

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 20.07.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 16.05.2011, betreffend

1. Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 sowie Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 6/2010
2. Körperschaftsteuer 2006, 2007, 2008
3. Körperschaftsteuer 2009

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden Pkt. 2 wird Folge gegeben. Die angefochtene Bescheide werden abgeändert.

1. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 wird mit 2.249,47 € festgesetzt.
2. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 wird mit 26.049,55 € festgesetzt.
3. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 wird mit 1.738,37 € festgesetzt.

Die übrigen Beschwerden (Pkt. 1 und 3) werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In den angefochtenen Bescheiden wurden Menüs mit Bestandteilen, die dem ermäßigten und dem Normalsteuersatz unterliegen, zu einem einheitlichen Pauschalpreis angeboten und von der Bf. auf der Basis eines einheitlichen Aufschlages auf die Kosten von den Speisenkomponenten einerseits und den Getränkekosten andererseits kalkuliert. Dabei wurden neben den Einzelkosten auch die anteiligen Gemeinkosten berücksichtigt.

Die so ermittelten Preise für die Speisen- und Getränkekomponenten wurden der Aufteilung zu Grunde gelegt und an die Kunden fakturiert („Kostenmethode“). Auf Grund der Nachkalkulation durch die Großbetriebsprüfung werden die Voraussetzungen für die Kostenmethode nicht als gegeben angesehen, da die Werte zum überwiegenden Teil nicht aus der Buchhaltung der Bf. stammen, sondern einem „Musterstore“ entnommen wurden. Eine genaue Kostenermittlung bei verschiedenen Menüvarianten wäre nicht möglich. In den angefochtenen Bescheiden schloss sich die belangte Behörde der Rechtsansicht der Großbetriebsprüfung an und ermittelte die Entgelte nach der sog. „Marktwertmethode“.

In ertragsteuerlicher Hinsicht wurden gemäß Tz. 3 des Prüfungsberichts die Reisekosten der gemischten Auslandsreisen gekürzt.

In ihrer Berufung (nunmehr als Beschwerde zu werten) verwies die steuerliche Vertretung u.a. darauf, ab 1.10.2003 seien die Menüpreise auf der Basis eines einheitlichen Aufschlags auf die Kosten von Speisenkomponenten einerseits und Getränkekomponenten andererseits kalkuliert worden. Die so ermittelten Preise seien der Aufteilung der Menüpreise zugrunde gelegt und an die Kunden fakturiert worden.

Seitens des Franchisegebers würden für die in den Restaurants angebotenen Produkte d.h. auch für Menüs unverbindliche Richtpreise kalkuliert. Die Kalkulation dieser Richtpreise erfolgte unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Kostenstruktur aller österreichischen X.-Betriebe, wobei ein einheitlicher Aufschlag angewendet wurde, der dem einzelnen Franchisenehmer einen angemessenen Gewinn sicherstellen solle. Erfahrungsgemäß sei davon auszugehen, dass die Kostenstruktur bei den X.-Betrieben in Österreich sehr ähnlich ist. Dies ergebe sich auch aus dem Franchisekonzept, das einen einheitlichen Marktauftritt in Österreich sicherstellt. So sei etwa auf Grund des gemeinsamen Einkaufs und der identen Rezeptur der Produkte der Wareneinsatz pro Produkt in jedem Betrieb gleich. Auch die übliche Schichtbesetzung, die Personalkosten, die Ausstattung der Betriebe etc. seien ähnlich. Die auf dem Durchschnittsverbrauch aufgebaute Kalkulation sowie die empfohlenen Preise werden den Franchisenehmern vom Franchisegeber zur Verfügung gestellt, wobei jeder Franchisenehmer die Möglichkeit habe, die Kalkulation an die Verhältnisse seines Betriebes anzupassen und, wenn die eigene Kostenstruktur dies erforderlich mache, andere als die empfohlenen Preise festzusetzen. Im konkreten Fall sei von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht worden, da sich keine wesentlichen Abweichungen zur Kalkulation des Durchschnittsbetriebs ergeben haben. Die so ermittelte Preisaufteilung der Menüs in einen Speisen- und Getränkeanteil sei an die Kunden kommuniziert und fakturiert (gesonderter Ausweis der Speise- und Getränkekomponente) worden.

