

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch COUNT IT TAX gsp Steuerberatung GmbH, Technologiestraße 5, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 7. März 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 8. Jänner 2025 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2021 sowie Festsetzung Umsatzsteuer für November 2023, Steuernummer ***BF1StNr3*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe entnommen 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

Das Finanzamt für Großbetriebe (FA) erließ am 8.1.2025 nach Außenprüfung für das Jahr 2021 geänderte Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer und setzte die Umsatzsteuer für November 2023 bescheidmäßig fest.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Bp-Bericht) wird begründend ausgeführt, dass die Bf. unter dem Namen ***1*** Brötchen und Getränke vertreibe. In der Zeit der Covid 19 Krise habe die Bf. diese Umsätze sämtlich mit 5% der Umsatzsteuer unterzogen. Entsprechend § 28 Abs. 52 Z 1 lit. a UStG 1994 wäre diese zeitlich befristete Begünstigung an eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe gebunden gewesen. Unter die Begünstigung falle jede Tätigkeit, die darauf abstelle, dass Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen würden und über eine bloße Handelstätigkeit hinausgingen. Die Zustellung oder Bereitstellung zur Abholung von warmen und angerichteten kalten Speisen und geöffneten Getränken sei

ebenfalls von der Bestimmung erfasst. Tätigkeiten die nicht auf den sofortigen Verzehr ausgerichtet seien (Verkauf von Wurstsemmeln oder Torten zum Mitnehmen sowie verpackten Lebensmitteln) würden nicht unter diese Begünstigung fallen. Da nicht alle getätigten Umsätze die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt hätten seien folgende Änderungen der Umsätze vorzunehmen

2021	
€	
Stpfl. Umsätze	-162.528,18
Umsätze 5 %	-3.575.619,96
Umsätze 10 %	3.413.091,78

Für den Nachschau-Zeitraum 2022 betrage die Berichtigung 76.481,58 €. Dieser Betrags sei mit Zustimmung der Bf. in der UVA für November 2023 erfasst worden.

Die weiteren Feststellungen der Bp im Bereich der Umsatzsteuer blieben unbekämpft.

Die aus den Feststellungen zur Umsatzsteuer 2021 resultierende Nachforderung von 162.528,18 € stellte die Bp. im Rahmen der Gewinnermittlung 2021 als Rückstellung und änderte aus diesem Titel den Körperschaftsteuerbescheid 2021.

Die weiteren Feststellungen der Bp. hinsichtlich Körperschaftsteuer wurden nicht bekämpft.

In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist fristgerecht eingebrachten Beschwerde wird auszugsweise wörtlich eingewendet:

Der verminderte Umsatzsteuersatz von 5% bis zum 31.12.2021 wurde unter anderem zur Unterstützung der Gastronomie eingeführt. Der ermäßigte Steuersatz galt bis 31.12.2021 für alle Speisen und Getränke in der Gastronomie - im Gegensatz zum 19. COVID 19-Gesetz, das nur für nichtalkoholische Getränke Anwendung fand. Die Absenkung des Umsatzsteuersatzes umfasste die Verabreichung von Speisen aller Art sowie den Ausschank von Getränken iSd § 111 Abs 1 GewO, welcher vorschreibt, dass hierfür eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe erforderlich ist. Darüber hinaus konnte die Regelung auch Anwendung finden, wenn die Verabreichung von Speisen oder- der Ausschank von Getränken für den Genuss an Ort und Stelle durch eine entsprechende Gewerbeberechtigung - z.B. Bäcker, Fleischer oder Konditoren - mitumfasst war, wodurch diese Regelung ausgeweitet wurde.

Gemäß § 111 Abs 3 GewO 1994 ist unter Verabreichung und unter Ausschank demnach jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen, die darauf abzielt, dass Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden können und die über eine bloße Handelstätigkeit hinausgeht.

