß*, GewO⁷ § 111 [Stand 1.10.2022, rdb.at] Anm 40), kann im vorliegenden Beschwerdefall dahingestellt bleiben, da der im Beschwerdefall durchgeführte Ausschank nichtalkoholischer Heißgetränke (Kaffee, Tee, Kakao) durch Automaten erfolgt und damit jedenfalls unter die Bestimmung des § 111 Abs 2 Z 6 GewO 1994 fällt.

Der Beschwerdeführer hat somit lediglich Tätigkeiten verwirklicht, die unter § 111 Abs 2 GewO 1994 fallen (Verabreichung von Speisen in einfacher Art und Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und von Bier in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen, wenn hiebei nicht mehr als acht Verabreichungsplätze [zum Genuss von Speisen und Getränken bestimmte Plätze] bereitgestellt werden gem § 111 Abs 2 Z 3 GewO 1994 bzw Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen, wenn der Ausschank oder der Verkauf durch Automaten erfolgt gem § 111 Abs 2 Z 6 GewO 1994). Ein reglementiertes Gewerbe iSd § 111 Abs 1 GewO 1994 wurde daher vom Beschwerdeführer im Streitzeitraum nicht ausgeübt.

3.1.5. Auslegung des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994

Die im Beschwerdefall strittige Auslegung der in § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 verwendeten Wortfolge „*die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken im Sinne des § 111 Abs. 1 GewO 1994*“ hat nach den auch für das Abgabenrecht geltenden Auslegungsregeln

des bürgerlichen Rechts (insbesondere jene des § 6 ABGB), die der grammatikalischen die logische und teleologische Interpretation als (zumindest) gleichberechtigt zur Seite stellen, zu erfolgen (vgl zB VwGH 7.10.1993, 93/16/0145).

Nach §§ 6, 7 ABGB hat die Auslegung von Gesetzen zunächst mit der Wortinterpretation zu beginnen. Dabei ist nach dem Wortsinn der Norm und innerhalb des durch den äußerst möglichen Wortsinn abgesteckten Rahmens nach der Bedeutung eines Ausdrucks im allgemeinen Sprachgebrauch oder dem des Gesetzgebers und in seinem Zusammenhang innerhalb der Regelung zu fragen. Fachausdrücke, auch der juristischen Fachsprache, sind in der Regel im fachsprachlichen Sinn auszulegen (vgl zum Ganzen zB OGH 29.4.2015, 9 ObA 35/15k).

Auslegungsbedürftig ist im Hinblick auf den vorliegenden Beschwerdefall zum einen, was unter einer „*Verabreichung von Speisen*“ und unter einem „*Ausschank von Getränken*“ zu verstehen ist. Gemäß § 111 Abs 3 GewO ist unter Verabreichung und unter Ausschank „*jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen, die darauf abgestellt ist, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden.*“ Aus dieser Definition ist unter anderem abzuleiten, dass sich die Verabreichung nicht in einer bloßen Handelstätigkeit erschöpft; vielmehr müssen noch bestimmte Dienstleistungen (die nach Art und Umfang durchaus verschieden sein können) hinzutreten, um den Genuss der verabreichten Waren an Ort und Stelle zu ermöglichen (vgl *Erlacher in Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO § 111 [Stand 1.1.2015, rdb.at] Rz 16 mit Verweis auf VwGH 2.10.1962, 717/61; vgl auch *Gruber/Pallege-Barfuß*, GewO⁷ § 111 [Stand 1.10.2022, rdb.at] Anm 58). Ein Verkauf von Speisen und Getränken zur Mitnahme (und nicht zum Genuss „an Ort und Stelle“) ist demnach nicht ohne weiteres vom Wortlaut der in Rede stehenden Bestimmung des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 erfasst. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei den verkauften Produkten um warme Speisen und angerichtete kalte Speisen handelt. So bedurfte zwar der „*Verkauf von warmen und angerichteten kalten Speisen*“ gem § 142 GewO idF BGBl 194/1994 und idF BGBl I 63/1997 – ebenso wie die „*Verabreichung von Speisen*“ – noch ausdrücklich einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe. Seit der Novellierung der GewO durch BGBl I 111/2002 wird der „*Verkauf von warmen und angerichteten kalten Speisen*“ allerdings nicht mehr ausdrücklich als Tätigkeit genannt, für deren Ausübung es einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe bedarf. Vielmehr wird seit der vorgenannten Novelle der GewO 1994 der Verkauf der von den Gastgewerbetreibenden verabreichten Speisen und ausgeschenkten Getränke, von halbfertigen Speisen und der von den Gastgewerbetreibenden verwendeten Lebensmittel sowie von Reiseproviant während der Betriebszeiten des Gastgewerbebetriebes in § 111 Abs 4 Z 4 lit a GewO 1994 als eines der den Gastgewerbetreibenden zustehenden Nebenrechte genannt. Der ausschließlich auf „*die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken*“ abstellende Wortlaut des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 spricht vor diesem Hintergrund eher gegen eine Einbeziehung des Verkaufs von Waren (unabhängig von deren Beschaffenheit) zur Mitnahme in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung.

