



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch E.WPGmbH, vom 20. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Höhe der Abgabe beträgt: Euro 377.195,12 (ATS 5.190.318,00).

Entscheidungsgründe

Der Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin (Bw.) ist die Erzeugung und der Handel mit Konditoreiprodukten und Süßwaren sowie der Betrieb von Konditoreien und Restaurants.

Infolge einer bei der Bw. für die Jahre 2000 – 2002 u. a. hinsichtlich der Umsatzsteuer durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) wurde u. a. folgende Feststellung getroffen. Für das Jahr 2000 seien jene bisher mit 10% besteuerten Umsätze aus „mitgenommenen“ Speisen mit dem Steuersatz von 14% zu besteuern. Die Begründung dafür finde sich in der ab 1. Juni 2000 geltenden gesetzlichen Änderung des Umsatzsteuersatzes von 10% auf 14% für jene Speisen, die zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt waren.

Wie die Bp unter Verweis auf den Erlass vom 12. Juli 2000 weiter ausführt, seien bei Betrieben, bei denen ein Hauptzweck – auch wenn er im Zusammenhang mit anderen Tätigkeiten steht – die Erbringung gastronomischer Leistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle) sei, sowohl die Speisen, die an Ort und Stelle ver-

zehrt werden, als auch die Speisen, die mitgenommen werden, dem Steuersatz von 14% zu unterwerfen.

Die Bp ermittelte in der Folge aus den bisher für mitgenommene Speisen getätigten Brutto-Umsätzen inklusive 10% Umsatzsteuer unter Anwendung des 14%igen Steuersatzes die entsprechenden Netto-Umsätze (s. Bp-Bericht Tz.1).

Die daraus resultierende Umsatzsteuernachforderung beträgt ATS 504.613,00 (Euro 36.671,66).

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte der Feststellung der Bp und setzte entsprechend die Umsatzsteuer für das Jahre 2000 mit **Bescheid vom 20. Dezember 2004** fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schreiben vom 20. Jänner 2005 rechtzeitig das Rechtsmittel der **Berufung**. Strittig ist die Anwendung des Steuersatzes von 14% auf die verkaufte zur Mitnahme verpackte Ware.

Die Bw. zitierte in der Begründung die Gesetzesbestimmung des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG idF 31.5.2000 und führte zum Sachverhalt aus.

In ihrem Fall seien diejenigen Kuchen und Torten, die über die Theke zur Mitnahme verpackt verkauft worden seien, eigenen (niedrigeren) Preisen als jene Kuchen und Torten, die auf Tellern an die Tische serviert worden seien, unterlegen. In den Lokalen werden auch keine eigenen Vorrichtungen wie Tische, Pulte oder Ablagebretter ohne Sitzgelegenheiten bereitgehalten, außer den Kaffeehaustischen samt Bestuhlung, die nur zum Verzehr der auf Tellern servierten Mehlspeisen vorgesehen seien.

Im Kassensystem seien die servierten Speisen und die zur Mitnahme verpackten, also eben nicht zum sofortigen Verzehr vorgesehenen, Speisen (Kuchen, Torten, Konfekt) gesondert erfasst worden. Die Umsätze, deren Steuersatz nun strittig sei (ob 14% oder 10%) seien direkt erfasst und nicht mit Hilfe eines Umsatzschlüssels ermittelt worden.

Hinsichtlich der in Rede stehenden gesetzlichen Bestimmung merkt die Bw. an, dass diese für die Anwendbarkeit des 14%igen Steuersatzes vorsehe, dass Speisen und Getränke „nach den Umständen der Abgabe dazu geeignet“ sein müssen, an einem mit der Abgabe in räumlichem Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden. Der Wortlaut des Gesetzes sei überaus unbestimmt und lasse mehrere Auslegungsmöglichkeiten zu.

