



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Dr. Ansgar Unterberger, Leopold Pichlbauer und Dr. Ernst Grafenhofer im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufung der Bw, Anschrift, vertreten durch PZP Steuerberatung GmbH, 4910 Ried/Innkreis, Am Burgfried 14, vom 28. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr, vertreten durch HR Dr. Josef Reiter und ADir. Hubertus Notter, BA, vom 18. Dezember 2002 betreffend Umsatzsteuer 2000 und vom 27. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer 2001 nach der am 22. November 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 und Umsatzsteuer 2001 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 16.12.2009, Zl. 2008/15/0075, die Entscheidung des UFS vom 6.12.2004, RV/0165-L/03, betreffend Umsatzsteuer 2000 und Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2001 und März 2002 als inhaltlich rechtswidrig aufgehoben.

Dazu ist vorweg auszuführen, dass vom zuständigen Finanzamt mittlerweile am 27. Oktober 2008 die Umsatzsteuerjahresbescheide betreffend 2001 und 2002 erlassen

wurden. Gemäß § 274 BAO gelten die eingebrachten Berufungen gegen die Festsetzungsbescheide für Dezember 2001 und März 2002 als gegen die jeweiligen Jahresbescheide eingebracht, sodass über diese grundsätzlich im fortgesetzten Verfahren abzusprechen ist. Wie das Finanzamt aber mitgeteilt hat, ist die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 durch die Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2010, zugestellt am 29. Jänner 2010, rechtskräftig erledigt. Der UFS hat daher das Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer 2002 (Geschäftszahl RV/0995-L/10) eingestellt.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für 2001 und der in weiterer Folge ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde am 26. Februar 2010 ein Vorlageantrag eingebracht, sodass über die Berufung vom 28. Jänner 2003, welche als gegen den Jahresbescheid 2001 vom 27. Oktober 2010 gerichtet gilt, im fortgesetzten Verfahren abzusprechen ist.

Das am 3. November 2008 eingebrachte und als Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 bezeichnete Schriftstück ist nach der Rechtsprechung des VwGH als ergänzender Schriftsatz zu werten, in dem ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat nicht wirksam gestellt werden kann. Nach § 282 Abs. 1 Z 1 BAO kann dieser Antrag aber im Vorlageantrag gestellt werden. Für das Verfahren betreffend 2001 wurde dieser Antrag im betreffenden Vorlageantrag gestellt. Für das Verfahren betreffend 2000 war der diesbezügliche Antrag im Erstverfahren zurück genommen worden, weshalb im fortgesetzten Verfahren der Referent gemäß Z 2 der genannten Bestimmung bzw. gemäß § 284 BAO ein diesbezügliches Verlangen stellte. Es war somit hinsichtlich beider Jahre eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat durchzuführen.

Unstrittig ist, dass die im Rahmen einer Restaurationsleistung erfolgte Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt und die Abgabe der in der Anlage zum UStG 1994 nicht genannten Getränke (wie die hier gegenständlichen) mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind.

Unstrittig ist auch die in der Erstentscheidung entschiedene Frage der Anwendbarkeit des 14%igen Steuersatzes auf die sog. „Take-away-Umsätze“ und „Drive-in“ Umsätze. Die betraglichen Auswirkungen wurden somit auch aus der Erstentscheidung in diese Entscheidung übernommen.

Strittig ist somit nur, ob hinsichtlich des Getränkes im Menü eine zu berücksichtigende Einzelpreisvereinbarung erfolgte bzw. wie bei Verneinung dieser Frage das für die Menüs bezahlte Gesamtentgelt auf die einzelnen, unterschiedlichen Steuersätzen unterliegenden Menükomponenten aufzuteilen ist.

Hinsichtlich des im Erstverfahren festgestellten und unstrittigen Sachverhaltes sowie hinsichtlich des Verwaltungsgeschehens im Erstverfahren wird auf die Entscheidung des UFS vom 6.12.2004 verwiesen. In dieser Entscheidung im fortgesetzten Verfahren wird dazu nur eine grobe Zusammenfassung des Sachverhaltes wiedergegeben, soweit dies für das Verständnis der Entscheidung erforderlich erscheint.

Die Bw (in der Folge: Bw.) betrieb in den gegenständlichen Zeiträumen als Lizenznehmerin einer Fast-Food-Kette mehrere Schnellrestaurants. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Bw. wurde festgestellt, dass diese bei der Aufteilung der Menüpreise ab August 2000 von der bis dahin angewandten Methode der linear gekürzten Einzelverkaufspreise abgewichen sei und den auf den Getränkepreis entfallenden Anteil überproportional gekürzt hätte. Aufgrund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt in der Folge Bescheide nach denen die Aufteilung der Menüentgelte nach der Methode der linear gekürzten Einzelverkaufspreise zu erfolgen hätte und es wurden in diesen Bescheiden die Speisenumsätze vermindert und die Getränkeumsätze erhöht.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass die Aufteilung im Schätzungswege zu erfolgen habe und dabei jene Methode zu wählen sei, die den tatsächlichen Gegebenheiten so nahe wie möglich komme. Eine überproportionale Zuordnung der Entgeltsminderung auf das Getränk sei durchaus sachgerecht, da der typische Kunde einer Fast-Food-Kette deren Restaurants wegen deren typischer Speisen aufsuche und die mitangebotenen Getränke dabei völlig in den Hintergrund treten würden. Überdies sei aufgrund der möglichen hohen Rohaufschläge bei Getränken eine Preisreduktion bei diesen leicht möglich. Eine lineare Preisreduktion würde dem Umstand nicht Rechnung tragen, dass der Kunde eben nicht allen Menübestandteilen denselben Wert beimesse.

In weiterer Folge wurden dem UFS im Erstverfahren folgende Beweismittel vorgelegt:

- eine Preisliste (Speisekarte) aus dem Jahr 2000, der zu entnehmen ist, dass beim Kauf eines Menüs der Kunde den Preisvorteil über das Getränk erhalte.
- Kopien von Gästeinformationen im DIN A4 Format, nach denen den Kunden durch eine Gegenüberstellung des Einzelverkaufspreises des Getränkes zum Ansatz des Getränkes bei Kauf im Rahmen eines Menüs die Getränkepreise mitgeteilt wurden. Je nach Größe des Menüs könne der Kunde ein Getränk mit Einzelverkaufspreis zwischen 15,00 ATS und 23,00 ATS im Rahmen eines Menüs um 4,00 ATS bis 6,00 ATS erwerben.

Zu dieser Art der Bewerbung der Menüs bzw. der Getränke wurde durch die Bw. angegeben, dass diese in Zusammenhang mit einer ab August 2000 gestarteten Marketing-Aktion zur Förderung des Getränke- und Menüabsatzes erfolgt sei. Es sei dadurch tatsächlich zu einer

Steigerung der Menüumsätze um ca. 11 % gekommen. Die Höhe der Getränkeumsätze sei gleich geblieben. Ergänzend wurde in der Folge mitgeteilt, dass im Rahmen der genannten Marketing-Aktion die Umsätze durch eine überproportional starke Reduktion des Getränkepreises angehoben werden sollten, ohne dass diese Preisaufteilung auf den Menüpreis einen Einfluss gehabt hätte. Die Umsatzsteigerung sei also nicht durch eine Preisreduktion des Gesamtmenüs sondern ausschließlich durch das Anbieten eines besonders günstigen Getränkepreises im Menü erreicht worden. Aufgrund der sehr kurzen Aufenthaltsdauer der Kunden im Restaurant und dem überwiegenden Bedürfnis auf Befriedigung des Hungergefühls gebe es auch keine Veranlassung für den Kunden, ein relativ teures Getränk zu kaufen, welches er im Handel wesentlich billiger erhalten könnte. Ab 1.8.2000 hätte man dann eben den Kunden angeboten, bei Kauf eines Menüs ein Getränk zu einem verminderten Preis erwerben zu können. Aufgrund der so zwischen dem Kunden und der Bw. zustande gekommenen Vereinbarung sei der vereinbarte und auch tatsächlich gezahlte Betrag die Bemessungsgrundlage für den Umsatz. Abzustellen sei auf jenen subjektiven Wert, den der Kunden den Leistungen beimesse. Der Kunde kaufe ein Getränk, wenn ihm dies besonders günstig erscheine, was insbesondere dann der Fall sei, wenn es praktisch als Zugabe zu den Speisen angeboten werde. Der Wert, den der durchschnittliche Kunde dem Getränk beimesse, ergebe sich eben aus der Vereinbarung oder dem durchschnittlichen Preis bei der unmittelbaren Konkurrenz (Lebensmittelhandel).

Festzuhalten ist an dieser Stelle auch, dass auch in diesem fortgesetzten Verfahren wie im Erstverfahren die Behandlung der sogenannten "Plastikgeschenke" (Beilage zu den Menüs) zwischen den Parteien unstrittig ist. Diese wurden bei der Aufteilung des Gesamtentgeltes im Wesentlichen mit den angefallenen Kosten berücksichtigt und dem 20 %igen Steuersatz unterzogen.

Der im Erstverfahren festgestellte und in der Berufungsentscheidung dargestellte Sachverhalt wurde von den Parteien im Wesentlichen außer Streit gestellt und festgehalten, dass lediglich die Rechtsfrage nach der Aufteilung des Menüentgeltes strittig sei.

Ergänzend verwies die Bw. noch darauf, dass bei den Berechnungen durch die Betriebsprüfung Rechenfehler unterlaufen seien und für den Fall einer linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise im Rahmen der Berufungserledigung diese Rechenfehler zu korrigieren seien.

Der UFS hat in der Folge in seiner Erstentscheidung der Berufung teilweise stattgegeben. Es sei die Aufteilung des Menüentgeltes nach jenen Werten vorzunehmen, die die Parteien mit höchster Wahrscheinlichkeit den einzelnen Komponenten zugeordnet hätten. Aufgrund des Wortlautes der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, welche darauf abstellt, was der leistende

Unternehmer bekommen soll, hat der UFS auch die Wertvorstellungen und Kalkulationen des leistenden Unternehmers in seine Wertermittlung miteinbezogen und kam zu dem Ergebnis, dass die Mitteilung der überproportional gekürzten Getränkepreise zwar zu keiner Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich dieser Getränke führen könnte, diese aber aufgrund der Mitteilungen und der Kalkulation des Unternehmers doch jene Werte darstellen, die von den Parteien mit höchster Wahrscheinlichkeit den Getränken zugeordnet worden seien. Für eine sachgerechte Aufteilung würde insbesondere sprechen, wenn diese Aufteilung unter Beachtung der verfolgten Marktstrategien und der erzielten Deckungsbeiträge betriebswirtschaftlich gerechtfertigt, nachvollziehbar und nach außen erkennbar manifestiert seien.

Der VwGH bezeichnete in seiner Entscheidung vom 16. Dezember 2009 die vom UFS vorgenommene Aufteilung (nach einer Mischmethode zwischen einer Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen und einer solchen nach Einstandspreisen) als keinesfalls einfache Methode, als mehr oder weniger willkürlich und als eine Methode, die für ähnliche Fälle als ungeeignet beurteilt werden muss. Mit der Frage nach der Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen hätte sich der EuGH in seinem Urteil vom 22. Oktober 1998 in der Rechtssache C-308/96, Madgett und Baldwin, befasst. Der EuGH hätte dabei zwei Möglichkeiten der Aufteilung angesprochen, nämlich einerseits die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten und andererseits die Aufteilung nach dem Marktwert. Dabei hätte der EuGH der Methode nach dem Marktpreis den Vorzug gegeben, weil die Methode nach den tatsächlichen Kosten eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordere und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden sei, während die Methode der Heranziehung des Marktwertes einfach sei, weil dieser nicht zu ermittelt werden braucht. Weiters verwies der VwGH auf ein Urteil des EuGH vom 25.2.1999 in der Rechtssache C-349/96, Card Protection Plan, in dem der EuGH ausführte, dass bei der in diesem Verfahren erforderlichen Aufteilung die einfachstmögliche Methode heranzuziehen wäre. Im Beschwerdefall bedeutet dies laut VwGH ausgehend von den Vorgaben des EuGH, dass der vom beschwerdeführenden Finanzamt vertretenen Methode der Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise, weil diese bereits feststehen und keine eigene Kalkulation erfordern, der Vorzug zu geben wäre ("lineare Kürzung").

Gleich zu Beginn seiner Entscheidung hält der VwGH fest, dass er unter "lineare Kürzung" verstehe, dass die Rohaufschläge im Verhältnis der Einzelverkaufspreise vermindert werden müssten.

Anlässlich eines auf Wunsch der Bw. stattgefundenen Treffens zwischen Vertretern der Bw. und dem Referenten wurde der Bw. mitgeteilt, dass der UFS grundsätzlich gemäß § 63 VwGG

im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsansicht des VwGH gebunden sei. Anderes könne sich eventuell bei einer neuen Sachlage ergeben. Der Bw. wurde zB mitgeteilt, dass nachgewiesen werden müsste, dass tatsächlich ein bestimmter Preis im Rahmen einer Einzelpreisvereinbarung für das Getränk konkret vereinbart gewesen wäre (im Sinne einer finalen Leistungsbeziehung). Es müsste also der Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen dem wesentlich verringerten Getränkepreis und dem Getränk nachgewiesen werden. Dann ginge es nicht mehr um die Aufteilung eines Gesamtentgeltes sondern um eine Preisvereinbarung für das Getränk, für die letztlich die subjektive Äquivalenz maßgeblich wäre. Die Bw. gab anlässlich dieser Besprechung weiters zu bedenken, dass eine lineare Kürzung im Sinne der VwGH-Entscheidung bei den vielfältigen Menüs gar nicht durchführbar wäre.

Am 1. März 2010 ging beim UFS, Außenstelle Linz, eine Durchschrift des beim zuständigen Finanzamt eingebrachten Vorlageantrages gegen die Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer des Jahres 2001 ein. Ein weiteres inhaltsgleiches Schreiben ging beim UFS, Außenstelle Linz, bezeichnet als Berufungsergänzung zu den Bescheiden Umsatzsteuer 2000, UVA 11/2001 und UVA 03/2002, ein.

Inhaltlich brachte die Bw. vor, dass der VwGH unter Zugrundelegung eines für den konkreten Fall nicht zutreffenden Sachverhaltes entschieden hätte. Er sei nämlich vom Vorliegen eines Gesamtentgeltes, welches aufzuteilen wäre, ausgegangen. Tatsächlich liege aber eine konkrete Preisvereinbarung für das Menügetränk vor.

Bei vielen Konkurrenzunternehmen (Würstl-Stand, Pizza-Stand, Fast-Food-Bereich ua.) würde durch stark vergünstigte oder sogar kostenlose Getränke versucht werden, zusätzliche Gäste anzulocken und so den Speisenumsatz zu erhöhen. Auch der Lebensmittelhandel, der zu einer warmen Speise (zB Leberkäsemmel) im Kombi-Paket ein Getränk zu einem sehr attraktiven Preis anbietet, sei zu einer Konkurrenz geworden.

Der reine Getränkeumsatz der Bw. sei relativ gering. Dies beweiße, dass die Gäste die Restaurants der Bw. in erster Linie besuchen, um ihren Hunger durch die für die Bw. typischen Speisen zu stillen. Der Kunde, der diese Speisen als Hauptprodukte betrachte, sei bereit, für diese auch den Einzelverkaufspreis zu bezahlen. Hinsichtlich des Getränkes erwarte er sich dann aber aufgrund der Marktsituation einen reduzierten Preis. Diesen Umstand hätte man sich anlässlich der Einführung der neuen Marktstrategie im Jahr 2000 zu Nutze gemacht und das Getränk im Menü so kostengünstig wie möglich angeboten. Eine Preisreduktion beim Hauptprodukt (die Speisenkomponenten) wäre hingegen eine wesentlich schlechtere Kundenbotschaft gewesen, da ein billigerer Speisenpreis auch schlechtere Qualität und/oder geringere Menge der Speisen suggeriert hätte. Eine lineare Reduktion aller Preiskomponenten im Menü hätte hingegen kein ausreichend bewerbbares und attraktives Kundenangebot

dargestellt, da die Preissenkung je Menükomponente zu gering ausgefallen wäre. Ein reduzierter Getränkepreis werde von den Kunden nämlich nur dann als attraktiv wahrgenommen, wenn er um mindestens 50 % unter dem Normalpreis liegt. Die günstige Getränkeabgabe sei somit aufgrund von Marketingüberlegungen erforderlich gewesen und wäre von den Kunden aufgrund der Konkurrenzsituation auch erwartet worden. Darüber hinaus sei durch diese Strategie der Umsatz auch tatsächlich gesteigert worden.

In den Standard-Speisekarten sei darauf hingewiesen worden, dass der Kunde bei Kauf des Menüs den Preisvorteil über das Getränk erhalte. Weiters seien die Konsumenten durch schriftliche Informationen im DIN A4 Format bzw. zeitweise auch auf einer Überkopftafel in der Größe von ca. 1,20 m x 0,25 m im „Counter-Bereich“ auf die Preisreduktion der Getränke bei Kauf eines Menüs aufmerksam gemacht worden. In diesem Zusammenhang wurde von der Bw. eine Zeugin namhaft gemacht, welche bestätigen könne, dass die genannten Informationen an die Kunden weitergegeben worden wären. Darüber hinaus seien Kunden, welche lediglich zwei Speisenkomponenten bestellen wollten, aktiv darauf hingewiesen worden, dass ein Getränk im Rahmen der verschiedenen Menüs lediglich 5,00 ATS bis 8,00 ATS zusätzlich kosten würde.

Somit sei der für das Menügetränk zu zahlende Betrag zwischen dem Käufer und dem Verkäufer ausdrücklich vereinbart worden und es bestehe somit keine Notwendigkeit das Gesamtentgelt aufzuteilen.

Überdies sei nach der Rechtsprechung des EuGH jener Wert maßgeblich, den die beteiligten Parteien der Leistung subjektiv beimessen. Nicht entscheidend für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage seien jedenfalls nach objektiven Maßstäben geschätzte Werte, vielmehr sei die subjektive Äquivalenz ausschlaggebend. Einem Unternehmer stehe es frei, die Preise für seine Leistungen festzulegen und dem Kunden stehe es andererseits frei, sich zu entscheiden, die Leistung zu diesem Preis in Anspruch zu nehmen. Dabei sei das von den Leistungsaustauschpartnern tatsächlich gewollte und vereinbarte Entgelt auch dann als tatsächlich zu bezahlende Gegenleistung zu besteuern, wenn diese Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis des gelieferten Gegenstandes liegen sollte. Entscheide sich ein Kunde zum Kauf eines Menüs, liege dieser Entscheidung aufgrund der Mitteilungen der Bw. an den Kunden das Wissen zu Grunde, dass er beim Kauf des Menüs ein stark preisreduziertes Getränk bekomme. Der Preis dieses verbilligt angebotenen Getränks sei exakt bestimmt aufgrund der den Kunden zugegangenen Informationen. Viele Kunden, die zunächst nur Speisen konsumieren wollten, hätten sich wegen des geringen Preises des Getränks im Menü für ein zusätzliches Getränk entschieden. Somit sei zwischen dem Kunden und der Bw. eine

von beiden Seiten genau so gewollte Preisvereinbarung hinsichtlich des Menübestandteiles Getränk zu Stande gekommen.

Für den Fall, dass doch von einem aufzuteilenden Gesamtentgelt ausgegangen werde, brachte die Bw. vor, dass der VwGH in seiner Entscheidung mangels anderer Informationen davon ausgegangen sei, dass die lineare Methode für den Unternehmer die einfachere sei. Dies ergebe sich aus dem Hinweis auf die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Madgett und Baldwin. Der EuGH hätte der Aufteilung nach Maßgabe der Marktwerte im Interesse des Unternehmers den Vorzug gegeben, da dies im konkreten Fall die einfachere Methode darstellen würde und eine Aufteilung im Verhältnis der Kosten eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordern würde.

Die Annahme des VwGH, dass die lineare Methode die einfachere sei, treffe aus folgenden Gründen nicht zu. Bei dem eingesetzten EDV-Kassen-System seien die Menügetränke mit einem einheitlichen Preis hinterlegt. Unabhängig von der gewählten Menü-Speisen-Kombination gebe es je Größe des Getränks nur einen Menügetränkepreis. Bei einer linearen Kürzung müsste dagegen für jede Menü-Kombination ein gesonderter Getränkepreis errechnet werden. Je nach Anzahl der angebotenen Menüs würde sich eine Vielzahl von Getränkepreisen ergeben, welche im EDV-Kassen-System nicht abgebildet werden könnten.

Dies hätte dann zur Folge, dass zunächst nur ein vorläufiger Preis fakturiert werden könnte und am jeweiligen Monatsende manuell in einer sehr aufwändigen Methode die korrekt linear gekürzten Menügetränkepreise ermittelt werden müssten. Es sei auch nicht möglich, die Kassenberichte aus den Restaurants in das Programm Excel zu importieren, sodass monatlich eine manuelle Übertragung und anschließende Nachkalkulation erforderlich sei. Weiters wären die aus den Kassenberichten ins EDV-System gemeldeten Umsätze unrichtig und könnten für keine weiteren Auswertungen mehr verwendet werden. Ebenso könnten ordnungsgemäße Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 nicht erstellt werden.

Auch die zeitaufwändige Nachkalkulation durch die Betriebsprüfung zeige wie zeitaufwändig und mühsam die Berechnung nach der Methode der linearen Kürzung sei. Somit sei dargestellt worden, dass die vom VwGH aufgrund des im Erstverfahren festgestellten Sachverhalts angenommene Einfachheit der linearen Kürzung im konkreten Fall nicht gegeben sei. Die Methode der linearen Kürzung entspreche auch weder dem Willen der Vertragsparteien noch dem tatsächlichen kalkulatorischen Aufbau der Menüs. Bei weitem einfacher und weniger fehleranfällig wäre es, würde man ausgehend von den Materialkosten unter Anwendung eines marktüblichen Aufschlages den Menüpreis für das Getränk ermitteln und diesen dann für alle Menü-Kombinationen als einheitlichen Preis für die jeweilige Getränkegröße fix im Kassen-System hinterlegen. Auch die Außenkommunikation des

Getränkepreises wurde bewusst so dargestellt, dass die Preiszusammensetzung nicht aus gleichförmig reduzierten Einzelkomponenten bestehe, da gerade die besondere Preisreduktion beim Getränk entscheidend für den gewünschten Markterfolg des Menüs sei.

In eventu wurde beantragt, dass berücksichtigt werden möge, dass bei der Berechnung der Erhöhung der Bemessungsgrundlage der 20%igen Umsätze für das Jahr 2001 von den Getränkepreisen des Jahres 2000 statt jenen des Jahres 2001 ausgegangen worden sei, dass durch die Herausnahme des Geschenks beim Kindermenü der 20%ige Umsatz zu Unrecht um ATS 1,00 je Menü erhöht worden wäre und, dass beim Kindermenü der Einzelverkaufspreis der Speisen ATS 32,00 und nicht ATS 33,00 betragen hätte.

Diese Anträge wurden im Rahmen des Ergänzungsersuchens dem Prüfer mit der Bitte um Berücksichtigung übermittelt.

Dem ergänzenden Schreiben ist eine Kopie eines Fotos mit dem Datum 26.11.2000 angefügt. Dieses Bild soll nach Angaben der Bw. die angeführte Überkopftafel mit dem Hinweis auf den günstigen Getränkepreis im Menü darstellen. Allerdings ist auf der Kopie aufgrund deren Qualität nicht zu erkennen, was tatsächlich auf dieser Überkopftafel angeführt ist.

In weiterer Folge wurde durch den UFS für 19. Mai 2010 ein Erörterungstermin festgesetzt. Im Vorfeld dieses Termins wurde den Parteien durch den UFS schriftlich mitgeteilt, welche Fragen Gegenstand des Erörterungsgesprächs sein würden. Ebenso wurde den Parteien bereits im Vorfeld mitgeteilt, dass der Referent im fortgesetzten Verfahren gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat und gemäß § 284 Abs. 1 Z 2 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Begründet wurde dies mit der Komplexität der Sachverhaltsfeststellungen und der zu beurteilenden Rechtsfragen sowie mit dem Umstand, dass die Zurücknahme der Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatszuständigkeit im Erstverfahren auf Anregung des Referenten erfolgt sei und diese nun auch im fortgesetzten Verfahren wirksam wäre.