Darüber hinaus erscheint auch fraglich, wie der in § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 formulierte Verweis auf § 111 Abs 1 GewO, wonach auf eine Verabreichung von Speisen und einen Ausschank von Getränken „*im Sinne des § 111 Abs. 1 GewO 1994*“ abgestellt wird, zu verstehen ist. So könnte darunter etwa nur ein Abstellen auf die in § 111 Abs 1 Z 2 GewO 1994 genannte Art der Tätigkeit verstanden werden, wobei auf dem Boden der im Abgabenrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs 1 BAO) der Inhalt der Tätigkeit – und nicht etwa deren gewerberechtliche Qualifikation – ausschlaggebend wäre (vgl zB VwGH 24.5.1993, 92/15/0029). Bei einer derartigen Lesart stellte sich jedoch die Frage, weshalb man es nicht bei der in § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 enthaltenen verbalen Umschreibung dieser Tätigkeit („*die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken*“) beließ, sondern diese verbale Umschreibung um einen Verweis auf § 111 Abs 1 GewO 1994 ergänzte. Weiters stellte sich bei einer derartigen Lesart die Frage, weshalb nicht nur auf § 111 Abs 1 Z 2 GewO 1994 (vgl etwa auch den aktenkundigen Auszug aus dem GISA, in dem die Formulierung „*Berechtigung gemäß § 111 Abs. 1 Z. 2 GewO 1994*“ verwendet wird) oder stattdessen auf die in § 111 Abs 3 GewO 1994 enthaltene Definition dieser Tätigkeit verwiesen wurde, sondern auf § 111 Abs 1 GewO 1994 in seiner Gesamtheit, sodass der Verweis auch den einleitenden Satz des § 111 Abs 1 GewO 1994 umfasst.

Versteht man die Formulierung des Verweises in § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 demgegenüber als formalrechtliche Anknüpfung (vgl dazu zB VwGH 7.12.1994, 93/13/0009) an den Tatbestand des § 111 Abs 1 GewO 1994, spräche dies grundsätzlich dafür, dass lediglich auf die unter § 111 Abs 1 GewO 1994 fallenden Tätigkeiten, für die die Begründung einer Berechtigung für ein reglementiertes Gastgewerbe erforderlich ist, abgestellt wird und nicht auch auf die in § 111 Abs 2 GewO umschriebenen sog freien Gastgewerbe, die nicht dem reglementierten Gastgewerbe vorbehalten sind bzw die keines Befähigungsnachweises bedürfen (idS etwa zur Anknüpfung an § 111 Abs 1 GewO 1994 in § 112 GewO 1994 *Erlacher in Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO § 112 Rz 1 [Stand 1.1.2015, rdb.at]: „*Wenn § 112 GewO von Gastgewerbetreibenden spricht, sind nur Personen erfasst, die eine Tätigkeit nach § 111 Abs 1 GewO ausüben, also das reglementierte Gastgewerbe.*“).

