

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

Richter

in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb. gegen die Bescheide des Finanzamte Freistadt Rohrbach Urfahr vom 25.06.2013, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2011 erfolgt endgültig.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren waren ursprünglich die im Folgenden angeführten Punkte strittig:

A. Zur Umsatzsteuer (2000 bis 2011)

A.1. Die Aufteilung des Gesamtentgeltes für die Menüs auf die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegenden Menükomponenten (2000 bis 2011). Die Aufteilung erfolgte seitens der Bf. (in der Folge: Beschwerdeführerin: Bf) unstrittig von 2000 bis September 2003 nach wirtschaftlichen bzw. werbetechnischen Überlegungen und ab Oktober 2003 nach der sogenannten Kostenmethode. Nach Ansicht des Finanzamtes sind die

Menüentgelte durchgehend nach der sogenannten Marktwertmethode (lineare Kürzung) aufzuteilen.

A.2. Vorsteuerabzug aus der Errichtung eines Gebäudes, welches der Prokuristin der Bf als Dienstwohnung überlassen wurde (2000 bis 2002). Es wurden zunächst seitens der Bf 100% der angefallenen Vorsteuern zum Abzug gebracht. Nach Ansicht des Finanzamtes waren 75% des Vorsteuerabzuges zu kürzen, da der gegenständliche Wohnraum nicht fremdüblich an die Prokuristin und deren Lebensgefährten, dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf) zu privaten Wohnzwecken überlassen wurde. Lediglich 25% der Flächen seien (unstrittig) unternehmerisch genutzt worden.

A.3. Die Rückrechnung des für die Überlassung der Wohnung versteuerten Sachbezuges infolge der Feststellungen der Betriebsprüfung (2000 bis 2003).

A.4. Die Stornierung einer seit 2004 seitens der Bf vorgenommenen Vorsteuerkorrektur im Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnung.

B. Zur Körperschaftssteuer (2000 bis 2003)

B.1. Die Zugehörigkeit des genannten Gebäudes zum Betriebsvermögen und damit verbunden die Frage der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages (2000) sowie der Abschreibung der Abnutzung (2000 bis 2003)

B.2. Die Passivierung der sich aus Punkt A. ergebenden Umsatzsteuer-Nachforderungen (2000 bis 2003) sowie Auswirkungen auf verrechenbare Verluste sowie den Verlustvortrag (Höhe des IFB in Vorjahren).

B.3. AMS Zuschüsse als steuerfreie Beihilfe

Am 19. März 2014 wurden allerdings die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2003 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 zurückgenommen (Punkte B.1. bis B.3. nicht mehr anhängig). Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2011 wurden die Beschwerden dahingehend eingeschränkt, dass ab Oktober 2003 die Aufteilung der unterschiedlich zu besteuernenden Menüentgelte nach der sogenannten Kostenmethode und nicht nach der Marktwertmethode erfolgen möge (Punkte A.2. bis A.4. nicht mehr anhängig; Punkt A.1. eingeschränkt strittig). Da somit nur mehr die Frage der Aufteilung der einheitlichen Menüentgelte auf die mit unterschiedlichen Steuersätzen zu versteuernden Menükomponenten strittig ist, wird in weiterer Folge nur mehr das Verwaltungsgeschehen bezüglich der noch strittigen Frage dargestellt. Die Gegenstandsloserklärungen der Beschwerden gem. § 256 Abs. 3 iVm § 278 BAO gegen die Körperschaftssteuerbescheide 2000 bis 2003 und Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 erfolgt mit eigenem Beschluss.

Die Umsatzsteuerveranlagungen der Jahre 2000 bis 2002 erfolgten zunächst erklärungsgemäß. Sowie in den Jahren 2000 bis 2002 erfolgte die Aufteilung der Menüentgelte nach der Erklärung der Bf auch für 2003 nach wirtschaftlichen und werbeorientierten Überlegungen, nach denen sich der Großteil des beim Menü ergebenden Preisvorteils über das günstig erworbene Getränk (20%ige-Komponente) zu gewähren wäre.

Anlässlich einer im Jahr 2004 für die Jahre 2000 bis 2003 durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Prüfer zusammengefasst fest (Pkt. 1. Der Niederschrift über die Schlussbesprechung), dass die Bf die Menüentgelte im Lauf der Prüfungsjahre nach unterschiedlichen Methoden, allerdings immer zu Lasten der mit 20% zu versteuernden Getränke und nicht linear aufgeteilt hätte. Nach Ansicht des Prüfers (unter Verweis auf VwGH vom 27.6.2000, 95/14/0108) wäre aber der Preisvorteil beim Kauf eines Menüs in der Form zu gewähren gewesen, dass die Einzelverkaufspreise der Menükomponenten in Relation zum Gesamtpreisnachlass (Summe der Einzelverkaufspreise zum Menüpreis), also linear, zu kürzen gewesen wären. Aufgrund dieser Ansicht ergab sich eine Verschiebung von den mit 10% zu versteuernden Erlösen zu den 20%igen Umsätzen, eine Verminderung des Gesamtbetrages der steuerbaren Umsätze (aufgrund des Herausrechnens der nun höheren Umsatzsteuer aus dem vereinbarten Gesamtpreis) sowie letztlich eine Erhöhung der Zahllast. Die entsprechenden Festsetzungen der Umsatzsteuer für 2000 bis 2003 erfolgten mit Bescheiden vom 4. Februar 2005 (2000 bis 2002 im wiederaufgenommenen Verfahren).

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte die Bf vor, dass sich aus § 4 Abs. 2 UStG 1994 ergäbe, dass das maßgebliche Entgelt aus der Sicht des leistenden Unternehmers zu beurteilen sei. Deshalb seien auch nachvollziehbare und betriebswirtschaftlich gerechtfertigte Kalkulationen und Zuordnungen von Preisnachlässen anzuerkennen und die Veranlagung zur Umsatzsteuer in den streitigen Jahren erklärungsgemäß vorzunehmen. In einer Ergänzung dazu wurde weiters vorgebracht, dass auch aus Sicht des Konsumenten der Preisnachlass bei einem verbilligten Menü beim Getränk anzunehmen sei. Der Konsument sei dies aufgrund von Verkaufsaktionen („Happy Hour“) aber auch aufgrund des generell hohen Aufschlages auf Getränke in der Gastronomie im Vergleich zum Einzelhandel gewohnt.

Nachdem seitens des Finanzamtes gegen eine Entscheidung des UFS (RV/0165-L/03) in einem völlig gleichgelagerten Fall eine Amtsbeschwerde zur Zahl 2005/14/0003 (später 2008/15/0075) eingebracht worden war, setzte das Finanzamt die Entscheidung über die gegenständliche Berufung gemäß § 281 BAO aus.

Der VwGH hat am 16. Dezember 2009 im genannten Verfahren entschieden, dass für die Aufteilung der Menüentgelte nicht wirtschaftliche Überlegungen maßgeblich seien sondern die Aufteilung nach der Marktwertmethode (lineare Kürzung) zu erfolgen hätte. Dies wurde der Bf mit Schreiben vom 2. Februar 2010 mitgeteilt.

