

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Marksteiner & Partner Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungs- GmbH & Co KG, Kirchenberg 13, 4310 Mauthausen, über die Beschwerde vom 16. November 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 8. Oktober 2021 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 07/2020 bis 06/2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin gegen die jeweiligen Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 07/2020 bis 06/2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Bei der Beschwerdeführerin fand eine Außenprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung USO) auf Grundlage der §§ 147 ff BAO statt. Gegenstand der Prüfung war die Umsatzsteuer für den Zeitraum 07/2020 bis 11/2020. Die steuerlich relevanten Feststellungen mündeten in den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, welcher mit 09. Oktober 2021 datiert.

Die Betriebsprüfung stellte im Wesentlichen den folgenden Sachverhalt fest:

„TZ 1 Umsatzsteuer 5% - Korrektur laut BP:

Die Beschwerdeführerin betreibt als ***15*** fünf Filialen der ***1*** GmbH. Bei der ***1*** GmbH handelt es sich um einen Backgastronomen im Bereich der Systemgastronomie. Die Abgabepflichtige ist ***15*** von fünf ***13***. Davon befindet sich eine Filiale in ***2***, die restlichen vier Filialen sind in ***3*** situiert.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Abgabepflichtigen verfügt über eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe in den Betriebsarten Imbissstube und Kaffeehaus.

Im Sortiment der Beschwerdeführerin befinden sich u.a. die folgenden Produktgruppen:

- belegte Weckerl
- heiße Snacks
- Mehlspeisen
- Backwaren
- heiße Getränke
- kalte Getränke

Die Waren des ***4*** werden großteils tiefgekühlt angeliefert und in eigens dafür vorgesehenen Backöfen aufgebacken. Teilweise werden die Waren mit diversen Zutaten (Schinken, Käse, Tomaten, Salatblätter, etc.) ergänzt und stehen dann den Kunden zur Selbstbedienung in Vitrinen und Kühlgeräten zur Verfügung.

Die Zubereitung erfolgt dabei - wie in der Systemgastronomie üblich - anhand von vorab festgelegten Arbeitsweisen. In diesen sogenannten „Prozessbeschreibungen“ wird vom ***15*** die Zubereitung der einzelnen Speisen vorgegeben. Neben den dafür notwendigen Zutaten (in der benötigten Menge) wird in einer umfangreichen graphischen Darstellung die Zubereitung festgelegt.

Die Kunden nehmen sich in Selbstbedienung die Waren aus den Vitrinen und gehen damit zur Kassa. Es gibt kein Geschirr, nur Einwegverpackung und es wird auch nicht serviert.

Bei den Waren handelt es sich um Bäckereiprodukte, um belegte Weckerl und auch warme Snacks. Außerdem werden kalte Getränke in Flaschen und Dosen offeriert und auch warme Getränke (Kaffee vom Automaten) angeboten.

Die Kunden haben nach selbständiger Auswahl und Bezahlung der Backwaren die Möglichkeit, diese an den zur Verfügung gestellten Tischen im Geschäftslokal zu konsumieren.

Ab dem Monat Juli 2020 werden sämtliche Umsätze im USO-Zeitraum und somit alle Produktgruppen mit dem ermäßigten Steuersatz von 5% erfasst.

Eine genaue Aussage über das Verhältnis Take-away und Lokalkonsumation konnte nicht getätigt werden. In den elektronischen Daten finden sich dazu keine Aufzeichnungen. Die fünf Filialen weisen ganz unterschiedliche Sitzkonzepte auf. Außerdem gibt es saisonal (Außenbereiche) starke Unterschiede.

Außerdem ist festzuhalten, dass die Einrichtung der Küche und die Aufwendigkeit der Zubereitung nicht mit der konventionellen Gastronomie (mehrere Kochstellen, Pfannen, Töpfe, etc.) vergleichbar sind. Es ist daher nicht zu erkennen, dass diese Tätigkeit ohne umfangreiches Dienstleistungspaket über eine bloße Handelstätigkeit hinausgeht.

Seitens der Finanzverwaltung steht aufgrund des vorliegenden Sachverhalts fest, dass es sich bei dem hier geprüften Unternehmen um einen sogenannten "gemischten" Betrieb (Bäckereien) - ähnlich wie Konditoreien und Fleischhauereien - handelt. Hier ist bezüglich des anzuwendenden Steuersatzes genau zu unterscheiden und somit auch getrennt aufzuzeichnen. Speisen und Getränke sind dann nicht begünstigt, wenn dabei Handelselemente im Vordergrund stehen oder sie nicht auf den sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ausgerichtet sind. Offene und warme Getränke sind dabei grundsätzlich mit 5% zu versteuern. Ebenso warm zubereitete Speisen, die zum sofortigen Verzehr vor Ort konzipiert sind. Getränke in geschlossenen Gebinden sind der 20%igen USt zu unterziehen.

Der Verkauf von Gebäck, kalten Snacks, und Jausenweckerl "über die Theke" ist mit 10% zu verusten. Abschließend wird daher festgehalten, dass für die warmen Speisen und Getränke der Warengruppen 9,10 und 20 der Umsatzsteuersatz iHv 5% anerkannt wurde. Für das in der Warengruppe 8 enthaltene Ciabatta Schnitzel (warme Speise) wurde ebenso der 5%ige Steuersatz zugestanden. Der Anteil des Umsatzes dieses Produktes in der WG 8 wird auf Basis einer stichprobenartigen Datenkontrolle mit 4% geschätzt.

TZ 2 Laufende Umsatzsteuervoranmeldungen (ab 12/2020):

Vom steuerlichen Vertreter wurden ab der UVA Februar 2021 nicht mehr sämtliche Umsätze mit 5% USt erfasst, sondern auch Umsätze in den Kennzahlen für 10% und 20%ige Umsatzsteuer eingetragen. Entsprechend der Sachverhalte laut TZ 1 sind auch für den nachfolgenden Zeitraum entsprechende Änderungen vorzunehmen. Zu diesem Zwecke wurden vom steuerlichen Vertreter vor Abschluss der USO-Prüfung Aufstellungen über die Warengruppenumsätze aller Filialen ab Dezember 2020 übermittelt.“

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden für den Zeitraum 07/2020 bis 06/2021 jeweils Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer erlassen. Die daraus resultierenden Abgabengutschriften bzw Abgabennachforderungen stellen sich wie folgt dar:

Festsetzung USt	Betrag
07/2020	7.287,86
08/2020	9.742,84
09/2020	7.392,00
10/2020	9.101,43
11/2020	379,41
12/2020	2.036,92
01/2021	663,17
02/2021	268,98
03/2021	1.208,78
04/2021	477,53
05/2021	2.204,71
06/2021	5.389,14
Gesamt	46.152,77

Die belangte Behörde erließ mit Datum 08. Oktober 2021 die jeweiligen Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 07/2020 bis 06/2021 in der jeweiligen betraglichen Höhe.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 16. November 2021 brachte die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 07/2020 bis 06/2021 bei der belangten Behörde ein. Nebst allgemeinen Informationen über die Beschwerdeführerin und die Rechtzeitigkeit der Beschwerde wurde begründend im Wesentlichen ausgeführt wie folgt:

*„Bei der ***Bf1*** (FN ***6***) handelt es sich um eine Gesellschaft beschränkter Haftung mit dem Sitz in ***3*** und der Geschäftsanschrift ***7***, ***8***. Selbstständig*

vertretungsbefugter Geschäftsführer und Alleingesellschafter ist Herr ***9***, geboren ***10***.

Die Beschwerdeführerin verfügt über die Gewerbeberechtigungen „Gastgewerbe in der Betriebsart 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 (500362)“, „Gastgewerbe in der Betriebsart Kaffeehaus (2601)“, sowie „Gastgewerbe in der Betriebsart Imbissstube (2601)“.

Die Beschwerdeführerin ist ***15*** der ***14*** AT GmbH, ***11***, Top 122, ***12*** und betreibt mehrere „***14***“-Filialen. Bei „***14***“ handelt es sich um einen der führenden Backgastronomen im Bereich der Systemgastronomie. Neben Österreich gibt es auch ***15*** in Deutschland, den Niederlanden und der Schweiz.