Am Erörterungstermin nahmen neben dem Referenten und dem Senatsvorsitzenden und der Schriftführerin der steuerliche Vertreter der Bw. sowie der Vertreter des zuständigen Finanzamtes und ein als weiterer Vertreter des Finanzamtes bestellter Betriebsprüfer sowie als Auskunftsperson gemäß § 143 BAO eine über die üblichen Gegebenheiten informierte Vertreterin von McDonald's Österreich teil.

Zunächst verwies der Referent darauf, dass der VwGH offensichtlich aufgrund der im Erstverfahren getroffenen Sachverhaltsfeststellungen davon ausging, dass ein aufzuteilendes pauschales Menüentgelt vorliege und für diese Aufteilung die lineare Kürzung als die einfachste Methode anzuwenden sei. Aufgrund der im fortgesetzten Verfahren vorgebrachten

Argumente der Bw. müsse nun insbesondere geprüft werden, ob eine konkrete Preisvereinbarung für das Getränk vorliege, und ob die vom VwGH als einfachste Methode bezeichnete lineare Kürzung rechnerisch und praktisch überhaupt möglich sei. Nur wenn sich diesbezüglich eine neu zu beurteilende Sachlage ergeben würde, würde die Bindung des UFS an die Rechtsansicht des VwGH nach § 63 VwGG entfallen. Zum Nachweis einer Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich des Getränkes müsste ein konkreter Entgeltlichkeitszusammenhang im Sinne eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem Getränk und dem hingegebenen Geldbetrag im Sinne des "do ut des" nachgewiesen werden. Ansonsten würde eben im Sinne der Privatautonomie das Gesamtentgelt dem Gesamtpaket gegenüberstehen. Die in Zusammenhang mit der Getränkeabgabe erfolgten Mitteilungen würden dann nur der Bewerbung des Gesamtmenüs dienen. Sämtliche Mitteilungen des Verkäufers würden den potentiellen Käufer nur dazu veranlassen, das Gesamtpaket "Menü" um das jeweils vorgesehene Gesamtentgelt zu kaufen. Da grundsätzlich das vereinbarte Gesamtentgelt unberührt bliebe, würde auch keine amtliche Preisfestsetzung für das Menü bzw. das Getränk unterstellt werden können. Würde man zu dem Ergebnis kommen, dass keine Einzelpreisvereinbarung sondern ein aufzuteilendes Gesamtentgelt vorliege, stelle sich lediglich die Frage der Methode der Aufteilung dieses Gesamtentgeltes. Nach der Anschauung des VwGH wäre dafür die einfachste Methode, nämlich die lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise heranzuziehen.

Hingewiesen wurde durch den Referenten auch darauf, dass immer, wenn das Gesetz keinen gesonderten Wertmaßstab festsetze, der gemeine Wert zum Ansatz kommen solle. Dies sei jener Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Getränkes (Einzelverkaufspreis) und der konkreten Verkaufssituation (verbilligte Menü) unter Außerachtlassung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse (Werbemaßnahmen, extrem günstiger Einkaufspreis, Kostenstruktur des Leistenden, usw.) erzielbar wäre. Auch nach diesen Überlegungen müsse man nach Ansicht des Referenten wohl zu einer linearen Kürzung der Einzelpreise kommen. Wenn bei Erwerb von drei Gegenständen ein Nachlass von insgesamt 30 % gewährt wird, wäre – bei Außerachtlassung persönlicher Vorstellungen und angebrachter Durchschnittsbetrachtung – davon auszugehen, dass sich jeder der drei Gegenstände um 30 % ermäßige.

Nach dieser erfolgten Einleitung durch den Referenten wurde im Rahmen des Erörterungstermins darüber diskutiert, welche Berufungen gegen welche Bescheide eigentlich Gegenstand des Berufungsverfahrens seien. Da diese Fragen mittlerweile unstrittig geklärt sind, wird auf die eingangs gemachten Ausführungen zu diesem Thema verwiesen.

Festgehalten wurde auch, dass hinsichtlich der beim Erörterungstermin offen gebliebenen Fragen kein gesonderter Fragenvorhalt an die Bw. bzw. kein gesondertes Ergänzungsersuchen an die Abgabenbehörde erster Instanz ergehen werde. Vielmehr gelte die Niederschrift über die Ergebnisse dieses Erörterungstermins als Vorhalt bzw. als Ergänzungsersuchen und die zu erhebenden Sachverhaltselemente sowie die nähere Vorgangsweise würden bei diesem Erörterungstermin ohnehin festgelegt werden.

Zur konkreten Einzelpreisvereinbarung für das Getränk wurde seitens des Referenten zunächst darauf hingewiesen, dass nach der Aktenlage nachgewiesen sei, dass in der Speisekarte sowie auf den sogenannten Gästeinformationen ein Hinweis erfolgt sei, dass bei Kauf eines Menüs ein verbilligtes Getränk enthalten sei. Auf den sogenannten Gästeinformationen sind demnach auch die im Menü zum Ansatz kommenden Schilling-Beträge statt der Einzelverkaufspreise der verschiedenen Getränkegrößen angeführt. Festzustellen sei nun, welche Leistungen nach dem Willen der Parteien tatsächlich ausgetauscht werden sollten. Nach der Verkehrsauffassung sei zunächst davon auszugehen, dass beim Kauf eines Menüs das hingegebene Gesamtentgelt auch für das Gesamtmenü bezahlt werde. Der Verkäufer werde den Gesamtpreis so kalkuliert haben, dass er für ihn einen Gewinn abwirft bzw. sonst seine Erwartungen erfüllt werden und der Käufer wollte das gesamte Menü und bezahlt dafür auch das Gesamtentgelt. Andere Ergebnisse müssten von dem nachgewiesen werden, der sie behauptet. Im Ergebnis müsste somit von der Bw. eine eigene Zweckbindung zwischen einem bestimmten Teil des Entgeltes und einem bestimmten Menübestandteil im Sinne eines Entgeltlichkeitszusammenhangs nachgewiesen werden. Dabei sei auch zu beachten, dass zur Beurteilung der Frage, was der Empfänger einer Leistung für diese aufzuwenden hat, auf die entsprechende Vereinbarung der Parteien zurückzugreifen sei.

Sodann wurde auf die Ausführungen der Bw. in den Eingaben vom 26. Februar 2010 und vom 11. März 2010 (siehe oben) hingewiesen. Ergänzend dazu wurde von der Auskunftsperson nochmals bekräftigt, dass mit dem Hinweis auf das stark vergünstigte Getränk der Umsatz der Menüs gehoben werden sollte und dies letztlich auch erfolgreich gewesen sei. Das Getränk sei zu einem Preis beworben worden, der nahe dem Getränkepreis im Einzelhandel gewesen sei. Den Kunden sei somit bekannt gewesen, dass sie bei Kauf von Speisen ein Getränk zum üblichen Handelspreis bekommen könnten.

Der Referent merkte dazu an, dass sich durch diese Marketingstrategie am Gesamtentgelt für das Menü nichts geändert habe und es sich seiner Ansicht nach nur um eine Werbemaßnahme für das Gesamtmenü gehandelt habe. Der Kunde hätte das Getränk nur gegen Hingabe des Gesamtentgeltes im Rahmen des Menüs erwerben können.

Seitens der Bw. werde auch darauf hingewiesen, dass die vergünstigte Abgabe von Getränken auch offensiv in den Medien und den Lokalen beworben worden wäre und dies zu einem Umsatzanstieg bei den Menüs zwischen 11 % und 12 % geführt habe. Diese Umsatzsteigerung sei nicht durch eine Preisreduktion für das Menü sondern allein durch die Bewerbung des günstigen Getränkes zu Stande gekommen. Dies beweise den Entgeltlichkeitszusammenhang.

Von der Amtspartei wurde die erfolgte Umsatzsteigerung außer Streit gestellt. Der Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen dem Getränk und dem mitgeteilten überproportional gekürzten Preis wurde aber bestritten.

Hinsichtlich der Argumentation der Bw., dass mit günstigeren Getränken eine bessere Werbebotschaft und höhere Kundenfrequenz erreicht werden könne als mit der Bewerbung billigerer Speisen, welche dem Kunden schlechtere Qualität bzw. geringere Mengen suggeriere, gab der Amtsvertreter an, dass gegenüber dem Erstverfahren keine neue Sachlage vorliege. Der Kunde könne weiterhin das Getränk nicht einzeln zu dem günstigen Preis sondern lediglich im Rahmen des Menüs gegen das Gesamtentgelt erwerben. Am Gesamtentgelt selbst hätte sich tatsächlich nichts geändert.

Die Auskunftsperson bestätigte, dass das Getränk einzeln nicht zu dem vergünstigten Preis erhältlich gewesen wäre.

Auch hinsichtlich der von der Bw. vorgebrachten Beweismittel bezüglich der Getränkepreismitteilung an die Kunden (Hinweis in der Speisekarte, Kundeninformation im DIN A4 Format, Kundeninformation auf Überkopftafeln, die namhaft gemachte Zeugin sowie die aktiven Hinweise durch das Verkaufspersonal auf die günstigen Getränkepreise) gab der Amtsvertreter an, dass sich auch diesbezüglich seiner Ansicht nach kein neuer Sachverhalt ergeben würde.

Hinsichtlich der Überkopftafeln, auf denen sich nach Angabe der Bw. ebenfalls Hinweise auf den günstigen Getränkepreis im Menü befinden sollen, wurde die Vorlage eines Original-Fotos angefordert, da auf der Kopie in Wirklichkeit nichts erkennbar sei.

Der Referent gibt in weiterer Folge zu bedenken, dass seiner Ansicht nach die Kunden ein bestimmtes Menü zu einem bestimmten Gesamtpreis kaufen. Sie gehen dabei davon aus, dass dieses Menü aus zwei Speisenkomponenten und einem Getränk bestehe, würden sich aber über die Preiszusammensetzung keine weiteren Gedanken machen. Es stelle sich überhaupt die Frage, ob es eine Preisvereinbarung hinsichtlich eines Getränkes in der Form kommen könne, dass man ein Getränk um zB 5,00 ATS statt um 20,00 ATS kaufe, wenn letztlich doch ein Gesamtmenü gegen den Gesamtmenüpreis gekauft werde. Es wäre doch in diesem Fall

nach Ansicht des Referenten wiederum eine Preisvereinbarung bezüglich des Gesamtentgeltes für das gesamte Menü erfolgt.

Die Amtspartei stimmte diesen Ausführungen zu. Die Auskunftsperson gab dazu zu bedenken, dass die Kunden das Restaurant der Bw. (somit einer bestimmten Fast-Food-Kette) aufsuchen würden, um eine bestimmte Speise zu konsumieren. Sie würden sich dann bei der Bestellung für diese bestimmte Speise oder eben eine bestimmte Menü-Zusammenstellung entscheiden.

Der Referent entgegnete dem, er stelle sich die Frage, wie unter folgenden Voraussetzungen eine Preisvereinbarung für das Getränk zu Stand kommen könne: Ein Großteil der Kunden sind Stammkunden und wissen, dass zB ein XY Menü im ersten Halbjahr 2000 59,00 ATS gekostet hat. Nun kommt angenommen dieser Stammkunde im zweiten Halbjahr 2000 wieder in dieses Restaurant um wieder dieses Menü um 59,00 ATS zu erwerben und sieht nun, dass es immer noch 59,00 ATS kostet. Die eventuell erfolgte Mitteilung, dass in diesem Menü ein Getränk enthalten sei, das statt 20,00 ATS nur 5,00 ATS kosten solle, wird für diesen Kunden wohl völlig bedeutungslos sein.

Die Auskunftsperson stimmte diesen Ausführungen zu, gab allerdings zu bedenken, dass man durch die Marketingstrategie die Getränkemitnahmen verhindern und eine Umsatzsteigerung durch Gewinn neuer Kunden erzielen wollte.

Auf die Frage des Referenten, ob der Antrag auf Vernehmung der von der Bw. geltend gemachten Zeugin zum Nachweis, dass es die schriftlichen Informationen an die Kunden im DIN A4 Format im gegenständlichen Zeitraum gab, aufrecht gehalten werde, gaben nun beide Parteien an, dass sie die Vernehmung der Zeugin beantragen würden.

Klargestellt wurde in der Folge durch die Auskunftsperson, dass es sich bei den einzelnen Menükomponenten um keine eigenständigen Produkte gehandelt hat. Es handelte sich genau um jene Komponenten, die auch zu Einzelverkaufspreisen erworben werden konnten.

Auf die Frage des Referenten, ab wann es bei McDonald's Menüs gab und wie die vereinnahmten Gesamtentgelte ursprünglich aufgeteilt wurden, gab die Auskunftsperson an, dass es die Menüs ab 1998 gegeben hätte. Bis 31.7.2000 sei eine Kürzung erfolgt, die weder der linearen Kürzung im Sinne des Betriebsprüfers noch der Kürzung, wie sie ab August 2000 vorgenommen wurde, entsprach. Es sei damals für jede Getränkegröße ein fixer Preis angesetzt gewesen, der bei jedem Menü zur Anwendung gelangte und seiner Höhe nach wesentlich näher beim linear gekürzten Getränkepreis gelegen sei.

Der Amtsvertreter brachte dazu vor, dass der Prüfer ursprünglich davon ausgegangen sei, dass bis Ende Juli 2000 linear im Sinne seiner ab August 2000 vorgenommenen Berechnung

gekürzt worden sei. Es habe deshalb auch für die ersten 7 Monate 2000 keine rechnerische Feststellung durch die BP gegeben. Dies wäre eventuell nachzuholen.

Vom Referenten wurde sodann die Frage gestellt, warum letztlich ab August 2000 auf eine andere Berechnung umgestellt worden sei.

Wie bereits oben ausgeführt, verwies die Auskunftsperson auf die bereits dargestellte Werbekampagne. Auf die Frage, ob die Einführung des 14 %igen Steuersatzes per 1.6.2000 eine Rolle gespielt hätte, gibt die Auskunftsperson an, dass ihr diesbezüglich nichts erinnerlich sei. Auf die Frage, ob es, so wie in Artikeln in der SWK dargestellt, tatsächlich zur Änderung der Einkaufspreise der Getränke gekommen sei, gab die Auskunftsperson an, dass diesbezüglich Recherchen durchgeführt werden müssten und dem UFS das Ergebnis mitgeteilt werden wird.

Hinsichtlich der Einfachheit der Aufteilungsmethode gab der Referent zunächst die bereits oben dargestellten Argumente der Bw. hinsichtlich der nach ihrer Ansicht nach bestehenden Kompliziertheit und nicht gegebenen Einfachheit der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise wieder.

Der Amtsvertreter merkte hiezu an, dass die lineare Methode laut VwGH die einfachste sei und diese deshalb grundsätzlich auch machbar sei. In der Folge stellte der Amtsvertreter dem Vertreter der Bw. die Frage, wie häufig es zu einer verpflichteten Belegserteilung komme bzw. wie oft tatsächlich eine mehrwertsteuergerechte Rechnung auszustellen sei. Die Auskunftsperson gab dazu an, dass Belege vielfach auch bei Sammelbestellungen, bei Personen mit Reiserechnungen, bei Mystery-Shopper und dergleichen verlangt werden würden. Der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzte, dass diesbezüglich nähere Auskünfte nachgereicht werden würden.

Die Amtspartei wurde sodann ersucht, die ihrer Ansicht nach anzusetzenden Bemessungsgrundlagen unter Mithilfe der Bw. für alle in Berufung gezogenen Zeiträume zu ermitteln. Dabei sollten die während des BP-Verfahrens unterlaufenen und von der BP im Erstverfahren zugestandenen Berechnungsfehler hintangehalten werden. Die Parteien wurden auch um Stellungnahme bezüglich der Durchführbarkeit, Fehleranfälligkeit und Einfachheit der linearen Kürzungsmethode ersucht. Hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurde später zwischen dem Referenten und der Amtspartei vereinbart, dass diese erfolgt, wenn Klarheit darüber besteht, welche Methode nach Ansicht des UFS in diesem Verfahren anzuwenden ist.

Der Referent warf die Frage auf, ob die in der Literatur vertretene Ansicht, dass eine Aufteilung nach Kosten auch deshalb ausscheide, da insbesondere die Gemeinkosten für

Speisen und Getränke nicht feststellbar seien, richtig sei. Die Auskunftsperson gab dazu an, dass die Gemeinkosten sehr wohl feststellbar seien und dass diese auch bei den bisherigen Berechnungen berücksichtigt worden seien.

Auf die Frage, ob die Berufungsentscheidung im Erstverfahren in Zusammenhang mit der Anwendung des 14 %igen Steuersatzes auf die sogenannten "take-away-Umsätze" von den Parteien akzeptiert werden würde, gaben die Parteien an, dass diese Frage von den Parteien nicht mehr thematisiert werden würde und es hier bei der Erst-Berufungsentscheidung bleiben solle.

Als Beilage A wurde zur Niederschrift eine Berechnung der Bw. genommen, in der dargestellt wird, inwieweit die linear gekürzten Getränkepreise je nach Menüzusammenstellung differieren. Bei den 5 dargestellten Menüvarianten ergeben sich 5 verschiedene Preise zwischen 1,51 € und 1,79 €.

Mit Mail vom 5. Juli 2010 wurde den Parteien in Ergänzung zu den Vorhaltsfragen und Erhebungsersuchen laut Erörterungstermin die Rechtsansicht des Referenten zur EuGH-Entscheidung vom 6.10.2005 in der Rechtssache C-291/03, MyTravel plc, mitgeteilt. Weiters wurde mitgeteilt, dass nach den nun aufliegenden Informationen das Verfahren 2002 durch Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung vom 25.1.2010 (zugestellt am 29.1.2010) erledigt sei, sodass das diesbezügliche UFS-Verfahren einzustellen sei.

Hinsichtlich der genannten EuGH-Entscheidung wurde den Parteien mitgeteilt, dass nach dieser grundsätzlich die Marktwertmethode anzuwenden sei, sofern die Einzelverkaufspreise bekannt seien. Dies gelte unabhängig von deren Einfachheit und steuerlichen Ergebnis im Einzelfall. Sollten die Marktwerte Schwankungen unterliegen, könne ein Durchschnittswert angesetzt werden. Durch diese Entscheidung werde die Relevanz der Einfachheit der Methode stark eingeschränkt. Überdies müsse es nach Ansicht des Referenten bei "fiktiver" Kenntnis der Rechtsansicht des VwGH auch bereits im Jahr 2000 möglich gewesen sein, statt des stark reduzierten Getränkepreises einen linear gekürzten durchschnittlichen Näherungswert als Fixwert einer Taste zu hinterlegen. Von der Marktwertmethode könne lediglich dann abgewichen werden und die Kostenmethode angewandt werden, wenn dadurch 1. der tatsächlichen Struktur des Pauschalpreises exakt Rechnung getragen wird. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn anhand der Buchhaltung der Nachweis gelingt, dass der Pauschalpreis in der Weise festgelegt wurde, dass auf jeden der getragenen Kostenbestandteile eine feste Gewinnspanne aufgeschlagen wurde und es 2. dadurch gerechtfertigt erscheint, dass das Ziel der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage gegenüber dem Erfordernis der Neutralität der Mehrwertsteuer in den Hintergrund tritt. Dies wäre dann der Fall, wenn die nach Kostenkriterien nach 1. ermittelte Mehrwertsteuer der vom Endverbraucher bezahlten und

vom Unternehmer vereinnahmten Mehrwertsteuer entspricht. Die Parteien wurden daraufhin ersucht, zu diesen Ausführungen eine Stellungnahme abzugeben und bekannt zu geben, was sie unter der Formulierung "wenn durch Anwendung der Kostenmethode der tatsächlichen Struktur des Pauschalpreises exakt Rechnung getragen wird" verstehen. Die Bw. wurde weiters ersucht, entsprechende Nachweise zu führen, aus denen eindeutig abgeleitet werden könnte, dass durch die Anwendung der tatsächlich gewählten Methode der Entgeltsaufteilung der tatsächlichen Struktur des Pauschalpreises exakt Rechnung getragen wurde und deshalb auch nur genau jene Mehrwertsteuer geschuldet wird, die vom Endverbraucher vereinnahmt wurde.

Weiters wurde den Parteien mitgeteilt, dass im Schlussantrag des Generalanwaltes in der Rechtssache "Madgett und Baldwin" (Randnummer 69) der Generalanwalt zwar die Marktwertmethode kritisierte, da diese dann zu unsachlichen Ergebnissen führe, wenn im Rahmen eines Pauschalangebotes eine Leistung zu einem niedrigeren Preis als bei Einzelverkauf angeboten wird, um das Angebot gemischter Leistungen insgesamt attraktiver zu machen. Der Marktwert der Bestandteile einer zusammengesetzten Leistung müsse nämlich nicht gleich sein dem Marktwert der Bestandteile bei Einzelverkauf. Der Generalanwalt hält somit derartige Vereinbarungen für möglich, schlägt aber dann im Ergebnis aufgrund der größeren Schwierigkeiten bei der Kostenmethode dennoch die Marktwertmethode für die erforderliche Aufteilung eines vereinbarten Gesamtentgeltes vor. Der EuGH schloss sich der Ansicht des Generalanwaltes insofern an als ausgeführt wird, dass die Marktwertmethode nicht immer zu sachgerechten Ergebnissen führt, da eben unterstellt werden müsse, dass der Marktwert eines Bestandteils eines Leistungspaketes den Marktwert bei Einzelverkauf entspreche. Aber auch der EuGH gab der Marktwertmethode letztlich dennoch den Vorzug. In der Rechtssache "MyTravel" führt der Generalanwalt aus, dass nach der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache "Madgett und Baldwin" die Marktwertmethode nicht immer sachgerecht sei, da der Preis des Bestandteiles im Rahmen des Leistungspaketes nicht notwendigerweise mit dem Marktpreis im Rahmen eines Einzelverkaufes ident sein müsse. Der Generalanwalt verweist dann auf seine Ausführung in der Rechtssache "Madgett und Baldwin" und betont, dass nicht selten eine Leistung im Rahmen eines Pauschalangebotes zu einem niedrigeren Preis angeboten wird, um das Angebot einer Gesamtheit von Leistungen attraktiver zu machen. Diese Ausführungen veranlassten den EuGH in seiner Entscheidung lediglich zu den bereits genannten Aussagen, nach denen von der Marktwertmethode dann abgewichen werden kann, wenn die Kostenmethode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trägt. Im Ergebnis werde dies nach Ansicht des Referenten wiederum bedeuten, dass die Kostenmethode herangezogen werden kann, wenn

1. für einen Bestandteil des Gesamtpaketes ein Preis vereinbart wurde, auch wenn dadurch

nur das Gesamtpaket attraktiver gemacht werden sollte und dadurch auch feststeht, welche Mehrwertsteuer der Endverbraucher für diesen Bestandteil bezahlt hat und 2. durch die sich ergebende Aufteilung des Gesamtentgeltes der tatsächlichen Kostenstruktur des Gesamtpaketes exakt Rechnung getragen würde und somit auf die unterschiedlich zu steuernden Bestandteile die selbe Gewinnspanne aufgeschlagen wurde. Nur unter diesen Voraussetzungen kann die Neutralität der Mehrwertsteuer der Vorrang eingeräumt werden, ansonsten wären die Einzelverkaufspreise nach der Marktwertmethode einzeln zu kürzen. Würden die beiden Kriterien nachgewiesen werden können, würde sich nach derzeitiger Rechtsansicht wohl ein neu zu beurteilender Sachverhalt ergeben.

Der Amtsvertreter teilte am 6. Juli 2010 telefonisch mit, dass die Amtspartei nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich keinerlei Stellungnahme zu rechtlichen Ausführungen in diesem Fall abgeben werde. Sollte die Entscheidung des UFS überzeugen, werde sie akzeptiert werden, andernfalls werde wieder VwGH Beschwerde erhoben werden.

Im Folgenden werden die wesentlichen Aussagen des Berichts der Großbetriebsprüfung vom 12. Juli 2010 betreffend der durchgeführten ergänzenden Erhebungen dargestellt.