Im Antwortschreiben der Bf vom 11. März 2010 hält diese daran fest, dass auch nach der vom VwGH zitierten EuGH Entscheidung in der Rechtssache C-308/96, Madgett & Baldwin, sehr wohl andere Methoden der Aufteilung auch zulässig wären. In der vom EuGH entschiedenen Rechtssache wäre lediglich entschieden worden, dass der Unternehmer die einfachst mögliche Berechnung wählen dürfe und nicht gezwungen werden könnte, die Aufteilung zum Beispiel nach der Kostenmethode vorzunehmen. Für die Bf sei die gewählte Aufteilungsmethode aufgrund des existierenden Kassensystems die einfachst mögliche Methode im Sinn der Rechtsprechung des VwGH und des EuGH. Bei linearer Kürzung wäre eine einheitliche Kalkulation, eine Kommunikation des Preises an den Kunden, eine Hinterlegung des Preises im Kassensystem sowie eine ordnungsgemäße Rechnungslegung nicht möglich.

Mit Vorlagebericht vom 10. Juni 2011 wurden die Berufungen gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungen 2000 bis 2003 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Beantragt wurde in dieser Vorlage, dass die Aufteilung der Menüentgelte linear nach der Rechtsprechung des VwGH erfolgen möge.

Die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2011 wurde erklärungskonform aber unter Hinweis auf ein noch nicht entschiedenes Rechtsmittelverfahren vorläufig veranlagt (Bescheid für 2004 vom 25. August 2009, für 2005 vom 26. August 2009, für 2006 bis 2008 vom 9. September 2011, für 2009 und 2010 vom 16. September 2011 und für 2011 vom 1. Oktober 2012).

Anlässlich einer im Jahr 2013 durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2011 wurde vom Prüfer zu diesem Beschwerdepunkt in Pkt. 1. der Niederschrift zur Schlussbesprechung festgehalten, dass die Aufteilung der Menüentgelte in den geprüften Jahren nach der Kostenmethode erfolgt sei. Die diesbezüglich vorgelegten Berechnungen würden zwar „grundsätzlich nicht un schlüssig erscheinen“, würden aber nicht der Rechtsansicht der Finanzverwaltung entsprechen. Vielmehr habe die Aufteilung nach der VwGH Entscheidung vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0075 im Verhältnis der Einzelverkaufspreise linear zu erfolgen. Die rechnerische Ermittlung der aufgrund dieser Rechtsansicht erforderlichen Verschiebungen der Erlöse (Erhöhung der 20%igen und Minderung der 10%igen Umsätze) ist nach den Ausführungen des Prüfers unstrittig. Die diesbezüglichen Umsatzsteuer-Festsetzungen erfolgten mit Bescheiden vom 25. Juni 2013 in wiederaufgenommenen Verfahren und abermals unter Hinweis auf das noch nicht abgeschlossenen Verfahren vorläufig.

In der Berufung vom 27. Juni 2013 gegen die angeführten Umsatzsteuerbescheide führt die Bf zunächst aus, dass die seitens des Finanzamtes angeführte VwGH-Entscheidung nicht einschlägig sei, da bei dem vom VwGH zu entscheidenden Fall die Voraussetzungen für die Kostenmethode nicht erfüllt gewesen seien, sodass der VwGH zu Recht der linearen Methode den Vorzug gegeben hätte. Die Bf würde aber ab 1. Oktober 2003 die Menüpreise auf Basis eines einheitlichen Aufschlages auf die Kosten der Menükomponenten kalkulieren. Neben den Einzelkosten würden auch die Gemeinkosten berücksichtigt und die so ermittelten Preise würden auch so an den Kunden fakturiert

werden (gesonderter Ausweis der Speise- und Getränkekomponenten am Kassabon). Nach weiteren Ausführungen zur Kostenermittlung weist die Bf abschließend darauf hin, dass die gewählte Vorgangsweise (einheitlicher Aufschlag auf die Gesamtkosten der Komponenten und Fakturierung der so ermittelten Komponentenpreise an den Kunden) die Voraussetzungen für die Anwendung der sogenannten Kostenmethode nach der Entscheidung des EuGH vom 6. Oktober 2005 in der Rechtssache C-291/03, My Travel, erfülle. Der UFS hätte in einem vergleichbaren Fall (RV/0102-L/05) bereits in diesem Sinn entschieden. Die Bf beantragte daher die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer. Weiters wurde in der Berufung die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt. Dieser Antrag wurde auch am 19. März 2014 zurückgenommen.

Die genannte Berufung vom 27. Juni 2013 wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 4. Juli 2013 vorgelegt. Darin führt der zuständige Amtsvertreter aus, dass der **Sachverhalt unstrittig sei und lediglich die Rechtsfrage zu klären wäre, nach welcher Methode das Gesamtentgelt aufzuteilen sei**. Der Vorlage war auch der Beschluss des BFH vom 3. April 2013, V B 125/12 angehängt (siehe dazu bei den rechtlichen Ausführungen).

Mit Beginn des Jahres 2014 ging die Zuständigkeit zur Bearbeitung der eingebrachten Berufungen, welche nun als Bescheidbeschwerden zu behandeln sind, an das Bundesfinanzgericht (in der Folge: BFG) über.

Bei einer telefonischen Rückfrage durch den Richter des BFG beim Amtsvertreter am 18. Februar 2014 gab dieser nach Rücksprache mit dem Prüfer an, dass der Prüfer die Zahlen laut der angewandten Kostenmethode geprüft hätte und diese, sofern man der Argumentation des Unternehmens folge, richtig seien. Mit seiner Formulierung „würden schlüssig erscheinen“ hätte der Prüfer nur zum Ausdruck bringen wollen, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung die Kostenmethode nicht angewandt werden könne. Es sei aber nach Auskunft des Amtsvertreters davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Kostenmethode im Sinn der EuGH Entscheidung in der Rechtssache „My Travel“ erfüllt seien. Strittig bleibe alleine die Rechtsfrage „lineare Kürzung oder Kostenmethode“.

In einem Mail vom 11. Februar 2014 an die steuerliche Vertreterin der Bf ersucht der Richter um Einschränkung der Berufung hinsichtlich der Menüaufteilung auf den Zeitraum ab Oktober 2003, da in der Berufung selbst ausgeführt wird, dass erst ab 1. Oktober die Voraussetzungen für die Kostenmethode erfüllt werden. Für das Jahr 2003 müsste eine Neuberechnung (lineare Methode bis September und ab Oktober Kostenmethode) vorgelegt werden. Die Vorlage der Neuberechnung wurde in einem Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Bf zugesagt.

Ergänzend ist festzuhalten, dass seitens des Richters (damals noch als Referent des UFS) in dem bereits genannten gleichgelagerten Fall die Großbetriebsprüfung um umfangreiche Erhebungen zu den hier strittigen Fragen ersucht wurde. Im Rahmen dieser Erhebungen wurde festgestellt, dass ab Oktober 2003 in der auch hier gegenständlichen Fastfood-Kette die Voraussetzungen der Kostenmethode nach EuGH „My Travel“ in

der Regel erfüllt sein werden, soweit sich der Franchisenehmer an die Preisvorgaben der Kette hält (was allerdings nicht zwingend ist). Da es keine Hinweise gibt, dass dies hier nicht der Fall wäre und auch seitens der Amtspartei das grundsätzliche Vorliegen der Voraussetzungen für die Kostenmethode bestätigt wurde, wurden seitens des Richters diesbezüglich keine weiteren Erhebungen veranlasst. Auch die anlässlich des Erörterungstermines am 19. März 2014 getätigten Aussagen und Erläuterungen des Geschäftsführers der Bf zur vorgelegten Neuberechnung für 2003 sowie allgemein zur Tätigkeit des Geschäftsführers im Rahmen der Kostenrechnung des Konzerns bestätigen die Richtigkeit der vorgelegten Zahlen (siehe dazu gleich unten).