Im Sortiment der „***14***“-***15***, und damit auch im Sortiment der Beschwerdeführerin, finden sich (unter anderem) belegte Weckerl, heiße Snacks, Mehlspeisen, Backwaren und (kalte und warme) Getränke. Die angebotenen Produkte werden in den Backstationen laufend frisch gebacken und zubereitet.

Dazu werden sämtliche Waren von den Mitarbeitern der „***14***“-***15*** vor Ort frisch und aufwendig zubereitet. Die Mitarbeiter der einzelnen „***14***“-***15*** bereiten bis zu zwei Stunden vor Öffnung der jeweiligen Filiale die Zutaten (Wurst, Schinken, Käse, Lachs, Tomaten, Salate, etc) für die Veredelung der kalten und warmen Speisen vor.

Die Zubereitung erfolgt dabei - wie in der Systemgastronomie üblich - anhand von vorab festgelegten Arbeitsweisen. In diesen sogenannten „Prozessbeschreibungen“ wird vom ***15*** die Zubereitung der einzelnen Speisen vorgegeben. Neben den dafür notwendigen Zutaten (in der benötigten Menge) wird in einer umfangreichen graphischen Darstellung die Zubereitung festgelegt. Dabei werden die einzelnen vom ***15*** auszuführenden Arbeitsschritte in einer Arbeitsanweisung normiert.

Solche Prozessbeschreibungen finden sich unter anderem auch bei den bekannten Franchisemodellen von ***16***. Exemplarisch wird gegenständlicher Beschwerde die Prozessbeschreibung der Produkte „Ciabatta Schnitzel“ und „Crunchy Chicken“ (Beilage./3) angeschlossen.

Darin wird der Zubereitungsprozess dieser Produkte dargestellt. Bereits daraus ergibt sich, dass die überwiegende Anzahl der zu verkaufenden Produkte vorab vom ***15*** vor Ort bearbeitet und zubereitet werden müssen, bevor diese - für den Kunden sichtbar - in den Verkaufstheken angeboten werden. Diese Produkte in den Verkaufstheken sind individuell zubereitet und für den Vor-Ort-Verzehr ausgerichtet.

Die so zubereiteten Produkte werden dabei nicht verpackt, sondern liegen unverpackt in den vorhandenen Vitrinen. Ziel dieser Vereinheitlichung ist es, dem Gast in jedem Franchiselokal die gleiche Produktpalette in gleichbleibender Qualität anzubieten. Die zugrundeliegenden Arbeitsanweisungen und Arbeitsschritte sind dabei mit dem Franchisesystem von (beispielsweise) ***16*** (Beilage./4) vergleichbar.

Die jeweiligen Kunden der „***14***“-***15*** können sich - wiederum ähnlich wie bei ***16*** nach dem Erwerb der Produkte entscheiden, ob sie diese im jeweiligen Lokal am Tisch - unter Zuhilfenahme von Besteck, Teller, etc - oder unterwegs verzehren.

Die „***14***“-***15*** bieten ihren Kunden - je nach Größe der Lokalität - umfangreiche Sitzmöglichkeiten (Tische und Sessel) an. Zudem besteht die Möglichkeit die zubereiteten Speisen und Getränke dort - auch unter Zuhilfenahme von Geschirr und Besteck (sowie Tassen und Tablets) - einzunehmen. Die Einnahme der Speisen ist dabei grundsätzlich mit der in einem Restaurant bzw ***16*** vergleichbar. Die Mitarbeiter der einzelnen „***14***“-***15*** säubern die Essbereiche sowie die Tische und räumen diese ab.

Beschwerdegründe:

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes, Unrichtigkeit bzw Aktenwidrigkeit einer Sachverhaltsfeststellung sowie wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften in vollem Umfang bekämpft:

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Dieser Pflicht ist gegenständlich das Finanzamt Österreich nicht nachgekommen. In der Niederschrift vom 05.10.2021, auf die die Bescheide zur Begründung verweisen, wird weder nach den einzelnen Filialen unterschieden (der Beschwerdeführer betreibt fünf verschiedene Filialen im Konzept der „***14***“-Gruppe) noch wird auf die damit verbundenen unterschiedlichen Platz- und Sitzkonzepte näher eingegangen.

Eine - obwohl sachlich gebotene Differenzierung - fand durch die Abgabenbehörde nicht statt. Die Beurteilung durch die Abgabenbehörde ist weiters weder auf die betrieblichen Besonderheiten noch auf die internen Abläufe des Beschwerdeführers eingegangen und hat sich dementsprechend kein detailliertes Bild über die angebotenen Produkte (und die damit einhergehende - aufwendige - Zubereitung) bzw das bestehende Dienstleistungspaket gemacht.

Die Prüfung fand am 08.09.2021 statt. Zu diesem Zeitpunkt war - aufgrund der herrschenden Coronamaßnahmen - bei der besuchten Filiale kein „Normalbetrieb“ möglich. Die Prüfung zu diesem Zeitpunkt stellt daher weder den Normalfall dar, noch kann - aufgrund der nur oberflächlichen Begutachtung - daraus ein wesentlicher Schluss gezogen werden.

*Bei den gegenständlichen Filialen des Beschwerdeführers handelt es sich um Systemgastronomielokale, die im Wesentlichen vergleichbar mit beispielsweise Filialen des ***16***-Konzerns sind. Auch in der Herstellung und Zubereitung der einzelnen angebotenen Speisen (Beilage./4) und der damit verbundenen Bestellung bzw Abholung unterscheiden sich die Franchisesysteme nur geringfügig.*

Auf diese - wesentlichen - Sachverhaltselemente hat das Finanzamt Österreich keinerlei Rücksicht genommen. Lediglich der - zwar richtige (allerdings nicht entsprechend gewürdigte) Hinweis - „Die fünf Filialen weisen ganz unterschiedliche Sitzkonzepte auf wird angeführt.

„Außerdem gibt es saisonal (Außenbereiche) starke Unterschiede. “ findet sich in der Niederschrift vom 05.10.2021.

Zudem unternimmt das Finanzamt Österreich - in rechtswidriger Weise - keinerlei Differenzierung dahingehend vor, welche Filiale mit welchem Sitzkonzept und welcher Frequenz den Bescheiden zugrunde liegt. Eine Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhalts liegt dann vor, wenn ein entscheidungsrelevantes Sachverhaltselement nicht festgestellt wurde. In der Niederschrift vom 05.10.2021 wird ausgeführt:

„Eine genaue Aussage über das Verhältnis Take-away und Lokalkonsumation konnte nicht getätigt werden.“

Auch diesbezüglich ist eine Unterscheidung der einzelnen, in sich unterschiedlichen (Standort, Sitzkonzept, Frequenz, etc), Filialen des Beschwerdeführers zu treffen. Eine solche - gebotene - Differenzierung ist allerdings auch diesbezüglich nicht erfolgt. Weiters erfolgte durch die bekämpften Bescheide keine sachlich gebotene Differenzierung hinsichtlich warmer und kalter Speisen bzw dem tatsächlich notwendigen Aufwand bei der Zubereitung der jeweiligen Produkte.

Aufgrund der oberflächlichen Begutachtung konnte daher eine - jedenfalls - durchzuführende sachliche Unterscheidung der angebotenen Waren nicht durchgeführt werden.