Die Beschwerdeführerin hatte und hat die Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe inne und könnte ohne diese ihr Unternehmen nicht betreiben. Die Gewerbeberechtigung wurde mehrmals von den zuständigen Gewerbebehörden geprüft und für richtig befunden. Zudem wurden in der Vergangenheit erhebliche Summen investiert, um die Gastro-Räumlichkeiten umzubauen und zu modernisieren, mit dem Ziel, den Verzehr vor Ort zu steigern. Je nach Größe der Filiale schwankt die Anzahl der Sitzplätze zwischen 7 und 25, wobei die allgemein für

Gastrokunden nutzbaren Sitzplätze bei der Filiale am Westbahnhof Wien sogar bis zu 48 Sitzplätze ermöglichen; ebenso haben die Filialen zwischen einem und 18 Stehplätzen. Dazu kommen Sitz- und Stehplätze in den Schanigärten einzelner Filialen. Zudem sind die Theken der Filialen auch in einer Weise konstruiert, die den unmittelbaren Verzehr im Stehen ermöglichen. Weiters spricht auch der typischerweise mit dem Verzehr eines Brötchens assoziierte Konsum eines sogenannten „Pfiff“ für die Ausrichtung der Tätigkeit auf den Verzehr an Ort und Stelle.

.....

Es handelt sich somit insgesamt jedenfalls um eine Tätigkeit der Beschwerdeführerin, die auf den sofortigen Verzehr an Ort und Stelle ausgerichtet ist. Zweifelsfrei liegen hier Tätigkeiten vor, welche über eine bloße Handelstätigkeit hinausgehen, zumal die Beschwerdeführerin ohne die Gastgewerbeberechtigung ihre Tätigkeit einstellen müsste und diese keinen Handelsbetrieb darstellt

Unter Punkt 5 ihres Prüfungsberichts hat die Prüferin die Tätigkeit der Beschwerdeführerin offenbar auf den Verkauf von „handelsüblich verpackter Ware“ reduziert - vergleichbar mit dem Verkauf von Wurstsemmeln oder Torten - und dabei die komplizierte und aufwendige Eigenproduktion der Aufstriche nicht berücksichtigt. Die traditionsreichen Brötchen der Beschwerdeführerin haben die Besonderheit, dass die Zubereitung stets frisch erfolgt und mit Handarbeit ausgeführt wird, was einen erheblichen organisatorischen Aufwand erfordert. Die Aufstriche für die Brötchen werden im Unternehmen der Beschwerdeführerin aus den verschiedensten Zutaten selbstgemacht, gekocht und auf Brötchen serviert, womit diese ganz und gar nicht mit einfachen Wurstsemmeln vergleichbar sind. Darüber hinaus unterstreichen die Unternehmensgeschichte, die Philosophie und die Vermarktung, dass die Brötchen nicht als klassisches „to-go“ Produkt zu betrachten sind, sondern vielmehr für den Genuss vor Ort bestimmt sind.

....

Gegenständlich liegen die Voraussetzung für den ermäßigten Steuersatz somit nicht bloß aufgrund der tatsächlichen Ausrichtung der Tätigkeit auf den Genuss von Speisen oder Getränken an Ort und Stelle vor, sondern auch, da die Beschwerdeführerin eine aufrechte Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Gastgewerbes innehat.

Darüber hinaus ist auch die Zustellung oder Bereitstellung zur Abholung (Mitnahme) von warmen Speisen, angerichteten kalten Speisen (z.B. angemachte Salate) und von offenen Getränken für Zwecke der Ermäßigung als eine Verabreichung von Speisen bzw. Ausschank von Getränken iSd § 111 Abs 1 GewO 1994 zu qualifizieren. Dies bedeutet, dass bei Zustellungen und Abholungen nur warme Speisen, angerichtete kalte Speisen und offene Getränke dem Steuersatz von 5% unterliegen. Vergleichbar mit Sushi, das als kalt angerichtete Speise gilt (vgl. ÖStZ 2020/485, Heft 14 v. 31.7.2020), sind somit auch die im Angebot der Beschwerdeführerin geführten kalt angerichteten Brötchen vom niedrigeren Steuersatz erfasst.

....