Zunächst geht der Bericht auf das in den gegenständlichen Jahren verwendete Kassen-System ein. Hinsichtlich der Tastenbelegung dieser Registrierkassen wurde festgestellt, dass diese je Display-Taste ein einzelnes Produkt hinterlegt hätte, welches einen einheitlichen Steuersatz anspreche. Die Getränke seien zwar für Zwecke der Warenbewirtschaftung auf unterschiedlichen Tasten geführt worden, hätten aber in ihrer Programmierung über einen Programmcode einen einheitlichen Preis hinterlegt. Nach Auswahl eines Getränks hätte sich ein „Pop-Up“ geöffnet, welches nach der Größe des Getränks eine Auswahl ermöglicht habe. Eine selbständige Berechnung eines Umsatzsteuer-Mischsatzes oder die Möglichkeit unterschiedliche Steuersätze pro Display-Taste hätte nicht festgestellt werden können. In einer "ex-ante-Betrachtung" sei dieses Produkt nicht geeignet, eine lineare Kürzung je Menü durchzuführen.

Hinsichtlich der Berechnungsmethode der Bw. bis 31. Juli 2000 stellte die Großbetriebsprüfung fest, dass die Ausführung der Bw., dass seit Einführung der Menüs 1998 bis zum 31. Juli 2000 die Kalkulation des Gesamtpreises der Menüs bzw. der Einzelpreise der Menübestandteile der Gestalt gewesen sei, dass die Einzelverkaufspreise der Menübestandteile jeweils linear, das heißt im selben prozentuellen Verhältnis, gekürzt worden seien, nicht richtig sei. Es seien zwar alle Einzelkomponenten des Menüs preislich reduziert worden, allerdings wären das Getränk um 26,08 % und die Speisen um 17,41 % bzw. 19,99 % reduziert worden, wobei zu beachten sei, dass das Menü um ca. 21 % billiger als die Summe der Einzelpreise der Komponenten gewesen sei.

In der Folge bestätigte auch der Bericht der Großbetriebsprüfung dass es durch die Marketing-Aktion, beginnend mit August 2000, zu einer Steigerung des Umsatzes mit Menüs zwischen 11 % und 12 % gekommen sei.

Warum bei der Betriebsprüfung im Jahr 2002 festgehalten worden sei, dass sich bis Juli 2000 keine Änderung in der Aufteilung ergebe, sei für die Großbetriebsprüfung im Rahmen der nun durchgeführten Erhebungen nicht nachvollziehbar.

Ab 1. August 2000 wurden von der damaligen Betriebsprüfung die Einzelverkaufspreise für Speisen und Getränke im Rahmen des Menüpreises linear gekürzt. Bezüglich dieser Berechnung wurde seitens der Bw. wiederholt vorgebracht, dass auch dabei der Betriebsprüfung Berechnungsfehler unterlaufen wären. Auch in der Berufungsergänzung vom 11. März 2010 wurde deshalb vom steuerlichen Vertreter bemängelt, dass durch die Herausnahme des Geschenks beim "Kinder-Menü" durch die BP (Verkaufspreis wurde mit 39,00 ATS angesetzt anstelle wie richtig mit 49,00 ATS) bei der Berechnung der geänderten Bemessungsgrundlage pro verkauften Menü der Umsatz um 1,00 ATS zu Lasten des 20 %igen Umsatzes erhöht worden sei. Überdies hätte bei diesem Menü der Einzelverkaufspreis der Speisen 32,00 ATS und nicht 33,00 ATS betragen.

Nach dem Bericht der Betriebsprüfung wurde bei der Berechnung durch die Betriebsprüfung im Jahr 2002 offensichtlich das Menü "Fisch" nicht berücksichtigt.

Im Jahr 2001 wurde offensichtlich von der Betriebsprüfung des Jahres 2002 pauschal 11 % als Verminderung bei den 10 %igen Umsätzen und als Erhöhung bei den 20 %igen Umsätzen angesetzt. Nach dem Bericht der Betriebsprüfung im laufenden Verfahren wäre eine Neuberechnung des Jahres 2001 erforderlich. Diese soll aber erst nach der Klärung der nun anzuwendenden Methode durchgeführt werden.

Der Bericht der Großbetriebsprüfung geht in weiterer Folge auch auf einen Rechenfehler ein, der in der Berechnung des Erst-Bescheides des UFS aufgetreten sein soll. (Anmerkung des Referenten: Da die in der Erstentscheidung angewandte Methode vom VwGH ohnehin verworfen wurde und deshalb hier nicht mehr zur Anwendung kommen wird, wird auf diesen Fehler nicht mehr eingegangen.)

Hinsichtlich der Bewerbung der Menüs durch den günstigen Getränkepreis ergibt sich aus dem Bericht der Großbetriebsprüfung auch, dass die in den gegenständlichen Zeiträumen in Verwendung befindliche Registrierkasse oberhalb des Displays ein Hinweisschild mittels Piktogramm für das Service-Personal hatte, nach denen sie die Kunden zum Kauf weiterer Menüprodukte fragen sollten. Wenn ein Kunde lediglich einen Burger und Pommes kaufen wollte, erinnerte das Piktogramm die Service-Kraft, dem Kunden auch noch ein Getränk

anzubieten und den Hinweis auf einen geringeren Gesamtkaufpreis zu geben. Im Bericht findet sich auch eine beispielhafte Darstellung eines derartigen Piktogrammes. Auf einfache Art wurde ein gezeichneter Burger, eine gezeichnete Tüte Pommes sowie ein gezeichneter Becher mit einem Getränk, jeweils verbunden durch ein Plus-Zeichen, dargestellt.

Wie bereits weiter oben wurde auch hier nochmals festgehalten, dass in einer Art "ex-ante-Betrachtung" mit dem im Jahr 2000 und 2001 verwendeten System eine korrekte lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise aufgrund der Vielzahl der möglichen Menüzusammenstellungen nicht umsetzbar gewesen sei. Die einzig mögliche Umsetzung wäre das Fixieren eines einheitlichen Getränkepreises. Auch eine Belegerteilung bei korrekter linearer Kürzung war nach Ansicht der Großbetriebsprüfung nicht möglich. Schon die Berechnungsbeispiele im Anhang III des Berichtes der Großbetriebsprüfung zeige auf, dass beispielsweise bei sechs unterschiedlichen Menüzusammenstellungen sich auch sechs unterschiedliche linear gekürzte Einzelverkaufspreise des Getränkes zwischen 1,47 € und 1,79 € ergeben würden. Eine exakte lineare Aufteilung sei nach dem Bericht der Großbetriebsprüfung nur ex-post möglich.

Hinsichtlich der Möglichkeit einer Übertragung der Daten in ein Tabellenkalkulationsprogramm wird im Bericht der Großbetriebsprüfung festgehalten, dass eine Übertragung der Daten in dieses Programm, wenn auch auf Umwegen und keinesfalls effizient, doch möglich sei. So seien die Daten der Registrierkassen für den Zeitraum 2000 und 2001 ebenfalls der Großbetriebsprüfung in Form einer Excel-Datei übergeben worden. Eine Auswertung dieser Daten sei sodann mit entsprechender Standard-Software möglich. Die Großbetriebsprüfung zieht diese Schlüsse aus einer Mitteilung durch den Franchisegeber, aus der sich ergebe, dass die Daten zunächst vom Restaurant an den Franchisegeber übermittelt werden müssen und sodann eine Extraktion aus der Datenbank beim Franchisegeber möglich sei.

Aufgrund der großen Anzahl der sich ergebenden linear gekürzten Einzelverkaufspreise und dem dargestellten verwendeten Kassen-System (es kann nur ein Fixpreis pro Getränkegröße hinterlegt werden) sei bei korrekt durchgeführter linearer Kürzung der Einzelverkaufspreis eine Rechnungserteilung im Sinne des § 11 UStG 1994 im laufenden Betrieb nicht möglich.

Im Bericht der Großbetriebsprüfung über die ergänzenden Erhebungen wird im Zusammenhang mit einer möglicherweise durchzuführenden Berechnung nach der Kostenmethode festgehalten, dass die Gemeinkosten zu ermitteln in jedem ordnungsgemäß geführten Rechenwerk möglich sei. Auch bei der Bw. wäre somit nach Ansicht der GroßBP eine Ermittlung der Gemeinkosten sicherlich möglich.

Hinsichtlich des Ersuchens des UFS an die Großbetriebsprüfung, eine fehlerfreie Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zu erstellen, teilte diese im Bericht mit, dass eine exakte Ermittlung des Gesamtbetrages bis zur letztlichen Wahl der Berechnungsmethode hintangehalten werde.

Abschließend wird von der Großbetriebsprüfung in ihrem Bericht die Verwendung eines gewogenen Durchschnittspreises als Festwert für jede Getränkegröße vorgeschlagen. Aus den Verkaufsdaten einer vergangenen, möglichst zeitnahen Periode sollten die jeweiligen gekürzten Einzelverkaufspreise je Menüzusammenstellung ermittelt werden. Diese gekürzten Einzelverkaufspreise sollten sodann je nach ihrer Bedeutung für den Gesamtumsatz, somit nach den verkauften Gesamtmengen bei der Berechnung eines durchschnittlichen linear gekürzten Einzelverkaufspreises zum Ansatz kommen (gewogener Durchschnittswert). Es würde sich dann ein Wert ergeben, der relativ nahe an die korrekt linear gekürzten Einzelverkaufspreise herankommt und somit den Anforderungen des VwGH möglichst entsprechen würde. Zudem könnte dieser Wert auch seitens des Unternehmens als Festwert einer Tastatur hinterlegt werden.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2010 wurde der Bw. der Bericht der Großbetriebsprüfung vom 12. Juli 2010 zur Stellungnahme übermittelt. Ebenso wurde nochmals an das Mail des Referenten an den steuerlichen Vertreter vom 5. Juli 2010 betreffend die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache C-291/03 "MyTravel plc" erinnert. Weiters wurde die Bw. ersucht, insbesondere zu den Ausführungen im Bericht, dass im ersten Halbjahr 2000 doch keine lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise erfolgt sei, Stellung zu nehmen und gegebenenfalls eine Berechnung der Auswirkungen vorzulegen.

In weiterer Folge ersuchte der Referent die Bw. auch um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

- Der UFS interpretiere die maßgebliche VwGH-Entscheidung vom Dezember 2009 in der Form, dass die unterschiedlich zu steuernden Einzelverkaufspreise mit einem gleichen Prozentsatz zu kürzen seien. Dies würde etwa bedeuten, dass im Falle der Verbilligung des Gesamtmenüpreises gegenüber der Summe der Einzelpreise um 30 % auch die einzelnen Komponenten im Menü einheitlich um 30 % billiger werden würden.
- Welche Auswirkungen hätten die im Bericht dargestellten Berechnungsfehler der Betriebsprüfung des Jahres 2002 für das Jahr 2001 sowie die im Bericht dargestellten Berechnungsfehler des UFS in der Erstentscheidung?
- Der Referent entnimmt den Darstellungen des Berichts der Großbetriebsprüfung, dass es der Bw. bei fiktiver Kenntnis der Rechtsansicht des VwGH im Jahr 2000 durchaus möglich

gewesen wäre, für das Getränk im Menü je nach Größe einen Fixwert zu hinterlegen, der als "gewogener Durchschnittswert" einem linear gekürzten Einzelverkaufspreis wesentlich näher gekommen wäre als der tatsächlich hinterlegte und stark gekürzte Einzelverkaufspreis. Dieser Wert hätte aus den Daten der Vorperiode für die jeweils laufende Periode abgeleitet werden müssen.

- Da sich Unternehmer ganz allgemein rechtskonform verhalten müssten, müsse man durch die nachträgliche Rechtsauslegung durch den VwGH fiktiv unterstellen, dass dem Unternehmer bekannt sein hätte müssen, dass er die Einzelverkaufspreise im Menü linear zu kürzen gehabt hätte. Diese rechtliche Vorgabe könne nicht durch die Auswahl eines bestimmten Kassen-Systems "unterlaufen" werden. Vielmehr sei eine Abrechnungs- und Aufzeichnungsmöglichkeit zu wählen, die diese Anforderungen erfüllen könne. Nach Ansicht des Referenten bringe der Bericht auch zum Ausdruck, dass bei Verwendung der konkret eingesetzten Kassen eine exakt durchgeführte lineare Kürzung nach Ansicht der Großbetriebsprüfung nicht möglich gewesen sei. Dies bedeutet aber zum einen nicht, dass es nicht bei Verwendung anderer Kassen möglich gewesen wäre. Zum anderen wäre aber jedenfalls die Hinterlegung eines anderen Fixpreises auch bei den verwendeten Kassen möglich gewesen. In diesem Sinn sei wohl auch die Ausführung des Berichtes zu verstehen, dass eine Belegerteilung (mit einem exakt linear gekürzten Preis) mit dem verwendeten Kassen-System nicht möglich gewesen wäre. Wiederum hätte man aber sehr wohl statt des hinterlegten stark gekürzten Preises auch einen durchschnittlichen linear gekürzten Näherungswert hinterlegen und fakturieren können.

- Für die Ermittlung eines durchschnittlichen Näherungswertes für die Folgeperiode wären die technischen Voraussetzungen jedenfalls vorhanden gewesen.

- Nach den im Bericht dargestellten Ausführungen wäre auch die Ermittlung der Gemeinkosten möglich gewesen.

Die Bw. beantwortete mit Schreiben vom 26. Juli 2010 die Fragen, die sich beim Erörterungstermin vom 19.5.2010 ergaben, die Fragen zum EuGH-Urteil vom 6.10.2005, MyTravel plc, sowie den Vorhalt vom 13.7.2010. Beigelegt war diesem Schreiben ein Kurzgutachten "Menü-Preisgestaltung" von Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel, eine Berechnung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juli 2000, eine Aufstellung der Einkaufspreisentwicklung für Coca Cola sowie eine Kalkulation für ein Menü des Jahres 2000 in einem Fast-Food-Durchschnittsrestaurant.

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass die Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 aufrecht gehalten werde, man aber hinsichtlich des

Kalenderjahres 2002 der Rechtsansicht des Referenten (Berufungsverfahren beim UFS ist aufgrund der rechtskräftigen Erledigung der Berufung durch die erste Instanz mittels Aktenvermerk einzustellen) folge.

Hinsichtlich der konkreten Preisvereinbarung für das Getränk im Menü wird zunächst auf die im Akt aufliegenden Beweismittel, auf den Antrag auf Vernehmung der namhaft gemachten Zeugin sowie auf das beigelegte Gutachten verwiesen. Sei einem Konsumenten der Preis für die einzelne Leistung unmissverständlich nach außen kommuniziert worden und sei dieser bereit, zu diesem Preis zu kontrahieren, so stelle dieser Preis die Gegenleistung für die erbrachte Leistung dar. Wenn ein Kunde zwei Produkte erwerben möchte und dabei die Möglichkeit erhält, entweder nur diese zwei Produkte oder zusätzlich auch noch ein Getränk zu einem günstigen Preis zu erwerben, so sei der für das Getränk kommunizierte Preis maßgeblich, denn dieser günstige Preis entspreche auch der Sichtweise des Kunden.

Der Markt, an dem kombinierte Dienstleistungen angeboten werden, sei nicht genau der Markt, an dem Einzelleistungen angeboten werden. Es sei somit auf jenen Wert abzustellen, der sich aus der Preisvereinbarung mit dem Konsumenten ableitet, da dies jener subjektive Wert sei, dem nach der Rechtsprechung der Vorzug vor einem objektiven, geschätzten Wert zu geben sei. Eine konkrete und auch gültige Preisvereinbarung für das Getränk ergebe sich daraus, dass dem Kunden die beiden Speisenkomponenten zu den Einzelverkaufspreisen angeboten worden wären und der Kunde darüber hinaus die Möglichkeit gehabt hätte, ein Getränk zu einem Preis von zB 6,00 ATS statt dem "Normalpreis" 23,00 ATS zu erwerben. Wenn der Kunde sich gegen das Getränk entschieden hätte, bliebe es bei der Summe der Einzelverkaufspreise für die Speisen.

Der günstige Preis des Getränkes sei für den Kunden sehr wohl kaufentscheidend für die Frage, ob er nun zu seinen Speisen auch ein Getränk nehmen soll, gewesen. Aus der Sicht des Kunden betrachtet, würde er 6,00 ATS für das Getränk aufwenden, denn der Preis der Speisen bliebe für ihn gleich, ob er nun das Getränk zusätzlich erwirbt oder nicht. Der typische Fast-Food -Kunde besuche das Restaurant nachweislich deshalb, um dort die typischen Speisen zu konsumieren. Das Getränk werde daher gegebenenfalls zusätzlich zu den jedenfalls erworbenen Speisen gekauft. Für den Kunden sei daher keinesfalls nur der Menüpreis relevant, sondern auch die Frage, um welchen Preis er zusätzlich ein Getränk erwerben könne. Der Kunde könne somit frei wählen, ob er nur Speisen konsumieren oder ob er dazu noch ein günstiges Getränk kaufen will. Der Preis der Speisen sei nämlich unabhängig davon, ob der Kunde zusätzlich noch ein Getränk erwerbe oder nicht.

Auch die Bw. schlägt sodann – wie auch die Großbetriebsprüfung – vor, die Berechnungen der Bemessungsgrundlagen nach Abschluss der rechtlichen Erwägungen und im Einvernehmen mit der Amtspartei vorzunehmen.

Festzuhalten ist, dass keine Vorlage des Original-Fotos oder einer lesbaren Kopie jener Überkopftafel, auf dem der Hinweis auf die Getränkepreisvereinbarung enthalten sein soll, erfolgte.

Hinsichtlich der Einfachheit und Durchführbarkeit der Methoden gab die Bw. an, dass ihres Erachtens die Einfachheit der Methode aus Sicht des Abgabepflichtigen zu beurteilen sei. Weiters müsse es sich um eine Methode handeln, die zum Zeitpunkt des Umsatzes auch tatsächlich umsetzbar sei. Wie aus dem Bericht der Großbetriebsprüfung zu entnehmen sei, wäre eine ex ante vorgenommene lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise technisch nicht möglich gewesen. Die vielfältigen unterschiedlichen Getränkepreise je nach Menüzusammenstellung und die wesentlich längere Dauer des Bestellvorganges hätten zu erheblichen Problemen mit der Kundenakzeptanz geführt. Eine exakte lineare Kürzung hätte nur im Nachhinein gerechnet werden können. Dies hätte jedoch fehleranfällige manuelle Korrekturen und Systemeingriffe nach sich gezogen. Auch die Ausstellung korrekter Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 wäre nicht möglich gewesen. Hinsichtlich der erforderlichen Rechnungslegung wurde dann auch bekannt gegeben, dass jeder Drive-In-Kunde ohne Aufforderung eine Rechnung erhalte und im weiteren Bereich des Restaurants täglich im Durchschnitt ca. 10 Rechnungen ausgestellt werden würden. Dann bestätigt die Bw., dass nur eine Methode, bei welcher der Getränkepreis im System fixiert werden könne, einfach und durchführbar wäre. Allerdings müsse die Höhe dieses im System fixierten Preises nach Ansicht der Bw. der Preisvereinbarung entsprechen. Ebenso durchführbar und ebenso nicht missbrauchsanfällig wäre die Kostenmethode, bei der ein fixer Getränkepreis durch Ansatz eines einheitlichen Aufschlages auf die Kosten auf Basis einer Durchschnittsberechnung ermittelt werden könne. Da sich die Kosten im Zeitablauf relativ wenig ändern würden, wäre eine derartige Kalkulationsmethode einfach umsetzbar.

Hinsichtlich der in der Literatur getroffenen Annahme, dass der Getränkehändler der Bw. im fraglichen Zeitraum günstigere Einkaufspreise gewährt hätte teilte die Bw. mit, dass dies nicht den Tatsachen entspreche. Die Getränkeeinkaufspreise hätten sich vielmehr über die Jahre kaum verändert. Zum Nachweis dieser Feststellungen wurde auf die beigefügte Aufstellung verwiesen. Dieser Aufstellung kann tatsächlich entnommen werden, dass es in den letzten 10 Jahren lediglich ganz geringe Preisschwankungen pro Tank Coca Cola gab.

Ebenso entspreche es auch nach Ansicht der Bw. nicht den Tatsachen, dass die Gemeinkosten bei Speisen und Getränken nicht feststellbar wären.

Hinsichtlich der Ausführungen des Referenten zum EuGH-Urteil in der Rechtssache "MyTravel plc" gab die Bw. an:

- Auch nach Ansicht der Bw. wurde das Kriterium der Einfachheit der Methode durch die genannte Entscheidung stark relativiert.
- Der Marktwertmethode komme der Vorrang zu, wenn der Marktwert bestimmt werden könne. Allerdings stimmt die Bw. nicht der Ansicht zu, dass sich der Marktwert einer Menü-Komponente durch eine lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise ergebe. Die Marktpreismethode sei in den zitierten EuGH-Judikaten nicht in Form einer linearen Kürzung angewandt worden. Vielmehr sei der Marktwert einer Leistung vom Gesamtpreis abgezogen worden, um so den Preis der anderen Leistung zu ermitteln. Angewendet auf den konkreten Fall könnte somit die Marktpreismethode zu dem Ergebnis führen, dass die Speisen mit den Einzelverkaufspreisen angesetzt werden und das Getränk sich als Differenz zum Gesamtmenüpreis ergibt.
- Der Marktpreis von in Kombination angebotenen Produkten entspreche nicht in jedem Fall demselben Wert wie im Einzelverkauf dieser Produkte. Die Methode, nach der die Marktpreise der Komponenten im Paket anhand einer linearen Kürzung zu ermitteln sind, mag zwar in vielen Fällen zu einem sachgerechten Ergebnis führen. Im konkreten Fall sei dies jedoch nicht der Fall, da der Marktpreis der Menüspeisen annähernd den Einzelverkaufspreisen entspreche, während der Marktpreis des Getränkes im Menü sehr niedrig und jedenfalls weit unter den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen liege. Die Einzelverkaufspreise der Getränke würden von der Bw. bewusst hoch angesetzt werden, um zu vermeiden, dass Kunden ausschließlich Getränke konsumieren und damit Sitzplätze für andere Kunden besetzen würden. Der Getränkeumsatz sollte daher nur in der gemeinsamen Konsumation mit Speisen gesteigert werden. Dies zeige sich auch darin, dass der Umsatz von Getränken zum Einzelverkaufspreis (also außerhalb eines Menüs) lediglich 4 % des Gesamtumsatzes ausmache. Nach Ansicht der Bw. wäre es nahe liegend, den Marktpreis für das Menügetränk genau bei der Differenz zwischen den Einzelverkaufspreisen der Speisen und den Gesamtmenüpreis anzusetzen, da die Kunden bereit seien, genau diese Differenz für das Menügetränk zu bezahlen. Auch das "Leitungswasserbeispiel" im Gutachten von Herrn Prof. Tumpel (Anmerkung: siehe dazu unten) zeige, wie unterschiedlich im Extremfall der Marktpreis eines Getränkes sein könne, je nachdem ob dieses einzeln oder in Kombination mit Speisen konsumiert wird.
- Der VwGH ziehe in seiner Entscheidung die linear gekürzten Einzelverkaufspreise als Marktpreise der Komponenten im Gesamtpaket heran. Offenbar unterstelle der VwGH, dass diese tatsächlich oder annähernd den Marktpreisen für die einzelnen Menü-Komponenten entsprechen. Da dies, wie oben gezeigt worden sei, nicht der Fall sei, da der Marktpreis des

Menügetränkes wesentlich niedriger sei als der linear gekürzte Einzelverkaufspreis, ergebe sich ein neuer Sachverhalt gegenüber dem VwGH-Judikat. Der VwGH ging in seiner Entscheidung von einem anderen als dem tatsächlichen Sachverhalt aus.

- Der EuGH habe in der Rechtssache "MyTravel plc" festgestellt, dass es Sache der nationalen Gerichte sei, jenen Wert zu ermitteln, der am besten dem Geist der

6. Mehrwertsteuerrichtlinie entspreche. Das nationale Gericht müsse auch feststellen, welcher Markt am besten für die Feststellung des Marktwertes geeignet sei. Überdies hätte das nationale Gericht an dem so ermittelten Marktpreis Berichtigungen vorzunehmen, um verschiedenen individuellen Umständen Rechnung zu tragen. Dies bedeute im konkreten Fall, als Marktpreis die Differenz zwischen den Speisen-Komponenten und dem Menüpreis heranzuziehen. Eine weitere Möglichkeit bestünde darin, den Marktpreis anhand in Konkurrenz stehender Anbieter von Getränken auf den Markt abzuleiten. Zu diesem Zweck müsste nach Ansicht der Bw. eine Untersuchung der Marktlage bei vergleichbaren Anbietern vorgenommen werden und gegebenenfalls ein Durchschnitt ermittelt werden.