Im Vorfeld des Erörterungstermines wurde seitens der Bf vorgebracht, dass die Voraussetzungen der Kostenmethode bereits ab 29. April 2002 vorliegen würden. Beim genannten Erörterungstermin wurde diesbezüglich aber mitgeteilt, dass eine neuerliche Überprüfung des Zeitraumes bis Oktober 2003 ergeben hätte, dass die vollständig richtige Anwendung der Kostenmethode für Zeiträume bis Ende September 2003 nicht dokumentierbar sei. Auch wurde die Aussage des Richters bestätigt, dass nach seiner Erfahrung aus anderen Fällen vor dem Oktober 2003 nach der sogenannten „400%-Methode“ (branchenüblicher 400%iger Aufschlag auf des Getränk zur Vermeidung von Missbrauchsvorwürfen) und nicht nach der Kostenmethode fakturiert worden sei.

Nochmals wurde im Mail vom 16. März 2014 gegenüber den Parteien unter anderem festgehalten, dass nach den erhaltenen Aussagen der Parteien das Vorliegen der Voraussetzungen der Kostenmethode in der Auslegung des Richters, welche den Parteien aufgrund der bereits ergangenen UFS-Entscheidungen und der Darstellung in einem Beitrag in einer Fachzeitschrift bekannt seien, unstrittig vorliegen würden. Lediglich aufgrund der von der Finanzverwaltung vertretenen gegenteiligen Rechtsansicht sei die lineare Methode anzuwenden.

Der Amtsvertreter gab am 17. März 2014 telefonisch bekannt, dass er wegen Krankheit nicht am Erörterungstermin teilnehmen könne. Bezüglich des hier noch streitigen Punktes teilte er mit, dass das Finanzamt diesbezüglich jedenfalls bei seiner rechtlichen Ansicht bleibe.

Am 19. März 2014 erfolgten dann die bereits angeführten Zurücknahmen und Einschränkungen der Beschwerden. Es stellte sich auch heraus, dass der anwesende Geschäftsführer der Bf konzernweit in Österreich als „der Kostenrechnungsspezialist“ anzusehen ist. Er war auch die Ansprechperson des Prüfers im Rahmen der bereits durchgeführten Erhebungen in anderen Verfahren. Aufgrund der so erworbenen Kenntnisse bezüglich der hier gegenständlichen Fragen konnten auch die Neuberechnungen für 2003 (bis September lineare Methode und danach Kostenmethode) auch plausibel erläutert werden. Die nun vorgelegten Zahlen für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 entsprechen auch den bereits dem Prüfer vorgelegten Zahlen. Festgehalten wurde auch, dass es auch für die Jahre 2004 bis 2011 keine Abweichungen von den ursprünglich vorgelegten Zahlen gebe, sodass bei Anwendung der Kostenmethode im Zeitraum 2004 bis 2011 lediglich die diesbezüglichen Feststellungen

der Betriebsprüfung rückgängig gemacht werden müssten. Der Richter führte dazu aus, dass bei Vorlage neuer Zahlen auch die Kostenmethode nicht anwendbar gewesen wäre, da dann ja die Fakturierung offensichtlich nicht mit den ermittelten Bemessungsgrundlagen übereinstimmen würde.

Aufgrund der vorgelegten Berechnungsunterlagen (welche ursprünglich bereits auch vom Prüfer geprüft, aber wegen der anderen Rechtsansicht nicht anerkannt worden waren) wären bei Anwendung der Kostenmethode für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 für das Jahr 2003 folgende Änderungen vorzunehmen:

Bei den 10% igen Umsätzen ist die Verminderung der festgestellten Bemessungsgrundlage durch die BP (€ 152.021,00) teilweise rückgängig zu machen, sodass sich eine Erhöhung um € 32.400,00 auf € 2.647.875,43 ergibt.

Bei den 20%igen Umsätzen ist die Erhöhung der festgestellten Bemessungsgrundlage durch die BP (€ 139.378,00) teilweise rückgängig zu machen, sodass sich eine Verminderung um € 29.700,00 auf € 539.747,78 ergibt.

Die Summe der steuerbaren Umsätze 2003 würde demnach € 3.187.623,21 betragen.

Festgestellter Sachverhalt

Das Vorliegen selbständiger Hauptleistungen (Lieferung von Speisen und steuerlich nicht begünstigten Getränken) und aufzuteilender Gesamtentgelte (keine Einzelpreisvereinbarungen) ist unstrittig. Ebenso unbestritten ist, dass die sachlichen Voraussetzungen für die grundsätzliche Anwendbarkeit der Kostenmethode erfüllt sind und die Bemessungsgrundlagen im Sinn der Kostenmethode auch richtig ermittelt wurden und dementsprechend auch die Fakturierung erfolgte. Strittig ist nur die Rechtsfrage, ob die Aufteilung der Menüentgelte auf die unterschiedlich zu steuernden Menükomponenten nach der Kostenmethode überhaupt zulässig ist.

Fest steht aber, dass die auf die tatsächlichen Kosten des Unternehmens gestützte Methode der tatsächlichen Kostenstruktur der Menüs ausreichend exakt entspricht und die Bf in der Lage ist, anhand ihrer Aufzeichnungen nachzuweisen, dass sie die Menü-Gesamtentgelte systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihr getragenen Gesamtkostenbestandteil eine feste Gewinnspanne aufgeschlagen wurde. Die aufgrund dieser Methode ermittelten Entgelte der einzelnen Komponenten wurden auch dementsprechend fakturiert, sodass die abzuführende Steuer der tatsächlich beim Endverbraucher eingezogenen Steuer entspricht.

Beweiswürdigung

Da der Prüfer im gegenständlichen Fall den Auftrag hatte, zu prüfen, ob die Aufteilung der Gesamtentgelte den Vorgaben des EuGH für die Anwendung der Kostenmethode entspricht, von diesem keine gegenteiligen Feststellungen getroffen wurden, dieser in seinem Bericht überdies festgehalten hat, dass die Berechnungen der Bf schlüssig seien und auch seitens der Amtspartei mitgeteilt wurde, dass der seitens der Bf dargestellte

Sachverhalt unstrittig sei, ist davon auszugehen, dass die Aufteilung der Menüentgelte und deren Fakturierung sachgerecht und rechnerisch richtig erfolgte. Überdies hat der Amtsvertreter mitgeteilt, dass auch nach einer Rückfrage beim Prüfer dessen Formulierung im Bericht so zu verstehen sei, dass die Voraussetzungen sachlich gegeben wären, die Kostenmethode aber nach der zu vertretenden Ansicht der Finanzverwaltung dennoch nicht anzuwenden sei. Für die Richtigkeit der vorgelegten Berechnungen sprechen auch die bereits gemachten Erfahrungen des Richters in anderen völlig gleich gelagerten Fällen von Franchisenehmern der selben Kette, die Ergebnisse einer seitens des Richters (noch als Referent des UFS) beauftragten äußerst umfangreichen Ermittlung bei einem durchaus vergleichbaren Unternehmen der selben Kette, die Einsicht in den Arbeitsbogen des Prüfers und der dort abgelegten Berechnungen der Bf durch den Richter sowie die plausiblen und schlüssigen Darlegungen der Bf anlässlich des Erörterungstermines.