Niederschrift vom 05.10.2021:

„Dienstleistungen wie sie in der Gastronomie üblich sind (Service durch Kellner, Besteck, Teller, etc.) werden hier nicht angeboten. “ - In der konventionellen Gastronomie bedarf es keiner eigener Handlungen wie die selbstständige Entnahme von Waren und deren Transfer zum Tisch. “

*Abgesehen von der Tatsache (obwohl dies in der Niederschrift fälschlicherweise verneint wird), dass in den Filialen des Beschwerdeführers neben Tischen und Stühlen sowohl Besteck und Teller angeboten werden, findet sich auch beispielsweise beim Franchisesystem „***16***“ kein Kellner im herkömmlichen Sinn.*

*Es wird sowohl bei ***16***, als auch bei der Beschwerdeführerin – beim zuständigen „Bezahlkellner“ die entsprechende vorausgewählte und vorab zubereitete Ware bezahlt.*

*Der „Transfer der Ware zum Tisch“ ist keine Eigenheit des ***14***-Franchisesystems, sondern ein Trend in der Systemgastronomie herrscht (dazu darf exemplarisch auf die Beispiele ***16***, ***17***, ***21***, ***18*** und co verwiesen werden. Franchisesystemen würde keine Abgabenbehörde der Welt absprechen, ein Gastronomiebetrieb zu sein). Einziger - aber nicht entscheidungsrelevanter - Unterschied zwischen den angeführten Franchisesystemen und dem Geschäftsmodell des Beschwerdeführers ist die Tatsache, dass im gegenständlichen Fall die Waren und Produkte bereits vorab zubereitet und in einer Vitrine angeboten werden.*

Allerdings kann der Zeitpunkt der Zubereitung – vor bzw nach einer Bestellung – nicht das ausschlaggebende Kriterium der rechtlichen Beurteilung sein. Auf einen solchen Zeitpunkt stellt das anwendbare Gesetz zudem nicht ab.

Die Zubereitung an sich bzw die damit verbundenen Schritte und die aufzuwendende Dauer sind jedenfalls vergleichbar.

Die Abgabenbehörde hat die einschlägige Gesetzesbestimmung in denkunmöglicher Weise auf den vorliegenden Fall angewendet.

Die relevante Gesetzesbestimmung § 28 Abs 52 Z 1 lit a UStG 1994 lautet in der anwendbaren Fassung:

(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; Die gesetzliche Anordnung stellt grundsätzlich nur auf die (im konkreten Fall bestehende) Gewerbeberechtigung im Sinne des §TITAbsrl GewQ-1994 ab.

Das Finanzamt Österreich führt dazu in der Niederschrift vom 05.10.2021 aus:

„Die Bestimmung § 111 Abs. 3 GewO 1994 besagt, dass unter Verabreichung und unter Ausschank jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen ist, die darauf abgestellt ist, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden. Der Umstand, dass zum Genuss bestimmte Waren an Ort und Stelle des Verkaufs verzehrt werden können, ohne dass der Handelsgewerbetreibende etwas tun muss, qualifiziert die Tätigkeit noch nicht als Verabreichung iSd § 111 GewO 1994.

Eine Verabreichung liegt demnach 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.

Im ***14*** muss man die Artikel selbst abholen und auch selbst zum Kassenterminal gehen, im Vergleich dazu kann man in der konventionellen Gastronomie die Leistungen von ausgebildeten Köchen und von ausgebildetem Servicepersonal in Anspruch nehmen, die einem am Tisch im Lokal bedienen. In der konventionellen Gastronomie bedarf es keiner eigenen Handlungen wie die selbständige Entnahme von Waren und deren Transfer zum Tisch.

Außerdem ist festzuhalten, dass die Einrichtung der Küche und die Aufwendigkeit der Zubereitung nicht mit der konventionellen Gastronomie (mehrere Kochstellen, Pfannen, Töpfe, etc.) vergleichbar sind. Es ist daher nicht zu erkennen, dass diese Tätigkeit ohne umfangreiches Dienstleistungspaket über eine bloße Handelstätigkeit hinausgeht."

Dabei unterliegt die Behörde einer irrtümlichen Rechtsansicht. Die von ihr darin herangezogenen Beurteilungskriterien finden sich weder in der gesetzlichen Bestimmung an sich noch in der entsprechenden Literatur, noch in den anwendbaren USt-Richtlinien.

Durch das Bundesgesetz, mit dem das UStG geändert wird (BGBl I 2020/60, ausgegeben am 7. 7. 2020; NR 77/BNR 27. GP; AB 242 BlgNR 27. GP; IA 722/A 27. GP) wurde eine zeitlich befristete Senkung der Umsatzsteuer für Gastronomie, Hotellerie, Kultur und Medien auf 5% eingeführt.

Damit sollte zur Unterstützung der Gastronomie, der Hotellerie, der Kulturbranche sowie des Publikationsbereichs, die von der COVID-19-Krise in einem besonderen Ausmaß betroffen sind, - zusätzlich zu den bisher getroffenen Maßnahmen - ein ermäßigter Steuersatz iHv 5% in diesen Bereichen befristet im Zeitraum ab 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2021 (eine Verlängerung erfolgte durch das COVID-19- Steuermaßnahmengesetz) eingeführt werden.

Der ermäßigte Steuersatz gilt für alle Speisen und Getränke in der Gastronomie, im Unterschied zum 19. COVID-19-Gesetz also nicht nur für nichtalkoholische Getränke.

„Im Sinne des § 111 Abs 1 GewO" heißt, dass die Verabreichung der Speisen und der Ausschank der Getränke eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe erforderlich machen (Bleyer, COVID-19 - Senkung der USt für Gastronomie, Hotellerie, Kultur und Publikationen).

Die Beschwerdeführerin verfügt unzweifelhaft über die entsprechende Gewerbeberechtigung. Bereits aus diesem Grund kommt ihr der ermäßigte Steuersatz iHv 5% zu. Daneben kann der ermäßigte Steuersatz iHv 5% allerdings auch dann zur Anwendung kommen, wenn die Verabreichung der Speisen oder der Ausschank der Getränke für den Genuss an Ort und Stelle von einer anderen Gewerbeberechtigung - zB Bäcker (§ 150 Abs 1 GewO), Fleischer (§ 150 Abs 4 GewO) oder Konditoren (§ 150 Abs 11 GewO) - mitumfasst ist (Bleyer, COVID-19 - Senkung der USt für Gastronomie, Hotellerie, Kultur und Publikationen).

Auch Tätigkeiten, für die gemäß § 111 Abs 2 GewO 1994 kein Befähigungsnachweis erforderlich ist, sind vom Anwendungsbereich erfasst (Bleyer, COVID-19 - Senkung der USt für Gastronomie, Hotellerie, Kultur und Publikationen).

Selbst wenn man vermeinen würde, dass die Beschwerdeführerin - aus welchem Grund auch immer - über keine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügen würde, würde ihr trotzdem - iS der dargestellten Rechtslage - die Wohltat der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zukommen.

In den USt-Richtlinien wird dazu unter Punkt 28.2.1. „Gastronomie“ ausgeführt (Hervorhebungen durch den Schriftsatzverfasser):

„Im Bereich der Gastronomie gilt gemäß § 28 Abs. 52 Z 1 lit. a UStG 1994 im Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020 (Verlängerung bis 31.12.2021 Stand Initiativantrag 1109/A vom 20.11.2020 (XXVII. GP)) der Steuersatz iHv 5% abweichend von § 10 UStG 1994 für die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken (alkoholische und nichtalkoholische Getränke) iSd § 111 Abs. 1 GewO 1994.

Diese Tätigkeiten sind somit dann begünstigt, wenn sie ihrer Art nach eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe erforderlich machen. Unter Verabreichung und unter Ausschank ist jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen, die darauf abstellt, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden und die über eine bloße Handelstätigkeit (zB Verkauf von handelsüblich verpackter Ware) hinausgeht.

Das Vorliegen einer aufrechten Gewerbeberechtigung nach § 111 GewO 1994 oder eines entsprechenden Befähigungsnachweises ist keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Ermäßigung. Vielmehr kommt es darauf an, ob die Verabreichung von Speisen und der Ausschank von Getränken der Art nach eine solche iSd § 111 Abs. 1 Z 2 GewO 1994 ist. Ist diese Voraussetzung erfüllt, kommt daher der Steuersatz iHv 5% bspw. selbst dann zur Anwendung, wenn nach § 111 Abs. 2 GewO 1994 kein Befähigungsnachweis erforderlich ist (zB Würstelstände und Schutzhütten), die Tätigkeit aufgrund von § 2 GewO 1994 vom Anwendungsbereich des § 111 GewO 1994 ausgenommen (zB Buschenschank) oder von anderen gewerberechtlichen Bestimmungen (zB Bäcker gemäß §150 Abs. 1 GewO 1994, Fleischer gemäß §150 Abs. 4 GewO 1994 oder Konditoren gemäß §150 Abs. 11 GewO 1994) abgedeckt ist.