Diese Vorgangsweise entspreche den Vorgaben des EuGH v. 6.10.2005 in der Rs C-291/03, My Travel. Nach dieser Entscheidung könne ein Unternehmen die Kostenmethode anwenden, wenn es nachweisen kann, dass diese Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots exakt Rechnung trägt, dessen Voraussetzungen im konkreten Fall vorliegen. Die Bf. bezieht sich dabei auf die Entscheidungen des UFS v. 2.2.2011, RV/0102-L/05 sowie v. 6.12.2010, RV/0036-L/10).

Das im Prüfungsbericht zitierte VwGH-Erkenntnis 16.12.2009, 2008/15/0075 betreffend die „lineare Kürzung“ sei gegenständlich nicht einschlägig.

Im vorliegenden Fall lägen die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode vor: Es gebe eine nachvollziehbare Kalkulation der einzelnen Komponenten der Menüs. In dieser sei der jeweilige Wareneinsatz des Produkts zuzüglich der Gemeinkosten eingearbeitet. Es gebe für sämtliche kalkulierten Kosten der Menükomponenten einen einheitlichen Aufschlag und der Preis werde auch tatsächlich an die Kunden fakturiert.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 11.4.2012 dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und erwähnte die damals zwei bekannten Entscheidungen des UFS.

Mit Schreiben vom 30.12.2012 verwies die Bf. auf zwei beim UFS Linz anhängige Rechtsfälle, von denen einer bereits positiv nach der Kostenmethode entschieden wurde. Da anzunehmen sei, dass der Fall letztendlich vom VwGH zu entscheiden sein werde, wurde eine Aussetzung des Verfahrens bis zur Erledigung durch den VwGH angeregt, welche ohne Erlassung eines Aussetzungsbescheides/-beschlusses informell gewährt wurde.

Mit E-Mail vom 18.1.2017 wurde die Bf. davon in Kenntnis gesetzt, der VwGH sei in seinem Erkenntnis vom 20.12.2016, Ro 2014/15/0039 zur Auffassung gelangt, das Gesamtentgelt von Menüs sei nach der linearen Methode (Verhältnis der Einzelverkaufspreise) und nicht nach der sogenannten Kostenmethode aufzuteilen. Er bezog sich zum Teil auf seine bisherige Vorjudikatur vom 16.12.2009, 2008/15/0075 sowie auf einen Beschluss des Bundesfinanzhofes vom 3.4.2013, V B 125/12, wonach es nicht ernstlich zweifelhaft sei, dass die Aufteilung des Gesamtkaufpreises bei so genannten „Spar-Menüs“ nach der „einfachst möglichen“ Aufteilungsmethode zu erfolgen habe. Zusammenfassend könne daher nach richterlicher Ersteinschätzung davon ausgegangen werden, dass die Berufungen/Beschwerden als wenig erfolgversprechend angesehen werden können.

Die Bf. wurde daher eingeladen zu überprüfen, in wie weit es zweckmäßig erscheine, die überreichten Rechtsmittel weiterhin aufrecht zu erhalten.

In der weiteren Folge erklärte der ausgewiesene Vertreter am 2.2.2017, seit dem Einbringen der Beschwerde seien nun 5,5 Jahre vergangen und er müsse sich wieder mit der Materie auseinander setzen, um dies mit der Bf. besprechen zu können.

Mit E-Mail vom 27.4.2017 erklärte die rechtsfreundliche Vertretung der Bf. noch immer keine endgültige Antwort betreffend der Beschwerde geben zu können.

Die Beschwerde gegen die damaligen Nachforderungen an Umsatzsteuer dürfe nicht getrennt von der Situation gesehen werden, dass die Bf. Franchisenehmerin bei X. war.

X. habe zum wesentlichen Teil die Geschäftsgebarung seiner Franchisenehmer vorgegeben und kontrolliert. Dazu gehörte natürlich auch die umsatzsteuerliche Aufteilung der Menüpreise, was ja Thema der damaligen Prüfung und der Beschwerde war.

Abhängig von den laufenden Gewinnen der Franchisenehmer wurden von der M. die laufenden Franchise Gebühren, die Marketingbeiträge, die monatlichen Mieten etc. vorgeschrieben. Somit hätten steuerliche Änderungen bei den Franchisenehmern auch unmittelbare Auswirkungen auf X. als Franchisegeber. Ursprünglich gab es Zusagen von X. den Franchisenehmern in dieser Angelegenheit unter die Arme zu greifen. Was die Angelegenheit sicherlich nicht einfacher mache, sei die Tatsache, dass die Bf. mittlerweile nicht mehr Franchisenehmerin von X. sei. Die Restaurants wurden an die C. verkauft und die Bf. betreibe eigentlich kein wirkliches operatives Geschäft mehr.