Nach Erachten der Bw. sei das Tatbestandsmerkmal „Umstände der Abgabe“ nur dann erfüllt, wenn der Unternehmer bei der Abgabe der Speisen den sofortigen Verzehr durch den Gast vorgesehen habe, d.h. wenn er also Speisen in einer Art und Weise abgebe, die nur einen Verzehr an Ort und Stelle sinnvoll erscheinen lasse. Die Wortfolge „nach den Umständen ihrer Abgabe ... dazu geeignet“ sei daher in einschränkender Interpretation im Sinne von „nach den Umständen ihrer Abgabe dazu vorgesehen“ zu verstehen.

Diese Auslegung finde auch eine Stütze in den Erläuternden Bemerkungen zur genannten Bestimmung (Änderungen im Plenum): Demnach sei das Tatbestandsmerkmal „Umstände der Abgabe“ dann erfüllt, wenn diese einen Verzehr an Ort und Stelle annehmen ließen. Als Beispiel dafür seien Serviceleistungen durch Servieren sowie die Bereitstellung von Tellern und Besteck angeführt.

Ebenso schwierig erscheine die Auslegung im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal „speziell aufbereitet“. Auch hier handle es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Unterstelle man dem Gesetzgeber, dass er nichts Überflüssiges anordne, so müsse unter „speziell aufbereitet“ offenbar eine Leistung, eine aktive Handlung, des Unternehmers zu verstehen sein, die über die Vereinbarung des Verzehrs an Ort und Stelle hinausgehe. Aus den beiden zum Thema ergangenen Erlässen sei eine klare Linie nicht zu erkennen und können daraus Rückschlüsse auf die Unbestimmtheit der gesetzlichen Bestimmung gezogen werden. Festzuhalten sei jedoch, dass das Tatbestandsmerkmal „speziell aufbereitet“ nicht dann bereits erfüllt sein könne, wenn es möglich sei, die Speisen an Ort und Stelle zu verzehren. Eine derartige Auslegung würde schon am Wortsinn scheitern und eine derart weite Auslegung würde dazu führen, dass das erste Tatbestandsmerkmal („nach den Umständen der Abgabe“) keinen Anwendungsbereich hätte. Hätte der Gesetzgeber nämlich jeden Fall einer Abgabe von Speisen, bei welchen ein sofortiger Verzehr möglich sei, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen dem 14%igen Steuersatz unterwerfen wollen, so hätte es der beiden besprochenen Tatbestandsmerkmale nicht bedurft. Insofern könne die Wortfolge „dazu geeignet“ nicht im Sinne von „möglich“, sondern nur eingeschränkt im Sinne von „dazu vorgesehen“ verstanden werden.

Im Fall der Bw. werden die Torten, Kuchen und das Konfekt kalt abgegeben, eine spezielle Aufbereitung, welche den sofortigen Verzehr an Ort und Stelle nahe legen würde, finde nicht statt. Zudem sei ein Verzehr der zur Mitnahme verpackten Kuchen und Torten ohne vom Kunden mitgenommener Hilfsmittel (etwa eines Messers zum Aufschneiden der Kuchen oder eines Löffels oder einer Gabel zum Verzehr der Torten) kaum möglich.

Eine Differenzierung danach, ob derartig nicht speziell aufbereitete Speisen von einem Kaffeehaus oder einer Konditorei abgegeben werden, finde im Gesetz jedenfalls keine Deckung.