Nach den bisher gemachten Erfahrungen und Mitteilungen des Fastfood-Unternehmens erfüllen die Franchisenehmer in der Regel ab Oktober 2003 aufgrund einer unternehmensweiten Umstellung der Aufteilung der Menüentgelte die Voraussetzungen der Kostenmethode. Es wurde in den früheren Verfahren auch mitgeteilt, dass aufgrund vieler anhängiger Betriebsprüfungen zu jener Zeit, bei denen die frühere Entgeltaufteilung (Preisvorteil beim Menü soll über den Getränkepreis verrechnet werden) zu Feststellungen geführt hätte, sozusagen als Vorsichtsmaßnahme die Aufteilung der Gesamtentgelte in der Weise geändert worden sei, dass auf die ermittelten Gesamtkosten der Komponenten ein einheitlicher Aufschlag zum Ansatz gebracht worden sei. Auch die Fakturierung sei dann nach den so ermittelten Beträgen erfolgt.

Es ist somit davon auszugehen, dass die sachlichen und rechtlichen Voraussetzungen der Kostenmethode nach der vom Richter vertretenen Rechtsansicht unbestritten vorliegen. Die Rechtsansicht des Richters hinsichtlich der zu erfüllenden Kriterien ist den Parteien aufgrund der UFS-Entscheidungen (2. Februar 2011, RV/0102-L/05 und 6. Dezember 2010, RV/0036-L/10) und dem Fachbeitrag in SWK 2011, S 97 bekannt. Die Unstrittigkeit der grundsätzlich vorliegenden Voraussetzungen der Kostenmethode wurde auch im Verfahren mehrmals gegenüber der Amtspartei unwidersprochen betont.

Seitens des Finanzamtes unwidersprochen und den bisherigen Erfahrungen des Richters entsprechend führt auch die Bf in ihrer Beschwerde aus, dass auch bei ihrem Unternehmen ab 1. Oktober 2003 die Menüpreise auf Basis eines einheitlichen Aufschlages auf die Kosten (Einzel- und anteilige Gemeinkosten, nach Durchschnittswerten ermittelt) der Menükomponenten kalkuliert und auch so gesondert nach Speisen- und Getränkekomponente fakturiert werden würden. Der Richter konnte sich überdies beim Erörterungstermin auch selbst davon überzeugen, dass die dazu vorgelegten Zahlen und Änderungsanträge zahlenmäßig den ursprünglich erklärten Zahlen und Berechnungen entsprechen, die vom Prüfer überprüft wurden.

Rechtslage

Wie bereits ausgeführt ist alleine die Rechtsfrage strittig, nach welcher Methode das Gesamtentgelt für ein Menü, das aus unterschiedlich zu steuernden Komponenten besteht, auf diese Komponenten aufzuteilen ist. Unstrittig liegen keine maßgeblichen Einzelpreisvereinbarungen oder einheitlich zu beurteilende Gesamtleistungen vor. Weder das UStG 1994 noch die EU-MwSt-Richtlinien geben Auskunft darüber, wie ein Gesamtentgelt auf unterschiedlich zu steuernde Komponenten aufzuteilen ist. Nach § 4 UStG 1994 wird lediglich normiert, dass der Umsatz nach dem Entgelt zu bemessen ist, wobei unter Entgelt alles zu verstehen ist, was ein Empfänger einer Leistung für diese aufzuwenden hat. Nach den einschlägigen Bestimmungen der für die ersten Zeiträume noch anzuwendenden 6. MwSt-Richtlinie und der zuletzt anwendbaren MwSt-Systemrichtlinie (RL 2006/112/EG, Art. 73) umfasst die Bemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer für seine Leistung erhalten soll. Die strittige Frage muss somit nach den Aussagen der Judikatur dazu gelöst werden.

In diesem Rechtsstreit stellt sich die Frage nach der Aufteilungsmethode, da die Teile des Gesamtentgeltes, welche auf die Speisenkomponenten entfallen gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. d UStG 1994 mit 10% und die nicht begünstigten Getränkeanteile mit 20% zu versteuern sind.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (UStRI 2000, Rz 349 unter Verweis auf VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075) ist das Gesamtentgelt im Verhältnis der Einzelpreise (linear) aufzuteilen, wenn diese bereits bekannt sind und keine eigene Kalkulation erfordern. Nach dieser Aufteilungsmethode würde der Betrag, der mit 20% zu versteuern wäre, höher sein, da die Bf die Getränke zwar sehr günstig einkauft aber diese im Einzelverkauf zu marktüblichen Preisen abgibt.

Die Bf meint dagegen, die Gesamtentgelte nach Kostenkriterien aufteilen zu dürfen, da sie die vom EuGH dafür aufgestellten Voraussetzungen erfülle. Dabei würden sich aufgrund des günstigen Einkaufspreises für die Getränke ein geringerer mit 20% zu steuernder Anteil ergeben.

Nach Ansicht des Richters ist zur Lösung der strittigen Frage eine genauere Analyse der bisherigen Aussagen des VwGH (unter Beachtung der sich dort bisher gestellten Fragen) und der diesen Aussagen zugrundeliegenden EuGH Rechtsprechung erforderlich.

Einleitend ist festzuhalten, dass es sowohl im EuGH Urteil vom 22. Oktober 1998 in der Rechtssache C-308/96, Madgett und Baldwin, als auch im EuGH Urteil vom 6. Oktober 2005 in der Rechtssache C-291/03, My Travel, um die Aufteilung von unterschiedlich zu steuernden Komponenten von verkauften Pauschalreiseleistungen ging. Die Ausführungen des EuGH in beiden Entscheidungen sind auch auf andere Branchen anzuwenden. Die Besonderheiten der Besteuerung von zugekauften Reiseleistungen spielten für die Aussagen des EuGH zur Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf unterschiedlich zu steuernde Komponenten keine Rolle. Insofern ist auch auf

die seitens des Finanzamtes genannte Entscheidung des VwGH vom 16.12.2009 zu verweisen. In dieser Entscheidung lässt der VwGH keinen Zweifel daran, dass bei Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen generell die Aussagen des EuGH in seinem Urteil „Madgett und Baldwin“ heranzuziehen sind. Nichts anderes kann aber für die Ausführungen des EuGH im Urteil „My Travel“ gelten, insofern die Anwendbarkeit der Kostenmethode überhaupt behauptet wird. Auch der Umstand, dass bei beiden EuGH Fällen der Einzelverkaufspreis nur einer Komponente bekannt war, schließt die Anwendbarkeit der EuGH Aussagen auf Fälle, bei denen die Einzelverkaufspreise aller Komponenten bekannt sind, nicht aus. Die Aussagen des EuGH zur Anwendbarkeit der Kostenmethode **betreffen ausdrücklich sämtliche Komponenten einer Gesamtleistung**. Die Kostenmethode ist ja nur anwendbar, wenn auf die bekannten Kosten aller Komponenten ein einheitlicher Aufschlag erfolgt (oder Einzelpreise nicht bekannt sind, hier nicht relevant)