Sie müsse sämtliche steuerliche Aktionen der Bf. in dieser Angelegenheit mit der X. abstimmen. Im Mai (2017) sei bereits ein Besprechungsstermin in dieser Sache vereinbart. Sie gehe davon aus, nach dieser Besprechung bessere Infos über die nächsten Schritte geben zu können.

In einer weiteren Aufforderung zum Verfahrensgang vom 29.6.2017 wurde seitens des Bundesfinanzgerichts darauf hingewiesen, die wirtschaftlichen Gründe seien zwar verständlich und nachvollziehbar, bei der Lösung des Falles aber wenig zweckmäßig. Da das Unternehmen mittlerweile verkauft sei, müssten eventuelle Abgaben eben aus dem Verkaufserlös entrichtet werden. Dem Bundesfinanzgericht sei nicht möglich, das gegenständliche Verfahren bloß aus wirtschaftlichen Gründen weiterhin unerledigt zu lassen, zumal dieses schon seit 13.4.2012 (!) anhängig sei.

Mit Vorhalt vom 13.9.2017 wurden der Bf. die Stellungnahme und die Kalkulationsunterlagen der Großbetriebsprüfung zur Kenntnisnahme übersandt. Gleichzeitig wurde hinsichtlich der in den ebenfalls angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden ausgeschiedenen Reiseaufwendungen der Nachweis der betrieblichen Veranlassung (Reiseprogramm, Reiseverlauf der betrieblich veranlassten Reiseabschnitte) für 2006 aufgetragen. Hinsichtlich der Aufwendungen 2007 und 2008 könnte die Hinzurechnung des Aufwandes entsprechend den Ausführungen der belangten Behörde um die Hälfte reduziert werden.

Eine entsprechende Beantwortung dieses Schreibens seitens der Bf. ist nicht erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Umsatzsteuer:

Die Bf. ist Franchisenehmerin von X Österreich und bietet in ihrem Schnellrestaurant Menüs zu Pauschalpreisen an, wobei die Aufteilung der Menüpreisentgelte auf die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen nach der Kostenmethode erfolgte.

Mit Erkenntnis vom 20.12.2016, Ro 2014/15/0039 hat der VwGH zur gleichen - wie im vorliegenden Fall - Rechtsproblematik entschieden, die Aufteilung pauschaler Menüpreisentgelte nach der Kostenmethode sei rechtswidrig und es sei vielmehr die lineare Kürzungsmethode anzuwenden.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz für Lieferungen und Leistungen nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder Leistung zu erhalten.

Wird - wie im vorliegenden Fall - für eine Mehrzahl von selbständigen Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ein Pauschalpreis verrechnet, ist das Entgelt sachgerecht aufzuteilen und sind die Entgeltsteile dem jeweils anzuwendenden Steuersatz zu unterwerfen (*Ruppe/Achaz, UStG*⁴, § 10, Rz. 24/1).

Bereits im Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage der Aufteilung pauschaler Menüpreise befasst und ausgesprochen, der Aufteilung des Pauschalentgeltes sei im Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben, weil diese bereits feststehen und keine eigene Kalkulation erfordern („lineare Kürzung“). Dazu verwies er auf die Urteile des EuGH vom 22.10.1998, C-308/96, Madgett und Baldwin, und vom 25. Februar 1999, C-349/96, CardProtection Plan, denen sich entsprechende Vorgaben zur Aufteilung eines Gesamtentgelts auf verschiedene Leistungen entnehmen lassen.