Selbst wenn eines der o.a. Tatbestandsmerkmale durch die Bw. erfüllt sein sollte, komme der 14%ige Steuersatz nur dann zur Anwendung, wenn zusätzlich „Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden“. Unter dem Begriff „Vorrichtungen“ sei wohl die für ein gastronomisches Unternehmen typische Einrichtung bestehend aus Tischen und Sesseln zu verstehen. Die zitierte Bestimmung normiere zusätzlich dass hiezu auch Tische, Pulte, Ablagebretter und dergleichen ohne Sitzgelegenheiten zählten. Wesensbestimmend sei für all

diese Vorrichtungen, dass sie dazu bestimmt seien, den Verzehr an Ort und Stelle zu ermöglichen. Bloße Ablageflächen für Handtaschen, Geldbörsen, bei einem Stand oder einer Ausgabestelle, bei welchen ein sofortiger Verzehr nicht vorgesehen sei, weil der Kunde nach Entgegennahme der Speisen die Ausgabestelle sofort verlassen müsse, seien jedenfalls nicht unter Vorrichtungen iSd § 10 Abs. 3 Z 2 UStG idF 31.5.2000 zu subsumieren. Ginge man weiters davon aus, dass eine zutreffende Interpretation des Tatbestandsmerkmals „Vorrichtung“ nur im Gesamtzusammenhang mit dem Gesetzeszweck vorgenommen werden könne, so könne aber auch nicht jede Vorrichtung iSd Bestimmung für sich allein betrachtet bereits tatbestandsmäßig sein, den Verzehr der abgegebenen Speisen an den Abgabeort zu binden. Es müssten also die Vorrichtungen im Einzelfall für den Verzehr an Ort und Stelle vorgesehen und bestimmt sein. Dies sei schon aus der finalen Formulierung des Tatbestandsmerkmals („.... für den Verzehr“) ableitbar. Eine Vorrichtung für den Verzehr an Ort und Stelle könne daher nur dann angenommen werden, wenn diese vom Unternehmer gerade deshalb bereitgehalten werde, damit der Kunde die abgegebenen Speisen dort verzehren könne. Verfüge ein Unternehmer zwar über Vorrichtungen, halte er diese aber nicht für die Kunden (oder nicht für alle Kunden) bereit, so sei das Tatbestandsmerkmal nur für jene Umsätze erfüllt, für welche der Unternehmer konkret den Verzehr in den bereitgestellten Räumen vorgesehen habe. Dieses Begriffsverhältnis käme auch im Erlass des BMF vom 29.5.2000 zum Ausdruck. In diesem Erlass werde die Anwendung des 14%igen Steuersatzes für jene Fälle verneint, in welchen bei Raststätten, Tankstellen und dgl Speisen in einem gesonderten Verkaufsraum abgegeben werden. Die im angeschlossenen Restaurant bereitgehaltenen Vorrichtungen würden damit nicht den Verkäufen im Kassensbereich zugerechnet, da bei diesen Verkäufen ein Verzehr der Speisen durch den Gast im Restaurantbereich nicht vorgesehen sei. Die im zweiten Erlass vom 12.7.2000 vorgenommene Differenzierung zwischen gastronomischen Betrieben (deren Hauptzweck die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle sei) und nicht gastronomischen Betrieben habe im Gesetz keine Deckung.

Nach Erachten der Bw. sei diese Rechtsmeinung verfehlt und würde eine derartige Interpretation des Gesetzes einer Prüfung auf Verfassungsmäßigkeit keinesfalls standhalten. Intention des Gesetzgebers könne es daher nur gewesen sein, auf die Art der Leistung und nicht die Art bzw. den Hauptzweck des jeweiligen Unternehmers abzustellen. Vergleiche man beispielsweise den Verkauf eines verpackten Christstollens zur Mitnahme durch ein Kaffeehaus mit dem Verkauf eines Christstollens in einer Konditorei und verfügten beide Unternehmer über Einrichtungen zum sofortigen Verzehr, so lasse sich kein Merkmal finden, welches aufgrund der gesetzlichen Bestimmung eine unterschiedliche Beurteilung der beiden Umsätze begründen würde. Somit habe auch grundsätzlich dieselbe Einordnung Platz zu greifen. Eine

verfassungskonforme Interpretation müsse daher auf den Zweck des Gesetzes abstellen. In teleologischer Interpretation seien nur jene Umsätze zu erfassen, für welche der Unternehmer konkret Vorrichtungen bereithalte, die einen Verzehr an Ort und Stelle ermöglichen.