Dem Finanzamt kann aber nicht gefolgt werden, wenn es darstellt, dass der VwGH in der oben angeführten Entscheidung über die Anwendbarkeit der Kostenmethode bereits abgesprochen hätte. Diese wurde weder im behördlichen Verfahren noch vor dem VwGH releviert. Der VwGH hat der Ansicht des UFS, dass bei der Aufteilung eines Gesamtentgeltes eine Autonomie bestehe, insoweit diese nicht missbräuchlich angewandt wird, sowie der darauf aufbauenden Berechnung widersprochen und entschieden, dass nach dem EuGH Urteil „Madgett und Baldwin“ der einfachsten Aufteilungsmethode nach den bekannten Einzelverkaufspreisen (Marktwertmethode, Methode der linearen Kürzung) der Vorzug zu geben ist. In den von der VwGH Entscheidung betroffenen Zeiträumen waren auch die Voraussetzungen der Kostenmethode bei der betroffenen Beschwerdeführerin gar nicht erfüllt und die Kostenmethode wurde im genannten VwGH-Verfahren auch nie thematisiert (siehe dazu ggfs. die UFS Entscheidung im fortgesetzten Verfahren dazu vom 6. Dezember 2010, RV/0036-L/10).

Der VwGH gibt in seiner Entscheidung lediglich die Worte des EuGH im Urteil „Madgett und Baldwin“ wieder und erwähnt deshalb auch die Kostenmethode als eine laut EuGH mögliche Methode. Auf diese Möglichkeit war aber mangels Relevanz im zu entscheidenden Fall nicht weiter einzugehen. Auf die Kostenmethode war nicht einzugehen, die Methode des UFS wurde als willkürlich und ungeeignet verworfen und ausgehend von den Vorgaben des EuGH entschieden, dass der sogenannten „linearen Kürzung“ der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben ist. Eine verbindliche Aussage des VwGH über die Kostenmethode kann der Entscheidung nicht entnommen werden.

Allerdings scheint der VwGH in seiner Entscheidung vom 27. Juni 2000, 95/14/0108, eine Aufteilung eines Gesamtentgeltes nach Kostengesichtspunkten für möglich zu halten, wenn ausgeführt wird, dass eine Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf die Leistungskomponenten nach den „Einstandswerten“ nur dann sachgerecht wäre, wenn alle Komponenten nach diesen Werten bewertet werden würden.

In einem Parallelverfahren, welches ebenfalls einen Franchisenehmer der hier gegenständlichen Kette betraf, beantragte eine Berufungswerberin die Anwendung der

Kostenmethode dann für einen späteren Zeitraum des Jahres 2003. Nach umfangreichen seitens des Richters (damals Referent des UFS) angeregten Überprüfungen der Voraussetzungen der Kostenmethode durch einen erfahrenen Prüfer konnte der Berufung in diesem Punkt stattgegeben und die Kostenmethode ab Oktober 2003 angewandt werden (UFS vom 2. Februar 2011, RV/0102-L/05). Gegen diese Entscheidung des UFS wurde keine Amtsbeschwerde eingebracht.

Ebenso unbekämpft blieb die UFS Entscheidung vom 4. November 2011, RV/0249-L/05. Mit dieser Entscheidung hat der UFS die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung an die erste Instanz aufgehoben, da das Finanzamt nicht ermittelt hätte, ob die Voraussetzungen für die Kostenmethode erfüllt seien. Diese könne aber nach der EuGH Entscheidung „My Travel“ ausnahmsweise immer dann angewandt werden, wenn der Marktwert einer Komponente nicht bekannt ist oder der im Menü fakturierte Preis derart errechnet worden sei, dass auf die Kosten aller Komponenten ein einheitlicher Aufschlag verrechnet worden sei.

Es ist somit die **Rechtsprechung des EuGH** zur Aufteilung des Gesamtentgeltes näher zu analysieren:

In der Rechtssache C-308/96, Madgett und Baldwin, ersucht der High Court of Justice um Vorabentscheidung in der Frage, ob auf die Leistungen (zum Teil Eigenleistungen, zum Teil zugekaufte Leistungen) der genannten Hotelbetreiber die Sonderregelungen für Reiseleistungen anwendbar sind. In der verbundenen Rechtssache C-94/97 (betrifft die selben „Kläger“) ersucht das VAT und Duties Tribunal den EuGH zu entscheiden, ob das für unterschiedlich zu steuernde Komponenten erhaltene Gesamtentgelt nach Maßgabe der Kosten der Komponenten oder nach allgemeinen Grundsätzen für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage (nach Rz 36: nach den Marktwerten, welcher dem Einzelverkaufswert entspricht) aufzuteilen ist. Aus Rz 8 ergibt sich, dass für die „Kläger“ die Aufteilung nach den Marktwerten „nur einen halben Tag erfordert, während die Aufteilung nach den Kosten der Komponenten (TOMS-Regelung) einen beträchtlich höheren Aufwand erfordern würden“.

Die Antwort des EuGH in seiner Entscheidung vom 22. Oktober 1998 in der Rs C-308/96 und C-94/97 „Madgett und Baldwin“:

42. Es ist also die Bezugsgröße zu bestimmen, die anstelle der Gegenleistung heranzuziehen ist, um den auf die Eigenleistung entfallenden Anteil des Pauschalpreises herauszurechnen. Hierfür ergeben sich zwei Möglichkeiten, von denen die eine, wie im Rahmen der TOMS-Regelung, auf die tatsächlichen Kosten, die andere auf den Marktwert abstellt.

43. Hierbei ist mit dem Generalanwalt (Randnr. 71 der Schlussanträge) einerseits festzustellen, dass die von der Regierung des Vereinigten Königreichs herangezogene Methode der tatsächlichen Kosten eine Schwierigkeit aufwerfen könnte, da nichts die Annahme zulässt, dass die auf die jeweiligen Leistungen, aus denen das pauschale

Leistungspaket besteht, entfallenden Margen im gleichen Verhältnis zueinander stehen wie ihre jeweiligen Kosten.

44. Andererseits ist es auch nicht immer sachgerecht, auf den Marktwert — im vorliegenden Fall den den Kunden vom Hotel üblicherweise in Rechnung gestellten Preis für Übernachtungen und Halbpension ohne Inanspruchnahme des Pauschalangebots — als Kriterium abzustellen, soweit der Preis für die Unterbringung, die im Rahmen des pauschalen Leistungspakets als Eigenleistung angeboten wird, in gleicher Höhe wie der Preis für die Unterbringung in dem Fall angesetzt wird, dass diese als einzige Leistung angeboten wird.

45. Während die Methode der tatsächlichen Kosten der Eigenleistungen eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordert und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden ist, spricht für die Methode der Heranziehung des Marktwertes der Eigenleistungen, wie der Generalanwalt in Nummer 76 seiner Schlussanträge dargelegt hat, dass sie einfach ist, da die einzelnen Bestandteile des Wertes der Eigenleistungen nicht ermittelt zu werden brauchen.

46. Da im vorliegenden Fall zudem unstreitig ist, dass die Berechnung der Mehrwertsteuer, die auf die Marge der von Dritten bezogenen Leistungen erhoben wird, unabhängig von der angewandten Methode grundsätzlich denselben Betrag ergibt, **kann daher von einem Wirtschaftsteilnehmer nicht verlangt werden**, dass er den Teil des Pauschalpreises, der der Eigenleistung entspricht, nach dem Grundsatz der tatsächlichen Kosten errechnet, wenn es möglich ist, diesen Teil des Pauschalpreises nach dem Marktpreis der Leistungen zu errechnen, die den im pauschalen Leistungspaket enthaltenen entsprechen.