- Hinsichtlich der Kostenmethode stimmt die Bw. den Ausführungen des Referenten insoweit zu, als auch nach Ansicht der Bw. bei dieser Methode ausgehend von den Gesamtkosten unter Anwendung ein und desselben Aufschlages auf die einzelnen Menü-Komponenten die hierfür anwendbaren Preise zu ermitteln wären. Aus der Summe der so ermittelten Preise für die Menü-Komponenten müsste sich dann der Menügesamtpreis ergeben. Der Unternehmer müsse intern systematisch unter Anwendung einheitlicher Aufschläge kalkulieren und den so ermittelten Gesamtpreis auch angeboten haben. Hinsichtlich der Kosten müssten nicht unbedingt die konkreten Kosten eines Franchisenehmers, sondern könnten auch die Kosten eines durchschnittlichen Restaurants herangezogen werden. Da der Unternehmer auch die Marktgegebenheiten zu berücksichtigen haben wird, müsse man ihm zugestehen, kleinere Korrekturen am kalkulatorisch ermittelten Preis vorzunehmen. Nicht erforderlich dagegen sei nach Ansicht der Bw., dass der Unternehmer dem Kunden den von ihm kalkulierten Preis für die einzelnen Menübestandteile auch kommuniziert. Dies würde zu einer Offenlegung der Kalkulation des Unternehmens gegenüber dem Kunden führen. Auch Prof. Tumpel komme in seinem Gutachten zu diesem Ergebnis. Einer dennoch erfolgten Kommunikation würde allerdings eine sehr starke Indizwirkung zukommen. In dem Fall, in dem der Unternehmer den Preis für die einzelnen Menübestandteile nicht kommuniziere, würden erhöhte Anforderungen an den Nachweis der Kalkulation zu stellen sein.

- Dementsprechend sei bei der Bw. der Kalkulation der empfohlenen Menüpreise ein einheitlicher Zielaufschlag von 23 % auf Basis des umsatzstärksten Menüs auf die Kostenkomponenten eines durchschnittlichen Restaurants (Produkteinzelkosten und

Gemeinkosten) zu Grunde gelegen. Aufgrund der sehr konstanten Kosten- und Preissituation und des gleichbleibenden Geschäftsmodells sei die Kalkulation über die Jahre hin annähernd gleich geblieben.

Ab 1. Oktober 2003 seien die aus dieser Kalkulation entstehenden Getränkepreise (ab hier wurde mit einem Rohaufschlag von 450 % gearbeitet) auch an die Kunden kommuniziert worden. Beispielhaft wird eine Kalkulation für das Jahr 2004 vorgelegt. Die unter Aufschlag von 23 % ermittelten Getränkepreise seien an die Kunden kommuniziert worden. Nach Ansicht der Bw. entspreche die Vorgangsweise ab 2004 jedenfalls den Vorgaben des EuGH in der Rechtssache "MyTravel plc". Es könne somit die Kostenmethode zur Anwendung kommen. Aber auch in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2000 und 2001 entspreche die Kalkulation der Menüpreise der oben dargestellten Methodik einheitlicher Aufschläge. An den Kunden kommuniziert und mit diesen vereinbart sei aber jener Betrag worden, der sich im Wesentlichen als Differenz aus den Speisen zu Einzelverkaufspreisen und dem Gesamtmenüpreis ergab. Falls die Preisvereinbarung im konkreten Fall als nicht relevant betrachtet werden würde, könnte nach Ansicht der Bw. die tatsächliche Kalkulation des Pauschalangebotes mit dem einheitlichen Aufschlag auf die Kosten als sachgerechter Aufteilungsmaßstab herangezogen werden.

Hinsichtlich der Berechnung bis 31. Juli 2000 teilte die Bw. mit, dass auch in diesem Zeitraum keine exakte lineare Kürzung vorgenommen worden sei. Es seien der Besteuerung vielmehr fixe Speisen- und Getränkepreise, die näherungsweise einer linearen Kürzung entsprochen hätten, zu Grunde gelegt worden. Die Bw. verweist sodann auf die Beilage zu diesem Schreiben, in dem für den Zeitraum Jänner bis Juli 2000 die Bemessungsgrundlage nach der Methode der linearen Kürzung ermittelt worden sei.

Auch nach Ansicht der Bw. sei unter der im VwGH-Judikat erwähnten Aufteilungsmethode nach der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise zu verstehen, dass diese Einzelverkaufspreise mit demselben Prozentsatz zu kürzen seien.

Hinsichtlich der Feststellungen der Großbetriebsprüfung betreffend das Jahr 2000 wird mitgeteilt, dass diese für richtig befunden werden (Anmerkung des Referenten: Betrifft die Einbeziehung der Monate Jänner bis Juli 2000 in die Berechnungsweise der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise).

Bei der Berechnung 2001 sei nach Ansicht der Bw. der Differenzbetrag beim Kinder-Menü mit 7,77 ATS (anstelle von 8,00 ATS) und bei den Menüs in Folge der Steigerung der Menüpreise bei gleichbleibenden Getränkepreisen im Menü ein Wert unter 11,00 ATS anzusetzen.

Hinsichtlich des von der Großbetriebsprüfung im Bericht vorgeschlagenen Ansatzes eines linear gekürzten Getränkepreises der als gewogener Durchschnittspreis sodann als Fixpreis angesetzt werden könnte teilt die Bw. mit, dass die Festlegung eines fixen Getränkepreises technisch theoretisch in jeder beliebigen Höhe erfolgen könnte, ohne dass dies Einfluss auf die Einfachheit hätte. Tatsächlich würde aber auch die von der Großbetriebsprüfung vorgeschlagene Variante wiederum entsprechende Berechnungen bedingen. Die einfachste Methode wäre ohne Zweifel die Vereinbarung eines sach- und marktgerechten Preises mit dem Kunden und die Kommunikation dieses Preises an den Kunden. Die von der Großbetriebsprüfung vorgeschlagene Methode der Verwendung von Vergangenheitsdaten zur Ermittlung eines gewogenen Durchschnitts linear gekürzter Getränkepreise erscheine nicht einfach und auch nicht sachgerecht, weil sie aufwändige Berechnungen erfordere und bei Heranziehen von Vergangenheitsdaten Preisänderungen bei den Einzelverkaufspreisen nicht berücksichtigt werden könnten. Die Methode sei auch beeinflussbar, da der Unternehmer durch Änderung der Einzelverkaufspreise auch eine Änderung der Menüpreisaufteilung erreichen könnte, ohne dass der Menüpreis geändert werden müsste. Wesentlich sachgerechter und einfacher sei es hingegen, ausgehend von den Kosten, unter Berücksichtigung eines einheitlichen Gewinnaufschlages den Getränkepreis festzulegen. Eine exakte lineare Kürzung könnte immer nur ex post gerechnet werden. Dies würde jedoch entsprechende manuelle Korrekturen und Systemeingriffe nach sich ziehen und eine systematische und richtige Ausstellung von Rechnungen nicht ermöglichen.

Im Folgenden werden die wesentlichen Aussagen des Gutachtens "Menüpreisgestaltung" von Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel, soweit sie sich auf die hier strittigen Fragen beziehen, wiedergegeben:

In der Einleitung wird zusammenfassend dargestellt, dass primär auf die Preisvereinbarung zwischen den Vertragsparteien abzustellen sei. Sei der Preis einer Einzelkomponente im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das Menü ausreichend kommuniziert und daher Vertragsbestandteil geworden, müsse diesem subjektiven, tatsächlich erhaltenen Wert gegenüber einem objektiv geschätzten Wert nach der Rechtsprechung des EuGH der Vorzug gegeben werden. Wenn allerdings der Einzelpreis nicht oder nicht ausreichend kommuniziert worden wäre, liege bloß ein symbolischer Preis vor oder sei eine einzelne Komponente (obwohl diese einen Marktwert hätte) gratis abgegeben worden, liege keine Preisvereinbarung vor. In einem solchen Fall sei der Gesamtmenüpreis grundsätzlich anhand der Marktwerte aufzuteilen. Der VwGH gehe davon aus, dass eine verhältnismäßige Aufteilung anhand der Einzelveräußerungspreise der Menübestandteile vorzunehmen sei. Obwohl diese nicht exakte Vorgangsweise den Urteilen des EuGH entspreche, werde diese Vorgangsweise als sachgerecht anzusehen sein, wenn sämtliche Einzelveräußerungspreise vorliegen würden. Die

Methode nach den Einzelveräußerungspreisen könne aber nicht immer herangezogen werden, da mitunter der Marktwert der Einzelleistungen bei einem kombinierten Produkt ein anderer sei als bei einer tatsächlichen Einzelveräußerung. Aus diesem Grund lasse der EuGH auch eine Aufschlüsselung mit Hilfe einer auf tatsächlichen Kosten gestützten Methode zu, wenn diese der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trage. Dazu werde es notwendig sein, dass der Steuerpflichtige anhand der Buchführung oder Kostenrechnung sämtliche Kostenbestandteile seiner Leistungen ermittle und die Gesamtpreise systematisch unter Berücksichtigung einer festen Gewinnspanne errechne.

In der Folge werden im Gutachten die wesentlichen Aussagen der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache "Madgett und Baldwin" wiedergegeben und daraus der Schluss gezogen, dass ein Gesamtpreis nicht zwingend verhältnismäßig ("linear") aufgeteilt werden müsse, sondern vom EuGH postuliert worden sei, dass unter den Voraussetzungen des Sachverhaltes in der Rechtssache "Madgett und Baldwin" von einem Steuerpflichtigen nicht verlangt werden könne, wenn der Marktwert der Eigenleistung leicht festgestellt werden könne, die Methode der tatsächlichen Kosten der Eigenleistungen anzuwenden, die eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordere. Der EuGH nehme in seiner Rechtsprechung keine verhältnismäßige Aufteilung vor sondern ziehe vom Gesamtpreis den bekannten Einzelverkaufspreis ab, um so zum Preis der Restleistung zu gelangen. Der VwGH hingegen schreibe ohne nähere Begründung die "lineare Kürzung" vor. Auch die Kritik des EuGH an der Heranziehung des Marktwertes sei vom VwGH nicht wiedergegeben worden. Der EuGH habe nämlich ausgeführt, es sei nicht immer sachgerecht, auf den Marktwert abzustellen, soweit der Preis für eine Leistung, die im Rahmen des pauschalen Leistungspaketes als Eigenleistung angeboten werde, in gleicher Höhe wie der Preis für die Leistung in dem Fall angesetzt werde, dass diese als einzige Leistung angeboten werde. Aus dem Schlussantrag des Generalanwaltes ergebe sich in weiterer Folge Näheres dazu. Dieser hätte nämlich ausgeführt, dass nicht selten im Rahmen eines Pauschalangebotes eine Leistung zu einem niedrigeren Preis angeboten werde, um das Angebot vermischter Leistungen attraktiver zu machen. Der Markt, auf dem kombinierte Dienstleistungen angeboten werden, sei nicht genau derselbe wie der, auf dem nur die Unterbringung angeboten werde, sodass sich der Marktwert der Bestandteile nicht notwendig im Preis für die Unterbringung widerspiegle.

Bezüglich der Möglichkeit für die Berechnung einer Teilkomponente die Marktmethode wahlweise anzuwenden, führe der EuGH in einem vom VwGH interessanterweise nicht erwähnten Urteil vom 6.10.2005 (MyTravel, C-291/03) klarstellend aus, dass aus dem Urteil in der Rechtssache "Madgett und Baldwin" hervorgehe, dass die auf dem Marktwert gestützte Methode gewählt werden könne, wenn es möglich sei, den Teil des Pauschalpreises, der der eigenen Leistung entspreche, nach dem Marktwert der Leistungen zu errechnen, die dem im

pauschalen Leistungspaket Enthaltenen entsprechen. Der EuGH führe allerdings auch aus, dass die Wahl der Marktwertmethode nicht im Ermessen des Unternehmers stehe. Vielmehr sei die Marktwertmethode immer dann anzuwenden, wenn der Marktwert der Eigenleistung bestimmt werden könne.

Da aber auch das Kriterium des Marktwertes nach Ansicht des EuGH nicht immer sachgerecht sei und die Neutralität der Mehrwertsteuer einen der wesentlichen Grundsätze dieser Steuer darstelle, könne die Methode nach den Kosten angewandt werden, wenn nachgewiesen werden könne, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trage. Der Generalanwalt habe dazu ausgeführt, dass die Kostenmethode etwa dann angewandt werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger in der Lage wäre, anhand seiner Buchführung nachzuweisen, dass er für den betreffenden Besteuerungszeitraum seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt habe, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenbestandteil eine feste Gewinnspanne erzielt werde. In diesem Fall müsste das Ziel der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage, die dazu führt, dass das Kriterium des Marktwertes zum Grundsatzkriterium gemacht wird, nach Ansicht des Generalanwaltes gegenüber dem Erfordernis der Neutralität zurücktreten. Können daher aus der Buchführung der Kostenrechnung sämtliche Kostenbestandteile der Leistungen des Steuerpflichtigen ersehen werden und würden die Gesamtpreise systematisch unter Berücksichtigung einer festen Gewinnspanne errechnet, so sei dieser Methode offenbar der Vorzug gegenüber der Marktwertmethode zu geben.

Neben der Beachtung der vom VWGH angesprochenen EuGH-Rechtsprechung dürfe aber auch nicht vergessen werden, dass der EuGH in ständiger Rechtsprechung ausführe, dass als Besteuerungsgrundlage für eine Leistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung heranzuziehen sei. Diese Gegenleistung stelle den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar. Der Begriff eines "entgeltlichen Umsatzes" setze lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der Leistung und der Gegenleistung voraus, die der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten habe. Trete dieser Preis etwa durch eine Preisvereinbarung nach außen, so werde dieser vereinbarte Wert auch für steuerliche Zwecke anzuerkennen sein. Dabei sei gleichgültig, ob dieser Preis angemessen oder fremdüblich ist.

In der Folge werden einige in der Literatur vertretene Ansichten zur Aufteilung eines Pauschalentgeltes wiedergegeben. Neben der vom VWGH mittlerweile verworfenen Ansicht, die in der Erstentscheidung ihren Niederschlag gefunden hatte, wird auch die Ansicht von Beiser (SWK 2009, S 1009), der die Preisbestimmungsautonomie der Unternehmer betont,

wiedergegeben. Wenn dem Konsumenten Getränkepreise im Rahmen eines Menüs kundgemacht würden, die weniger als die Einzelverkaufspreise betragen, würden nach Auffassung von Beiser (SWK 2010, S 279) zwischen den Leistungsaustauschpartnern exakt vereinbarte Preise für die konsumierten Getränke vorliegen, sodass sich das Problem einer Aufteilung eines Pauschalpreises gar nicht stelle. Nach Pircher/Silvestri (SWK 2010, S 575) sei eine derartige Preisvereinbarung kaum ernsthaft gemeint und die Mitteilung eines reduzierten Getränkepreises, der keine Reduktion des Menüpreises zur Folge hat, sei lediglich ein werbetechnischer psychologischer Trick. Einhellig werde aber in der Literatur die Ansicht vertreten, dass eine lineare Aufteilung des Pauschalpreises im Verhältnis der Einzelpreise am ehesten der Erwartung der Konsumenten entspreche, wenn eine von den Parteien vereinbarte Aufteilung der Leistungsinhalte nicht vorliege.

In der Folge stellt Prof. Tumpel seine eigene Würdigung dar. Werde dem Konsumenten ein Preis für eine einzelne Leistung im Paket unmissverständlich nach außen hin kommuniziert und ist dieser bereit, zu diesem Preis zu kontrahieren, stelle jener Wert die Gegenleistung dar. Zweifel an einer tatsächlichen Preisvereinbarung über Speisen und Getränke könnten aufkommen, wenn im Rahmen eines Menüpreises nur der gegenüber dem Einzelveräußerungspreis von zB. 1,00 € vergünstigte Preis des Getränkes zB in Höhe von 0,50 € dem Konsumenten beim Kauf eines aus drei Komponenten bestehenden Menüs zu einem Preis von 5,50 € kommuniziert werde, ohne dass sich am Preis des Menüs etwas ändere. Wäre der Sachverhalt allerdings so gelagert, dass ein Konsument sich entscheiden könnte, ein aus zwei Produkten bestehendes Menü zu einem Preis von 5,00 € zu erwerben und diesfalls die Möglichkeit hätte, zusätzlich ein Getränk um 0,50 € zu erwerben, würden wohl weniger Zweifel darüber aufkommen, dass der vereinbarte Preis für das Getränk 0,50 € betrage. Schließlich wäre dies genau der Preis, den der Konsument zu bezahlen hätte, um das Getränk zu erwerben. Dieses Entgelt erhalte der Unternehmer für das Getränk. Nur der Wert, der sich aus der Preisvereinbarung aufgrund der Kommunikation zwischen dem Unternehmer und dem Konsumenten mittels Preisauszeichnung ableiten lasse, sei jener subjektive Wert, welchem nach der Rechtsprechung der Vorzug zu geben sei.

Im Ausgangsfall könne der Konsument ein Menü allerdings nur in der Drei-Komponenten-Variante zu 5,50 € wählen. Laut Preisauszeichnung seien darin 0,50 € für das Getränk inkludiert. Der Konsument könne jederzeit entscheiden, entweder zwei Komponenten alleine oder zusätzlich ein Getränk um 0,50 € zu erwerben, wofür er bloß das Drei-Komponenten-Menü bestellen müsse. Für die Bemessung der Werte der Einzelleistungen im Rahmen eines Leistungsbündels seien primär die vereinbarten, zwischen den Parteien kommunizierten Preise maßgebend, denn darin komme der subjektive Wert der Gegenleistung zum Ausdruck. Keine Relevanz hätte die Preismitteilung an den Konsumenten allerdings in jenen Fällen, in denen

diese nicht ausreichend kommuniziert wird und daher nicht als solche wahrgenommen werden kann. Weiters werde die Preisvereinbarung dann nicht relevant sein, wenn diese nicht ernst genommen werden könne, weil entweder kein Entgelt oder bloß ein symbolischer Preis verlangt wird.

Liege keine gesonderte Preisvereinbarung über Einzelleistungen im Rahmen eines Gesamtpreises vor oder seien solche nicht ernst zu nehmen, hätte der EuGH für die Schätzung von Teilentgelten in bestimmten Fällen die Heranziehung des Marktwertes als wenigstens nicht exakte dennoch sachgerechte Methode erachtet. Diese Vorgangsweise erscheine verständlich, wenn der Marktwert der Leistung im Einzelveräußerungsfall leicht bestimmbar ist. Für den Kunden habe es, wenn nichts anderes kommuniziert und damit vereinbart worden sei, den Anschein, dass er eine Einzelleistung im Wert des Einzelveräußerungspreises beim Erwerb des Gesamtpaketes miterwerbe.

Zu beachten sei aber überdies, dass der EuGH anders als der VwGH keine lineare Kürzung des auf die Einzelkomponenten entfallenden Gesamtpreises vorgenommen habe, sondern vom Gesamtpreis den bekannten Marktwert einer Leistungskomponente abgezogen hätte. Für den vorliegenden Fall würde dies bedeuten, dass man den Getränkepreis auch in der Weise ermitteln könnte, dass vom Gesamtpreis die Preise der Speisen abgezogen werden könnten. Für eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise würde allerdings sprechen, dass alle Einzelveräußerungspreise bekannt seien und aus der Sicht des Konsumenten – falls kein anderer Einzelveräußerungspreis kommuniziert worden wäre – wohl vermutet werden könne, dass der Preisvorteil durch Reduzierung sämtlicher Einzelpreise erfolge.

Aus Sicht des Unternehmers sei zu beachten, dass der Markt, auf dem kombinierte Dienstleistungen angeboten werden, nicht genau derselbe sei wie der, auf dem nur Einzelleistungen angeboten werden. Der Marktwert der Bestandteile einer kombinierten Leistung werde nicht notwendigerweise im Marktpreis für die Einzelleistung widerspiegelt.

Letztere Aussage erläutert Prof. Tumpel dann anhand eines Beispiels aus der Gastronomie. Wirte seien mitunter dazu übergegangen, für ein Glas Leitungswasser einen Preis anzusetzen. Dieser Preis werde aber im Wesentlichen nur dann verrechnet, wenn keine weitere Konsumation erfolge und die Gäste Tische besetzen würden, um nur ein Glas Gratiswasser zu konsumieren. Würden aber Gäste im Lokal trinken und essen, werde der Wirt das Leitungswasser im Regelfall nicht zusätzlich verrechnen. Anhand dieses Beispiels zeige sich, dass der Marktwert eines Glases Wasser bei Einzelverkauf durchaus ein Wert größer Null sein könne, während im Rahmen eines Gesamtpaketes für das Glas Wasser wohl kein Marktwert anzusetzen sei. Der Marktwertmethode hafte eben – wie dies der Generalanwalt ausdrückte –

der Makel einer gewissen Schätzung an. Aus diesem Grund erlaube der EuGH in der Rechtssache "MyTravel" auch die Anwendung der Kostenmethode, sofern der Unternehmer nachweisen könne, dass diese der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trage. Wenn somit der Marktwert der Bestandteile einer kombinierten Leistung sich nicht im Marktpreis für die Einzelleistung widerspiegle, lasse der EuGH dem Unternehmer die Möglichkeit offen, eine Aufschlüsselung anhand der tatsächlichen Kosten vorzunehmen. In diesem Fall müsse der Steuerpflichtige anhand der Buchführung oder Kostenrechnung sämtliche Kostenbestandteile der Leistungen des Steuerpflichtigen ermitteln können und die Gesamtpreise systematisch unter Berücksichtigung einer festen Gewinnspanne errechnen. Der Ansatz eines Rohaufschlages sei, wie bereits der VwGH in seiner Entscheidung vom Dezember 2009 festgestellt hätte, jedenfalls nicht ausreichend, denn damit sei nicht sichergestellt, dass sämtliche Kosten der Einzelleistung inkludiert seien und die Gewinnaufschläge gleich blieben. Dies sei aber Voraussetzung, damit der tatsächlichen Preisstruktur der kombinierten Leistung Rechnung getragen werden könne.

Mit Schreiben vom 12. August 2010 wurden dem Amtsvertreter die mit dem Schreiben vom 26. Juli 2010 vorgelegten Unterlagen der Bw. zur Stellungnahme übermittelt.

Am 18. August 2010 wurde die von der Bw. namhaft gemachte Zeugin vom UFS vernommen. Diese teilte auf Befragung im Wesentlichen Folgendes mit:

- Die Zeugin gab an, sie hätte keine weiteren Beweismittel wie Unterlagen oder Fotos bezüglich der Mitteilungen an die Kunden betreffend die Aufteilung des pauschalen Menüentgeltes.
- Die Zeugin sei in den gegenständlichen Berufungsjahren grundsätzlich für Bürotätigkeiten zuständig gewesen, bei Bedarf hätte sie aber auch im Restaurant ausgeholfen und sie hätte jedenfalls die Abläufe im Restaurant gekannt.
- Sie könne sich auch an die neue Marketingstrategie, welche im Jahr 2000 eingesetzt wurde, erinnern. Über eine Begründung dafür sei allerdings nicht gesprochen worden. Mitte 2000 sei ihr gesagt worden, dass sie die Gästeinformation bezüglich der Preise der im Menü enthaltenen Getränke erstellen solle. Gründe dafür seien ihr nicht mitgeteilt worden.
- Diese von ihr erstellte Gästeinformation sei in laminierte Form jeweils hinter den Kassen an der Wand angebracht worden. Die Information sollte von den Kunden jedenfalls wahrgenommen werden. Steher mit daran befestigten Informationen hätte es aber nicht gegeben. Die Hinweise in der Speisekarte bezüglich des Preisvorteiles über das Getränk beim Menü seien ihr bekannt.