Die Bw. halte zwar Tische und Stühle bereit, jedoch nur für den Verzehr der auf Tellern an die Tische servierten Kuchen und Torten. Der Verzehr der zur Mitnahme verpackten Speisen an einem der Konditoreitische würde sich ohne vom Kunden dafür eigens mitgebrachter Hilfsmittel praktisch kaum durchführen lassen (die Kuchen müssten aufgeschnitten werden, die Torten seien von einer Konsistenz, die den Verzehr nur mit den Händen nicht anraten ließen).

Wenn aber die speziellere Norm des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG idF 31.5.2000 nicht zur Anwendung komme, so richte sich der anwendbare Steuersatz nach den allgemeinen Regeln des § 10 Abs. 1 und 2 UStG.

Die Lieferung von in der Anlage genannten Speisen unterliege nach § 10 (2) Z 1 lit a UStG dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Die Abgabe von Speisen zum Mitnehmen sei jedenfalls als Lieferung und nicht als sonstige Leistung zu qualifizieren und falle daher unter den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes. Nach der Rechtsprechung des EUGH (Urteil vom 2.5.1996 „Faaborg – Gelting“) sei der Umsatz von Nahrungsmitteln zur Mitnahme als Lieferung zu qualifizieren, wenn daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen. Somit komme im Fall der Bw. hinsichtlich der Lieferung von Konfekt, Kuchen und Torten über die Theke (zur Mitnahme verpackt) der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung.

Die Bw. beantrage die Umsätze (entsprechend der Erklärung) festzusetzen:

Umsätze netto 20% - ATS 18.588.028,10

Umsätze netto 10% - ATS 67.457.123,06

Umsätze netto 14% - ATS 22.462.249,97.

Weiters wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Die Berufung wurde nach Stellungnahme der Bp mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. März 2005 durch die Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen. In der Begründung wurde auf den Hauptzweck der Bw., den Betrieb von Kaffeehäusern und Konditoreien, Bezug genommen und der daraus resultierenden Anwendung des Steuersatzes von 14%. In allen Kaffee-Konditoreien würden neben den Konditoreiprodukten auch diverse Speisen angeboten. Der Verkauf der Torten, Kuchen und Konfekte, der einer 14%igen Besteuerung unterzogen worden sei, erfolge direkt im Lokal an der Theke, Vitrine und nicht über die Gasse. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass bei einem Verkauf über die Theke der Verzehr nicht an Ort und Stelle stattfinden könne. In den Kaffeehäusern befänden sich neben den mit

Sesseln ausgestatteten Kaffeehaustischen Vorrichtungen, die dafür geeignet seien, die erworbenen Produkte an Ort und Stelle zu verzehren.

In der Folge stellte die Bw. fristgerecht den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Die Bw. argumentierte grundsätzlich wie in der Berufungsschrift und hob hervor, dass die Behörde erster Instanz für die Anwendbarkeit des 14%igen Steuersatzes die Rechtsansicht vertrete, dass allein die Möglichkeit des Verzehrs an Ort und Stelle ausreichend sei, obwohl durch die Bw. dargelegt worden sei, dass es in ihrem Fall nicht vorkomme, dass die Torten, Christstollen, Konfekt usw., die zur Mitnahme an der Theke verkauft worden seien, dann tatsächlich im bzw. vor dem Lokal, sei es an Tischen oder Stehpulten, verzehrt würden. Die Bw. verwies ergänzend auf einen ähnlich gelagerten Fall, zu welchem im Dezember 2004 eine stattgebende Entscheidung der Außenstelle Linz des Unabhängigen Finanzsenates ergangen sei. Es habe sich dabei um einen Fastfood-Gastronomen gehandelt, bei welchem jene Umsätze, die der Kunde zur Mitnahme bestellt hatte und die ihm in einem Papierbeutel anstatt auf einem Tablett von der Theke mitgegeben worden seien, mit dem 10%igen Steuersatz versteuert worden seien.