Demnach weisen nach Ansicht des EuGH beide Methoden gewisse Mängel auf. Letztlich hält aber der EuGH fest, dass die Aufteilung nach den Marktwerten wesentlich einfacher ist und die Kostenmethode für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden ist, sodass von einem Wirtschaftsteilnehmer **nicht verlangt werden kann**, die aufwendigere Kostenmethode anzuwenden. Ausdrücklich betont der EuGH, dass die einfachere Marktwertmethode auch deshalb **angewandt werden kann**, weil im angefragten Fall die zu bestimmende Marge der fraglichen Komponente „zudem“ unabhängig von der Methode denselben Betrag ergibt. Die einfachere Marktwertmethode **darf** also insbesondere dann angewandt werden, wenn sie ohnehin zum selben Ergebnis führt wie die kompliziertere Kostenmethode.

Aus diesen Ausführungen müsste nicht zwingend abgeleitet werden, dass die Anwendung der Kostenmethode nicht zulässig wäre. Nach dem Wortlaut der Entscheidung wäre die Kostenmethode eher die sachgerechtere Methode, zu der der Wirtschaftsteilnehmer aber nicht gezwungen werden kann, wenn die einfachere Marktwertmethode „zudem“ zum selben Ergebnis führt. Die Kostenmethode müsste demnach insbesondere dann anzuwenden sein, wenn diese Methode aus praktischen oder sonstigen Überlegungen

für den Wirtschaftsteilnehmer leichter zu bewerkstelligen oder aus wirtschaftlichen bzw. ökonomischen Überlegungen sinnvoller erscheint.

In der wenige Monate danach ergangenen EuGH Entscheidung in der Rs C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), vom 25. Februar 1999 wurde beim EuGH angefragt, unter welchen Voraussetzungen eine einheitlich zu beurteilende Leistung oder selbständige Hauptleistungen vorliegen und wie weit eine bestimmte Steuerbefreiung reicht. Diese Fragen hat der EuGH auch beantwortet. Ohne in den Leitsätzen der Entscheidung darauf einzugehen und ohne diesbezüglich angefragt worden zu sein führt der EuGH in Rz 31 der genannten Entscheidung aus, dass im Fall des Vorliegens mehrerer Hauptleistungen das vereinbarte Gesamtentgelt nach der einfachstmöglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode auf die Leistungen aufzuteilen wäre. Ohne auszuführen, welche Methode die einfachste wäre, verweist der EuGH ausdrücklich auf das Urteil „Madgett und Baldwin“ („in diesem Sinn Urteil Madgett und Baldwin“). Maßgeblich sind somit die dort getroffenen und oben widergegebenen Aussagen.

Im Ergebnis wären nach den angeführten Aussagen beide Methoden zulässig, wobei die Marktwertmethode dem Wirtschaftsteilnehmer insbesondere dann nicht versagt werden darf, wenn sie für ihn einfacher ist und überdies zum selben Ergebnis führt wie die Kostenmethode.

In der Rs C-291/03, My Travel, knüpften die Commissioners of Customs & Excise genau an diese mögliche Schlussfolgerung an und wollten der „Klägerin“, die ursprünglich die Kostenmethode angewandt hatte, die nun nachträglich aufgrund des EuGH Urteils „Madgett & Baldwin“ begehrte Marktwertmethode nicht zulassen, da diese für die Klägerin im konkreten Fall nicht einfacher wäre und überdies zu einem Ergebnis führt, bei dem der Betrag, der auf die mit 0% zu steuernde Komponente entfällt, wesentlich höher wäre. (Auf die auch behandelte verfahrensrechtliche Frage einer rückwirkenden Änderung der Besteuerung aufgrund eines EuGH Urteils wird hier nicht eingegangen.)

Der EuGH erteilte aber in seinem Urteil vom 6. Oktober 2005 in der genannten Rechtssache dieser Auslegung des Urteils „Madgett & Baldwin“ eine Absage und führte in Rz 22f aus, dass die Verwendung des Kriteriums des Marktwertes nicht davon abhängt, dass die Marktwertmethode einfacher ist als die Verwendung der auf die tatsächlichen Kosten gestützten Methode. Ebenso verneinte der EuGH in Rz 28, dass die Anwendung der Marktwertmethode davon abhängig sei, dass sie zu einer MwSt-Schuld führe, die mit derjenigen vergleichbar wäre, die sich bei Verwendung der Kostenmethode ergeben würde (Argument: das Wort „zudem“ in der Entscheidung).

Weiters (Rz 29ff) führt der EuGH aus, dass es nicht im Ermessen des Steuerpflichtigen steht, die Marktwertmethode etwa nur dann anzuwenden, wenn diese für ihn günstiger ist. Wenn der Marktwert der Komponenten (ggfs auch durch eine Differenzrechnung) bestimmbar ist, muss im Interesse der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage in den Mitgliedstaaten grundsätzlich nach dieser Methode vorgegangen werden. Der EuGH hält dann ausdrücklich fest (Rz 31ff), dass dem Wirtschaftsteilnehmer im Interesse

der Einhaltung des Neutralitätsgrundsatzes, der Hintanhaltung von missbräuchlichen Gestaltungen und der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage kein Ermessen bei der Auswahl der Methode der Aufteilung eines Gesamtentgeltes zukommt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen (Bestimmbarkeit der Marktwerte der Komponenten) ist ein Gesamtentgelt grundsätzlich nach der Marktwertmethode aufzuteilen. Interessant erscheint die Formulierung in Rz 31, in der der EuGH ausdrücklich festhält, dass nach dem Urteil „Madgett und Baldwin“ die Marktwertmethode gewählt werden **kann**. Nach dem vorliegenden Urteil aber **muss** aus den genannten Gründen grundsätzlich die Marktwertmethode herangezogen werden.

Davon gibt es allerdings (siehe Rz 34ff) **zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes eine Ausnahme:**

34 Wie der Generalanwalt in Nummer 68 seiner Schlussanträge festgestellt hat, trifft die Auffassung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu, dass die Aufschlüsselung des Pauschalpreises zwischen den erworbenen Leistungen und den eigenen Leistungen grundsätzlich immer dann auf der Grundlage des Marktwerts der letztgenannten Leistungen erfolgen muss, wenn dieser Wert bestimmt werden kann. Wie der Generalanwalt in Nummer 69 derselben Schlussanträge (Anmerkung BFG: zur Einhaltung des Neutralitätsgrundsatzes, siehe unten) ebenfalls festgestellt hat, lassen sich dagegen **Abweichungen von diesem Grundsatz** kaum vollständig ausschließen. Daher kann ein Reisebüro oder ein Reiseveranstalter, **das bzw. der nachweisen kann, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots exakt Rechnung trägt, die Aufschlüsselung seiner Pauschalpreise unter Verwendung dieser Methode anstelle der auf den Marktwert gestützten Methode vornehmen.**