Ob der in § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 verankerte Verweis auf § 111 Abs 1 GewO 1994 auch die in § 111 Abs 2 GewO 1994 angeführten freien Gastgewerbe mitumfasst, ist nach dem Wortlaut der verweisenden Bestimmung vor diesem Hintergrund zweifelhaft. Dies ist im Beschwerdefall aber von entscheidender Bedeutung, da der Beschwerdeführer lediglich Tätigkeiten verwirklicht, die unter § 111 Abs 2 GewO 1994 fallen (siehe dazu die Ausführungen unter Punkt 3.1.4).

Zwar ist in den Gesetzesmaterialien (siehe die Begründung des betreffenden Initiativantrages [722/A BlgNR XXVII. GP 2] sowie die Begründung des zu diesem Initiativantrag eingereichten Abänderungsantrages [Stenographisches Protokoll 40. Sitzung des Nationalrates XXVII. GP 71]) davon die Rede, dass auch „*Tätigkeiten, für die gemäß § 111 Abs. 2 GewO 1994 kein*

Befähigungsnachweis erforderlich ist“ vom Anwendungsbereich der in Rede stehenden Bestimmung erfasst seien. In diesem Zusammenhang ist aber zunächst darauf hinzuweisen, dass die Gesetzesmaterialien bei der Auslegung des bezughabenden Gesetzes zwar einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten können, sofern sie nicht in eindeutigen Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes stehen (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0104, mwN); es kommt ihnen jedoch keine selbständige normative Kraft zu (vgl. VwGH 27. 2. 2019, Ro 2018/15/0022; 29.7.2022, Ra 2022/10/0087, mwN). Zudem ist im Hinblick auf die unter Punkt 3.1.3 dargelegten Bedenken hinsichtlich der Unionsrechtskonformität der in Rede stehenden Bestimmung zu berücksichtigen, dass die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden bei Anwendung des nationalen Rechts, insbesondere der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer Richtlinie erlassenen Gesetzes, die Auslegung im Lichte der Richtlinie vorzunehmen haben (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; vgl. VwGH 9.10.2020, Ro 2019/13/0025; 20.2.2008, 2006/15/0161).

Die Organe der Mitgliedstaaten, insbesondere die nationalen Gerichte, sind der stRsp des EuGH zufolge dazu verpflichtet, unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung seiner Auslegungsmethoden alles zu tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit der fraglichen Richtlinie zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel übereinstimmt (EuGH 5.10.2004, C-397/01 bis C-403/01, *Pfeiffer* Rn 115 ff; EuGH 4.7.2006, C-212/04, *Adeneler*, Rn 111; EuGH 15.4.2008, C-268/06, *Impact*, Rn 101; EuGH 23.4.2009, C-378/07 bis C-380/07, *Angelidaki*, Rn 200). Auch wenn dieses Erfordernis der richtlinienkonformen Auslegung nicht so weit reichen kann, dass eine Richtlinie selbst und unabhängig von einem nationalen Umsetzungsakt Einzelnen Verpflichtungen auferlegt, so ist doch anerkannt, dass die richtlinienkonforme Auslegung auch dann anzuwenden ist, wenn sie für den Steuerpflichtigen nachteilig ist (EuGH 5.7.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn 45).

Hinsichtlich der Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung verweist der EuGH auf den Methodenkatalog des nationalen Rechts. Die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung reicht somit grundsätzlich bis zur Grenze der äußersten Wortlautschränke, erstreckt sich aber zudem auf die nach dem innerstaatlichen interpretativen Methodenkatalog zulässige Rechtsfortbildung durch Analogie oder teleologische Reduktion im Fall einer planwidrigen Umsetzungslücke. Richtlinienkonforme Auslegung der geltenden nationalen Rechtsvorschriften ist aber unzulässig, wenn diese zu einer Auslegung contra legem führen würde (vgl. OGH 23.8.2018, 4 Ob 124/18s). Der Grundsatz richtlinienkonformer Auslegung darf maW nicht zu einer mit dem eindeutigen Inhalt einer Regelung des nationalen Rechts unvereinbaren Auslegung führen (vgl. VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044, mit Hinweis auf EuGH 15.4.2008, C-268/06, *Impact*, Rn 100). Liegt wie hier keine planwidrige Umsetzungslücke vor und liegen nach nationalem Recht die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Begünstigung vor, bedeutet dies im Umkehrschluss, dass deren Versagung allerdings zulässig ist, soweit dies durch eine