Gleiches gilt, wenn die Tätigkeit mangels Gewerbsmäßigkeit (siehe § 1 GewO 1994) nicht unter die GewO 1994 fällt (zB bei manchen Betriebskantinen), von älteren bzw. außerkraftgetretenen gewerberechtlichen Bestimmungen (zB Gewerbeordnung 1973, BGBl. Nr. 50/1974) erfasst ist oder durch einen Unternehmer im Rahmen seiner gewerberechtlichen Nebenrechte (§ 32 GewO 1994) erfolgt (zB Lebensmittelhändler in seinem "Gastrobereich"), solange es sich um eine Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken iSd §111 Abs. 1 GewO 1994

handelt. Tätigkeiten, die hingegen nicht auf den sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ausgerichtet sind (zB Verkauf von Semmeln, Kipferln, Krapfen, Fleisch, Wurstsemmeln oder Torten zum Mitnehmen, Lebensmitteln und handelsüblich verpackten Waren) fallen nicht unter die Begünstigung.

Nicht nur die Abgabe zum Verzehr im eigenen "Gastrobereich" fällt unter die Begünstigung. Auch Catering, also ein umfangreiches Dienstleistungspaket, das zB die Abgabe der Speisen und Getränke durch Köche oder Servicepersonal, die Zurverfügungstellung von Platten, Geschirr, Besteck, Gläsern, Tischen, Sesseln, etc. beinhaltet, ist mit der Verabreichung in einem Restaurant vergleichbar und stellt für Zwecke der Ermäßigung eine Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken im Sinne des § 111 Abs. 1 GewO 1994 dar.

Selbiges gilt bei vergleichbarem Leistungsumfang auch bei "Roomservice" (zB in einem Hotel). Darüber hinaus ist auch die Zustellung oder Bereitstellung zur Abholung (Mitnahme) von warmen Speisen, angerichteten kalten Speisen (zB angemachte Salate) und offenen Getränken für Zwecke der Ermäßigung als eine Verabreichung von Speisen bzw. als ein Ausschank von Getränken iSd § 111 Abs. 1 GewO 1994 zu sehen.

Darunter fällt auch der Gassenverkauf von Speiseeis in Stanitzel oder Becher. Nicht begünstigt sind hingegen die Zustellung und Abholung von nicht angerichteten kalten Speisen wie Imbissen und Zwischenmahlzeiten sowie handelsüblich verpackten Speisen und Getränken. Der Verkauf von Speisen und Getränken mit Automaten ist - unabhängig davon, wo diese aufgestellt sind - analog zu behandeln.

Dies bedeutet, dass nur warme Speisen, angerichtete kalte Speisen (zB angemachte Salate) und offene Getränke aus Automaten dem Steuersatz iHv 5% unterliegen. § 28 Abs. 52 UStG 1994 geht § 28 Abs. 51 UStG 1994 vor.“

*Die Beschwerdeführerin hat (unter anderem) die Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe. Ihre Tätigkeit geht weit über eine bloße Handelstätigkeit hinaus (vgl das bereits eingangs ausführlich dargestellte Geschäftsmodell). Neben der aufwendigen Zubereitung der angebotenen Waren wird den Kunden auch eine ansprechende Möglichkeit zum Verzehr der Waren angeboten. Dazu werden Messer, Besteck, Sessel und Tische zur Verfügung gestellt. Weiters sind die angebotenen Waren nicht verpackt, sondern liegen frisch zubereitet in dafür vorgesehen Vitrinen. Nach dem Auswählen der Waren und dem anschließenden Bezahlvorgang kann der jeweilige Kunde das soeben erworbene Produkt in einer mit einem Restaurant zu vergleichenden Atmosphäre verzehren. Die Herstellung und Zubereitung der angebotenen Waren kann - wie sich aus einer vergleichenden Beurteilung der vorgelegten Prozessbeschreibungen deutlich ergibt — beispielsweise mit jener von ***16*** verglichen werden.*

Zudem ist zu berücksichtigen, dass entsprechend den USt-Richtlinien, sogar der „Gassenverkauf von Speiseeis in Stanitzel oder Bechern unter den ermäßigten Steuersatz fällt. Eine deutlich aufwendigere Zubereitung der Waren, wie durch die Beschwerdeführerin, mit der Möglichkeit diese - in einem restaurantähnlichen Betrieb (mit aufrechter Gewerbeberechtigung als Gastronomiebetrieb) - zu verzehren kann daher denklogisch - argumentum a maiore ad minus - nur von dem ermäßigten Steuersatz erfasst werden.“

Die belangte Behörde erließ datierend mit 07. Dezember 2021 die Beschwerdeentscheidung. Darin wies sie die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:

*„Die Beschwerdeführerin betreibt fünf Filialen der ***1*** GmbH als ***15***. In den gegenständlichen Prüfungszeiträumen wurden die erzielten Umsätze zur Gänze dem ermäßigten Steuersatz von 5% gemäß § 28 Abs. 52 UStG unterworfen.*

Im Rahmen der Außenprüfung wurden die erzielten Umsätze nach Produktkategorien aufgeteilt und zum Teil den Regelsteuersätzen von 20% bzw. 10% unterworfen. Begründend wurde von der Außenprüfung ausgeführt, dass es sich bei den Betrieben der Beschwerdeführerin um gemischte Betriebe, ähnlich wie Konditoreien oder Fleischhauereien handeln würde.

Der begünstigte Steuersatz von 5% sei dann nicht anzuwenden, wenn bei den Umsätzen die Handelselemente im Vordergrund stehen würden oder wenn die erworbenen Waren nicht zum sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ausgerichtet seien. Entsprechend seien Getränke in verschlossenen Gebinden der Umsatzsteuer von 20% zu unterziehen, der Verkauf von Gebäck, kalten Snacks und Jausenweckerl der Umsatzsteuer von 10%. Für die Speisen in den Warengruppen 9, 10 und 20 sowie für das Ciabattaschnitzel in Produktkategorie 8 sei der ermäßigte Steuersatz von 5% anerkannt worden.

Ab der Umsatzsatzsteuervoranmeldung 02/2021 wurde von der Beschwerdeführerin eine Aufteilung der Umsätze nach den jeweiligen Umsätzen 20%, 10% und 5% vorgenommen.

§ 28 Abs. 52 lit. a UStG 1994 normiert, dass abweichend von § 10 UStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 60/20, sich die Steuer auf 5% für die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken im Sinne des § 111 Abs. 1 GewO 1994 ermäßigt. Gemäß § 111 Abs. 1 GewO 1994 bedarf es einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe, für die Beherbergung von Gästen und für die Verabreichung von Speisen jeder Art und den Ausschank von Getränken.

Für die Anwendung des Steuersatzes von 5% ist es nicht notwendig, über eine Gewerbeberechtigung zu verfügen, weshalb auch Tätigkeiten, für die nach § 111 Abs. 2 GewO 1994 kein Befähigungsnachweis erforderlich ist, vom Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes erfasst sind.

Es ist lediglich darauf abzustellen, dass Speisen oder Getränke vor Ort im Sinne des § 111 Abs. 1 GewO 1994 verzehrt werden können (siehe auch § 111 Abs. 3 GewO 1994). Die Bestimmung § 111 Abs 3 GewO 1994 besagt, dass unter Verabreichung und unter Ausschank jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen ist, die darauf abgestellt ist, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden.

Der Umstand, dass zum Genuss bestimmte Waren an Ort und Stelle des Verkaufes verzehrt werden können, ohne dass der Handelsgewerbetreibende etwas dazu tun muss, qualifiziert die Tätigkeit noch nicht als Verabreichung iSd § 111 GewO 1994. Eine Verabreichung liegt demnach 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 [vgl. Gruber/Paliego-Barfuß, GewO7 § 111 Rz 58] (Stand 1.10.2017, rdb.at)].