35 Somit **muss** ein Reisebüro oder ein Reiseveranstalter, das bzw. der gegen Zahlung eines Pauschalpreises dem Reisenden von Dritten erworbene Leistungen und eigene Leistungen liefert, grundsätzlich den Teil des Pauschalangebots, der seinen eigenen Leistungen entspricht, **nach deren Marktwert errechnen**, sofern dieser Wert bestimmt werden kann, **es sei denn, es bzw. er kann nachweisen, dass die auf das Kriterium der tatsächlichen Kosten gestützte Methode für den betreffenden Besteuerungszeitraum der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots exakt Rechnung trägt.**

Der Generalanwalt Philippe Leger hielt dazu in den Rz 69ff seines Schlussantrages vom 12. Mai 2005, auf den sich der EuGH wiederholt bezog, fest:

69. Meines Erachtens lässt sich deswegen kaum vollständig ausschließen, dass von diesem Grundsatz abgewichen werden könnte. Wie wir gesehen haben, ist auch das Kriterium des Marktwertes nicht immer sachgerecht, und einer der wesentlichen Grundsätze der Mehrwertsteuer ist **ihre Neutralität** für die Steuerpflichtigen. Es ist unstreitig, dass in der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung **der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Finanzbehörden zu erhebende Steuer dient,**

nicht höher sein kann als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat. Daher wäre es meines Erachtens möglich, zu bejahen, dass ein Reisebüro oder ein Reiseveranstalter, das bzw. der in der Lage wäre, nachzuweisen, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots genau Rechnung trägt, die Aufschlüsselung seiner Pauschalpreise unter Verwendung dieser Methode anstelle der auf den Marktwert gestützten Methode vornehmen könnte.

70. Dies könnte z. B. der Fall sein, wenn ein **Steuerpflichtiger in der Lage wäre, anhand seiner Buchführung nachzuweisen, dass er für den betreffenden Besteuerungszeitraum seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenbestandteil eine feste Gewinnspanne erzielt wird. Bei einer solchen Fallgestaltung müsste das Ziel der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage, die dazu führt, dass das Kriterium des Marktwertes zum Grundsatzkriterium gemacht wird, meines Erachtens gegenüber dem Erfordernis der Neutralität zurücktreten.**

71. Ich bin daher der Auffassung, dass ein Reisebüro oder ein Reiseveranstalter, das bzw. der gegen Zahlung eines Pauschalpreises einem Reisenden erworbene Leistungen und eigene Leistungen zur Verfügung stellt, den Teil des Pauschalangebots, der seinen eigenen Leistungen entspricht, grundsätzlich auf der Grundlage des Marktwertes dieser Leistungen errechnen muss, sofern dieser Wert bestimmt werden kann, es sei denn, es bzw. er ist in der Lage, nachzuweisen, dass die auf das Kriterium der tatsächlichen Kosten gestützte Methode für den betreffenden Besteuerungszeitraum der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots genau Rechnung trägt.

Auch der EuGH selbst verweist im Urteil My Travel auf den Neutralitätsgrundsatz:

30 Es ist das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass durch das System dieser Verbrauchsteuer nur der Endverbraucher belastet werden soll. Die Mehrwertsteuer ist dem Preis der Gegenstände sowie der Dienstleistungen genau proportional; sie wird von den Steuerpflichtigen auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe für Rechnung der Steuerverwaltung erhoben, an die die Steuerpflichtigen sie abzuführen haben. Nach diesem Grundprinzip und der Wirkungsweise dieses Systems muss die von den Steuerbehörden zu erhebende Steuer der tatsächlich bei dem Endverbraucher eingezogenen Steuer entsprechen (siehe in diesem Sinne Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94, Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339, Randnrn. 18 bis 24).

Dazu ist ergänzend anzumerken, dass sich nicht gutgläubige Wirtschaftsteilnehmer auf diesen Grundsatz nicht missbräuchlich zu ihrem Vorteil berufen können.

Wenn sich Abweichungen vom Grundsatz der Marktwertmethode insbesondere zur Einhaltung des Neutralitätsgrundsatzes nicht vollständig ausschließen lassen, ergeben sich aus dem Zusammenspiel der EuGH Ausführungen und den Ausführungen des GA, auf die der EuGH ausdrücklich verweist, folgende Kriterien (abgesehen vom hier nicht relevanten Fall, dass die Einzelpreise einzelner Komponenten nicht bekannt sind) nach denen die Kostenmethode angewandt werden **kann**:

1. Die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode muss der tatsächlichen Kostenstruktur des Pauschalangebotes exakt entsprechen. Dies wäre etwa dann der Fall, „wenn ein Steuerpflichtiger in der Lage wäre, anhand seiner Buchführung nachzuweisen, dass er für den betreffenden Besteuerungszeitraum seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenbestandteil eine feste Gewinnspanne erzielt wird.“
2. Da diese Ausnahme von der Marktwertmethode und dem Harmonisierungsgebot nur aufgrund der Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes erforderlich ist, müssen die aufgrund der Kostenmethode ermittelten Entgelte der einzelnen Komponenten auch dementsprechend fakturiert worden sein, sodass die abzuführende Steuer der tatsächlich beim Endverbraucher eingezogenen Steuer entspricht.

Keine Rolle scheinen dagegen die Einfachheit der Methode oder unterschiedliche bzw. vergleichbare Berechnungsergebnisse zu spielen.

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall liegen die angeführten Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Kostenmethode vor.

Die auf die tatsächlichen Kosten des Unternehmens gestützte Methode entspricht der tatsächlichen Kostenstruktur der Menüs ausreichend exakt und die Bf ist in der Lage, anhand ihrer Aufzeichnungen nachzuweisen, dass sie die Menü-Gesamtentgelte systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihr getragenen Gesamtkostenbestandteil eine feste Gewinnspanne aufgeschlagen wurde. Die aufgrund dieser Methode ermittelten Entgelte der einzelnen Komponenten wurden auch dementsprechend fakturiert, sodass die abzuführende Steuer der tatsächlich beim Endverbraucher eingezogenen Steuer entspricht.

Ausdrücklich hält der EuGH fest (Rz 31), dass nach den Formulierungen in der Entscheidung „Madgett und Baldwin“ noch ein Wahlrecht bezüglich der Aufteilungsmethoden angenommen werden hätte können. Dieses besteht aber nicht. Abgesehen vom Fall des Vorliegens der Voraussetzungen für die Kostenmethode (dann Wahlrecht zwischen Kosten- und Marktwertmethode, EuGH: „kann“) ist bei Bestimmbarkeit der Marktwerte der Komponenten die Marktwertmethode anzuwenden.

Nach diesen eindeutigen Aussagen des EuGH ergibt sich aus der Sicht des Richters kein Grund zur Stellung eines (angeregten) Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH. Nach der Ansicht des Richters ist in einer derartigen Situation der mit einem Vorabentscheidungsersuchen verbundene Aufwand und Zeitverlust nur zur Bestätigung der ohnehin nach Ansicht des Richters gesicherten Rechtslage (und eventuell zur Bindung anderer Entscheidungsträger) nicht gerechtfertigt.

Ergänzend ist festzuhalten, dass –trotz mehrerer Anfragen und Diskussionsversuche seitens des Richters mit Vertretern der Finanzverwaltung- **noch nie ausgeführt wurde, warum die Aussagen des EuGH im Urteil „My Travel“ zu ignorieren sein sollten.**

Da auch hinsichtlich der zwei bisher die Kostenmethode bejahenden Entscheidungen

des UFS keine Amtsbeschwerden erhoben wurden und auch in diesem Verfahren keine rechtlichen Ausführungen getroffen wurden, sind keine Argumente der Finanzverwaltung für die Nichtanwendbarkeit der Kostenmethode bei erfüllten Voraussetzungen bekannt, auf die hier eingegangen werden könnte.