noch mit dem Wortlaut des nationalen Rechts zu vereinbarende richtlinienkonforme enge Auslegung möglich ist (vgl auch deutscher BFH 8.8.2013, V R 13/12, Rn 30).

Da die Bestimmung des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 – wie unter Punkt 3.1.3 dargelegt wurde – den Vorgaben der MwStSystRL, denen zufolge die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht mehr als zwei ermäßigte Steuersätze anwenden dürfen, widerspricht, ist diese Bestimmung in Entsprechung des Grundsatzes der richtlinienkonformen Auslegung möglichst eng auszulegen und folgt das erkennende Bundesfinanzgericht insoweit der von *Mayr* in der Literatur vertretenen Ansicht (vgl *Mayr*, SWK 2020, 1146: „*Ausgehend davon, dass § 28 Abs 52 UStG die unionsrechtliche Grundlage fehlt, ist die Bestimmung unionsrechtskonform möglichst eng zu interpretieren.*“). Dies bedeutet zunächst, dass unter einer „*Verabreichung von Speisen*“ und unter einem „*Ausschank von Getränken*“ nicht auch ein Verkauf von Speisen und Getränken zur Mitnahme zu verstehen ist, auch wenn es sich dabei um warme Speisen und angerichtete kalte Speisen handelt (siehe dazu bereits die Ausführungen oben in diesem Abschnitt). Weiters bedeutet dies, dass der in § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 enthaltene Verweis auf § 111 Abs 1 GewO 1994 dahingehend auszulegen ist, dass nicht auch die in § 111 Abs 2 GewO 1994 genannten Betriebsarten, für die kein Befähigungsnachweis für das Gastgewerbe erforderlich ist, vom Anwendungsbereich der in Rede stehenden Begünstigung erfasst sind. Da der Wortlaut des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994, wie oben dargelegt wurde, insoweit keineswegs eindeutig ist, steht dieser einer dahingehenden richtlinienkonformen engen Auslegung nicht entgegen.

Da der Beschwerdeführer im gegenständlichen Beschwerdefall ausschließlich unter § 111 Abs 2 GewO 1994 fallende Tätigkeiten entfaltet hat, kommt die in Rede stehende Bestimmung des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 vor dem Hintergrund obiger Ausführungen unabhängig davon, inwieweit ein Verkauf von Speisen und Getränken zur Mitnahme und inwieweit ein Konsum von Speisen und Getränken im Lokal vor Ort erfolgte, gänzlich nicht zur Anwendung.

Abschließend sei in diesem Zusammenhang angemerkt, dass dieses Auslegungsergebnis, welches im Beschwerdefall eine Differenzierung hinsichtlich des anwendbaren Steuersatzes zwischen unter § 111 Abs 1 GewO fallenden Tätigkeiten einerseits und den vom Beschwerdeführer verwirklichten, unter § 111 Abs 2 Z 3 und Z 6 GewO 1994 fallenden Tätigkeiten andererseits erforderlich macht, nicht im Widerspruch zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität lässt es nicht zu, gleichartige Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH 8.2.2024, C-733/22, *Valentina Heights*, Rn 54; EuGH 5.10.2023, C-146/22, *YD*, Rn 46; EuGH 22.4.2021, C- 703/19, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, Rn 44 mwN).

Was die Beurteilung der Gleichartigkeit der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen angeht, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.

Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (EuGH 8.2.2024, C-733/22, *Valentina Heights*, Rn 54; EuGH 5.10.2023, C-146/22, *YD*, Rn 47; EuGH 9.11.2017, C- 499/16, *AZ*, Rn 31 mwN). Dabei sind jene Unterschiede zu berücksichtigen, die die Eigenschaften der fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen sowie deren Verwendung betreffen und daher mit diesen Gegenständen oder Dienstleistungen naturgemäß verbunden sind, sowie die Unterschiede des Kontexts, in dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht werden (vgl EuGH 5.10.2023, C-146/22, *YD*, Rn 52; EuGH 9.9.2021, C- 406/20, *Phantasialand*, Rn 41 mwN).

Das Bundesfinanzgericht berücksichtigt dabei, dass bei einer unter § 111 Abs 2 Z 3 GewO 1994 fallenden Tätigkeit die Abgabe von Nahrungsmitteln nur mit der Bereitstellung behelfsmäßiger Vorrichtungen einhergeht, dh ganz einfach gestalteter Sitzgelegenheiten, die nur einer beschränkten Zahl von Kunden für eine kurze Verweildauer den Verzehr an Ort und Stelle ermöglichen, wodurch nur ein geringfügiger personeller Einsatz erforderlich ist. Es liegen folglich insoweit nur geringfügige Nebenleistungen vor und ist der dominierende Charakter der Hauptleistung in einer Lieferung von Gegenständen zu erblicken. Dies gilt umso mehr bei einem unter § 111 Abs 2 Z 6 GewO 1994 fallenden Ausschank von nichtalkoholischen Getränken bzw Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen, wenn der Ausschank oder der Verkauf durch Automaten erfolgt. Demgegenüber steht bei den unter das reglementierte Gastgewerbe (§ 111 Abs 1 GewO 1994) fallenden Tätigkeiten im Allgemeinen der Dienstleistungscharakter der Leistung im Vordergrund.

An der Gleichartigkeit der betreffenden Gegenstände bzw Dienstleistungen fehlt es somit hier, weil die oben genannten Unterschiede von unter § 111 Abs 1 GewO 1994 fallenden Tätigkeiten einerseits und den vom Beschwerdeführer verwirklichten, unter § 111 Abs 2 Z 3 und Z 6 GewO 1994 fallenden Tätigkeiten andererseits die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers erheblich beeinflussen.

3.1.6. Abänderung der angefochtenen Bescheide

Die unter Punkt 3.1.5 dargelegte Auslegung des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 hat für den Beschwerdefall zur Folge, dass diese Bestimmung gänzlich nicht zur Anwendung gelangt. Damit fallen auch die von der belangten Behörde unter diese Bestimmung subsumierten Umsätze (Warengruppe 9: Heißgetränke, Warengruppe 10: warme Snacks sowie das „***belegtes Ciabatta1***“ aus der Warengruppe 8: belegte Ware) nicht unter den ermäßigten Steuersatz von 5%, sondern fallen diese unter den ermäßigten Steuersatz iHv 10%, wobei der Ausschank

und der Verkauf von Heißgetränken (Kaffee, Tee, Kakao) unter § 28 Abs 51 Z 1 UStG 1994 (Lieferungen und Restaurationsumsätze von nicht in der Anlage 1 genannten offenen nichtalkoholischen Getränken) fällt, während die Verabreichung und der Verkauf von warmen Snacks und dem „***belegtes Ciabatta1***“ unter § 10 Abs 2 Z 1 UStG 1994 fällt.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 1 zweiter Satz BAO dazu berechtigt ist, *„sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.“* Es besteht nach dem Wortlaut des § 279 Abs 1 BAO kein Verböserungsverbot (zB *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 279 Anm 32; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB § 279, 780; ebenso zu § 289 BAO aF zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Das Bundesfinanzgericht kann die Bescheide der belangten Behörde somit auch zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei abändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Zu der im gegenständlichen Beschwerdefall strittigen Frage der Auslegung des § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 20. Juni 2024