Die Waren der Beschwerdeführerin sind nicht - wie für handelsüblich verpackte Waren üblich - vakuumverpackt und mit einem bestimmten Haltbarkeits- bzw. Mindesthaltbarkeitsdatum versehen. Auch die Zusammensetzung des Inhaltes ist bei handelsüblich verpackten Waren üblicherweise eindeutig angegeben. Die Brötchen der Beschwerdeführerin sind in den Filialen jedoch unverpackt und können von jedem einzelnen Kunden vor Ort konsumiert werden. Unterstrichen wird dies dadurch, dass es sich um sensible Frischeprodukte handelt, welche zum sofortigen Verzehr bestimmt sind. Aus diesem Grund sind auch in den einzelnen Filialen der Beschwerdeführerin nie Brötchen schon in Kartons eingepackt, sondern werden nach Auswahl des Kunden erst für jeden Kunden frisch verpackt.

.....

Laut Erkenntnis des VwGH vom 2.10.1962, 717/61 erschöpft sich die Verabreichung 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. Verabreichung (oder Ausschank) liegt vielmehr 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/Pallege-Barfuß, GewO § 111 Anm S8 mit Verweis auf vgl VwSlg 4769 A/1958 und VwSlg 5875 A/1962). Gegenständlich wird jedes Brötchen in der Filiale auf einem Teller serviert und durch zusätzliche Dienstleistungen ergänzt. Dazu gehören die Präsentation am Buffet, Beratung und Beantwortung von Fragen betreffend Zutaten und Allergene, die Bereitstellung von Besteck und Servietten sowie der direkte Service am Gast. Darüber hinaus wird auch die frische Belegung eines Brötchens nach den Sonderwünschen des Kunden angeboten. Nur auf Nachfrage des Kunden werden die Brötchen hingegen in einen Karton gelegt und für die Mitnahme übergeben. Jedenfalls wird eine Tätigkeit durch die Beschwerdeführerin entfaltet, die es den Gästen erlaubt, die Speisen an Ort und Stelle zu sich zu nehmen, ohne noch etwas dazu tun zu müssen.

.....

Zur vorgenommenen Abgrenzung der Umsatzerlöse wird wörtlich ausgeführt:

Zwar gesteht die Prüferin den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 5% für gewisse Umsatzerlöse zu, da die Erfordernisse der Bestimmungen erfüllt und die Gastrogewerbeberechtigungen hat, jedoch nur in einer willkürlich errechneten Höhe. In der Berechnung wurde von den Gesamtumsatzerlösen im Zeitraum Juli 2020 bis Dezember 2021 iHv 9.072.987,54 EUR ausgegangen. Aus diesem Zeitraum wurden die Betretungsverbotszeiträume während der COVID-19 Pandemie ausgenommen und eine pauschale Ermittlung der Umsätze pro Tag herangezogen, unabhängig davon, ob in der jeweiligen Filiale eine 5- oder 6-Tages-Woche betrieben wird. Von den dann verbleibenden Umsätzen wurde eine Pauschale iHv 22,15% abgezogen, da diese laut einer Auswertung auf Lieferungen und Abholungen entfallen. Von dem Restwert der Umsatzerlöse iHv 4.292.792,29 EUR wurden die 5% Umsatzsteuer gewährt, jedoch für die ausgeschiedenen Umsatzerlöse iHv 4.780.195,25 EUR nicht, woraus eine Nachzahlung iH der noch nicht entrichteten 5% Umsatzsteuer resultieren soll.

In der mündlichen Verhandlung vom 30.4.2026 wurde von beiden Parteien übereinstimmend vorgebracht, dass im abweichenden Wirtschaftsjahr 1.5.2020 bis 30.4.2021 ein Teil der erzielten Entgelte – nämlich 12.000 € - auf verschlossene Getränke zur Mitnahme entfiel.

Die Bf. brachte vor, dass sie nunmehr erkannt habe, dass die von ihr verkauften Handelswaren im Betrag von insgesamt 20.073,63 € (7.048,82 € und 13.024,81 €) nicht unter den ermäßigten Steuersatz von 5% zu subsumieren seien.