Hinsichtlich der in der Diskussion zu dem gegenständlichen Thema häufig ins Treffen geführte BFH Entscheidung vom 3. April 2013, V B 125/12, schließt sich der Richter der in der deutschen Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 779ff veröffentlichten Ansicht von Holota/Robisch an. In einem Verfahren über eine Beschwerde gegen eine Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung hat der BFH unter Berufung auf das EuGH Urteil „Madgett und Baldwin“ entschieden, dass es nicht ernstlich zweifelhaft sei, dass die Aufteilung eines Gesamtentgeltes bei bekannten Einzelverkaufspreisen nach Maßgabe dieser Preise aufzuteilen ist. In diesem Fall hat der dortige Bf ähnlich argumentiert wie der Beschwerdeführer im oben genannten VwGH-Verfahren. Aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen sei der Preisnachlass bei den Menüs bei jener Komponente zu gewähren, bei der der höchste Kalkulationsaufschlag gegeben sei (also beim höher besteuerten aber äußerst günstig eingekauften Getränk). Schlüssige Kalkulationen dazu wurden nicht vorgelegt und die Anwendbarkeit der Kostenmethode gar nicht behauptet. Die Autoren bezweifeln in der Folge überdies, dass aus dem EuGH-Urteil „Madgett und Baldwin“ die Pflicht zur Anwendung der Marktwertmethode geschlossen werden kann, dass die Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen tatsächlich immer die einfachst mögliche Aufteilungsmethode ist und führen unter Verweis auf das EuGH Urteil „My Travel“ aus, dass unter bestimmten Voraussetzungen (Anm. BFG: im BFH Verfahren nicht vorgebracht und auch nicht gegeben) eine Aufteilung auch nach Kostengesichtspunkten vorgenommen werden kann. Ebenso verweisen Feil/Grundler in ihrem Beitrag in UR 2014, 1ff ebenso darauf, dass der EuGH seine Ausführungen in der Entscheidung „Madgett und Baldwin“ in einer jüngeren Entscheidung „My Travel“ präzisiert und klar gestellt hätte, unter welchen Voraussetzungen die Kostenmethode jedenfalls angewandt werden könnte (die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode muss der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung tragen, Aufschlüsselung der Pauschalpreise nach dieser Methode; Anm. des Richters: auch gegenüber dem Kunden, weil nur dann das Neutralitätsgebot schlagend wird, siehe oben).

Letztlich ist es nach Ansicht des EuGH (My Travel Rz 44f) auch zulässig, Durchschnittswerte anzusetzen, wenn dies dem Geist der Mehrwertsteuer-Richtlinie entspricht. Dabei sind alle Umstände des Marktes zu beachten. Als Beispiel der zu berücksichtigenden Umstände führt der EuGH bzw. der Generalanwalt (Rz 86 seines Schlussantrages) für das gegenständliche Reiseveranstaltungsunternehmen für die Marktwertmethode aus, dass etwa Gratisflugreisen an Kinder verkauft werden oder Preisschwankungen vorliegen.

Vergleichbare Umstände müssten bei der Kostenmethode im gegenständlichen Fall schwankende Kosten, eine Vielzahl von unterschiedlichen Menüzusammenstellungen, Abgabe von Gratisgetränken, technische Möglichkeiten usw. sein. Bei der fallweisen

Abgabe von Selbstbedienungs-Gratisgetränken („so viel Du willst“, „all you can drink“, ...) im Rahmen eines Speisens Kaufes **kann überhaupt nur und muss daher auch nach durchschnittlichen Kosten aufgeteilt werden**. Eine Aufteilung nach Marktwerten würde hier unmöglich sein und eine generelle Ablehnung der Kostenmethode zu unlösbaren Fällen führen.

Das nationale Gericht hat analog zu den Ausführungen des EuGH zur Marktwertmethode auch im Fall der zulässigen Anwendung der Kostenmethode unter Berücksichtigung der Marktbedingungen jenen Wert zu ermitteln, der am besten dem Geist der Mehrwertsteuer-Richtlinie entspricht.

Schlussfolgerung

Da vom Vorliegen der Voraussetzungen der Kostenmethode ab Oktober 2003 auszugehen ist und die Bf die Anwendung der Kostenmethode als für sie einzige machbare Methode beantragte, war den Beschwerden stattzugeben und die bekämpften Bescheide abzuändern. Es werden in dem Erkenntnis somit die seitens der Bf in ihrer Beschwerde für die Zeiträume Oktober 2003 bis 2011 dargestellten und seitens der Betriebsprüfung geprüften Bemessungsgrundlagen übernommen und den Änderungsanträgen hinsichtlich der Aufteilung der Menüentgelte stattgegeben.

Endgültigkeitserklärung der Umsatzsteuer-Festsetzungen 2004 bis 2011

Das Bundesfinanzgericht ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO befugt, einen angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern, etwa auch einen vorläufigen durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen (Ritz, BAO⁵, § 279, Tz 14 mwN). Nach § 200 Abs. 2 BAO ist nach Beseitigung der für die Vorläufigkeit maßgeblichen Ungewissheit die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Durch den Abschluss dieses Rechtsmittelverfahrens ist die nach Ansicht des Finanzamtes für die Erlassung der vorläufigen Festsetzungen maßgebliche Ungewissheit bezüglich des tatsächlichen Vorliegens der Voraussetzungen der Kostenmethode und deren Anwendbarkeit beseitigt worden, sodass die abändernden Festsetzungen endgültig zu erfolgen hatten.

Zum Entfall der mündlichen Verhandlung

Der ursprünglich in der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2011 gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde am 19. März 2014 zurück genommen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Bundesfinanzgericht kurz zu begründen, warum es eine Revision gegen das Erkenntnis nach Art. 133 Abs. 4 B-VG für (un)zulässig erachtet. In der angesprochenen Verfassungsbestimmung wird ausgeführt, dass eine Revision immer dann zulässig ist, wenn es um die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung geht. Dies ist unter anderem insbesondere immer dann der Fall, wenn zur lösenden Rechtsfrage eine Rechtsprechung des VwGH bisher fehlt. Wie der Richter

oben ausgeführt hat, hatte der VwGH bisher noch nicht über die Zulässigkeit der Kostenmethode bei Vorliegen deren Voraussetzungen abzusprechen, da die Anwendung der Kostenmethode bisher noch nicht beantragt war bzw. auch deren Voraussetzungen bisher in dem beim VwGH anhängigen Verfahren gar nicht gegeben gewesen wären und somit auch nicht beurteilt werden musste. Die Revision gegen dieses Erkenntnis war daher als zulässig zu erklären. Zum selben Ergebnis würde man wohl auch unter der von der Amtspartei vertretenen Annahme, der VwGH hätte tatsächlich über die hier maßgebliche Frage bereits abgesprochen, kommen, da dann tatsächlich eine der VwGH Ansicht widersprechende (unbekämpfte) Rechtsprechung des UFS bzw. BFG existieren würde, welche auf unterschiedlichen Interpretationen von EuGH-Entscheidungen beruhen würde. In einem solchen Fall wäre jedenfalls auch davon auszugehen, dass die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

Linz, am 26. März 2014