Mit Beschluss vom 3. April 2013, V B 125/12, ist auch der deutsche Bundesfinanzhof zur Ansicht gelangt, es könne nicht ernstlich zweifelhaft sein, dass die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises bei so genannten „Spar-Menüs“ nach der „einfachst möglichen“ Aufteilungsmethode zu erfolgen habe. Liefere der Unternehmer die im Rahmen eines Gesamtkaufpreises gelieferten Gegenstände auch einzeln, sei der Gesamtkaufpreis grundsätzlich nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise aufzuteilen. Der Unternehmer übe die ihm zukommende Preisbestimmungsautonomie durch die Bildung des von ihm gewählten Gesamtpreises aus. Eine weiter gehende Preisaufteilungsautonomie im Sinne einer Entscheidungsfreiheit über die sich hieraus ergebenden steuerrechtlichen Rechtsfolgen bestehe nicht. Anderes ergibt sich auch nicht aus dem Urteil des EuGH vom 6.10.2005, C-291/03, My Travel plc. unter Rn. 34 führt der EuGH aus, dass die Aufschlüsselung des Pauschalpreises zwischen den erworbenen Leistungen und den eigenen Leistungen grundsätzlich immer dann auf der Grundlage des Marktwertes der letztgenannten Leistungen erfolgen müsse, wenn dieser Wert bestimmt werden könne. Der Methode der linearen Aufteilung ist, wie der Generalanwalt in Rn. 51 seiner Schlussanträge in der Rechtssache My Travel betont, schon deshalb der Vorzug zu geben, weil diese (auf den Marktwert der Einzelleistungen gestützte) Aufteilungsmethode „aus sich heraus gegenüber der auf die tatsächlichen Kosten gestützten Methode den Vorteil der Einfachheit bietet“. Sie ist „aus sich heraus einfacher als die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode“ (Rn. 64 der Schlussanträge in der Rechtssache My Travel).

Zu allfälligen Ausnahmen von der Aufteilung des Pauschalpreises anhand von Marktpreisen verweist der EuGH in Rn. 34 seines Urteils in der Rechtssache My Travel auf Rn. 69 der Schlussanträge. Solche Ausnahmen hat der Generalanwalt für möglich gehalten, wenn das Kriterium des Marktwertes nicht sachgerecht sei. Als Beispiel der

fehlenden Sachgerechtigkeit führt der Generalanwalt in der Folge den Fall an, dass der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Finanzbehörden zu erhebende Steuer dient, höher wäre als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat.

Dass gegenständlich ein derartiger Ausnahmefall vorläge, hat die Bf. nicht behauptet. Entsprechend dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH lehnt dieser eine Aufteilung des Pauschalpreises im Verhältnis der Kosten ausdrücklich ab, weil

- eine Aufteilung nach den Kosten aufwendig ist, z.B. in der Aufteilung von Fixkosten und hinsichtlich unterschiedlicher Einstandspreise und Zubereitungszeiten für unterschiedliche Speisen,
- die Einstandspreise während eines Jahres in der Regel nicht gleich bleiben, sondern schwanken,
- die Konsumenten in der Regel keinen Einblick in die Kostensituation des leistenden Unternehmers haben und
- weil der tatsächliche Kostenanfall und das Nachfrageverhalten der Kunden bei der Kalkulation ungewiss sind.

Die gegenständliche Aufteilung der Menüpreisentgelte durch die Bf. ist jedoch im Sinne des oben zitierten Erkenntnisses nicht sachgerecht, zumal die seitens des VwGH präferierte Marktwertmethode aus sich heraus gegenüber der auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode aus den genannten Gründen den Vorteil der Einfachheit bietet. Sie ist aus sich heraus einfacher als die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode. In diesem Zusammenhang gehen auch die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen, wonach für die Bf. die ihrerseits angewandte Kostenpreismethode die einfachste Methode sei, zumal diese es der Bf. ermögliche, den Preis pro Getränk einheitlich zu kalkulieren, an den Kunden weiter zu kommunizieren und fix im EDV-System zu hinterlegen, gänzlich ins Leere.

Zudem ist Folgendes zu bedenken: Frischwaren (wie beispielsweise Gurken, Tomaten, Salate) unterliegen erfahrungsgemäß saisonalen Preisschwankungen und raschem Verderb, sodass die Menüpreise fortlaufend eine Änderung erfahren müssten, um eine „feste Gewinnspanne auf jeden Kostenbestandteil“ zu erzielen. Auch ist es nicht evident, dass etwa die Fertigungslöhne „Küche“ (insbesondere die Einzelkosten) pro konkretem einzelnen Gericht stets gleichbleibend wären. Werden nun Menüs mit unterschiedlichen (Einstands-) Kosten der Speisen zu einem identem Menüpreis angeboten, kann somit die tatsächliche Gewinnspanne auf die Speisen- bzw. Getränkekompone im Vorhinein schon systembedingt nicht feststehen, weil sie davon abhängt, welche konkreten Menüs von den Kunden tatsächlich in welcher Anzahl nachgefragt werden. Würde es zutreffen, dass die Bf. auf jeden Kostenbestandteil dieselbe feste Gewinnspanne in Ansatz gebracht hätte, müssten jedenfalls zwischen den unterschiedlichen Kombinationen von Speisen einerseits und Getränken anderseits entsprechend unterschiedliche Gesamtentgelte zur Verrechnung gelangen.