Hinsichtlich der verkauften Mitnahme-Brötchen sei jedoch von zubereiteten kalten Speisen, welche dem ermäßigten Steuersatz von 5% unterlägen, auszugehen. Dazu stellte die Bf. (nochmals) ausführlich den Fertigungsverfahren der Brötchen im Unternehmen dar. Die übergebene schriftliche Darstellung wurde zum Akt genommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ermittelt ihren Gewinn im Rahmen eines abweichenden Wirtschaftsjahres mit einem Bilanzstichtag 30.4. eines jeden Jahres. Die Jahreserklärung und -Veranlagung Umsatzsteuer folgt entsprechend § 20 Abs. 1 u. 3 UStG 1994 der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung. Der hier bekämpfte Umsatzsteuerbescheid 2021 umfasste daher die Umsätze von 1.5.2020 bis 30.4.2021.

Mit der bekämpften Umsatzsteuerfestsetzung für November 2023 setzte die belangte Behörde die ihrer Ansicht nach mit 10% statt mit 5% zu versteuernden Umsätze des Zeitraums 1.5.2021 bis 31.12.2021 unter dem Titel „sonstige Änderungen“ fest.

Die Bf. hat seit Jahren eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe und betreibt an mehreren Standorten in Wien unter dem Namen ***1*** ein Gastgewerbeunternehmen in welchem sie Brötchen mit unterschiedlichen, selbst hergestellten Aufstrichen sowie zugekaufte Süßwaren und Getränke verkauft. Die Brötchen und Getränke können von den Kunden in den jeweiligen Räumlichkeiten und unmittelbar vor dem Lokal (Schanigarten) an - je Filiale unterschiedlich vielen - Sitz- und Stehtischen sofort konsumiert werden. Zusätzlich besteht die Möglichkeit die Brötchen nach Wahl in von der Bf. zur Verfügung gestellten Kartons unterschiedlicher Größe mitzunehmen. Zusätzlich bietet die Bf. ihren Kunden die Möglichkeit Aufstrichbrötchen (auch online) auszuwählen, zu bestellen und abzuholen oder durch die Bf. zustellen zu lassen.

Die Filialen haben je Standort einerseits unterschiedlich viele Steh- und Sitzplätze für die Konsumationen andererseits decken sich die Öffnungszeiten der einzelnen Lokale nicht. Jede Filiale verfügt jedoch über mehr als acht Plätze zur Konsumation der verabreichten Speisen und Getränke.

Die Herstellung der Aufstriche für die Brötchen erfolgt ausschließlich durch die Bf., die Zutaten wie Eier, Gemüse, Gewürze, Fisch sowie das Brot werden zugekauft.

In der zentralen Küche der Bf. in ***Bf1-Adr*** werden unter Anleitung mehrerer Köche täglich bis zu 30 verschiedene Aufstriche hergestellt. Dazu werden zahlreiche Eier gekocht, geschält und zerkleinert und je nach Rezeptur mit anderen, ebenfalls zuvor im Unternehmen zerkleinerten Zutaten wie Gewürzgurken, Zwiebel, Tomaten, Pfefferoni, Fisch, Kräuter, Kren etc. sowie Gewürzen vermischt und in Kühlbehälter abgefüllt. Die Kühlbehälter werden dann in die einzelnen Filialen transportiert. Das zugekaufte Brot wird in einer besonderen Form und Größe speziell für die Bf. von einem Zulieferbäcker hergestellt und in große Scheiben vorgeschnitten vom Zulieferer direkt in die Filialen der Bf. geliefert.