*Die Intention des Gesetzgebers war, u.a. die Gastronomiebetriebe in der aktuellen Wirtschaftskrise zu unterstützen, jedoch nicht die Handelsbetriebe. Aufgrund des Verweises auf die sinngemäße Bestimmung des § 111 Abs 1 GewO 1994 wurde die Intention im Gesetzestext eindeutig zum Ausdruck gebracht. Das Konzept der ***14***-Filialen ist der belangten Behörde hinlänglich bekannt, weshalb von einer Besichtigung jedes einzelnen Betriebsstandortes abgesehen werden konnte.*

Im Zuge der Außenprüfung wurde aufgezeigt, dass es sich bei den Betrieben der Beschwerdeführerin um gemischte Betriebe handelt und deren Umsätze entsprechend nach den Bereichen Handel und Gastronomie aufgeteilt sind. Somit sind die Betriebe der Beschwerdeführerin auch nicht mit einschlägigen Betrieben diverser Systemgastronomen vergleichbar.

Auch von der steuerlichen Vertretung werden die Umsätze mittlerweile nach den unterschiedlichen Steuersätzen mit 20%, 10% oder 5% erklärt. Im Ergebnis kann daher auf die Feststellungen der Außenprüfung verwiesen werden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.“

Mit Schriftsatz vom 17. Dezember 2021 stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. Februar 2023 wurde der nunmehr erkennende Richter für die hängige Beschwerde zuständig.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH. Sie wurde mit Notariatsakt vom 14. September 2017 gegründet. Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin ist der Handel mit Waren aller Art sowie Investments in Liegenschaften und bauliche Anlagen.

Alleingesellschafter Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist ***9***. Das Stammkapital beträgt € 35.000,00 und wurde zur Hälfte einbezahlt.

Mit Einbringungsvertrag vom 14. September 2017 hat ***9*** sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen ***9*** ***19*** zum Stichtag 31. Dezember 2016 mittels Sacheinlage in die Beschwerdeführerin eingebracht (Art III UmgrStG).

Die Beschwerdeführerin verfügt über die Gewerbeberechtigungen „Gastgewerbe in der Betriebsart 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 (500362)“, „Gastgewerbe in der Betriebsart Kaffeehaus (2601)“, sowie „Gastgewerbe in der Betriebsart Imbissstube (2601)“.

Die Beschwerdeführerin ist ***15*** der ***14*** AT GmbH, ***11***, Top 122, ***12*** und betreibt fünf „***14***“-Filialen.

Bei „***14***“ handelt es sich um einen der führenden Backgastronomen im Bereich der Systemgastronomie. Neben Österreich gibt es auch ***15*** in Deutschland, den Niederlanden und der Schweiz. Im Sortiment der „***14***“-***15***, und damit auch im Sortiment der Beschwerdeführerin, finden sich (unter anderem) belegte Weckerl, heiße Snacks, Mehlspeisen, Backwaren und (kalte und warme) Getränke.

Die angebotenen Produkte werden in den Backstationen laufend frisch gebacken und zubereitet. Dazu werden sämtliche Waren von den Mitarbeitern der „***14***“-***15*** vor Ort frisch und aufwendig zubereitet. Die Mitarbeiter der einzelnen „***14***“-***15*** bereiten bis zu zwei Stunden vor Öffnung der jeweiligen Filiale die Zutaten (Wurst, Schinken, Käse, Lachs, Tomaten, Salate, etc) für die Veredelung der kalten und warmen Speisen vor. Die Zubereitung erfolgt dabei - wie in der Systemgastronomie üblich - anhand von vorab festgelegten Arbeitsweisen.

In diesen sogenannten „Prozessbeschreibungen“ wird vom ***15*** die Zubereitung der einzelnen Speisen vorgegeben. Neben den dafür notwendigen Zutaten (in der benötigten

Menge) wird in einer umfangreichen graphischen Darstellung die Zubereitung festgelegt. Dabei werden die einzelnen vom ***15*** auszuführenden Arbeitsschritte in einer Arbeitsanweisung normiert.

Bei der Beschwerdeführerin fand eine Außenprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung USO) auf Grundlage der §§ 147 ff BAO statt. Gegenstand der Prüfung war die Umsatzsteuer für den Zeitraum 07/2020 bis 11/2020. Die steuerlich relevanten Feststellungen mündeten in den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, welcher mit 09. Oktober 2021 datiert.

Im gegenständlichen Prüfungszeitraum wurden sämtliche von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze gänzlich dem ermäßigten Steuersatz von 5% gemäß § 28 Abs 52 UStG unterworfen.

Im Zuge der durchgeführten USO wurden die Umsätze nach Produktgruppen kategorisiert und teilweise dem Regelsteuersatz von 20% USt oder dem verminderten Steuersatz von 10% USt unterworfen.

Begründend wurde von der Außenprüfung ausgeführt, dass es sich bei den Betrieben der Beschwerdeführerin um gemischte Betriebe, ähnlich wie Konditoreien oder Fleischhauereien handelt. Der begünstigte Steuersatz von 5% sei dann nicht anzuwenden, wenn bei den Umsätzen die Handelselemente im Vordergrund stehen würden oder wenn die erworbenen Waren nicht zum sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ausgerichtet seien.

Die belangte Behörde erlies folglich für den Zeitraum 07/2020 bis 06/2021 Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer, in welchen sie die Feststellungen der Außenprüfung umsetzte.

Beginnend mit der Umsatzsteuervoranmeldung 02/2021 wurde von der Beschwerdeführerin eine Aufteilung der Umsätze nach den jeweiligen Umsätzen 20%, 10% und 5% vorgenommen.

Strittig ist, ob die von der Beschwerdeführerin im Zeitraum 07/2020 bis 06/2021 erzielten Umsätze gemäß § 28 Abs 52 UStG zur Gänze dem Steuersatz von 5% unterliegen, oder ob für bestimmte Produktgruppen der Normalsteuersatz von 20% oder der ermäßigte Steuersatz von 10% zu Anwendung gelangt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes gründen auf dem Beschwerdeakt der belangten Behörde, welche im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht diesem übermittelt wurde.

Darin inne liegend sind der BP Bericht vom 09. Oktober 2021, als auch der Beschwerdeschriftsatz des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin.

Der erkennende Richter hat im Zuge der Behandlung der gegenständlichen Beschwerde Einsicht in das Firmenbuch genommen. Anhand des Firmenbuchauszuges vom 17. Dezember 2024 gründen sich die Feststellungen in Bezug auf die Gründung, das Stammkapital, den Gesellschafter, als auch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Die Feststellungen in Hinblick auf die Gründung der Beschwerdeführerin und folglich der Einbringung des nichtprotokollierten Einzelunternehmens ***9*** in die Beschwerdeführerin eröffnen sich dem erkennenden Gericht aufgrund des Notaritsaktes vom 14. September 2017. Dieser ist über das Firmenbuch abrufbar.

Das Bundesfinanzgericht hegt keine Zweifel an der Echtheit und Glaubwürdigkeit der vorliegenden Beweismittel.

Die Feststellungen in Hinblick auf die Anforderungen an etwaige Geschäftslokale der Franchisegeberin leitet das Bundesfinanzgericht aus einer Webrecherche unter ***20*** am 20. Jänner 2025 ab. Darin werden konkrete Angaben über Lage, Größe und Bauart der in Frage kommenden Filialen gemacht.

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 10 UStG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl I Nr. 3/2021 lautet auszugsweise wie folgt:

§ 10. (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

1. a) die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage 1 aufgezählten Gegenstände;

b) die Abgabe von in der Anlage 1 genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze);

(...)

§ 28 Abs 52 UStG lautet auszugsweise wie folgt:

(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) die von § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a iVm Anlage 1 Z 33, Z 3 lit. c und d, Z 9, Abs. 3 Z 1 lit. b (ausgenommen der in Anlage 2 Z 11 bis 13 aufgezählten Gegenstände) und lit. c, Z 4 und Z 6 bis 8 erfassten Lieferungen, sonstigen Leistungen, Einfuhren oder innergemeinschaftlichen Erwerbe;

(...)

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 Abs 1 bis 3 GewO lautet auszugsweise wie folgt:

(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

(...)

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;

(...)

(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.