Mit Schreiben vom 6. März 2006 zog die Bw. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig ob Umsätze aus der Abgabe von Speisen zum Mitnehmen, die im Zeitraum zwischen 1. Juni und 31. Dezember 2000 getätigt worden sind, mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% iSd § 10 Abs. 2 UStG 1994 oder mit dem ermäßigten Steuersatz von 14% iSd **§ 10 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 29/2000** – in Kraft befindlich von 1. Juni bis 31. Dezember 2000 – zu versteuern sind.

§ 10 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 29/2000 lautet:

“(3) Die Steuer ermäßigt sich auf 14% für

..... 2. Leistungen, die in der Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle bestehen. Speisen und Getränke werden unter folgenden Umständen zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben: Sie sind nach

a) nach den Umständen ihrer Abgabe und/oder

b) nach ihrer speziellen Aufbereitung

dazu geeignet, an einem mit der Abgabe in räumlichen Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden und es werden Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten. Zu den Vorrichtungen zählen auch Tische, Pulte, Ablagebretter und dergleichen ohne Sitzgelegenheiten.”

Sowohl nach dem UStG 1972 als auch nach der Stammfassung des UStG 1994 unterlagen bis zum Beschluss der o. a. Gesetzesbestimmung die Lieferungen der in der Anlage genannten Speisen und Getränke dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Diese ermäßigte Besteuerung beruhte auf der Ausnahmerebestimmung des Art 28 Abs 2 Buchstabe d der 6. MwSt-Richtlinie sowie auf einer Ermächtigung im Beitrittsvertrag.

Die angeführte Neufassung des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG ist ein Teil jenes Gesetzespaketes mit dem der Gesetzgeber steuerrechtliche Maßnahmen aufgrund der Abschaffung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke infolge der EuGH-Entscheidung vom 9.3.2000 beschlossen hat („Getränkesteuer-Ersatzlösung“). Die Abdeckung des Einnahmenentfalls sollte durch höhere Ertragsanteile der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen auf Kosten des Bundes erfolgen. Eine der Maßnahmen bestand darin den Umsatzsteuersatz beim Vor-Ort-Verzehr von Speisen und bei der Lieferung von Wein durch Weinbauern mit 1. Juni 2000 auf 14 % zu erhöhen.

Aus der Begründung, zum in der Folge in das Gesetz übernommenen Abänderungsantrag (s. Stenographisches Protokoll zur 26. Sitzung des NR / XXI. GP vom 17. Mai 2000) geht hervor, dass die gewählte Formulierung des § 10 Abs. 3 UStG zur Klarstellung des ursprünglichen Textes der Regierungsvorlage dient und zu folgenden Ergebnissen führt: *„Bei Konditoreien oder Bäckereien werden Speisen ohne spezielle Aufbereitung abgegeben (Torten, Gebäck werden nicht erwärmt oä aufbereitet). Nur dann, wenn die Umstände der Abgabe der Speisen (Serviceleistung durch Servieren, Beistellen von Tellern und Besteck) einen Verzehr vor Ort annehmen lassen, kommt es zur Anwendung des Steuersatzes von 14%, andernfalls des Steuersatzes von 10%.“*

Nach der aus dieser Textierung ableitbaren Intention des Gesetzgebers können die in der gesetzlichen Bestimmung enthaltenen unbestimmten Gesetzesbegriffe wie z. B. „nach den Umständen ihrer Abgabe“, „nach ihrer speziellen Aufbereitung“ dahingehend verstanden werden, dass die Umsätze aus der Abgabe von Speisen ohne spezielle Aufbereitung, wie z.B. Erwärmen, mit dem Steuersatz von 10% zu versteuern sind. Werden jedoch zum Verkauf der Speisen noch Serviceleistungen, wie Servieren, Beistellen von Tellern und Besteck, erbracht, so kommt der Steuersatz von 14% zur Anwendung.