In den Filialen streichen die Mitarbeiter die Aufstriche nach einer zuvor über einige Wochen

erlernten Technik auf die großen vorgeschnittenen Brotscheiben, wobei teilweise - je nach Art bis zu drei - unterschiedliche Aufstriche auf die Brotscheiben aufgetragen werden. Die bestrichenen Großscheiben werden sodann quer in gleich große Schnitten (Brötchen) geschnitten und in einem weiteren Arbeitsschritt allenfalls noch garniert (zB. mit Ei-Scheiben, Zwiebelringen, Schnittlauch etc.). Die fertig garnierten Brötchen werden sodann in den Kühlvittrinen präsentiert und zum Verkauf angeboten. Über Kundenwunsch können im Einzelfall Zutaten (zB.: Zwiebel) weggelassen oder hinzugefügt werden.

Zusätzlich zu den Brötchen können Kunden in den Lokalen der Bf. zugekaufte Süßigkeiten und Petit Fours zum sofortigen Verzehr oder zur Mitnahme erwerben. Im Streitzeitraum 2021 (umfassend die Umsätze 1.5.2020 bis 30.4.2021) erzielte die Bf. Umsätze mit zugekauften Süßwaren bzw. Mehlspeisen von 20.073,63 €.

Des Weiteren werden verschiedene offene Getränke zur Konsumation im Lokal sowie auch Getränke in PET-Flaschen zum sofortigen Konsum oder zur Mitnahme angeboten. Im Streitjahr 2021 (umfassend die Umsätze 1.5.2020 bis 30.4.2021) erzielte die Bf. zwischen 1.7.2020 und 30.4.2021 mit Getränkelieferungen in PET-Flaschen aus Abholungen der Kunden Umsätze von 12.000,00 €.

Für den Streitzeitraum konnte die Bf. keine Aufzeichnungen vorlegen aus welchen ersichtlich war wie hoch der Anteil der nicht sofort verzehrten Speisen und Getränke war. Erst ab dem Geschäftsjahr 2023/24 unterscheidet das von der Bf. verwendete Kassensystem bei den verkauften Brötchen zwischen Vor-Ort-Konsumation und Mitnahmen bzw. Zustellungen. Dabei ergibt sich, dass bei einem Gesamtumsatz mit Brötchen im Geschäftsjahr 2023/24 von rund 6,5 Mio € der weitaus überwiegende Umsatz - nämlich rund 5 Mio € - auf die Sofortkonsumationen entfällt. Es ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung betreffend dieses Unternehmen davon auszugehen, dass diese Relation zwischen Sofortkonsumation und Mitnahme/Zustellung in den Jahren vor 2023 nicht wesentlich anders war und dieses Umsatzverhältnis auch im Streitzeitraum – soweit außerhalb der COVID19 bedingten Betretungsverbote – gegeben war.

Der Festsetzungszeitraum November 2023 fällt in des Geschäftsjahr 2023/2024 der Bf. Im Geschäftsjahr 2023/2024 war einem Dienstnehmer ein vorsteuerabzugsfähiger PKW überlassen worden. Dieser Vorgang wurde von der Bp. als Leistungsaustausch angesehen, wobei der Wert der monatlichen Bemessungsgrundlage mit 606,07 € angesetzt wurde. Dieser Monatsbetrag wurde nicht bekämpft, das Gericht geht daher von dessen betraglicher Richtigkeit aus.

Ein Umsatzsteuerbescheid 2024 (umfassend das Geschäftsjahr 2023/24) ist bislang trotz Abgabe einer entsprechenden Umsatzsteuererklärung nicht ergangen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Herstellungsvorgang der Brötchen ergeben sich aus dem glaubwürdigen Vorbringen der Bf. und werden von der Amtspartei als solches auch nicht bestritten. Sie decken sich zudem mit den eigenen Wahrnehmungen der Richterin beim Besuch der von der Bf. betriebenen Lokale.

Die Feststellungen zu den Umsätzen und der Höhe der Umsätze mit zugekauften Desserts und Getränken ergeben sich aus dem übereinstimmenden und glaubwürdigen Parteivorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Umsatzsteuer 2021

§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. a UStG 1994 in der für den Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2020 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 60/2020) lautet:

Abweichend von § 10 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 60/2020 ermäßigt sich die Steuer für die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken im Sinne des § 111 Abs. 1 GewO 1994, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Jänner 2021 ausgeführt werden bzw. sich ereignen, auf 5%."