- Auf Vorhalt der schlecht erkennbaren Überkopftafel auf der durch die Bw. vorgelegten Kopie gab die Zeugin an, dass diese Tafel einen Hinweis auf das im Menü enthaltene verbilligte Getränk enthalten hätte. Ob die Formulierung ähnlich der Gästeinformation gewesen sei oder lediglich einen Hinweis enthalten habe, dass der Preisvorteil über das Getränk gegeben werde, sei ihr nicht mehr rememberlich. Derartige Hinweistafeln seien aber immer zentral von Fast-Food Österreich ausgegeben worden.
- Auf Befragung, ob es zusätzliche mündliche Mitteilungen durch das Verkaufspersonal bezüglich des Getränkepreises gegeben hätte, gab die Zeugin an, dass es einen gesonderten Hinweis auf einen günstigen Getränkepreis seitens des Personals nicht gegeben hätte. Allerdings seien Kunden darauf hingewiesen worden, dass sie dieselben Komponenten bei Bestellung eines Menüs billiger bekommen könnten, wenn Kunden drei Komponenten getrennt zu Einzelpreisen bestellt hätten. Die auf der Gästeinformation enthaltene Aussage sei aber ansonsten den Kunden nicht mitgeteilt worden.
- Ob es zusätzliche Bewerbungen in Medien wie Zeitungen, Radio oder Fernsehen gegeben hätte, sei ihr nicht mehr rememberlich.
- Die Zeugin wisse auch nicht, wozu die Kunden durch die erfolgten Mitteilungen animiert werden sollten bzw. was das Ziel der Mitteilungen gewesen wäre.
- Auf die Frage, was den Kunden wesentlich gewesen sei, gab die Zeugin an, dass die Kunden entweder ein Menü oder Einzelkomponenten haben wollten. Sie glaube nicht, dass die Preiszusammensetzung eine Rolle gespielt hätte. Die meisten Kunden hätten bei Betreten des Restaurants bereits gewusst, was sie bestellen wollen.
- Auf die Frage wie sich die auf der Gästeinformation bezeichneten Menüs zusammensetzen würden gab die Zeugin an, das A-Menü habe aus einer Komponente um 35,00 ATS laut Speisekarte, aus Pommes um 23,00 ATS und aus einem Getränk um 23,00 ATS bestanden. Das B-Menü hätte aus einer Komponente um 35,00 ATS, aus Pommes um 19,00 ATS und einem Getränk um 20,00 ATS bestanden. Das Kinder-menü hätte aus einem Hamburger um 17,00 ATS, aus Pommes um 15,00 ATS und aus einem Getränk um 15,00 ATS und einem Plastikgeschenk bestanden.
- Hinsichtlich der damals aktuellen Menüpreise könne sich die Zeugin nicht mehr genau erinnern. Die einzelnen Zusammensetzungen der Menüs wären dem Kunden auf Leuchttafeln im Kassenbereich mitgeteilt worden. Auf diesen Leuchttafeln hätten sich nur Hinweise auf die möglichen Zusammenstellungen und der Gesamtpreis der jeweiligen Menüs befunden. Hinsichtlich des vergünstigten Getränkepreises im Menü gab es nur die bereits oben angesprochenen Informationen.

Die Niederschrift der Zeugenvernehmung wurde der Amtspartei mit Mail vom 18. August 2010 übermittelt.

Mit Schreiben vom 18. August 2010 wurde auch der Bw. die Niederschrift über die Vernehmung der von ihr namhaft gemachten Zeugin übermittelt und um Stellungnahme zu den Ausführungen der Zeugin ersucht. In diesem Schreiben wurden der Bw. auch ganz konkrete Aussagen der Zeugin vorgehalten (keine Kassenaufsteller, keine mündlichen Informationen durch das Personal bezüglich des günstigen Getränkepreises, die Preiszusammensetzung spiele für die Kunden keine Rolle, auf den großflächigen Leuchttafeln seien den Kunden lediglich die Gesamtpreise mitgeteilt worden). Zudem wurde nochmals eine lesbare Kopie bzw. ein lesbares Foto bezüglich der behaupteten Überkopftafeln abverlangt.

Weiters wurde die Bw. abermals aufgefordert, konkrete Nachweise bezüglich eines einheitlichen Aufschlages auf alle Menükomponenten und die Fakturierung des derart kalkulierten Preises vorzulegen. Die Darstellung im Schreiben vom 26. Juli 2010 betreffend die Jahre 2000 und 2001 stelle eine bloße Behauptung dar.

Vorgehalten wurde der Bw., dass laut Großbetriebsprüfung sehr wohl eine Aufteilung des Menüentgeltes im Nachhinein mittels des Programmes Excel möglich wäre.

Der Bw. wurde weiters vorgehalten, dass hinsichtlich einer behaupteten Einzelpreisvereinbarung für das Getränk kein neuer Sachverhalt dargestellt worden sei. Der gegebene Sachverhalt sei bereits im Vorverfahren vom UFS und vom VwGH als Vereinbarung eines Gesamtentgeltes gewertet worden. Auch der Generalanwalt beim EuGH und ihm folgend der EuGH nehme bei Angabe eines niedrigen Preises für eine Komponente der Gesamtleistung, um diese Gesamtleistung insgesamt attraktiver erscheinen zu lassen, dennoch ein aufzuteilendes Gesamtentgelt an.

Auch ein anderer Marktwert des Getränkes beim Verkauf im Menü sei nicht nachgewiesen worden. Es wären keine neuen Sachverhaltselemente nachgewiesen worden, die es rechtfertigen könnten, von der Beurteilung des VwGH abzuweichen, dass der linear gekürzte Einzelverkaufspreis der Marktwert im Menü sei. Durch die bloße Bewerbung des Menüs durch einen niedrigen Getränkepreis werde dieser Preis noch nicht zum Marktwert. Sofern im Rahmen von Menüs überhaupt Getränke verabreicht worden wären, sei auch bei anderen Lokalen immer das Gesamtpaket gegen Gesamtentgelt verkauft worden und es sei auch auf dem "Markt für Menüs" nicht generell üblich gewesen, dass man bei Kauf einer Speise zusätzlich ein stark verbilligtes Getränk kaufen hätte können. Die Ansicht des VwGH, dass bei Kenntnis der Einzelverkaufspreise aller Komponenten der linear gekürzte Einzelverkaufspreis jener Marktwert im Menü sei, der am besten dem Geist der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie

entspreche, hätte von der Bw. nicht widerlegt werden können. Die bloße Behauptung, dass Getränke häufig in Kombination mit Speisen zu stark reduzierten Preisen und zum Teil kostenlos angeboten worden wären, würde noch keinen Beweis für einen anderen Marktwert zu begründen vermögen.

Abschließend wurde der Bw. noch vorgehalten, dass auch das von Prof. Tumpel aufgezeigte Wasser-Beispiel in die ins Auge gefasste Entscheidungsrichtung weisen würde. Ein Glas Wasser hätte im Rahmen weiterer Konsumationen am heimischen Markt sicher den Marktwert Null (auch wenn bei gesonderter oder ausschließlicher Verabreichung mitunter ein Entgelt verrechnet werde) und sei gegebenenfalls bei einer Menüentgeltsaufteilung daher außer Ansatz zu lassen. Dieser Umstand sei allgemein bekannt und müsse so nicht gesondert nachgewiesen werden. Dass aber der Preis eines Getränkes im Rahmen eines Menüs nicht linear mit dem Speisenpreis gekürzt werde sondern der gesamte Preisnachlass des Menüs am heimischen Markt ausschließlich über das Getränk erfolgt sei, müsse nachgewiesen werden.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 18. August 2010 teilte die Bw mit Schreiben vom 11. Oktober 2010 mit, dass auch die Menüwerbetafeln den Hinweis enthalten hätten, dass beim Kauf eines Menüs der Preisvorteil über das Getränk gewährt werde. Das Verkaufspersonal hätte sehr wohl die Gäste darauf hingewiesen, dass ein Menü mit Getränk nur geringfügig mehr koste als die beiden Speisenkomponenten ohne Getränk. Für die Kunden wäre jedenfalls der verbilligte Getränkepreis beim Kauf eines Menüs evident gewesen, weil sie jederzeit den Preis der Speisen alleine und den Preis des Menüs mit dem Getränk vergleichen hätten können und auch darauf hingewiesen worden seien. Jene Kunden, die beim Betreten des Lokals bereits wüssten, welches Menü sie bestellen werden, würden auch die Einzelpreise kennen und diesen wäre sehr wohl bewusst, dass sie bei Bestellung eines Menüs ein günstiges Getränk erhielten. Die Kassenaufsteller hätte es –entgegen den Aussagen der Zeugin - österreichweit sehr wohl gegeben. Ein leserliches Exemplar der Überkopftafel mit dem Hinweise auf das Getränk im Menü sei nicht gefunden worden. In den berufsgegenständlichen Zeiträumen hätten die kommunizierten und verrechneten Preise der Menükomponenten nicht auf einem einheitlichen Aufschlag auf diese Komponenten beruht (Anm. des Referenten: Voraussetzung für die Anwendung der Kostenmethode somit nicht erfüllt). Des Weiteren stellte die Bw. die äußerst aufwendige Übernahme von Kassendaten in ein Excel-Programm zur Ermittlung von linear gekürzten Einzelverkaufspreisen im nachhinein dar. Ein gegenüber dem Erstverfahren neuer Sachverhalt liege nach Ansicht der Bw. sehr wohl vor. Im Erstverfahren und vor dem VwGH sei die konkrete Preisvereinbarung für das Getränk in Höhe der Differenz zwischen den Speisen-Einzelverkaufspreisen und dem Menüentgelt nicht „gewertet“ worden. Hinsichtlich eines eigenständigen (im Unterschied zu jenem im Einzelverkauf) Marktwertes von Getränken im Rahmen eines Menüs müsse es

ausreichend sein, dass mit höchster Wahrscheinlichkeit anzunehmen sei, dass auch in den berufsgegenständlichen Jahren die gegenwärtigen Marktverhältnisse geherrscht hätten. Es wird auch auf Unterlagen in einem Parallelverfahren verwiesen, in dem nachgewiesen worden sei, dass jetzt viele Anbieter im Rahmen eines Menüs ein stark verbilligtes oder kostenloses Getränk anbieten würden. Bei vielen Konkurrenzunternehmen (Würstl-Ständen, Pizza-Ständen, Fast-Food-Bereich, ...) würde durch stark vergünstigte oder kostenlose Getränke versucht werden, zusätzliche Gäste anzulocken und so den Speisenumsatz zu erhöhen. Auch der Lebensmittelhandel sei dazu übergegangen, zu einer zB. warmen Leberkäsesemmel im Paket ein Getränk zu einem sehr attraktiven Preis anzubieten. Ohne dies näher nachzuweisen vertritt die Bw die Ansicht, dass der Marktpreis eines Getränkes im Menü höchstens 50% des Einzelverkaufspreises betragen könne und keinesfalls der linear gekürzte Einzelverkaufspreis der Marktwert eines Getränkes im Menü sei.

Am 13. Oktober 2010 wurde der zur Durchführung der ergänzenden Ermittlungen beauftragte Betriebsprüfer vereinbarungsgemäß ersucht, nach Abschluss der rechtlichen Beurteilung die Bemessungsgrundlagen für die gegenständlichen Jahre unter Anwendung der vom Prüfer vorgeschlagenen Methode nach dem gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlag zu ermitteln.

Am selben Tag wurde auch der steuerliche Vertreter der Bw informiert, dass nach Ansicht des UFS die Aufteilung der Menüentgelte auf die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegenden Komponenten nach den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen zu erfolgen hätte, wobei aufgrund der besonderen Gegebenheiten die vom Prüfer vorgeschlagene Methode nach dem gewogenen linearen Abschlag zur Anwendung kommen solle. Auszugehen wäre von den Einzelverkaufspreisen der jeweiligen Vorjahre, Preisänderungen im laufenden Jahr wären zu berücksichtigen, insgesamt sei so vorzugehen, als ob die Rechtsansicht des VwGH in den Jahren 2000 und 2001 schon bekannt gewesen wäre. Der steuerliche Vertreter wurde ersucht, dem Prüfer das erforderliche Zahlenmaterial aufzubereiten. Dies wurde dem Referenten auch zugesagt.

Ergänzende Diskussionen zwischen dem Referenten des UFS und dem eingesetzten Betriebsprüfer ergaben in weiterer Folge, dass die Ermittlung eines gewogenen durchschnittlichen und linear gekürzten Fixpreises für jede Getränkegröße unabhängig von der jeweiligen Menüzusammenstellung jedenfalls bei einer „**ex-ante** Betrachtung“ anzuwenden wäre. Dies bedeutet, dass im Zeitpunkt der Lieferung der derart gekürzte Getränkepreis fakturiert werden hätte müssen. Nur so kann in wirtschaftlich sinnvoller Weise den Vorgaben der Rechtsprechung nachgekommen werden, der diesen Vorgaben entsprechende

Getränkepreisanteil richtig fakturiert und eine richtige Verbuchung der Erlösanteile, getrennt nach Steuersätzen, erfolgen.

Proberechnungen zeigten aber, dass es für eine Entgeltsaufteilung im Sinne der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise **im nachhinein** ausreichend ist, wenn von einem gewogenen durchschnittlichen Getränkeanteil in den umsatzstärksten Menüs ausgegangen wird. Eine derartige Berechnung ist wesentlich verwaltungsökonomischer und im Ergebnis gibt es keine nennenswerten Abweichungen. Bedenkt man beispielsweise, dass eine Verschiebung von ATS 10,- von den 10igen Speisenumsätzen zu den 20%igen Getränkeumsätzen einen Mehrbetrag an Umsatzsteuer von ATS 1,- ergibt, ist leicht erkennbar, dass Verschiebungen im Groschenbereich und deren Berücksichtigung bei den Berechnungen nur zu einem sehr hohen Aufwand führen und kaum eine Auswirkung haben. Überdies würden aufgrund des Ansatzes eines generellen Durchschnittswertes manche Abweichungen über und andere unter diesem Durchschnittswert liegen, sodass sich selbst die geringfügigen Abweichungen teilweise noch aufheben würden. Letztlich stellten die Parteien die unten im Detail dargestellte Berechnungsmethode als ausreichend richtig außer Streit und auch der Referent des UFS stimmte der Vorgangsweise im Interesse der Verwaltungsökonomie zu.

Ergänzend wurde bei der Wirtschaftskammer Oberösterreich (WKOÖ) nachgefragt, ob es in den berufungsgegenständlichen Jahren üblich gewesen wäre, dass in der Gastronomie beim Kauf eines vergünstigten Menüs der Preisvorteil über das Getränk gewährt, und dass dabei auf einen besonders günstigen Getränkepreis hingewiesen worden wäre.

Aufgrund großen Zeitmangels des für derartige Fragen zuständigen Organs der WKOÖ wurden die gestellten Fragen telefonisch beantwortet. Nach den erhaltenen Auskünften könne man weder in den betroffenen Zeiträumen noch könnte man heute davon ausgehen, dass bei Menüs der Preisvorteil über das Getränk gewährt werde. Das Anbieten eines Getränkes im Rahmen eines Menüs stelle die Ausnahme dar. Von den wenigen Fällen, bei denen ein Menü mit Getränk angeboten werde, würden ca. 80% einen verbilligten Gesamtpreis anführen und nur 20% das Menü mit einem verbilligten Getränkepreis bewerben. Die verbilligte Abgabe von Getränken sei von Wirten grundsätzlich nicht gewollt, da diese als „Gewinnbringer“ benötigt werden würden. Lediglich dort, wo sich Wirte aus regionalen Gründen dazu gezwungen sehen würden, würden sie verbilligte Getränke anbieten bzw. ihr Menü mit einem verbilligten Getränk bewerben. Derartige regionale Gründe würden etwa vorliegen, wenn sich in der Nähe ein Kauf- oder Möbelhaus mit verbilligten Speise- und Getränkeangeboten oder ein Restaurant einer Fast-Food-Kette befinden würde.

Diese Auskunft wurde dem steuerlichen Vertreter mit Mail vom 28. Oktober 2010 vorgehalten. Eine Stellungnahme dazu erfolgte nicht.

Am 15. November 2010 übermittelte der Prüfer dem UFS die aufgrund der oben bezeichneten Methode ermittelten Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2000 und 2001. Dem übermittelten Bericht kann auch entnommen werden, dass es seitens des steuerlichen Vertreters der Bw aufgrund gegenseitiger Abstimmungen und eingehender Kontrollen rein rechnerisch und methodisch keine Einwendungen gegen die Berechnungen des Prüfers gibt.

Methodisch ging der Prüfer so vor, dass anhand der 10 umsatzstärksten Menüs (1999 entspricht dies 60% und im Jahr 2000 52% der gesamten Umsätze) ein nach der verkauften Stückzahl der jeweiligen Menüzusammenstellung gewogener durchschnittlicher Abschlag für den Getränkeanteil im Menü (lineare Kürzung des Einzelverkaufspreises für das Getränk) ermittelt wurde. Wie bereits ausgeführt, ergeben sich je nach Menüzusammenstellung unterschiedliche linear gekürzte Getränkepreise. Da es aus den genannten Gründen (korrekte Rechnungslegung, sofortige richtige Verbuchung, wirtschaftliche Vorgangsweise,..) erforderlich ist, einen durchschnittlichen Fixwert für die Getränke zu ermitteln und bei dieser Ermittlung auch berücksichtigt werden sollte, wie oft sich aufgrund der verkauften Stückzahl einer bestimmten Menüzusammenstellung der sich darin ergebende Getränkepreis auswirkt, musste nach Ansicht der Parteien ein gewogener Durchschnittspreis bzw Abschlag ermittelt werden. Preisänderungen bei Einzelverkauf und beim Menüpreis wurden berücksichtigt.

Konkret ermittelte der Prüfer den prozentuellen Anteil des Getränkepreises an der Summe der Einzelverkaufspreise der Menükomponenten für die umsatzstärksten Menüs. Je nach Umsatzstärke der jeweiligen Menüzusammenstellung wurde der sich ergebende prozentuelle Anteil des Getränkes bei der Ermittlung des durchschnittlichen Getränkeanteiles gewichtet. Aufgrund dieser Berechnung ergab sich für 2000 ein gewogener durchschnittlicher Getränkeanteil von 27,90% und für das Jahr 2001 von 28,60%. Infolge der durchzuführenden linearen Kürzung muss der mit 20% zu versteuernde Getränkeanteil nach linearer Kürzung aller Komponenten zB. im Jahr 2000 auch 27,90% des verminderten Menüentgeltes betragen.

Vom gesamten Menüumsatz eines Jahres wurden sodann rechnerisch die 27,90% den Getränkeumsätzen zugerechnet. Da es sich dabei vorerst noch um Bruttobeträge handelte wurden diese auf Nettobeträge umgerechnet und die sich dabei ergebenden Beträge den bisher angesetzten Beträgen, welche aus den Menüumsätzen für die 20%igen und die ermäßigt zu steuernden Umsätze zum Ansatz kamen, gegenübergestellt. Anzumerken ist noch, dass der Prüfer diese Methode einvernehmlich mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. für das gesamte Jahr 2000 anwandte. Die Parteien gingen also nicht mehr davon aus (wie der Prüfer bei der erstmaligen Betriebsprüfung), dass im ersten Halbjahr 2000 bereits seitens der Bw eine korrekte lineare Kürzung durchgeführt worden war.

Hinsichtlich des Ansatzes der 14%igen Umsätze im Jahr 2000 blieb es grundsätzlich bei den im Erstverfahren durch den UFS festgestellten und auch zwischen den Parteien unstreitigen Verschiebungen von diesen 14%igen Umsätzen zu den 10%igen Umsätzen. In weiterer Folge wurden aber auch bei den verbliebenen 14%igen Umsätzen die durch den höheren Getränkeanteil erforderlichen Verschiebungen zu den 20%igen Getränkeumsätzen vorgenommen.

Dabei ergaben sich für die einzelnen Jahre folgende Verschiebungen:

2000: Verminderung der 10%igen Umsätze um ATS 927.410,29 (im Ergebnis: ATS 33.977.134,68) und der 14%igen Umsätze um ATS 1.278.659,05 (im Ergebnis: ATS 12.022.180,02) sowie eine Erhöhung der 20%igen Erlösanteile um ATS 2.064.852,19 (im Ergebnis 9.690.965)

2001: Verminderung der 10%igen Umsätze um ATS 3.639.021,08 (im Ergebnis: ATS 50.624.819,84) und eine Erhöhung der 20%igen Umsätze um ATS 3.335.769,32 (im Ergebnis: 9.962.619,34)

Seitens des Referenten des UFS wurden die zwischen den Parteien unstrittig richtigen Ermittlungen der Bemessungsgrundlagen überschlagsmäßig und hinsichtlich Plausibilität nochmals geprüft. Beispielhaft wird für das Jahr 2001 die Überprüfung dargestellt. Es wurden im Jahr 2001 insgesamt 390.000 Menüs verkauft. In diesen Menüs kamen die Getränke lt. Bw. (überproportional gekürzt) im Durchschnitt mit ATS 6,- zum Ansatz. Lt. Prüfer müssten die Getränke (linear gekürzt) im Schnitt mit ATS 17,- zum Ansatz gelangen. Diese Differenz machte eine Verschiebung von ca. ATS 11 von den 10%igen (USt: ca. -1) zu den 20%igen (USt: ca. +2) Umsätzen erforderlich. Pro Menü ergibt sich somit ein Mehrbetrag von überschlagsmäßig ATS 1,-. Da es sich bei den angeführten Beträgen um Bruttobeträge handelt, muss die tatsächliche Netto Auswirkung leicht unter ATS 1,- je Menü liegen. Bei 390.000 verkauften Menüs müsste sich somit ein Mehrergebnis gegenüber der Erklärung von knapp über ATS 300.000,- ergeben. Tatsächlich beträgt die Zahllast laut Erklärung ATS 199.784,- und laut aktuellem Bericht der GroßBP ATS 503.036,- (Differenz: ca. 303.000).

In der am 22. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter der Bw. wiederholte im wesentlichen seine bisherige Argumentation und wies insbesondere darauf hin, dass die Entscheidung des EuGH in der Rs. My Travel erst nach der Erstentscheidung des UFS ergangen sei, die vom VwGH angewandte Marktwertmethode nicht der vom EuGH angewandten Differenzberechnung entspreche und dass nach anderen Entscheidungen des EuGH bei Aufteilungen immer darauf abgestellt

werde, dass keine Missbrauchsgefahr bestehe. Ergänzend bekräftigte er abermals, dass es seiner Ansicht nach aufgrund der vielen Gratisgetränkeabgaben durch Pizza- oder Kebabständen sehr wohl einen wesentlich unter den linear gekürzten Einzelverkaufspreis liegenden Marktwert von Getränken im Menü gebe. Abschließend stellte er die Berechnungen und ziffernmäßigen Grundlagen der Ermittlungen der Amtspartei außer Streit, beantragte aber die erklärungsgemäße Veranlagung, da die vom VwGH angewandte lineare Methode nicht der Methode des EuGH zur Feststellung der maßgeblichen Marktwerte entspreche.

Die Amtsvertreter betonten, dass für die hier strittigen Zeiträume die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode nicht erfüllt seien und insgesamt kein neuer Sachverhalt dargestellt werden hätte können, sodass die Aufteilung nach der vom VwGH angewandten linearen Methode – allerdings variiert mit dem hier angewandten Durchschnittssatz – vorzunehmen sei. Die Amtspartei beantragte abschließend, es möge im Sinn der VwGH Entscheidung mit der Änderung, dass die zwischen den Parteien einvernehmlich vereinbarte Berechnung angewandt werde, entschieden werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bindung an VwGH

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG ist der UFS verpflichtet, im fortgesetzten Verfahren einen der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB. 28.11.1985, 84/08/0129; 16.1.1990, 88/08/0099) entfällt diese Bindung allerdings, wenn sich im Zuge des fortgesetzten Verfahrens ein neu zu beurteilender Sachverhalt ergeben sollte. Nach der Entscheidung des VwGH vom 17.10.2001, 98/13/0058 steht § 63 VwGG auch einer im ersten Rechtsgang noch nicht erfolgten Beurteilung eines im fortgesetzten Verfahren durch weitere Ermittlungen ergänzten Sachverhaltes nicht entgegen.

2. Nicht anzuwendende ursprüngliche Rechtsansicht des UFS

Sowohl der UFS und offensichtlich auch der VwGH gingen aufgrund des im Erstverfahren ermittelten Sachverhaltes vom Vorliegen eines Gesamtentgeltes aus, welches aufzuteilen ist.