Es kann weiters daraus abgeleitet werden, dass die neu gefasste gesetzliche Bestimmung des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG und somit der Steuersatz von 14% nur auf die Abgabe von Speisen und Getränken im Zusammenhang mit Restaurationsleistungen Anwendung finden soll.

Angemerkt wird, dass diese Rechtsansicht auch durch die Abgabenbehörde erster Instanz in stattgebenden Berufungsvorentscheidungen der Jahre 2002 und 2003 zur Besteuerung von Umsätzen der Fastfood-Gastronomen aus dem Verkauf von Speisen in verpackter Form über die Theke vertreten worden ist.

Die Bw. ist Betreiberin von mehreren Kaffee-Konditoreien, wo dem Gast einerseits Speisen sowie Torten und Kuchen zum Verzehr an Ort und Stelle, d. h. an den Tisch serviert, angeboten werden. Diese sogenannten Restaurationsumsätze wurden seitens der Bw. im maßgeblichen Zeitraum im Kassensystem gesondert erfasst und mit 14% versteuert. Andererseits erfolgte der Verkauf von Kuchen, Torten und Konfekt an der Theke oder Vitrine zur Mitnahme in verpackter Form. Eine spezielle Aufbereitung, welche den sofortigen Verzehr an Ort und Stelle nahe legen würde, fand nicht statt. Die aus diesen Verkäufen resultierenden Umsätze wurden ebenfalls gesondert erfasst und mit 10% versteuert. Wie weiter aus dem Sachverhalt zu schließen ist, wurden in den Lokalen keine eigenen Vorrichtungen wie Tische, Pulte oder Ablagebretter ohne Sitzgelegenheiten für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten. Die Kaffeehaustische samt Bestuhlung waren nur zum Verzehr der auf Tellern servierten Mehlspeisen vorgesehen.

Strittig ist nun, ob jene bisher durch die Bw. mit 10% versteuerten Umsätze, die aus der Abgabe von Kuchen, Konfekt und Torten zur Mitnahme resultieren, mit dem Steuersatz von 14% zu versteuern sind.

Wie durch die Bw. glaubhaft dargelegt wurde, werden die zur Mitnahme abgegebenen verpackten Konditoreiwaren nicht zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben. Die Waren sind weder nach den Umständen ihrer Abgabe noch nach ihrer speziellen Aufbereitung geeignet, an einem mit der Abgabe in räumlichem Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden. Dies folgt daraus, dass sie in keiner Weise speziell aufbereitet werden - sie werden bzw. sind lediglich verpackt. Sie werden nicht an einen Tisch serviert und es werden weder Teller noch Besteck zum Verzehr dieser Speisen bereitgestellt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) ist weiters das Argument der Bw. schlüssig und nachvollziehbar, dass die zur Mitnahme verpackten Mehlspeisen nicht für den Verzehr in der Konditorei, d. h. an Ort und Stelle, geeignet sind. Denn es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass derartige Speisen, schon aufgrund ihrer Konsistenz (z. B. cremige Torten oder Kuchen im ganzen Stück), geeignet sind ohne Hilfsmittel (Gabel, Löffel, Messer etc.), ohne Bereitstellung von Vorrichtungen wie Pulte, Tische und ohne Sitzgelegenheiten nur mit den Händen im Stehen vor Ort verzehrt zu werden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stützt weiters den beeinspruchten Bescheid darauf, dass der Hauptzweck der Bw. im Betrieb von Kaffee-Restaurants liege und somit auch jene Speisen, die mitgenommen werden dem Steuersatz von 14% zu unterwerfen sind. Dieser Rechtsmeinung ist nach Ansicht des UFS nicht zu folgen, da sie im Gesetz keine Deckung findet. In der hier anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG findet

sich für die Anwendung des Steuersatzes keine Differenzierung dahingehend wo die Abgabe der Speisen - in einem Gasthaus, Kaffeehaus, Konditorei etc. - erfolgt.