§ 115 BAO lautet wie folgt:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten,

eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Nicht nur die Verabreichung von Speisen jeder Art ist eine dem Gastgewerbe vorbehaltene Tätigkeit, sondern auch der Verkauf von warmen und angerichteten kalten Speisen (Gruber/Paliego-Barfuß, GewO7, § 111 Anm. 22, Stand 1.10.2017, rdb.at).

Unter die dem Gastgewerbe vorbehaltene Tätigkeit fällt auch die Lieferung und damit der Verkauf von angerichteten kalten Platten, kalten oder warmen Buffets sowie sonstigen warmen Speisen und Menüs ohne Nebenleistungen (Gruber/Paliego-Barfuß, aaO, § 111 Anm. 18, mit Verweis auf VwGH 10.9.1991, 91/04/0060, betreffend Verabreichung und Verkauf von Pizze). Der Verkauf von u.a. nicht angerichteten kalten Speisen und von Lebensmitteln stellt eine Handelstätigkeit dar. Dazu gehören auch „Snacks“ (Imbisse und kalte Zwischenmahlzeiten). Der Verkauf derartiger Speisen und Lebensmittel bildet daher kein Merkmal der Ausübung des Gastgewerbes (Gruber/Paliego-Barfuß, aaO, § 111 Anm. 19).

Der Verkauf von Getränken in handelsüblich verschlossenen Gefäßen stellt eine Handelstätigkeit dar und fällt nicht unter den Gastgewerbetreibenden vorbehaltene Tätigkeiten (Gruber/Paliego-Barfuß, aaO, § 111 Anm. 28).

Der Umstand, dass zum Genuss bestimmte Waren an Ort und Stelle des Verkaufs verzehrt werden können, ohne dass der Handelsgewerbetreibende etwas dazu tun muss, qualifiziert die Tätigkeit des Gewerbetreibenden noch nicht als Verabreichung. Verabreichung (oder Ausschank) liegt 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 (Gruber/Paliego-Barfuß, aaO, § 111 Rz 58).

Die Verabreichung erschöpft sich demzufolge nicht in einer bloßen Handelstätigkeit, sondern es 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 (Erlacher in Ennöckl/Raschauer/Wessely, GewO § 111 Rz 16 (Stand 1.1.2015, rdb.at)).

Auch nach RZ 3542 der Umsatzsteuerrichtlinien, welche lediglich einen Auslegungsbehelf darstellen und für das Bundesfinanzgericht nicht bindend sind, ist unter Verabreichung und

unter Ausschank jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen, die darauf abstellt, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden und die über eine bloße Handelstätigkeit (z.B. Verkauf von handelsüblich verpackter Ware) hinausgeht.

Dagegen fallen Tätigkeiten, die nicht auf den sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ausgerichtet sind (z.B. Verkauf von Semmeln, Kipferln, Krapfen, Fleisch, Wurstsemmeln oder Torten zum Mitnehmen, Lebensmitteln und handelsüblich verpackten Waren) nicht unter die Begünstigung (vgl. auch Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG3, 2021, § 28 Rz 158).

Die Zustellung oder Bereitstellung zur Abholung (Mitnahme) von warmen Speisen, angerichteten kalten Speisen (z.B. angemachten Salaten) und offenen Getränken ist für Zwecke der Ermäßigung als eine Verabreichung von Speisen bzw. als ein Ausschank von Getränken nach § 111 Abs. 1 GewO 1994 anzusehen. Nicht begünstigt sind hingegen die Zustellung und Abholung von nicht angerichteten kalten Speisen wie Imbissen und Zwischenmahlzeiten sowie handelsüblich verpackten Speisen und Getränken. Der Verkauf von Speisen und Getränken mit Automaten ist – unabhängig davon, wo diese aufgestellt sind – analog zu behandeln.

Dies bedeutet, dass nur warme Speisen, angerichtete kalte Speisen (z.B. angemachte Salate) und offene Getränke aus Automaten dem Steuersatz von 5% unterliegen (vgl hierzu RZ 3542 UStR).

In den Anwendungsbereich der Ermäßigung sollen daher bei einem Restaurantbetrieb nur die Abholung und Zustellung von Speisen, die normalerweise vor Ort konsumiert werden, fallen. Erfolgt der Verzehr der abgeholten oder zugestellten Speisen normalerweise nicht vor Ort, ist die Ermäßigung nicht anwendbar. Der EuGH hat sich bereits mehrfach mit Umsätzen bei der Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurantsumsätze) auseinandergesetzt.

Nach dem Urteil des EuGH vom 2.5. 1996, Rs C-231/94 "Faaborg-Gelting" ist ein Restaurantsumsatz, der in der Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr besteht, durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen, sodass in Summe eine Dienstleistung vorliegt. Die Dienstleistungen reichen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen. Dabei wird dem Gast eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u.a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst.

Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen. Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel „zum Mitnehmen“ bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollten (Rn 13 f).

In einem weiteren Urteil (EuGH 10.3.2011, Rs C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, „Bog u. a.“) befasste sich der EuGH mit der Beurteilung von Tätigkeiten wie den Verkauf von Würsten, Pommes Frites und anderen Nahrungsmitteln an Imbisswagen oder –ständen zum sofortigen warmen Verzehr.

Dazu stellte der EuGH zunächst fest, dass die Abgabe solcher Waren ihr Kochen, Backen, Braten oder Aufwärmen voraussetzt, was eine Dienstleistung darstellt, die im Rahmen der Gesamtbeurteilung des fraglichen Umsatzes zum Zweck seiner Einstufung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung zu berücksichtigen ist (Rn 68).

Da sich jedoch die Zubereitung des warmen Endprodukts im Wesentlichen auf einfache, standardisierte Handlungen beschränkt, die in den meisten Fällen nicht auf Bestellung eines bestimmten Kunden, sondern entsprechend der allgemein vorhersehbaren Nachfrage ständig oder in Abständen vorgenommen werden, stellt diese Zubereitung nicht den überwiegenden Bestandteil des fraglichen Umsatzes dar und kann allein diesem nicht den Charakter einer Dienstleistung verleihen (Rn 69).

Im Ergebnis kam der EuGH zum Schluss, dass die Art. 5 und 6 der Sechsten Richtlinie (Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 384, S. 47) geänderten Fassung) dahin auszulegen sind, dass die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr an Imbissständen oder –wagen eine Lieferung von Gegenständen im Sinne des Art. 5 ist, wenn eine qualitative Prüfung des gesamten Umsatzes ergibt, dass die Dienstleistungselemente, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, nicht überwiegen (Rn 82).

Der Tenor eines weiteren EuGH-Urteils (EuGH 22.4.2021, C-703/19, J.K.) zur Auslegung des Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Anhang III Nr. 12a und Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 ist, dass der Verkauf von Speisen und Mahlzeiten dann unter den Begriff "Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen" fällt, wenn dieser mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen einhergeht, welche den sofortigen Verzehr durch den Endkunden ermöglichen soll. Dies ist aus Sicht des Verbrauchers zu bestimmen. Das heißt, sofern der Endkunde die materiellen und personellen Mittel nicht in Anspruch nimmt, welche vom Steuerpflichtigen neben dem Verzehr der bereitgestellten Speisen zur Verfügung gestellt werden, ist davon auszugehen, dass keine unterstützende Dienstleistung vorliegt und ist der betreffende Umsatz als Lieferung von Gegenständen zu qualifizieren.

Ob der Verbraucher entschieden hat, Dienstleistungen zur Unterstützung der Abgabe von Speisen und Getränken in Anspruch zu nehmen, wird je nach Art des Verkaufs der verzehrfertigen Mahlzeit vermutet (Rn 61).

Unter Berufung auf dieses EuGH-Urteil vom 22.4.2021 entschied der BFH (Beschluss vom 15.9.2021, XI R 12/21), dass die Abgabe von standardisiert zubereiteten Speisen durch einen Imbissstand zum Verzehr an einem Tisch mit Sitzgelegenheiten zu einem Restaurationsumsatz führt; die Schwelle zum Restaurationsumsatz ist überschritten, weil die Bereitstellung von Geschirr, Besteck oder Mobiliar (Tische mit Sitzgelegenheit) einen gewissen personellen Einsatz erfordert, um das gestellte Material herbeizuschaffen, zurückzunehmen und gegebenenfalls zu reinigen. Dagegen liegt nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH bei der Abgabe von Speisen zum Mitnehmen eine Lieferung vor.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In § 167 Abs. 2 BAO ist der Grundsatz der freien Beweiswürdigung umschrieben. Im Abgabenverfahren wird von mehreren Möglichkeiten daher jene als erwiesen anzunehmen sein, die gegenüber allen anderen in Betracht kommenden möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 167 E 34, Stand 15.4.2018, rdb.at).