Daraus ergibt sich, dass eine Aufteilung des Gesamtentgelts nach den betrieblichen Kosten nicht nur aufwändige Berechnungen voraussetzt, sondern darüber hinaus derartige Berechnungen nicht in der Lage sind, der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots iSd Rn. 34 des EuGH-Urteils vom 6.10.2005 exakt Rechnung zu tragen, weil der tatsächliche Kostenanfall und das Nachfrageverhalten der Kunden bei der Kalkulation ungewiss sind.

Es entspricht dem Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass der Endverbraucher mit dieser Verbrauchsteuer belastet werden soll. Die Mehrwertsteuer ist dem Preis der Gegenstände sowie Dienstleistungen genau proportional. Grundprinzipien und Wirkungsweise des Mehrwertsteuersystems entsprechend muss daher die von den Steuerbehörden zu erhebende Steuer der tatsächlich bei dem Endverbraucher eingezogenen Steuer entsprechen (EuGH My Travel, Rn. 30). Folglich muss also schon beim Abschluss eines Vertrages über ein der Mehrwertsteuer unterliegendes Geschäft die Höhe der anfallenden Mehrwertsteuer, die den Käufer belasten soll, bekannt sein. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es der Wirkungsweise dieses Systems weiters, dass für den Endverbraucher bereits bei Eingehen eines Geschäfts mit einem Unternehmer (also vor Vertragsabschluss, nicht erst bei Rechnungslegung) erkennbar ist, in welchem Ausmaß Mehrwertsteuer im zu vereinbarenden Preis enthalten ist. Nun sind für den Endverbraucher zwar die Einzelpreise der von einem Unternehmer regelmäßig erbrachten Leistungen erkennbar, in aller Regel hat er aber (vorweg) keine nähere Kenntnis über die dem Unternehmer angefallenen Kosten. Auch aus dieser Sicht erweist es sich als systemkonform, einen Pauschalpreis nicht nach dem Verhältnis der dem Unternehmer konkret angefallenen Kosten aufzuteilen, sondern nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise.

In diesem Zusammenhang vermag die Bf. auch mit ihren Ausführungen, sie teile ihren Kunden seit jeher durch entsprechende Aushänge insb. im Kassenbereich unmissverständlich mit, dass beim Kauf von Menüs der Großteil des Rabattes auf das Getränk gewährt werde und gebe gleichzeitig auch konkret bekannt, wie hoch der reduzierte Getränkepreis im Rahmen des Gesamtmenüpreises sei, weshalb diese ausdrückliche bzw. schlüssige Aufteilung auch umsatzsteuerlich im Sinne der subjektiven Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung maßgebend sei, keine andere rechtliche Beurteilung herbeiführen (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075).

Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0039) kann daher den Feststellungen der belangten Behörde, wonach die Aufteilung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen bei Menüpreisentgelten nach der linearen Methode zu erfolgen habe, nicht entgegen getreten werden.

Körperschaftsteuer:

Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006-2008 kommt Berechtigung zu als entsprechend den Ausführungen der belangten Behörde diese zumindest zur Hälfte als betrieblich veranlasst angesehen werden können.

Im Jahr 2009 sind keine ertragsteuerlichen Zurechnungen aus nicht ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reisen erfolgt. Durch die Umsatzsteuerpassivierung in allen Beschwerdejahren ist eine Gewinnminderung eingetreten, wodurch die Bf. nicht weiter beschwert ist.

Gewinnermittlung	2006	2007	2008
Vor Bp.	179.546,76	168.313,21	- 67.346,47
Tz. 1 Erlösaufteilung	- 15.157,00	- 17.557,00	-26.553,00
Tz. 2 Verrechnung GF 2008			6.000,00
Tz. 3 nichtabzugsfähige Reisen	0,00	2.548,00	2.436,00
Einkünfte	164.389,76	153.304,21	- 85.463,47

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In diesem Zusammenhang wird auf die oa. Vorjudikatur des VwGH verwiesen.

Graz, am 5. Dezember 2017