Hinsichtlich der Aufteilungsmethode hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 16.12.2009, 2008/15/0075 die Rechtsansicht des UFS und die angewandte Methode aber als mehr oder weniger willkürlich und als zu kompliziert verworfen. Der UFS hatte die Ansicht vertreten, dass bei der Aufteilung eines Pauschalentgeltes (also keine konkrete Preisvereinbarung für die einzelnen Komponenten) für mehrere Komponenten aufgrund des Wortlautes des Art. 11 der

6. MwStRI (Entgelt ist alles, was der Leistende für die Leistung erhalten soll) in richtlinienkonformer Interpretation des § 4 UStG 1994 (Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger für die Leistung aufzuwenden hat) grundsätzlich zu schätzen sei, welchen Wert die beiden beteiligten Parteien mit größter Wahrscheinlichkeit den einzelnen Komponenten beigelegt hätten. Dabei könnten bei entsprechenden Nachweisen grundsätzlich auch die sich aus den Kalkulationen und Marktstrategien ergebenden Preisvorstellungen des leistenden Unternehmers in die Schätzung einbezogen werden, wenn diese zudem auch kommuniziert wurden. Zur Vermeidung missbräuchlicher Aufteilungen eines Gesamtentgelts stellte der UFS zusätzlich auf branchenübliche Rohaufschläge ab. Der VwGH bezeichnete diese Methode als Mischmethode zwischen einer Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen und einer solchen nach Einstandspreisen, welche keinesfalls als einfach beurteilt werden könne und deshalb nicht anzuwenden sei. Der EuGH hätte sich in der Rechtssache C-308/96, Madgett und Baldwin, mit der Aufteilung eines Gesamtentgeltes befasst und entschieden, dass aufgrund der Einfachheit der Methode das Gesamtentgelt nach Marktpreisen und nicht nach den angefallenen Kosten aufzuteilen sei. Nach Ansicht des VwGH „wäre“ bei gegebener Sachlage (wenn die Einzelverkaufspreise aller Komponenten bekannt sind) der linear gekürzte Einzelverkaufspreis der einzelnen Komponenten der Marktwert dieser Komponenten im Menü, nach dessen Relation das Gesamtentgelt aufzuteilen wäre. Preisvorstellungen der beteiligten Parteien, eventuell getroffene Vereinbarungen, angefallene Kosten und dergleichen spielen somit nach Ansicht des VwGH bei der Aufteilung eines Gesamtentgeltes keine Rolle. Dieses ist nach den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen aufzuteilen, wenn diese Einzelverkaufspreise bekannt sind.

3. Neuer Sachverhalt

Im Sinn der angeführten Rechtsprechung des VwGH zur Bindung des UFS an die Rechtsansicht des VwGH versuchte die Bw im fortgesetzten Verfahren in mehreren Bereichen (siehe Punkte 6.1. bis 6.4.), die für die rechtliche Beurteilung maßgeblich sind, einen neuen bzw. ergänzten Sachverhalt darzustellen. Durch das Vorbringen der Bw war der UFS veranlasst, weitere Ermittlungen vorzunehmen bzw. vornehmen zu lassen.

Zunächst soll der sich aufgrund der Rechtsprechung des VwGH und des EuGH ergebende rechtliche Rahmen dargestellt werden. Nach der Wiedergabe des im Erst- und im fortgesetzten Verfahren festgestellten Sachverhaltes wird geprüft, ob ein - gegenüber dem der VwGH Entscheidung zugrunde gelegenen Sachverhalt - neuer Sachverhalt, der zu einer Neuurteilung führen könnte, nachgewiesen werden konnte. Letztlich sollen die Schlussfolgerungen aus dem festgestellten Sachverhalt im Lichte der rechtlichen Rahmenbedingungen gezogen werden.

4. Rechtlicher Rahmen

4.1. Entgeltlichkeitszusammenhang, Entgelt iSd 6. MwStRI und des UStG 1994; Keine Regelung betreffend Aufteilung eines Pauschalentgeltes

Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der im Streitzeitraum noch maßgeblichen 6. MwSt-Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der liefernde Unternehmer für seine Lieferung erhalten soll. Nach der österreichischen Umsetzung dieser Richtlinienbestimmung (§ 4 UStG 1994) ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen alles, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Lieferung zu erhalten.

Das nationale Recht ist, soweit es der Wortlaut der Bestimmungen zulässt nach dem Zweck der EU-Richtlinienbestimmungen auszulegen, damit das mit der Richtlinie verfolgte Ziel erreicht werden kann. Beide Bestimmungen stellen letztlich auf den Wert der Gegenleistung ab, die der leistende Unternehmer erhalten soll bzw. der Leistungsempfänger aufzuwenden hat. Die Richtlinienbestimmung betrachtet diesen Wert aus der Sicht des Leistenden und die UStG-Bestimmung aus der Sicht des Leistungsempfängers. Festgestellt werden muss also, was nach der geschlossenen Vereinbarung (Sollbesteuerung) als Gegenleistung für die zu erbringende Leistung vereinbart wurde.

Aus der Rechtsprechung des EuGH (Rs. C-172/96 vom 14.7.1998, Rs. C-258/95 vom 16.10.1997, Rs. C-154/80 vom 5.2.1981, Rs. C-288/94 vom 24.10.1996 u.a.) ergibt sich, dass für die Annahme eines Entgeltes das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert vorausgesetzt ist. Dieser unmittelbare Zusammenhang muss sich wiederum aus dem Vorliegen eines Rechtsverhältnisses ergeben, in dessen Rahmen Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden. Die an diesem Rechtsverhältnis Beteiligten verpflichten sich zu Leistung und Gegenleistung und die vereinbarte Vergütung für die Leistung bildet den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Leistung. Es ist also festzustellen, zwischen welchen Leistungen und Gegenleistungen der so genannte Entgeltlichkeitszusammenhang besteht.

Zu prüfen ist somit, ob eine Vereinbarung zustande kam, nach der gegen ein Gesamtentgelt ein Menü erworben wurde, oder ob Speisen zu einem bestimmten Entgelt und ein Getränk zu einem bestimmten Entgelt getauscht werden sollen.

Letztlich können die Motive für den Kauf eines Menüs bei einer derartigen Vereinbarung auch bei jedem Käufer unterschiedlich sein. Dass jemand denkt, er kauft zwei Speisen zum üblichen Einzelverkaufspreis und zusätzlich ein verbilligtes Getränk, ist nur eine von vielen denkbaren Überlegungen. Genauso ist denkbar, dass ein Kunde schon den ganzen Tag vom Kauf eines

bestimmten Menüs geträumt hat, ohne sich Gedanken gemacht zu haben, wie sich dieser Preis zusammensetzt. Nach den Aussagen der von der Bw namhaft gemachten Zeugin, hätten ihrer Ansicht nach sehr viele Kunden bei Betreten des Restaurants schon gewusst, dass sie ein bestimmtes Menü erwerben wollen und die Preiszusammensetzung hätte für diese Entscheidung gar keine Rolle gespielt. Wird ein Menü bestellt, wird dieses gegen Bezahlung des Gesamtentgeltes übergeben, ohne dass eine gesonderte Entgeltsvereinbarung bezüglich des Getränkes getroffen wird. Soll die Mitteilung eines verringerten Einzelpreises einer Komponente zum Kauf des Gesamtpaketes animieren und entscheidet sich der Kunde in der Folge für den Kauf dieses Gesamtpaketes, kommt der Leistungsaustausch hinsichtlich des Gesamtpaketes zustande. Der Kunde kauft das Menü um das Pauschalentgelt.

Die inneren Beweggründe, die jemanden dazu führen ein Pauschalangebot gegen ein Gesamtentgelt zu erwerben, mögen sie sich auch in werbenden Botschaften niedergeschlagen haben, können selbst nicht die Bemessungsgrundlage für den Leistungsaustausch begründen. Dies gilt umso mehr, wenn auch vom Verkäufer der mitgeteilte Preis eventuell gar nicht ernsthaft als Verkaufspreis gemeint ist, sondern mit der erfolgten Mitteilung nur der Menüumsatz bzw. der Absatz der Speisen gesteigert werden soll.

Ob der mitgeteilte Getränkepreis kaufentscheidend war, ob dieser sozusagen Vertragsbestandteil wurde, ist nicht feststellbar. Letztlich ist der Kunde bereit, das mitgeteilte Gesamtentgelt zu bezahlen, um das Gesamtpaket zu bekommen. Hat sich der Käufer einmal für das Menü zum mitgeteilten Gesamtentgelt entschieden (von vornherein oder aufgrund der erfolgten Mitteilungen), wird es ihm letztlich völlig gleichgültig sein, ob ihm der Lieferant den Preis für das im Menü enthaltene Getränk mit 0, 0,50 oder 1,- mitteilt. Die Mitteilung eines niedrigen Getränkepreises stellt dann aus den genannten Gründen nur eine Bewerbung des Gesamtmenüs dar, welche im Kunden die Kaufentscheidung wecken soll. Die Kaufentscheidung richtet sich aber auf Erwerb des Menüs gegen Gesamtentgelt.

Wird der Tausch Gesamtpaket Menü gegen Pauschalentgelt vereinbart und in der Folge im Rahmen dieser Vereinbarung tatsächlich dieser Tausch vollzogen, bildet das Gesamtentgelt die Besteuerungsgrundlage für das Menü und die Motive für die Vereinbarung dieses Gesamtentgeltes sind unerheblich. Fest steht in diesem Fall lediglich, dass der Kunde das Gesamtmenü wollte und gegen Hingabe des Pauschalentgeltes bekommen hat.

Hinsichtlich der Frage, ob zwischen den Parteien eine Vereinbarung vorliegt, wie dieses vereinbarte Gesamtentgelt aufzuteilen ist, ist auf die unten dargestellte Rechtsprechung des EuGH zu verweisen, nach der hinsichtlich der Aufteilung eines Gesamtentgeltes die Privatautonomie zur Hintanhaltung willkürlicher Aufteilungen eingeschränkt ist und die

Aufteilung grundsätzlich nach der Marktwertmethode und ausnahmsweise nach der Kostenmethode zu erfolgen hat.

Bedenkt man, dass nach der Rechtsprechung des EuGH ein entgeltlicher Leistungsaustausch nur vorliegt, wenn im Rahmen eines bestehenden Rechtsverhältnisses Leistungen ausgetauscht werden, wird man in Zweifelsfällen zur Feststellung der auszutauschenden Leistungen auch auf dieses Rechtsverhältnis zurück greifen können. Nun stellt sich die Frage, ob der Verkäufer tatsächlich und ernsthaft aufgrund der Preismitteilung ein Getränk zu einem vergünstigten Preis anbietet, wenn der Gesamtmenüpreis gleich bleibt und das Getränk einzeln schon gar nicht vergünstigt zu bekommen ist. Es zeigt sich, dass der Verkäufer mit seiner Mitteilung nur die Menüs bewerben möchte, den Gesamtumsatz erhöhen möchte und sich letztlich aufgrund des gleich bleibenden Gesamterlöses für das Menü auch an seiner Kalkulation nichts ändert. Er ist letztlich ernsthaft nur am Gesamtentgelt, das in Summe seine Kosten und Gewinnanteile abdecken soll, interessiert. Der Preis für das Getränk wird nicht mitgeteilt, weil man das Getränk um diesen Preis verkaufen möchte, sondern weil man das Menü gegen das Gesamtentgelt verkaufen will. Hätte sich dieses Gesamtentgelt aufgrund der Preisminderung beim Getränk vermindert, würde der Wirt das Menü so nicht verkaufen.

Dass auch die Bw. tatsächlich das Getränk gar nicht ernsthaft um den mitgeteilten Preis verkaufen möchte, sondern mit dieser Mitteilung das Gesamtmenü bewerben wollte, zeigt sich auch in der Argumentation der Bw. Es muss nach den Ausführungen der Bw. eine wesentliche Preisminderung vorliegen, damit eine Kaufentscheidung beeinflusst werden kann und zudem wird durch die Mitteilung eines niedrigen Preisansatzes für das Getränk im Rahmen des Gesamtpreises beim Kunden der Verdacht ausgeräumt, die Speisen im Menü könnten von minderer Quantität oder Qualität sein. Letztlich ging es der Bw eben immer nur um die Anhebung des Menüumsatzes, also um den Verkauf der Gesamtmenüs gegen Gesamtentgelt.

Letztlich ist für beide Parteien nur der Gesamtpreis ernsthaft gewollt und somit Vertragsinhalt geworden. Die Bw hat das Menü geliefert, um das Gesamtentgelt zu bekommen und der Käufer hat das Gesamtentgelt hingegeben, um das Menü zu bekommen. Für beide Parteien ist wirtschaftlich ausschließlich das Gesamtentgelt entscheidend.

Der geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen den erbrachten Leistungen besteht nur zwischen dem Menü und dem Gesamtentgelt, da nur an diesen die beteiligten Parteien tatsächlich interessiert sind. Am Rand oder im Rahmen dieses Leistungsverhältnisses getroffene Mitteilungen erfolgen nicht als ernsthaft gemeinte Entgeltsvereinbarungen sondern zur Bewerbung des beabsichtigten Leistungsaustausches oder evtl. auch zur Steuerersparnis.

Diese Ansicht hatte der UFS bei im wesentlichen gleichen Sachverhalt auch bereits im Erstverfahren vertreten. Den nächsten Schritt des UFS, dass bei fehlender konkreter Einzelpreisvereinbarung zu schätzen sei, was die Parteien mit höchster Wahrscheinlichkeit für die einzelnen Komponenten vereinbart hätten, hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 16. Dezember 2009 verworfen. Aber auch der VwGH ging in dieser Entscheidung davon aus, dass bei gegebenem Sachverhalt keine Einzelpreisvereinbarung sondern ein pauschales und aufzuteilendes Gesamtentgelt vorliege. Letztlich hat auch der VwGH seine Entscheidung vom 16.12.2009 zum unveränderten Sachverhalt (siehe unten) mit den Worten eingeleitet, dass die Aufteilung pauschaler Menüpreise strittig sei. Auch der VwGH hatte bei gegebenem Sachverhalt offenbar keinen Zweifel am Vorliegen eines Gesamtentgeltes. Insofern wird auch nicht in die Preisbestimmungsautonomie der Parteien eingegriffen. Diese haben das Pauschalentgelt für die Gesamtleistung vereinbart und dieses wird auch nicht abgeändert. Die Frage ist nur, wie dieses Pauschalentgelt auf Leistungen aufzuteilen ist, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen.

Auch in seiner Entscheidung vom 27.6.2000, 95/14/0108, vertrat der VwGH die Auffassung, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise selbst dann der geforderte Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen einem Leistungspaket eines Hoteliers und den dafür geleisteten Entgelten besteht, wenn aus Werbegründen den Gästen mitgeteilt wird, dass bestimmte Getränke im Rahmen des Leistungspaketes unentgeltlich seien. Das geleistete Pauschalentgelt ist auf sämtliche Leistungskomponenten zu verteilen.

Wie bereits weiter oben ausgeführt, sieht auch der Generalanwalt und ihm folgend der EuGH in den Entscheidungen in den Rechtssachen MyTravel plc und Madgett und Baldwin keinen Grund am Vorliegen eines Gesamtentgeltes, dessen Aufteilung zu klären ist, zu zweifeln, wenn im Rahmen eines Pauschalangebotes eine Leistung zu einem niedrigen Preis angeboten wird, um das Angebot vermischter Leistungen insgesamt attraktiver zu machen.

Weder der 6. MwSt-Richtlinie noch dem UStG 1994 kann entnommen werden, wie nun ein derartiges Gesamtentgelt aufzuteilen ist. Wie bereits ausgeführt, hat der VwGH die Ansicht des UFS verworfen, dass festzustellen ist bzw. zu schätzen ist, was die Parteien mit höchster Wahrscheinlichkeit vereinbart haben. Es ist somit bei Vorliegen eines Gesamtentgeltes nicht darauf abzustellen, welche Wertvorstellungen oder Kalkulationen des Verkäufers und welche Mitteilungen in diesem Zusammenhang an den Kunden erfolgten. Entscheidend ist für die Aufteilung eines Gesamtentgeltes nicht die im Rahmen der Privatautonomie vorgenommene (oder höchst wahrscheinlich vorgenommene, so der UFS in seiner aufgehobenen Erstentscheidung) Aufteilung durch die Parteien (so Beiser in SWK 2009, S 1006). Vielmehr ist für die Frage der Aufteilung des Gesamtentgeltes auf unterschiedlich zu steuernde

Leistungen nach Anordnung des VwGH auf die einschlägige Rechtsprechung des EuGH (siehe gleich unten) zurück zu greifen. Nach dieser ist zur Vermeidung willkürlicher Festlegungen ein Gesamtentgelt grundsätzlich nach der Marktwertmethode aufzuteilen. Der Parteienvereinbarung kann nur ausnahmsweise unter den engen Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Kostenmethode eine Bedeutung zukommen. Der VwGH kommt zu dem Ergebnis, dass aufgrund der Einfachheit der Marktwertmethode diese anzuwenden sei und die Aufteilung daher nach den Marktwerten der Einzelkomponenten im Menü zu erfolgen habe. Da im Beschwerdefall die Einzelverkaufspreise der Komponenten fest stünden, wären als Marktwerte der Komponenten im verbilligten Gesamtpaket die linear gekürzten Einzelverkaufspreise anzusetzen. Dies bedeutet, dass die Einzelverkaufspreise jeweils um jenen Prozentsatz zu kürzen sind, um den das Gesamtpaket billiger ist als die Summe der Preise der Einzelleistungen.

Ausgetauscht wurden zwischen den Parteien das Menü und das Gesamtentgelt und zwischen diesen Leistungen besteht der Entgeltlichkeitszusammenhang. Es liegt somit ein Gesamtentgelt vor, welches nicht nach einer vorliegenden oder mit höchster Wahrscheinlichkeit vorliegenden Parteienvereinbarung sondern nach den vom EuGH und VwGH entwickelten Regeln aufzuteilen ist. Dass im Rahmen der Aufteilung eines Gesamtentgeltes diesen Regeln gegenüber der Parteienvereinbarung in der Regel (ausgenommen ein zulässigerweise nach der Kostenmethode ermittelter Preis, siehe unten) der Vorzug zu geben ist, wird wohl daran liegen, dass hier eben der Verkäufer wirtschaftlich ein Gesamtentgelt vereinnahmt, welches er tatsächlich unabhängig von Mitteilungen an die Kunden kalkulieren kann, und so die Gefahr besteht, eine willkürliche Aufteilung vorzunehmen (so auch Sarnthein in ÖStZ 2010, 104). Während beim Verkauf von Einzelprodukten tatsächlich feststeht, dass der Verkäufer – aus welchen Gründen auch immer - seine Ware um den angeführten Preis tauschen will, kann er bei einem Gesamtentgelt unabhängig von getroffenen Mitteilungen wirtschaftlich eine völlig andere Zuteilung der Erlösanteile auf einzelne Kostenkomponenten vornehmen. Aus diesem Grund ist offensichtlich die Preisbestimmungsautonomie der Unternehmer bei der Aufteilung von Pauschalentgelten auf unterschiedlich zu steuernde Leistungen nach Ansicht von EuGH und VwGH eingeschränkt. Aus diesem Grund wird auch die zur Bewerbung eines Gesamtpaketes erfolgende Mitteilung der Gratisabgabe einer Komponente nicht anzuerkennen sein (siehe auch VwGH vom 27.6.2000, 95/14/0108). Der Ansicht Beisers (UR 2010, 169), dass im Rahmen eines Pauschalentgeltes die Vereinbarung der unentgeltlichen Abgabe einer Komponente, eine Aufteilung im Verhältnis der Kosten oder der Einzelpreise oder auch ein Ansatz einzelner Komponenten auf Basis Kosten plus Gewinnspanne oder auch nur auf Basis der Selbstkosten möglich sei, kann daher aufgrund der genannten Rechtsprechung nicht zugestimmt werden.

4.2. EuGH-Entscheidungen in den Rs. Madgett und Baldwin und MyTravel plc

In den Entscheidungen des EuGH in den Rs. C-308/96, Madgett und Baldwin und C-291/03, MyTravel plc, ging es zwar um die Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf einen Teil der erbrachten Gesamtleistung, der nach den Besonderheiten für Reiseleistungen zu besteuern ist, und auf einen Teil, der der Regelbesteuerung unterliegt. Die Besonderheiten im Rahmen der Besteuerung von Reiseleistungen waren aber für die Aussagen des EuGH zur Aufteilung des Gesamtentgeltes nicht maßgeblich, sodass die Entscheidungen des EuGH allgemein zur Aufteilung von Pauschalentgelten herangezogen werden können.

Bei beiden Rechtssachen war der Einzelverkaufspreis für die der Regelbesteuerung unterliegende Eigenleistung aufgrund von Verkäufen außerhalb des Gesamtpaketes sowie der Preis für das Gesamtpaket bekannt. Es stellte sich die Frage, ob die Aufteilung des Gesamtentgeltes auf die beiden Komponenten anhand der Verhältnisse der Kosten dieser Komponenten oder anhand des bekannten Marktwertes einer Komponente erfolgen sollte. In der Rechtssache „Madgett und Baldwin“ gab der EuGH der Marktwertmethode aufgrund ihrer Einfachheit den Vorzug und führte aus, dass ein Unternehmer nicht zur Aufteilung des Gesamtentgeltes nach der Kostenmethode, die eine Anzahl von komplizierten Aufschlüsselungen erfordere, gezwungen werden könne. Im Ergebnis ermittelte der EuGH den Aufteilungsfaktor, in dem er vom Gesamtpreis den bekannten Einzelverkaufspreis der Eigenleistung abzog. Die Differenz stellt nach Ansicht des EuGH den Marktpreis der zugekauften Reiseleistungen im Gesamtpaket dar. Die Aufteilung solle nach dem Verhältnis des Marktwertes der beiden Leistungen im Gesamtpaket (Eigenleistung mit dem bekannten Einzelverkaufspreis außerhalb des Gesamtpaketes und die zugekaufte Reiseleistung mit der Differenz zwischen Gesamtentgelt und dem Einzelverkaufspreis der Eigenleistung) erfolgen.

Der Generalanwalt hat in den Rz. 69 und 70 seines Schlussantrages in der Rs. Madgett und Baldwin darauf hingewiesen, dass auch dieser Marktwertmethode ein gewisser Makel der Schätzung anhafte, da der Markt für Einzelleistungen nicht exakt dem Markt für Gesamtleistungen entspreche und es durchaus vorkomme, dass eine Leistung im Rahmen eines Gesamtangebotes zu einem niedrigeren Preis als bei Einzelverkauf angeboten werde, um das Angebot vermischter Leistungen attraktiver zu machen. Dieser Umstand lässt den Generalanwalt offensichtlich nicht daran zweifeln, dass auch in derartigen Fällen ein aufzuteilendes Gesamtentgelt vorliegt. Ebenso vertritt er auch nicht die Ansicht, dass dieser mitgeteilte Preis, der das Gesamtangebot attraktiver machen soll, für die Aufteilung heranzuziehen sei. Der EuGH selbst bezieht sich in Rz. 44 seiner Entscheidung kurz auf diese Mängel, folgt aber dann dem Generalanwalt, dass dennoch der Marktwertmethode in der oben dargestellten Form der Vorzug zu geben sei.

In der Entscheidung in der Rs. C-291/03, MyTravel plc, vom 6.10.2005 hielt der EuGH zunächst fest (Rz. 22 und 23 unter Verweisung auf die Rz. 51 des Schlussantrages des Generalanwaltes zu dieser Rechtssache), dass der EuGH der Marktwertmethode in der Entscheidung Madgett und Baldwin nicht den Vorzug gegeben hätte, weil diese nach den Besonderheiten des dort zu beurteilenden Sachverhaltes die einfachere Methode sei. Nicht aufgrund der besonderen Umstände dieser Rechtssache sondern aufgrund der generellen Vorteile der Marktwertmethode sei dieser der Vorzug zu geben. Die Verwendung der Marktwertmethode mit bereits bekannten Werten ist somit nicht davon abhängig, dass sie bei einer konkreten Sachlage einfacher anzuwenden ist als die Kostenmethode.

Nach Rz. 31ff dieser Entscheidung liegt die Anwendung der Marktwertmethode, wenn der Marktwert (Einzelverkaufspreis der im Paket enthaltenen Komponente außerhalb des Paketes) bestimmt werden kann, **nicht im Ermessen des Unternehmers**. Vielmehr muss diese Methode vorrangig angewandt werden, sofern der Marktwert bestimmt werden kann. Allerdings verweist der EuGH in der Rz. 34 wiederum auf die Ausführungen des Generalanwaltes in seinem Schlussantrag und führt aus, dass aufgrund dieser Ausführungen Abweichungen von diesem Grundsatz möglich sein müssten. Daher könne ein Unternehmer, der nachweisen kann, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trägt, die Aufschlüsselung des Gesamtentgeltes nach der Kostenmethode vornehmen. Aufgrund der wiederholten Verweise des EuGH auf den Schlussantrag des Generalanwaltes muss dieser näher in die Untersuchung einbezogen werden.