Laut Beschwerde betreibt die Beschwerdeführerin fünf ***14***-Franchise Filialen und bietet u.a. belegte Weckerl, heiße Snacks, Mehlspeisen, Backwaren sowie kalte und warme Getränke zum Verkauf an.

Die angebotenen Produkte werden in den Backstationen laufend frisch gebacken und zubereitet. Die Zubereitung erfolgt in festgelegten Arbeitsschritten, nach sogenannten Prozessbeschreibungen nach den Vorgaben des ***15***. Die für die Zubereitung notwendigen Zutaten in der benötigten Menge werden in einer grafischen Darstellung festgelegt. Die Produkte werden unverpackt in Verkaufsvitrinen angeboten. Die Kunden können sich nach dem Erwerb der Produkte entscheiden, ob sie diese im jeweiligen Lokal am Tisch oder unterwegs verzehren. Die Mitarbeiter säubern die Essbereiche sowie die Tische und räumen diese ab.

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Prozessbeschreibung für ein „Ciabatta Schnitzel“ lautet wie folgt:

„1 Ciabatta Brötchen, 1,5 Blätter Lollo Bionda, 1 Stück Hühnerschnitzel paniert, 1 Scheibe Tomate, 2 Schreiben Gurke. Ciabatta aufschneiden und mit Lollo Bionda belegen. Schnitzel halbieren und auf Lollo Bionda legen. Schnitzel mit Gurke und Tomate belegen und den fertigen Artikel in der Theke präsentieren.“

Eine weitere in dem vom Finanzamt vorgelegten Akt befindliche Prozessbeschreibung (Produktspezifikation) ist die für „Crunchy Chicken“. Sie lautet wie folgt:

„1 Stück Kaisersemmel, 5 g Sauce Tartare, 1 Blatt Lollo Bionda, 1 Stück Chicken Burger Crunchy, 1 Scheibe Tomate. Kaisersemmel aufschneiden und mit Sauce Tartare bestreichen. Mit Lollo Bionda, fertig gebackenes Crunchy Chicken Patty und Tomate belegen. Den Crunchy Chicken in der Theke präsentieren.“

Nach TZ 1 der Niederschrift vom 05. Oktober 2022 in Verbindung mit dem BP Bericht vom 09. Oktober 2021, versteuerte die Beschwerdeführerin, im Zeitraum 07/2020 bis 06/2021 alle Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz von 5%.

Eine genaue Auskunft über das Verhältnis von Take away und Lokalkonsumation konnte seitens der Beschwerdeführerin nicht getroffen werden. Dafür notwendige Aufzeichnungen fehlen in den (elektronischen) Daten der Beschwerdeführerin.

Speisen und Getränke sind aber dann nicht begünstigt, wenn dabei Handelselemente im Vordergrund stünden oder sie nicht auf den sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ausgerichtet seien. Offene und warme Getränke seien ebenso wie warm zubereitete Speisen mit 5% zu versteuern, Getränke in geschlossenen Gebinden mit 20 %, Gebäck, kalte Snacks und Jausenweckerl mit 10 %.

Demzufolge ist für die Umsätze der Warengruppe 9, 10 und das „Ciabatta Schnitzel“ der Warengruppe 8 der ermäßigte Steuersatz von 5% anerkannt worden.

Dem Argument der Beschwerdeführerin – dargelegt in der Beschwerdeschrift vom 16. November 2021 -, es seien alle Umsätze mit dem Steuersatz von 5% erfasst worden, weil die Beschwerdeführerin als Gastronomiebetrieb anzusehen sei und auch über die nötigen gewerberechtlichen Berechtigungen verfüge, ist zu entgegnen, dass für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 5% nicht entscheidend ist, ob das Unternehmen der Beschwerdeführerin ein Gastronomie- oder Handelsbetrieb oder ein gemischter Betrieb ist, sondern der Umstand, dass die getätigten Umsätze unter den Begriff „Verabreichung von Speisen und Ausschank von Getränken“ im o.a. Sinn subsumiert werden können, das heißt, dass Dienstleistungen erbracht werden, welche die sofortige Konsumation der Speisen und Getränke ermöglichen sollen.

Ebenso wenig entscheidend ist der wiederholte Verweis auf vergleichbare Konzepte bei anderen Systemgastronomen, wie sie beispielsweise ***16*** darstellen, da im Beschwerdefall auf den konkreten Betrieb der Beschwerdeführerin abzustellen ist.

Für eine „Verabreichung“ oder einen „Ausschank“ ist erforderlich, dass die Tätigkeit über eine bloße Handelstätigkeit hinausgeht. Weiters soll nur die Abholung (oder Zustellung) von Speisen, die üblicherweise vor Ort konsumiert werden, in den Anwendungsbereich der Ermäßigung fallen. Dies vor dem Hintergrund, dass die von der COVID-19-Krise besonders

getroffene Gastronomie unterstützt werden soll, nicht jedoch der Handel (vgl. 242 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVII. GP).

Ob der ermäßigte Steuersatz auf die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken angewendet werden darf, hängt daher grundsätzlich von der Art des Konsums ab, konkret davon, ob ein Kunde die erworbene Speise/das erworbene Getränk vor Ort verzehrt/trinkt oder diese/dieses mitnimmt.

Dazu hat die Beschwerdeführerin jedoch keine Aufzeichnungen geführt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt die Zubereitung warmer Speisen, die sich im Wesentlichen auf einfache, standardisierte Handlungen beschränkt und in den meisten Fällen nicht auf Bestellung eines bestimmten Kunden erfolgt, nicht den überwiegenden Anteil des betreffenden Umsatzes dar. Nichts anderes kann für die Zubereitung (kalter) Speisen gelten, für deren Verzehr nur wenige, oben beispielhaft beschriebene Handgriffe, aber weder ein Kochen, Backen oder Aufwärmen erforderlich ist.

Aufgrund der exemplarisch für verschiedene Produkte angeführten Prozessbeschreibungen ist die von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vorgebrachte aufwendige Zubereitung der überwiegenden Anzahl der zu verkaufenden Produkte nicht nachvollziehbar.

Der Einwand, die überwiegende Anzahl der zu verkaufenden Produkte müsse vorab vor Ort bearbeitet und zubereitet werden, sowie der Hinweis auf die durch Prozessbeschreibungen standardisierten Zubereitungen und die Veredelung der Speisen mit Wurst, Schinken, Käse, etc., trifft auf kalte Snacks und Jausenweckerl zu, die in den Filialen der Beschwerdeführerin zubereitet werden und für die das Finanzamt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 5% nicht anerkannt hat.

Dagegen ist die genannte Bearbeitung für Gebäck, welches nach Ansicht der belangten Behörde ebenfalls nicht dem ermäßigten Steuersatz von 5% unterliegt, nicht erforderlich.

In diesem Zusammenhang ist die Frage zu beantworten, ob kalte Snacks und Jausenweckerl als „angerichtete kalte Speisen“ oder als „nicht angerichtete kalte Speisen“ anzusehen sind und deren Verkauf bzw. Mitnahme mit 5% oder 10% zu besteuern ist.

Die o.a. Judikatur bzw. Literatur nennen als Beispiele für „angerichtete kalte Speisen“ angemachte Salate, kalte Platten oder kalte Buffets, als Beispiele für „nicht angerichtete kalte Speisen“ dagegen „Snacks“ (Imbisse und kalte Zwischenmahlzeiten).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts lassen die erforderlichen Zubereitungsschritte, die anhand der beispielhaft angeführten Prozessbeschreibungen dokumentiert sind, darauf schließen, dass die kalten Snacks und Jausenweckerl den „nicht angerichteten kalten Speisen“

zuzuordnen sind und nicht den „angerichteten kalten Speisen“, welche, wie die angeführten Beispiele erkennen lassen, eine deutlich aufwendigere Zubereitung erfordern.