Der begünstigte Steuersatz von 5 % war ursprünglich bis 31.12.2020 begrenzt. Mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz wurde eine Verlängerung des begünstigten Steuersatzes von 5 % bis 31.12.2021 beschlossen.

Zur Einordnung des ermäßigten Steuersatzes knüpft § 28 Abs. 52 UStG 1994 an die Bestimmung des § 111 Abs. 1 GewO 1994 an.

Das Vorliegen einer aufrechten Gewerbeberechtigung nach § 111 GewO 1994 ist jedoch keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes; abgestellt wird vielmehr darauf, ob die Verabreichung von Speisen bzw. der Ausschank von Getränken der Art nach eine solche nach § 111 Abs. 1 Z 2 GewO 1994 ist.

§ 111 Abs. 1 bis 3 GewO 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

(...)

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."

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 dem 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 (UStR), 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. 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 abgeholt 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 dies 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.

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).

Bezogen auf den gegebenen Sachverhalt ist zunächst zu erkennen, dass der Verabreichung der Brötchen an den Kunden ein umfangreiches Herstellungsverfahren mit hoch verderblichen Zutaten (Eier) im Unternehmen vorangeht. Bevor daher die letztlich kalt abgegebenen Speisen verzehrbereit sind ist ein umfangreicher Koch- und Zubereitungsvorgang vorgelagert. Es fließen sohin zahlreiche Dienstleistungen von entsprechend geschultem Personal in den Herstellvorgang des fertigen Produkts ein. So sind zunächst die verschiedenen Rezepturen für die Herstellung der bis zu 30 verschiedenen Aufstriche zu beachten, welche unter der Aufsicht von Köchen zubereitet werden. Im zweiten Schritt werden die selbst erzeugten Aufstriche in

einer bestimmten Art auf die Brotscheiben aufgestrichen, sodann geschnitten und im Anschluss dekoriert. Anders als bei der Herstellung von Wurstsemmeln oder ähnlichen Imbissen wo fertig zugekaufte Waren in einer bestimmten Menge und Reihenfolge auf eine Backware gelegt werden, wird im gegebenen Fall **das aus der Sicht des Kunden leistungsbestimmende Produkt** – nämlich der Aufstrich – durch die Bf. in einem arbeitsaufwändigen Verfahren selbst hergestellt. Darüber hinaus werden die vom Kunden ausgewählten Speisen und Getränke auf Tellern angerichtet. Die Mitarbeiter unterstützen die Kunden bei der Auswahl durch Beantwortung von Fragen nach Inhaltsstoffen. Die Teller und Gläser werden nach der Konsumation von den Mitarbeitern abserviert und abgewaschen. Für die Konsumation stehen entsprechende eingerichtete Konsumationsbereiche zur Verfügung. oder in Gläsern in eigens eingerichteten Verzehr Bereichen. Die Leistungen der Bf. und ihrer Mitarbeiter sind insgesamt auch nicht bloß auf einfache, standardisierte Handlungen beschränkt (EuGH 10.3.2011, Rs C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Rs Bog u. a.) sondern bilden einen komplexen Zubereitungs- und Verabreichungsvorgang. Damit entsprechen die hier gegenständlichen Aufstriche - vergleichbar mit angemachten Salaten, Sushi oder dem Gassenverkauf von Speiseeis im Stanitzel/Becher - der Definition einer angerichteten kalten Speise.

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 wird, 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 Bf. erst ab 2024 entsprechende Aufzeichnungen geführt, die sich jedoch wegen des seit Jahren unveränderten Angebots auf den Streitzeitraum umlegen lassen. Daraus ist wie oben dargestellt erkennbar, dass die Brötchen im weitaus überwiegenden Ausmaß von den Kunden sofort im Lokal verzehrt werden. Auch daraus ist ersichtlich, dass der Betrieb der Bf. unter die vom Gesetzgeber definierte Zielgruppe der Gastronomiebetriebe fällt.