Nach Beurteilung des relevanten Sachverhalts erfüllt die Bw. die zur Anwendung des Steuersatzes von 14% führenden gesetzlichen Tatbestände des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 29/2000 im Bezug auf die Umsätze aus den zur Mitnahme verkauften Mehlspeisen somit nicht.

Als weiteres Argument gegen die Anwendung des 14%igen Steuersatzes auf die in Rede stehenden Umsätze aus den zur Mitnahme verkauften Speisen führt die Bw. das Urteil des EuGH v. 2. Mai 1996, Rs C 231/94 "Faaborg-Gelting Linien" an. Demnach stellen Restaurationsumsätze, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr bestehen, keine Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Art. 5 der 6. Richtlinie dar, sondern sind als Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 dieser Richtlinie anzusehen. Solche Umsätze sind nämlich durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel „zum Mitnehmen“ bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen.

Zur Vermeidung der durch diese Entscheidung sonst erforderlichen Besteuerung der Restaurationsumsätze mit 20% wurde durch die Umsatzsteuernovelle 1996 (rückwirkend ab 1. Jänner 1995) dem § 10 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 eine lit d hinzugefügt, wonach die Abgabe von in der Anlage angeführten Speisen und Getränken im Rahmen von sonstigen Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Aus den Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung und der Entscheidung des VwGH vom 24. November 1998, Zl. 98/14/0055 ist klar zu entnehmen, dass keine Änderung der Besteuerung der Restaurationsumsätze bewirkt werden sollte. Es sollte nur der Rechtsprechung des EuGH Rechnung getragen werden und verhindert werden, dass alle Restaurationsumsätze dem Normalsteuersatz unterliegen. In Anwendung der Ausnahmebestimmung der 6. MwSt-Richtlinie hat Österreich somit an der begünstigten Besteuerung der Abgabe von den in der Anlage genannten Speisen und Getränken auch dann festgehalten, wenn deren Abgabe im Rahmen einer sonstigen Leistung erfolgt.

Diese Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 1 lit d UStG 1994 wurde mit Einführung – der für den die Berufung betreffenden Zeitraum geltenden Bestimmung – des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 29/2000 ausser Kraft gesetzt. Jedoch wurde § 10 Abs. 2 Z 1 lit d UStG 1994 mit demselben Wortlaut mit Wirkung ab 1. Jänner 2001 durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl 2000/142 wieder eingeführt.

Zieht man nun weiters das Urteil des EuGH "Faaborg-Gelting Linien" für die Beurteilung des bei der Bw. gegebenen Sachverhalts heran, ist dabei zu berücksichtigen, dass der Restaurationsumsatz, d. h. die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr, das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen, vom Zubereiten bis zur Darreichung der Speisen (Zurverfügungstellung des Speisesaals, Nebenräume, Geschirr, Kellnerleistungen, Aufräumleistungen etc.), ist.

Derartige Dienstleistungen werden jedoch durch die Bw., bei den zur Mitnahme verpackten Speisen, eben gerade nicht erbracht. Außer der Hingabe der verpackten Mehlspeisen werden keinerlei Nebenleistungen erbracht. Demnach sind alle Umsätze bei denen nach der ausdrücklichen Vereinbarung eine Verpackung zur Mitnahme erfolgt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH als Lieferungen anzusehen.

Die Umsätze der Bw. aus der Abgabe von Speisen zur Mitnahme stellen keine Restaurationsumsätze dar. Die Abgabe der Speisen erfolgt weder nach den erkennbaren Umständen der Abgabe noch nach der speziellen Aufbereitung zum Zweck des sofortigen Verzehrs an Ort und Stelle.

Die Umsätze sind daher gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit a UStG 1994 mit 10% zu versteuern.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. März 2006