Das o.a. Urteil des EuGH vom 22.4.2021, wonach nicht die Art der Zubereitung entscheidend ist, sondern der dem Erwerber angebotene Dienstleistungsumfang, den dieser aber auch tatsächlich in Anspruch nehmen muss, wobei die vom Verbraucher getroffene Entscheidung je nach Art des Verkaufs der verzehrfertigen Mahlzeit vermutet wird, führt zu keinem anderen Ergebnis.

Werden Speisen vor Abgabe an den Gast erwärmt oder warme Getränke geordert, erschließt sich daraus ein Verzehr an Ort und Stelle, weil andernfalls ein Erwärmen sinnlos wäre. Die Bereitstellung von Tischen und Sitzplätzen zum Verzehr dieser (warmen) Speisen und Getränke vor Ort wie auch das Abräumen – sofern dies die Gäste nicht selbst erledigen – und Abwischen der Tische stellen nach der Judikatur Dienstleistungen dar, die auf einen Verzehr bzw. einen Ausschank im Sinne des § 111 Abs. 1 iVm Abs. 3 GewO 1994 schließen lassen.

Den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass bei Unternehmen wie dem der Beschwerdeführerin ein Großteil der Gäste die Speisen nicht an Ort und Stelle verzehrt, sondern mitnimmt. Dementsprechend werden auch die für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgestellten Vorrichtungen (Tische) dimensioniert.

Auf der Homepage ***1*** ist unter dem Punkt Franchise Konzept folgend zu lesen:

„Wir setzen auf attraktive Ladenlokale

Hohe Kaufkraft: Städte oder Stadtteilzentren mit über 40.000 Einwohnern (Richtwert, abhängig von der tatsächlichen Kaufkraft)

Gute Lage: Stark frequentierte Fußgängerzonen, Einkaufsstraßen, Einkaufscenter, Gewerbegebiete und Verkehrsmittellagen

Passende Fläche: 40-300 qm Netto-Verkaufsfläche (ohne Nebenflächen), im Erdgeschoss mit direktem Zugang

Geeignetes Objekt: Langfristiger Mietvertrag (mindestens 5 Jahre), offene Front (mindestens 6m Glasfalttür)“

Auch wenn, wie im Beschwerdeschriftsatz moniert, die gegenständliche Betriebsprüfung während aufrechter Coronamaßnahmen stattgefunden hat und somit in der betreffenden Filiale kein „Normalbetrieb“ vorherrschte, kann aufgrund des oben angeführten Konzeptes, welches auf der Homepage der ***14*** abrufbar ist, darauf geschlossen werden, dass das Angebot der Beschwerdeführerin in erster Linie an Laufkundschaft gerichtet ist.

Diese wählt das gewünschte Produkt in der Vitrine aus, bezahlt es folglich und konsumiert die Ware dann außerhalb des Geschäftslokals im Gehen.

Würde sich das Angebot hauptsächlich an Kunden richten, welche die Produkte vor Ort in der Filiale an einem Tisch konsumieren, müsste aufgrund der hohen Frequenz an (Lauf)Kundschaften ein viel größeres Angebot an Sitzplätzen zur Verfügung gestellt werden.

Genau ein solches Konzept wird allerdings von der Franchisegeberin und darauf aufbauend von der Beschwerdeführerin nicht verfolgt.

Wie in der Beschwerdeschrift durch den steuerlichen Vertreter zudem ausgeführt wird, ist Ziel eine Vereinheitlichung, welche dem Gast in jedem Franchiselokal die gleiche Produktpalette in der identen Qualität anbieten soll.

Genauso verhält es sich mit den entsprechenden Ladenlokalen. Den oben angeführten Ausführungen auf der Homepage folgend, sollen diese von der Fläche, der Lage, ja sogar hinsichtlich der Gestaltung des Eingangsbereichs möglichst ident sein.

Aufgrund dieser Vorgaben bedarf es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes seitens der Betriebsprüfung auch keinerlei Differenzierung bezüglich der verschiedenen Filialen der Beschwerdeführerin.

Leitendes Konzept einer Systemgastronomie ist, wie oben bereits aufgezeigt, dass den Kunden sowohl was das kulinarische Angebot, dessen Qualität, als auch in Bezug auf die Ladenlokalität ein möglichst vereinheitlichtes und somit leicht vergleichbares, leicht wiedererkennbares Gesamtkonzept angeboten wird.

Das Bundesfinanzgericht kann aus diesem Grunde eine diesbezüglich monierte Aktenwidrigkeit im Sinne eines nicht Erforschen des Sachverhaltes und der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nicht erkennen.

Die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 07. Dezember 2021 sind schlüssig und nachvollziehbar. Einer Beschwerdevorentscheidung kommt nach der Judikatur die Wirkung eines Vorhaltes zu. Im Rahmen des Vorlageantrages wäre es der Beschwerdeführerin somit möglich gewesen den diesbezüglichen Ausführungen entgegenzutreten. Von dieser Möglichkeit wurde kein Gebrauch gemacht.

Mangels Vorlage entsprechender Beweismittel kann nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde (nur) die Umsätze aus dem Verkauf warmer Snacks und warmer und offener Getränke als zum Verzehr vor Ort bestimmt angesehen und diese Umsätze dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 5% unterworfen hat, die Umsätze aus dem Verkauf der übrigen Speisen und Getränke aber als zur Mitnahme bestimmt gewertet und auf diese Umsätze den jeweiligen Umsatzsteuersatz von 10% bzw. 20% angewendet hat.

Abschließend wird daher festgehalten, dass für die warmen Speisen und Getränke der Warengruppen 9, 10 und 20 der Umsatzsteuersatz iHv 5% anerkannt wurde.

Für das in der Warengruppe 8 enthaltene Ciabatta Schnitzel (warme Speise) wurde ebenso der 5%ige Steuersatz zugestanden.

Der Anteil des Umsatzes dieses Produktes in der WG 8 wird auf Basis einer stichprobenartigen Datenkontrolle seitens der Betriebsprüfung mit 4% geschätzt. Dies aufgrund der Tatsache, dass entsprechende Aufzeichnungen im Rechenwerk der Beschwerdeführerin nicht vorhanden sind.

Letztlich gibt das Bundesfinanzgericht zu bedenken, dass seitens des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin beginnend mit dem UVA 02/2021 nicht mehr sämtliche Umsätze mit 5% Ust erfasst, sondern auch Umsätze in den Kennzahlen für 10% und 20%ige Umsatzsteuer eingetragen wurden.

Der gegenständliche elektronische Beschwerdeakt der belangten Behörde beinhaltetete alles wesentlichen Unterlagen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes. Wesentliche fehlende Sachverhaltsermittlungen durch die belangte Behörde, welche die beantragte Vorgehensweise gemäß § 278 Abs 1 BAO rechtfertigen, liegen nicht vor. Das angerufene Bundesfinanzgericht war deshalb in der Lage, in der Sache selbst zu entscheiden.

Die gegenständliche Beschwerde war aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010). Mit dem bloßen Hinweis auf fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird nicht dargelegt, dass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vom Verwaltungsgerichtshof zu lösen wäre (VwGH 23.9.2014, Ro 2014/01/0033).

Der Umstand allein, dass die zu lösenden Fragen in einer Vielzahl von Fällen auftreten können, bewirkt nach der Rechtsprechung ebenfalls nicht ihre Erheblichkeit im Sinne von Art. 133 B-VG (VwGH 26.3.2014, Ro 2014/03/0024).

Dass der Revisionswerber die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes für verfehlt erachtet, vermag für sich ebenfalls nicht zu bewirken, dass die Behandlung der Revision von

Fragen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhinge (VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0014). Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei Beantwortung der Frage, welche Umsätze unter den Begriff „Verabreichung von Speisen und Ausschank von Getränken“ im Sinne des § 111 Abs. 1 Z 2 GewO zu subsumieren sind, an der zitierten Rechtsprechung des EuGH.

Da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne der angeführten Rechtsprechung nicht vorliegt, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. Februar 2025