Der ermäßigte Steuersatz von 5% kommt daher für alle Umsätze betreffend die verkauften Aufstrichbrötchen, sowohl bei Vor-Ort-Konsumation als auch Mitnahme/Zustellung zur Anwendung. Die Beschwerde ist daher insoweit berechtigt.

Anders verhält es sich mit der Abgabe der zugekauften Desserts im Gesamtnettobetrag von 20.073,63 €. Diese wurden nicht im Unternehmen erzeugt, sondern fertig zugekauft und

unverändert verkauft. Es handelt sich daher um reine Handelsware. Auf diese Umsätze ist der ermäßigte Steuersatz für Lebensmittel von 10% anzuwenden.

Auch die Lieferung von zugekauften Getränken in PET-Flaschen außerhalb der Konsumation im Lokal mit einem Entgeltsanteil 2021 von 12.000,00 € ist von der Begünstigungsbestimmung des § 28 Abs. 52 Z 1 lit. a UStG 1994 nicht umfasst und ist daher dem Normalsteuersatz von 20% zu unterziehen.

3.1.2. Körperschaftsteuer 2021

Gemäß § 9 (1) Z 3 EStG 1988 kann für ungewisse Verbindlichkeiten eine Rückstellung gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nach Abs 3 leg. cit. nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Umsatzsteuernachforderungen stellen für das Jahr der Nachforderung rückstellungsfähige Beträge dar.

Die von der belangten Behörde im Jahr 2021 gewinnmindernd eingestellte Rückstellung von 163.134,26 für Umsatzsteuernachzahlungen 2021 erweist sich nach den obigen Ausführungen unter 3.1.1. jedoch als zu hoch. Die Rückstellung ist auf 3.409,76 € zu reduzieren.

3.1.3. Umsatzsteuerfestsetzung November 2023

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonats in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt wurden. Wie die belangte Behörde unbekämpft festgestellt hatte, ist die Überlassung des vorsteuerabzugsberechtigten PKW an einen Dienstnehmer der Bf. als steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung zu qualifizieren, wobei die monatliche Bemessungsgrundlage mit 606,07 € festgestellt worden war.

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG hat das Finanzamt die Umsatzsteuer festzusetzen, wenn sich die Voranmeldung des Unternehmers als unrichtig erweist.

Die Bf. hatte in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für November 2023 diese Leistungsbeziehung nicht erfasst, weshalb eine Umsatzsteuerfestsetzung grundsätzlich zu Recht erfolgte. Diese USt- Festsetzung hat jedoch nur die im Voranmeldungszeitraum 11/23 nicht vollständig bzw. allenfalls nicht richtig erfassten Vorgänge zu enthalten. Dies trifft nur auf die PKW-Überlassung im Betrag von 606,07 € zu. Die übrigen Beträge nämlich je 7.272,92 € für 2022 und 2023 und 4.242,55 € für die weiteren Zeiträume in 2024, bezogen auf das Geschäftsjahres 2023/24, sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage für 11/2023. Ebensowenig kann die USt Nachforderung für 2022 über 76.481,58 € für 2022 „sonstige Berichtigung“ in der USt Festsetzung 11/2023 Eingang finden.

3.1.3. Darstellung der Bemessungsgrundlagen und Abgaben

Für den Umsatzsteuerbescheid 2021, umfassend das Geschäftsjahr 2020/2021 folgende ergibt sich aus den Ausführungen unter 3.1.1. folgende Berechnung:

[...]

Aufgrund der Anpassung der Umsatzsteuerrückstellung für 2021 und unter Berücksichtigung der übrigen nicht bekämpften Feststellungen der Betriebsprüfung errechnet sich die Körperschaftsteuer 2021 folgendermaßen:

[...]

Hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung November 2023 ergibt sich auf Grundlage der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung unter Berücksichtigung der PKW- Überlassung folgende Berechnung:

[...]

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. Da zu § 28 Abs. 52 UStG 1994 - soweit ersichtlich - keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt war eine Revision zuzulassen.

Wien, am 5. Mai 2026