Der Generalanwalt hat dazu zunächst in der Rz. 63 seines Schlussantrages aufgezeigt, dass auch die Marktwertmethode nicht immer zu sachgerechten Ergebnissen führe, denn häufig würden im Rahmen eines Pauschalangebotes Einzelleistungen zu einem niedrigeren Preis als bei Einzelverkauf angeboten, um die Gesamtleistung attraktiver zu machen. Aus den folgenden Rz. im Schlussantrag ergibt sich eindeutig, dass der Generalanwalt trotz einer solchen Preismitteilung davon ausgeht, dass ein aufzuteilendes Gesamtentgelt vorliege und dieses dennoch grundsätzlich nach der Marktwertmethode (also nach dem bekannten Einzelveräußerungspreis einer Komponente) aufzuteilen sei.

In Rz. 69 schließt der Generalanwalt dann daraus, dass – wie aufgezeigt – auch die Marktwertmethode nicht immer sachgerecht sei und aus dem allgemeinen Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, nach dem nach allgemeinen Grundsätzen die vom Staat eingehobene Umsatzsteuer diejenige sein sollte, die vom Endverbraucher auch tatsächlich erbracht wurde (Anm. des Referenten: die ihm also in Rechnung gestellt wurde), dass in einem solchen Fall (Anm. des Referenten: in dem also nicht der Marktwert sondern ein

anderer Wert fakturiert wurde) ausnahmsweise die Aufteilung anhand der Kosten erfolgen kann, wenn der Unternehmer nachweisen kann, dass die Kostenmethode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes genau Rechnung trägt.

Letztere Bedingung wäre nach Rz. 70 des Schlussantrages zB. erfüllt, wenn der Unternehmer in der Lage wäre, an hand seiner Buchführung nachzuweisen, dass er für den Besteuerungszeitraum seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenanteil eine feste Gewinnspanne erzielt wird. In einem solchen Fall müsste das Ziel der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage (Anmerkung des Referenten: mit dem Ergebnis der Marktwertmethode) gegenüber dem Erfordernis der Neutralität der MwSt zurücktreten (Anmerkung des Referenten: mit dem Ergebnis der Aufteilung nach den nach der Kostenmethode ermittelten und fakturierten Preise).

Da der EuGH dem Schlussantrag des Generalanwaltes in seiner Entscheidung folgte und vielfach auf diesen verwies, ist aus dem Zusammenhang der Ausführungen des Generalanwaltes mit der Entscheidung des EuGH zu schließen, dass die Kostenmethode unter zwei Voraussetzungen angewandt werden kann. Erstens muss nachweislich das Aufteilungskriterium (Wert der einzelnen Komponenten im Menü) durch einen einheitlichen Aufschlag auf die Kosten ermittelt worden sein. Zweitens muss der so ermittelte Preis auch fakturiert worden sein, da es nur dann gerechtfertigt ist, der Neutralität der MwSt den Vorrang vor der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage einzuräumen. Wäre der mit einheitlichem Gewinnaufschlag ermittelte Wert nicht der fakturierte Preis, könnte das Abweichen von der Marktwertmethode nichts zur Einhaltung der Neutralität der MwSt beitragen.

In der Entscheidung des EuGH in der Rs. MyTravel plc kommt auch zum Ausdruck (Rz. 31, 32), dass dem Abgabepflichtigen **im Interesse der Hintanhaltung von willkürlichen Preisfestsetzungen kein Auswahlermessen hinsichtlich der Aufteilungsmethode** zukommt.

Nach den Aussagen des EuGH ist bei der Aufteilung eines Gesamtentgeltes somit die Privatautonomie zur Hintanhaltung von willkürlichen Entgeltsfestsetzungen verdrängt und ein Gesamtentgelt ist grundsätzlich im Verhältnis der Marktwerte der einzelnen Komponenten aufzuteilen. Ein anderer vereinbarter und fakturierter Preis einer Komponente kann nur dann maßgeblich sein, wenn auf die Kosten aller Komponenten des Gesamtpaketes ein einheitlicher Aufschlag angewandt wurde (so auch Kuprat in UR 2010, 447; gegenteilige Ansicht Beiser in SWK 2010, S 293 und in DStZ 2010, 568)

4.3. VwGH

Der VwGH berief sich in seiner Entscheidung vom 16.12.2009 in erster Linie auf die EuGH Entscheidung vom 22.10.1998 in der Rs. C-308/96, Madgett und Baldwin sowie ergänzend auf die Entscheidung vom 25.2.1999 in der Rs. C-349/96, CPP und entschied im Sinn der angeführten Rechtsprechung, dass der Aufteilungsmethode nach Marktwerten gegenüber der Methode nach Kostenrelationen der Vorzug zu geben sei, da diese aufgrund der Bekanntheit der Werte einfacher sei. Für den Beschwerdefall, in dem alle Einzelverkaufspreise der Komponenten feststünden, bedeute dies, dass die Aufteilung nach linear gekürzten Einzelverkaufspreisen der Komponenten vorzunehmen wäre. Auch nach Beiser (DStZ 2010, 568ff) entspricht die lineare Kürzung der Einzelpreise bei einem ermäßigten Pauschalpreis am ehesten der Konsumentenerwartung und entspricht insoweit der subjektiven Äquivalenz, wenn keine andere Vereinbarung über die Aufteilung getroffen wurde.

Dem VwGH erschien ein Verweis auf die EuGH Entscheidung in der Rs. MyTravel plc bei dem gegebenen Sachverhalt (kein Hinweis auf das Vorliegen der Voraussetzungen für die Kostenmethode) offensichtlich nicht erforderlich. Aufgrund des Vorbringens (insbesondere zur Einfachheit des Verfahrens, zu den unterstellenden Marktwerten oder zur Anwendung der Kostenmethode) der Bw im fortgesetzten Verfahren müssen vom UFS die Ausführungen der zuletzt genannten Entscheidung aber ergänzend herangezogen werden.

4.4.1. Schlussfolgerung: Regelfall Marktwertmethode

Die Methode nach den Marktwerten (Einzelverkaufspreisen) zur Aufteilung eines Gesamtpreises muss vorrangig angewandt werden, wenn tatsächlich ein Gesamtentgelt für mehrere Leistungen vorliegt.

4.4.2. Marktwertmethode, wenn der Marktwert aller Komponenten außerhalb des Gesamtpaketes bekannt sind

Zu einem derartigen Sachverhalt hat sich der EuGH bisher nicht geäußert. Allerdings hat der VwGH (siehe oben) für diesen Fall aus der EuGH - Rechtsprechung abgeleitet, dass dann die lineare Kürzung aller Komponenten in dem prozentuellen Ausmaß, um das sich das Gesamtentgelt gegenüber der Summe der Einzelpreise vermindert hat, vorzunehmen ist und die Aufteilung nach den sich daraus ergebenden Marktwerten der Komponenten im Gesamtpaket zu erfolgen hat.

4.4.3. Nachweis eines anderen Marktwertes

Aus der Formulierung des VwGH in seiner Entscheidung vom 16.12.2009 („im Beschwerdefall bedeutet dies ausgehend von diesen Vorgaben.... dass der Methode der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben **wäre**“) kann geschlossen werden, dass der VwGH

auch einen Nachweis eines anderen Marktwertes für möglich hält. Auch aus den Rz. 36 und 44 der EuGH Entscheidung in der Rechtssache C-291/03, MyTravel plc, vom 6.10.2005 kommt zum Ausdruck, dass das nationale Gericht anhand des am besten geeigneten Marktes zu bestimmen hat, ob eine Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf der Grundlage der Einzelverkaufspreise möglich ist. Das nationale Gericht hat in jedem Fall jene Werte zu ermitteln, die am besten dem Geist der 6. EG-Richtlinie entsprechen. Der Nachweis eines grundsätzlich anderen Marktwertes des Getränkes im Menü als bei Einzelverkauf bzw als der linear gekürzte Einzelverkaufspreis wäre nach Ansicht des UFS durchaus möglich, da – wie auch der EuGH ausführte - die Marktbedingungen für Einzelverkäufe und für Menüs durchaus unterschiedlich sein können.

Durch die bloße Bewerbung des Menüs durch einen niedrigen Getränkepreis wird dieser Preis noch nicht zum Marktwert. Wenn im Rahmen eines Pauschalangebotes eine Leistung zu einem niedrigen Preis angeboten wird, um das Angebot vermischter Leistungen attraktiver zu machen, veranlasst das den Generalanwalt nicht, diesen mitgeteilten Preis als vereinbart oder als Marktwert anzusehen. In seinem Schlussantrag in der Rs. C- 308/96, Madgett und Baldwin, kritisiert er (Rz. 69 und 70) zwar die Anwendung der Methode nach den Einzelpreisen (außerhalb des Pakets, Marktwertmethode) aus diesem Grund als makelhaft, zieht sie aber letztlich auch für diesen Fall als einfacher als die Kostenmethode vor. In der Rs C-291/03, MyTravel plc, schlägt der Generalanwalt (Rn 63, 69 und 70) für diesen Fall vor (und der EuGH folgte ihm), dass dieser mitgeteilte Preis ausnahmsweise dann im Rahmen der Kostenmethode zur Anwendung gelangen kann, wenn auf alle Komponenten nachweislich ein einheitlicher Aufschlag angewandt wurde. Dann darf ausnahmsweise dieser Wert im Interesse der Neutralität der MwSt zum Ansatz kommen. Dies erfolgt aber dann im Rahmen der Kostenmethode und bedeutet eben nicht, dass dieser Wert der Marktwert des Getränkes ist.

Grundsätzlich müsste somit der Nachweis von Marktwerten, die im Gesamtpaket von jenen der linear gekürzten Verkaufspreisen außerhalb des Paketes abweichen, möglich sein. Erforderlich ist dazu aber der tatsächliche Nachweis, dass aufgrund des unterschiedlichen Marktes für eine Komponente im Einzelverkauf und im Gesamtpaket unterschiedliche Werte anzusetzen sind, welche aufgrund der erbrachten Nachweise nicht den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen entsprechen. Wie bereits ausgeführt, reicht die nicht exakte Entsprechung der Märkte für Einzelleistungen und der Märkte für Gesamtleistungen und die Bewerbung des Gesamtpaketes mit dem Preis einer Komponente, die unter dem Marktpreis liegt, nicht aus, um einen eigenen Marktwert dieser Komponente zu bilden.

Nach Ansicht des UFS begründen auch die eventuell in den fraglichen Zeiträumen auch bei anderen Anbietern erfolgten Mitteilungen eines günstigen Getränkepreises bei Abnahme eines

Menüs keinen anderen Marktwert von Getränken im Menü. Selbst wenn eine branchenweite kollektive Mitteilung erfolgen sollte, dass man bei Kauf eines Menüs ein Getränk gratis bekommen würde, würde es sich nur um eine Werbebotschaft handeln und der Konsument dem Getränk tatsächlich einen höheren Wert zuordnen, widrigenfalls man mit einer Gratisabgabe keine Bewerbung betreiben könnte. Wenn ein Gegenstand den Marktwert 0 hat, kann man mit dessen Gratisabgabe keine Umsätze steigern bzw. Menüs bewerben. Ebenso verhält es sich aber auch mit anderen Preisangaben. Eine Bewerbung mit einem Preis funktioniert nur dann, wenn der durchschnittliche Konsument der Ansicht ist, er bekommt etwas billiger als es dem Marktwert (eben dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis) entsprechen würde. Ist aber eine Bewerbung eines Gesamtpaketes mit dem Marktpreis einer Komponente des Gesamtpaketes nicht zielführend bzw nicht Erfolg versprechend, muss davon ausgegangen werden, dass der günstige und werbend mitgeteilte Preis für das Getränk tatsächlich unter dem jeweiligen Marktwert liegen muss.

4.4.4. Ausnahmefall Kostenmethode

Neben der vorrangigen Marktwertmethode kann ausnahmsweise (siehe oben) ein Gesamtentgelt nach der Kostenrelation aufgeteilt werden, wenn der Marktwert nicht bekannt ist oder der im Menü fakturierte Preis derart errechnet wurde, dass auf die Kosten aller Komponenten ein einheitlicher Aufschlag verrechnet wurde.

5. Festgestellter Sachverhalt

Grundsätzlich wird hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes auf die Darstellung in der Erstentscheidung vom 6. Dezember 2004, RV/0165-L/03 verwiesen. In dieser Berufungsentscheidung erscheint somit eine Kurzdarstellung des maßgeblichen Sachverhaltes als ausreichend. Auf die Darstellung der Kalkulationen und Preisvorstellungen der Bw. wird nicht mehr eingegangen, da der VwGH die darauf aufbauenden Überlegungen des UFS in der Erstentscheidung verworfen hat.

5.1. Einbeziehung des Zeitraumes Jänner bis Juli 2000 in die Neuberechnung

Bei der ursprünglich im Jahr 2002 durchgeführten Betriebsprüfung wurden hinsichtlich der BP für diesen Zeitraum keine Änderungen vorgenommen, da der Prüfer offensichtlich davon ausgegangen ist, dass in diesen Monaten die Einzelverkaufspreise der Menükomponenten ohnehin linear gekürzt worden waren. Aufgrund der nun gewählten und oben dargestellten Berechnungsmethode des jetzt eingesetzten Prüfers wurde bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nach der Methode der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise einvernehmlich das gesamte Jahr 2000 neu berechnet.

5.2. Pauschalentgelt und keine Einzelpreisvereinbarung, Entgeltlichkeitszusammenhang

Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass den Kunden in den Speisekarten mitgeteilt wurde, dass sie den Preisvorteil bei Kauf eines Menüs über das Getränk erhalten. Aufgrund der Aussagen der Zeugin, die durchaus glaubwürdig erschien und als mit den Informationen an die Kunden unmittelbar betraute Mitarbeiterin der Bw über beste Kenntnisse verfügte, ist weiterhin davon auszugehen, dass es die gesonderten Kundeninformationen im DIN A4 Format jedenfalls gab. Nach Angaben der Zeugin waren diese aber nicht in Form von (evtl. mehreren) Kassenaufstellern aufgestellt sondern lediglich einmal in laminierter Form an der Wand hinter der Kassa angebracht. Wenn der steuerliche Vertreter der Bw in seinem letzten Schreiben dazu anmerkt, dass es derartige Kassenaufsteller in allen Restaurants der Kette gegeben hätte, ist dazu auszuführen, dass es dem UFS letztlich nicht entscheidungswesentlich erscheint, in welcher Form den Kunden die unstrittig erfolgte Information mitgeteilt wurde, da sie seiner Ansicht des nach ohnehin keine Einzelpreisvereinbarung begründen kann. Mit der Kundeninformation wurde den Kunden jedenfalls mitgeteilt, dass bei jedem Kauf eines Menüs ein verbilligtes Getränk (zB. beim „Super Size Menü“ ein 0,5 L-Getränk im Wert von 6,- ATS statt dem Normalpreis von 23,- ATS) inkludiert ist. Der UFS geht aufgrund der Angaben der Bw und der Zeugin auch davon aus, dass es die Überkopftafeln mit gewissen Hinweisen auf die im Menü enthaltenen Getränke gab. Allerdings konnte trotz mehrmaliger Urgenz kein lesbares Bild von diesen Tafeln vorgelegt werden, sodass davon auszugehen ist, dass diese Tafeln in etwa dieselben Informationen enthielten wie die Speisekarte und die genannte Kundeninformation. Nicht nachgewiesen wurde somit, dass diese Tafeln eine Information enthielten, die eine Einzelpreisvereinbarung begründen könnten.

Wie sich aus der glaubwürdigen Aussage der Zeugin ergibt, wurden die Kunden vom Verkaufspersonal nicht gesondert auf die günstigen Getränkepreise hingewiesen. Vielmehr wussten die meisten Kunden bei Betreten des Restaurants ohnehin bereits, welches Menü bzw. welche Speise sie wählen würden, sodass die Mitteilung, wie sich der Menüpreis zusammensetzt, zumindest im Regelfall nicht kaufentscheidend war. Glaubwürdig erscheint auch die Aussage der Zeugin, dass es mitunter zu Hinweisen auf die günstigere Menüzusammenstellung kam, falls jemand drei Komponenten getrennt bestellte. Dabei wurde aber nicht auf einen günstigen Getränkepreis hingewiesen. Diese Ausführungen der Zeugin stimmen auch im Wesentlichen mit der Feststellung der Großbetriebsprüfung im Bericht über die ergänzenden Erhebungen überein. Demnach hätte ein Piktogramm oberhalb des Displays der Registrierkassa die Servicekraft daran erinnert, den Kunden im Fall der Bestellung von zwei Speisenkomponenten darauf hinzuweisen, dass er bei Bestellung eines zusätzlichen Getränkes einen geringeren Gesamtpreis zu zahlen habe. Festzuhalten ist somit, dass der

Kunde nicht die Möglichkeit hatte, ein zusätzliches Getränk zu einem stark verbilligten Preis zu erwerben oder dies zu unterlassen, der Kunde musste sich vielmehr für das Gesamtmenü gegen Gesamtentgelt oder für die zwei Speisenkomponenten entscheiden.

Ebenfalls aufgrund der Ausführungen der von der Bw namhaft gemachten Zeugin geht der UFS davon aus, dass auf den für die Kunden wesentlichen Informationstafeln, nämlich in welcher Form (mit welchen Komponenten) sich ein bestimmtes Menü zu einem bestimmten Gesamtpreis zusammenstellen lässt, in den gegenständlichen Zeiträumen nur der Gesamtpreis angeführt war. Andernfalls wären auch die Zusatzinformationen nicht erforderlich gewesen.

In den gegenständlichen Zeiträumen gab es mehrere Menüzusammenstellungen in unterschiedlicher Größe.

In den ersten Monaten des Jahres 2000 wurden für die Aufteilung des Menüentgeltes die Einzelverkaufspreise der Menükomponenten annähernd linear gekürzt. Mit der Einführung eines neuen Marketingkonzeptes im August 2000 wurde den Kunden sodann bei gleich gebliebenen Menüpreisen mitgeteilt, dass der Preisvorteil beim Menü über das Getränk gewährt werde, bzw. dass beim Kauf eines Menüs ein stark reduzierter Getränkepreis inkludiert sei. Der den Kunden dabei mitgeteilte Getränkepreis ist im Wesentlichen (mit Ausnahme der Kindermenüs mit einem zusätzlichen „Geschenk“) die Differenz zwischen dem Menüpreis und dem Einzelverkaufspreis der beiden Speisenkomponenten.

Nach den Angaben der Bw wäre die genannte Strategie gewählt worden, da man sich einem starken Konkurrenzdruck durch Pizza- und Würstlstände sowie durch den Einzelhandel ausgesetzt fühlte. Kunden würden sich am Markt stark vergünstigte Getränkepreise erwarten. Die Mitteilung eines niedrigen Getränkepreises bei gleich bleibenden Speisenpreisen suggeriere dem Kunden auch, dass er bei den Speisen keine schlechtere Qualität oder Quantität als beim Einzelkauf erhält.

Der UFS geht wie im Erstverfahren und letztlich auch bestätigt durch den VwGH, der bei im wesentlichen gleichem Sachverhalt auch von einem aufzuteilenden Gesamtentgelt ausging, aufgrund des unveränderten Sachverhaltes davon aus, dass mit der Mitteilung des stark verbilligten Getränkepreises im wesentlichen die Bewerbung der Menüs und die Anhebung der Menüumsätze bezweckt war. Die Bw wollte Menüs zu einem bestimmten Menüpreis verkaufen und der Kunde wollte für sein Gesamtentgelt die Menüzusammenstellung erwerben, weshalb aus den oben erläuternden Überlegungen der Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen dem Gesamtmenü und dem Pauschalentgelt besteht. Während im Einzelhandel ein Getränk tatsächlich zum angeführten Einzelhandelspreis verkauft werden soll, ist die Angabe eines niedrigen Preises eines Getränkes, welches **nur** im Rahmen eines bestimmten Menüs gegen

ein vereinbartes Gesamtentgelt zu diesem Preis erhältlich sein soll, nicht geeignet, eine Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich des Getränkes zu begründen. Hier kann sich der Kunde nur zwischen dem Kauf mehrerer Einzelkomponenten oder dem Kauf eines Menüs gegen ein Gesamtentgelt entscheiden. Welche Motive für den Kauf des Menüs entscheidend waren ist im Einzelfall nicht feststellbar und die bloß internen Überlegungen oder Motive können auch keine Einzelpreisvereinbarung begründen.

5.3. Praktische Umsetzung der linearen Kürzung ist möglich

Wie sich aus dem Bericht der Großbetriebsprüfung über die ergänzenden Erhebungen ergibt, wäre bzw. sei auch heute aufgrund der insgesamt verfügbaren Kassensysteme und der möglichen Programmierungen bzw. Hinterlegungen der vorhandenen Tasten eine exakte lineare Kürzung (ex ante) der Einzelverkaufspreise bei Vorhandensein mehrerer Menüs nicht möglich bzw. wirtschaftlich nicht sinnvoll. Ebenso sei eine Fakturierung eines exakt linear gekürzten Einzelverkaufspreises nicht möglich. Es würde sich eine zu große Zahl unterschiedlicher Preise je nach Menüzusammenstellung (auch die Preise der Speisekomponenten würden stark variieren) ergeben. So ergäben sich zB. für ein 0,5L Getränk im Rahmen der Menüs 7 verschiedene linear gekürzte Einzelverkaufspreise zwischen 1,472 € und 1,794 €. Überdies würden die Franchisenehmer über eine gewisse Preisautonomie verfügen, sodass auch eine zentrale Programmierung nicht möglich sei. Bei jeder Preisänderung müsste eine Neuprogrammierung erfolgen, was nach dem Bericht der Großbetriebsprüfung wirtschaftlich nicht zumutbar sei. Eine bloße Aufteilung nach der linearen Kürzung im nachhinein wäre zwar mit Hilfe der möglichen Überführung der Daten in ein Tabellenkalkulationsprogramm (Excel) möglich, sei aber betriebswirtschaftlich nicht sinnvoll und überdies würde diese Methode keine richtige Fakturierung und Verbuchung der Erlöse gewährleisten.

Es muss das Gesamtentgelt nach den Vorgaben des EuGH und des VwGH – sofern die Voraussetzungen für die Methode nach der Kostenrelation nicht gegeben sind - nach der Marktwertmethode unter Ansatz der linear gekürzten Einzelverkaufspreise aufgeteilt werden.

Wenn der Generalanwalt (Rz. 86 des Schlussantrages zu MxTravel plc) und ihm folgend der EuGH (Rz. 44 Rs. MyTravel plc) bei schwankenden Einzelverkaufspreisen zu dem Ergebnis gelangen, dass ein Durchschnittswert als repräsentativ und dem Geist der 6. MwSt-Richtlinie entsprechend angesetzt werden kann, wird dies wohl auch für die Feststellung des Marktwertes eines Getränkes im Menü gelten können, wenn dieser je nach Menüzusammenstellung gewissen Schwankungen unterliegt. Um den Anforderungen des MwSt-Systems bereits im Zeitpunkt des Umsatzes (Fakturierung des richtigen Preises, richtige Erfassung in der Buchhaltung, Aufteilung der Erlöse nach Steuersätzen,...) und der

Rechtsprechung gerecht werden zu können, müssen gewisse Unschärfen in Kauf genommen werden.

Als einzige wirtschaftlich sinnvolle Möglichkeit für die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben bezeichnet der Bericht der Großbetriebsprüfung die Fixierung eines einheitlichen Getränkepreises je Getränk und Größe.

Die Großbetriebsprüfung schlägt daher in ihrem Bericht die Anwendung eines gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlags vom Einzelverkaufspreis vor. Anhand der Verkaufszahlen einer Vorperiode wäre ein nach Mengen der verkauften Menüs gewichteter durchschnittlicher Abschlag anzuwenden und so jener Fixwert für das Getränk zu ermitteln, welcher der jeweiligen Kassentaste hinterlegt werden kann. Nach Ansicht der Großbetriebsprüfung ist die Gewichtung nach den Mengen der verkauften unterschiedlichen Menüs deshalb erforderlich, weil nur so die unterschiedliche Marktwertstruktur der verschiedenen Menüs und deren tatsächliche Bedeutung für den zu ermittelnden Durchschnittswert zum Tragen kommen kann.

Auch nach Ansicht des UFS würde ein derart ermittelter Fixwert für jede Getränkegröße den Vorgaben der Rechtsprechung, den Besonderheiten des zu beurteilenden Sachverhaltes und dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis am ehesten entsprechen und würde auch eine richtige Fakturierung und buchhalterische Erfassung (ex ante, somit im Zeitpunkt des Geschäftsfalles) gewährleisten. Obwohl es für die Entscheidungsfindung an sich nicht relevant sein kann, ob das verwendete Kassensystem eine den rechtlichen Anforderungen entsprechende Fakturierung ermöglicht, kann doch festgehalten werden, dass nach Ansicht des UFS die Hinterlegung eines fixen Näherungswertes je Getränkegröße ebenso möglich sein muss wie die Hinterlegung des ursprünglich angesetzten Fixwertes. Diese Umsetzung der VwGH - Entscheidung würde auch nach Ansicht der Amtspartei eine wirtschaftlich sinnvolle Vorgangsweise ermöglichen. Schließlich kann auch davon ausgegangen werden, dass wohl kein Betriebsprüfer Maßnahmen gesetzt hätte, wenn von vornherein auf diese Art linear gekürzt worden wäre. Auch die Ermittlung dieses Näherungswertes wäre rein rechnerisch nicht allzu kompliziert. Eine Neuberechnung müsste – so wie auch bei der zuvor angewandten Methode – nur bei Änderung der Einzelverkaufspreise oder einer ins Gewicht fallenden Änderung der Umsatzstruktur erfolgen.

Diese Ausführungen gelten im Interesse einer richtigen Fakturierung und Verbuchung für eine Ermittlung der Entgeltsaufteilung im Zeitpunkt der Lieferung (**ex ante**). Für eine Berechnung **im nachhinein** erwies es sich als wesentlich verwaltungsökonomischer, die Berechnung nach der oben beschriebenen Methode unter Anwendung des durchschnittlichen gewogenen Getränkeanteils am Gesamtentgelt vorzunehmen. Nach dieser Methode ergeben sich für das

Gesamtergebnis eines Jahres allenfalls geringfügige und nicht nennenswerte Abweichungen gegenüber einer exakt durchgeführten und sehr aufwendigen Berechnung anhand exakt linear gekürzter Einzelverkaufspreise für jede Getränkegröße. Allerdings ist diese Methode nicht geeignet für eine richtige Entgeltsaufteilung im Zeitpunkt der Lieferung und der Fakturierung.

5.4. Marktwert des Getränkes im Menü ist der linear gekürzte Einzelverkaufspreis

Unter dem „Marktwert“ eines Gegenstandes versteht der EuGH grundsätzlich den Einzelverkaufspreis außerhalb eines Leistungspaketes. Ist dieser Marktwert bekannt, ist er im Regelfall auch der Aufteilung eines Gesamtentgeltes zugrunde zu legen. Dient die Mitteilung eines Preises einer Komponente der Bewerbung des Gesamtpaketes, wird dieser mitgeteilte Preis noch nicht zum Marktwert der Komponente im Gesamtpaket, sondern kann dann der Aufteilung zugrunde gelegt werden, wenn die Voraussetzungen für die Aufteilung nach der Kostenrelation gegeben wären. Der Unternehmer wird aber aufgrund der unterschiedlichen Märkte für Einzelverkäufe und für Verkäufe von Gesamtpaketen nachweisen können, dass es tatsächlich für die fragliche Komponente im Gesamtpaket einen anderen Marktwert als den Einzelverkaufspreis außerhalb des Gesamtpaketes gibt. Da hier nicht auf den Einzelverkaufspreis des jeweiligen Unternehmers abzustellen ist, wird dieser Marktwert wohl nur am Gesamtmarkt nachgewiesen werden können.

Wie noch zu zeigen sein wird, konnte die Bw nicht nachweisen, dass abweichend von der Annahme des VwGH (dass bei gegebenem Sachverhalt und Kenntnis der Einzelverkaufspreise aller Komponenten des Menüs der Marktpreis der Komponenten im Menü die gekürzten Einzelverkaufspreise sind) der Marktpreis des Getränkes im Menü wesentlich unter dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis liegt.

Der zu untersuchende Markt (nach EuGH ist der am besten geeignete Markt zu finden) für die Ermittlung des Marktwertes eines Getränkes im Menü ist der Markt, an dem Menüs mit Getränken abgegeben werden. Wenn auch im Fast-Food-Bereich – insbesondere im Zusammenhang mit „Take-away-Umsätzen“ - im Gegensatz zum herkömmlichen Restaurant- oder Gasthausumsatz eine größere Nähe zum Einzelhandel besteht, kann dennoch nicht der Einzelhandelspreis eines Getränkes generell als Marktwert des Getränkes im Menü angesehen werden. Menüzusammenstellungen wie die hier fraglichen waren zumindest in den gegenständlichen Zeiträumen in der Regel im Einzelhandel nicht erhältlich. Die Menüs können auch – ohne dass sich das auf den Preis auswirken würde - im Lokal gegessen oder mitgenommen werden. Der Kunde hat zumindest die Möglichkeit, sein erstandenes Menü im Lokal zu verzehren und wird somit davon ausgehen, dass das Getränk teurer ist als im Einzelhandel. Generell geht der Kunde beim Erwerb warmer Speisen davon aus, dass ein zusätzlich erworbenes Getränk nicht zum Einzelhandelspreis gekauft werden kann.

Eine Abweichung des Marktpreises eines Getränkes im Menü vom linear gekürzten Einzelverkaufspreis müsste offensichtlich und allgemein bekannt sein (zB. wie beim Wasserglas-Beispiel) oder eindeutig nachgewiesen werden. Nachzuweisen wäre gewesen, dass am heimischen Menümarkt in den gegenständlichen Zeiträumen der Preisvorteil bei Menüs üblicherweise über den Getränkepreis gewährt wurde. Gerade das war aber – wie der Bw auch vorgehalten wurde - nicht der Fall, da – falls im Menü überhaupt ein Getränk enthalten war - in der Regel nur ein verbilligter Gesamtpreis ohne Hinweis auf einen stark reduzierten Getränkepreis vorlag.

Die Bw wollte mit der Mitteilung des stark verringerten Getränkepreises die Menüumsätze steigern, diese also bewerben. Es wurde von der Bw selbst darauf hingewiesen, dass ein Werbeeffekt nur eintritt, wenn das Getränk wesentlich und klar erkennbar verbilligt abgegeben wird. Nach Angaben der Bw würde ein reduzierter Getränkepreis von den Kunden nur dann als attraktiv wahrgenommen, wenn er um mindestens 50% unter dem Normalpreis liegt. Nach Ansicht des UFS bedingt ein erhoffter Werbeeffekt auch, dass der mitgeteilte und werbende Preis unter dem Marktwert des Kaufgegenstandes liegt. So würde wohl kaum jemand versuchen, ein Menü mit einem kostenlosen Glas Wasser (mit Marktwert Null) zu bewerben. Wie ebenfalls bereits ausgeführt, scheint für den Kunden zunächst logisch zu sein, dass das Getränk im verbilligten Menü um den linear gekürzten Einzelverkaufspreis abgegeben wird. Für den Kunden wird es klar sein, dass im Fall der Abgabe eines Menüs um einen Preis, der um 30% niedriger als die Summe der Einzelverkaufspreise ist, dass sich auch der Preis des Getränkes um 30% reduziert hat. Soll nun mit der Mitteilung eines Getränkepreises der Kunde zum Kauf eines Menüs angeregt werden, muss ihm ein Preis mitgeteilt werden, der erheblich unter dem bereits um 30% reduzierten Einzelverkaufspreis – oder mit anderen Worten unter dem Marktpreis des Getränkes im Menü - liegt. Dieser werbewirksam mitgeteilte Preis wird aber dadurch nicht zum Marktpreis, widrigenfalls sich damit das Gesamtpaket gar nicht mehr bewerben ließe. Wird ein Preis einer Komponente zur Bewerbung des Gesamtpaketes mitgeteilt, wird dieser aber auch nach Ansicht des Generalanwaltes beim EuGH (siehe oben) nicht zum Marktpreis dieser Komponente. Allenfalls könnte der mitgeteilte Preis bei Erfüllung der Voraussetzungen der Kostenmethode maßgeblich sein.

Überdies bestätigte auch die Wirtschaftskammer für OÖ die Ansicht des UFS, dass das Anbieten eines Getränkes im Rahmen eines Menüs überhaupt die Ausnahme darstellt und in jenen Fällen, bei denen ein Getränk im Menü enthalten ist, das Menü in den weitaus überwiegenden Fällen zu einem verbilligten Gesamtpreis angeboten wird. Insgesamt können Wirte nach dieser Auskunft nicht auf die Einnahmen aus dem Getränkeverkauf zu ortsüblichen Restaurantpreisen verzichten.

Festzuhalten ist auch, dass in dem Fall, dass der Nachweis anderer Marktwerte gelingen sollte, nach dem von der Bw vorgelegten Gutachten, ohnedies wieder nur die Kostenmethode bei Erfüllung ihrer Voraussetzungen anzuwenden wäre.

5.5. Voraussetzungen für Kostenmethode nicht erfüllt

Unstrittig wäre nach dem Bericht der Großbetriebsprüfung und dem Schreiben der Bw vom 26. Juli 2010 die Ermittlung der Gemeinkosten – entgegen der in der Literatur geäußerten Ansicht (Pircher/Silvestri SWK 16/2010, S 574) - und somit eine Aufteilung nach der Kostenrelation grundsätzlich möglich.

Da aber von der Bw nicht nachgewiesen werden konnte, dass der von ihr fakturierte Getränkepreis in den gegenständlichen Zeiträumen durch Anwendung eines einheitlichen Aufschlages auf die Kosten der einzelnen Menükomponenten ermittelt wurde, ist die Anwendung der Kostenmethode nicht möglich.

6. Nach Ansicht der Bw liegt in den folgenden Bereichen ein neuer Sachverhalt vor, der ein Abgehen von der Entscheidung des VwGH ermöglichen würde:

6.1. Einzelpreisvereinbarung Getränk

Zunächst versuchte die Bw nachzuweisen, dass der im Erstverfahren festgestellte Sachverhalt insofern zu ergänzen sei, dass gar kein Gesamtentgelt für das Menü vereinbart worden sei. Vielmehr sei es durch die Mitteilungen an die Kunden zu einer konkreten Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich des Getränkes gekommen. Den Kunden sei durch Kassenaufstellern mitgeteilt worden, dass im Menü ein Getränk zu einem Preis zwischen ATS 4,- und 6,- enthalten sei, in den Speisekarten sei der Hinweis erfolgt, dass der Preisvorteil beim Menü über den Getränkepreis gewährt werde, das Verkaufspersonal hätte gesondert auf den Getränkepreis verwiesen und durch Überkopftafeln wäre zeitweise ebenfalls eine diesbezügliche Kundeninformation erfolgt. Im fortgesetzten Verfahren wurden genau jene Sachverhaltselemente nachgewiesen, die auch schon dem zu beurteilenden Sachverhalt im Erstverfahren zugrunde lagen und letztlich den UFS zur Annahme bewogen haben, dass nicht eine Einzelpreisvereinbarung sondern die Bewerbung eines Gesamtpaketes zu einem Gesamtentgelt vorliegt. Auch der VwGH hat unter Zugrundelegung dieses Sachverhaltes festgehalten, dass lediglich die Aufteilung eines Gesamtentgeltes strittig sei. Hinsichtlich der neu vorgebrachten Argumente, dass das Verkaufspersonal die Kunden auf den günstigen Getränkepreis hingewiesen hätte, ist festzuhalten, dass die von der Bw. namhaft gemachte Zeugin dies nicht bestätigte. Vielmehr wären die Kunden bei Bestellung von drei Einzelkomponenten darauf hingewiesen worden, dass der Erwerb eines Menüs günstiger sei. Dies deckt sich auch mit den Feststellungen des Prüfers bei den ergänzenden Erhebungen.

Hinsichtlich der Überkopftafeln konnte trotz mehrmaliger Urgenzen letztlich aufgrund der Aussagen der Zeugin nur festgestellt werden, dass sich darauf höchstwahrscheinlich auch Hinweise auf das verbilligte Getränk bei Kauf eines Menüs befanden, die vermutlich jenen Hinweisen auf den Kundeninformationen und in der Speisekarte entsprachen. Die Zeugin gab zudem an, dass es keine Kassenaufsteller gegeben hätte, sondern lediglich eine diesbezügliche Kundeninformation in laminierte Form an der Wand hinter der Kassa angebracht gewesen sei. Insgesamt konnte kein neuer Sachverhalt vorgebracht werden.

6.2. Einfachheit der Marktwertmethode bzw. Unmöglichkeit der linearen Kürzung

Da der VwGH in seiner Entscheidung vom 16.12.2009 anknüpfend an die EuGH - Rechtsprechung aufgrund des im Erstverfahren ermittelten Sachverhaltes davon ausging, dass die Aufteilung des Pauschalentgeltes nach der sog. Marktwertmethode deshalb anzuwenden ist, weil diese einfacher sei, versuchte die Bw darzulegen, dass diese Methode tatsächlich gar nicht oder nur unter größten Schwierigkeiten anwendbar sei.

Vorweg ist diesbezüglich festzuhalten, dass für den Fall, dass die Bindung an die Ansicht des VwGH aufgrund des neuen Vorbringens der Bw tatsächlich entfallen sollte, der UFS im Rahmen seiner eigenen rechtlichen Würdigung auch die EuGH - Entscheidung vom 6.10.2005 in der Rs. C-291/03 – MyTravel plc einfließen lassen müsste. In dieser Entscheidung hat der EuGH in Rn. 23 festgestellt, dass die Anwendung der Marktwertmethode nicht von deren Einfachheit im Einzelfall abhängt. Vielmehr sei diese Methode immer anzuwenden, sofern die Voraussetzungen für die Kostenmethode (siehe oben, hier in den berufsgegenständlichen Jahren nicht erfüllt) nicht erfüllt sind. Ob die Anwendung der Marktwertmethode im Einzelfall einfach ist oder nicht, spielt somit letztlich für die rechtliche Beurteilung keine Rolle. Entscheidend wäre in letzter Konsequenz alleine der Nachweis, dass die Voraussetzungen zur Anwendung der Kostenmethode gegeben sind.

Überdies versuchte die Bw darzulegen, dass aufgrund des verwendeten Kassensystems für die zu verkaufenden Getränke immer nur ein Fixpreis hinterlegt werden kann, der für das jeweilige Getränk dann in jedem Menü gleich hoch sein muss. Die Hinterlegung eines tatsächlich exakt linear gekürzten Einzelverkaufspreises, der für das jeweilige Getränk in jedem Menü unterschiedlich hoch wäre, sei gar nicht möglich. Auch eine Fakturierung eines exakt linear gekürzten Einzelverkaufspreises sei nicht möglich. Wie der UFS der Bw bereits mitgeteilt hatte, vertritt der UFS dazu die Ansicht, dass rechtliche Anforderungen nicht durch die Verwendung von Kassen umgangen werden können, die die Erfüllung dieser Anforderungen nicht ermöglichen. Überdies hätte man bei Kenntnis der Rechtslage einen Fixwert hinterlegen können, der als Näherungswert bzw. Durchschnittswert dem vom VwGH geforderten linear gekürzten Einzelverkaufspreis wesentlich näher gekommen wäre als der

tatsächlich hinterlegte und wesentlich stärker gekürzte Getränkepreis. Auch der EuGH (Rz. 44 Rs. MyTravel plc) hat keine Bedenken gegen den Ansatz von Durchschnittswerten, wenn zB. die Einzelverkaufspreise starken Schwankungen unterliegen. Wenn nach Ansicht des VwGH der linear gekürzte Einzelverkaufspreis der maßgebliche Marktwert ist, der dem Geist der 6. MwSt-Richtlinie entspricht, und dieser Wert aber aufgrund schwankender Preise nicht immer exakt ermittelt werden kann, muss dieser als Durchschnittswert zum Ansatz gelangen. Den Zielvorgaben der 6. MwSt-Richtlinie und der Rechtsprechung des EuGH wie auch des VwGH wird es auch entsprechen, wenn im Fall, dass sich durch den Verkauf eines Getränkes in verschiedenen Menüs der linear gekürzte Einzelverkaufspreis für dieses Getränk nicht exakt ermitteln lässt, ein durchschnittlicher Näherungswert zum Ansatz kommt.

Bis zur Umstellung auf den überproportional gekürzten Getränkepreis Mitte des Jahres 2000 war auch ein Getränkepreis hinterlegt und fakturiert, der dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis wesentlich näher war. Selbst wenn die Einfachheit der Methode tatsächlich eine Rolle spielte, gingen die Argumente der Bw somit ins Leere.

Die Bw. stimmte der Ansicht des UFS in diesem Punkt letztlich zu.

6.3. Marktwert des Getränkes im Menü ist nicht der linear gekürzte Einzelverkaufspreis

Zu diesem Punkt versuchte die Bw. die Sachverhaltsannahme des VwGH zu widerlegen, dass sich bei Kenntnis aller Einzelverkaufspreise der Komponenten eines Menüs der verbilligte Menüpreis aus den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen dieser Komponenten zusammensetzt oder mit anderen Worten, dass der linear gekürzte Einzelverkaufspreis des Getränkes der Marktpreis des Getränkes im Menü ist, an dem sich die Aufteilung des Gesamtentgeltes zu orientieren hat. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in den Punkten 5.4. und 4.4.3. verwiesen.

Überdies muss bedacht werden, dass im fraglichen Zeitraum von einem bestimmten tatsächlich feststellbaren und vom linear gekürzten Einzelverkaufspreis abweichenden Marktpreis eines Getränkes im Menü auch in den Restaurants der Bw. selbst nicht gesprochen werden kann. Bis Mitte des Jahres 2000 wurde der Getränkepreis annähernd durch lineare Kürzung seines Einzelverkaufspreises ermittelt, dann wurde aus den angeführten strategischen und werbewirksamen Gründen den Kunden ein überproportional gesenkter Getränkepreis mitgeteilt und ab Oktober 2003 wurde den Kunden gegenüber ein Preis kommuniziert, der ausgehend von den angefallenen Kosten durch Anwendung eines einheitlichen Aufschlages ermittelt wurde. Daraus erhellt schon, dass nicht ein Marktwert zum Ansatz kommen sollte, sondern man durch Mitteilung eines niedrigen (berechnet je nach

gerade verfolgter Strategie) Getränkepreises das Gesamtpaket Menü insgesamt attraktiver darstellen wollte. Auch nach dem Generalanwalt (siehe Rz. 69 und 70 seines Schlussantrages in der Rs. Madgett und Baldwin) haftet der Marktwertmethode ein gewisser Makel der Schätzung an, da der Markt für Einzelleistungen nicht exakt dem Markt für Gesamtleistungen entspreche und es durchaus vorkomme, dass eine Leistung im Rahmen eines Gesamtangebotes zu einem niedrigeren Preis als bei Einzelverkauf angeboten werde, um das Angebot vermischter Leistungen attraktiver zu machen. Dennoch bezweifelt der Generalanwalt nicht das Vorliegen eines Gesamtentgeltes oder geht er nicht davon aus, dass dieser mitgeteilte werbewirksame Preis einen Marktwert begründen könne. Der EuGH selbst bezieht sich in Rz. 44 seiner Entscheidung kurz auf diese Mängel, folgt aber dann dem Generalanwalt, dass dennoch der Marktwertmethode in der oben dargestellten Form der Vorzug zu geben sei.

6.4. Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode

Wie dem steuerlichen Vertreter mehrmals mitgeteilt wurde, ist aus dem Zusammenspiel der Ausführungen des Generalanwaltes in seinem Schlussantrag sowie der Entscheidung des EuGH in der Rs C-291/03, MyTravel plc, zu entnehmen, dass der durch den einheitlichen Aufschlag ermittelte Preis einer Menükomponente auch der fakturierte Preis sein muss und das Vorliegen beider Voraussetzungen nachzuweisen wäre.

Für den berufsgegenständlichen Zeitraum wurde trotz Ersuchens um konkrete Nachweise lediglich mitgeteilt, dass in den Jahren 2000 und 2001 im Rahmen der Kalkulation der Menüpreise einheitliche Aufschläge angewandt worden seien und den Kunden ein Getränkepreis kommuniziert worden wäre, der sich aus der Differenz zwischen Menüpreis und den Preisen für die Speisen ergäbe. Da hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen für das nicht berufsgegenständliche Jahr 2004 – nicht aber für die Jahre 2000 und 2001 – Nachweise für einen einheitlichen Aufschlag auf alle Menükomponenten von 23 % vorgelegt wurden, ist anzunehmen, dass dieser Nachweis für die gegenständlichen Jahre 2000 und 2001 nicht erbracht werden kann. In dem hier maßgeblichen Zeitraum kann daher die Kostenmethode nicht zur Anwendung gelangen.

Nach der EuGH – Entscheidung in der Rs. MyTravel plc wäre die Kostenmethode auch anzuwenden, wenn es für keine Menükomponente einen Marktpreis gibt. Dies wurde aber von der Bw gar nicht behauptet. Überdies wäre der UFS auch hier bis zum Nachweis eines neuen Sachverhaltes an die Rechtsanschauung des VwGH gebunden, dass bei Kenntnis aller Einzelpreise die linear gekürzten Einzelpreise die Marktwerte der Komponenten im Rahmen des Menüs sind.

7. Schlussfolgerung

Der Entgeltlichkeitszusammenhang besteht aufgrund der getroffenen Vereinbarung und erfolgten Mitteilungen, in deren Rahmen es zum Leistungsaustausch kam, zwischen dem Menü und dem dafür bezahlten Gesamtentgelt. Es liegt keine Einzelpreisvereinbarung für das Getränk vor, sodass das Gesamtentgelt auf die unterschiedlich zu steuernden Komponenten aufzuteilen ist. Da die Voraussetzungen für eine Aufteilung des Gesamtentgeltes nach der Kostenrelation nicht erfüllt sind, ist nach der Marktwertmethode vorzugehen. Wenn kein anderer Marktwert für eine Komponente im Gesamtpaket eindeutig nachgewiesen wird, aber alle Einzelveräußerungspreise der Komponenten bekannt sind (hier unstrittig der Fall), ist nach der Rechtsprechung des VwGH der Gesamtpreis anhand der linear gekürzten Einzelverkaufspreise der Komponenten, welche dann als Marktwerte der Komponenten im Gesamtpaket heran zu ziehen sind, aufzuteilen. Für eine privatautonom erfolgte andere Aufteilung eines Gesamtentgeltes besteht nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH zur Hintanhaltung willkürlicher Aufteilungen keine Möglichkeit.

Aufgrund der gegebenen Sachlage (unzählige linear gekürzte Getränke- und Speisenpreise je nach Menüzusammenstellung) folgt der UFS der Ansicht der Amtspartei, dass im Interesse einer wirtschaftlichen Vorgangsweise und zur Schaffung der Möglichkeit einer richtigen Fakturierung und zeitnahen Verbuchung der unterschiedlich zu steuernden Erlöse ein einheitlicher Getränkepreis je Getränk und Größe für alle Menüs durch Anwendung eines gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlages vom Einzelverkaufspreis zum Ansatz kommen muss. Diese Vorgangsweise ist bei einer im Zeitpunkt der Lieferung vorzunehmenden Aufteilung einzuhalten, damit die Fakturierung und Verbuchung richtig erfolgen kann. Für die Aufteilung der Entgelte auf die unterschiedlich zu steuernden Entgeltsteile **im nachhinein** stellte sich heraus, dass es verwaltungsökonomischer und ohne nennenswerte Auswirkung auf das Gesamtergebnis ist, wenn die Neuberechnung mit Hilfe eines gewogenen durchschnittlichen Getränkeanteiles und nicht für jede Menüzusammenstellung gesondert erfolgt.

Die Ermittlung der anzusetzenden Bemessungsgrundlagen und die rechnerische Zuordnung der Entgelte zu den mit unterschiedlichen Steuersätzen zu steuernden Umsätzen sowie deren Auswirkung erfolgte durch die Parteien einvernehmlich, ist unstrittig und wurde auch seitens des UFS als nachvollziehbar und richtig gewürdigt, weshalb die Bescheide unter Berücksichtigung der oben getroffenen Ausführungen im Ergebnis abzuändern waren.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 6. Dezember 2010