

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache \*\*\*, \*\*\*, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 25.07.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes 1/23 vom 28.06.2012, betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2007 und 2008, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

#### 1. Abgabenbehördliche Prüfung und Wiederaufnahme der Verfahren

Aufgrund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden jeweils mit Bescheiden der belangten Behörde vom 28. Juni 2012 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 wieder aufgenommen sowie die Umsatzsteuer für 2007 mit 7.075.329,77 Euro und die Umsatzsteuer 2008 mit 8.443.677,53 Euro neu festgesetzt. Die Neufestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2010 erfolgte ebenfalls mit Bescheiden vom 28. Juni 2012, wobei diesbezüglich keine Wiederaufnahme notwendig war.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 mit Bescheiden vom 28. Juni 2012 begründete die belangte Behörde mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung war Prüfungsgegenstand u.a. die Aufteilung der Bemessungsgrundlage der Menüentgelte. Vor Durchführung der Außenprüfung habe folgender Sachverhalt bestanden:

Der Gegenstand des Unternehmens sei der Betrieb von Fast-Food-Restaurants. Unter anderem würden den Gästen auch verschiedene Menüs angeboten, in denen sowohl Speisen als auch Getränke enthalten seien. Die in den Menüs enthaltenen Speisen und Getränke könnten auch einzeln gekauft werden; die Menüpreise seien jedoch geringer als die Summe der Einzelverkaufspreise.

In seinem Schreiben vom 5.3.2010 habe das geprüfte Unternehmen dem zuständigen Finanzamt 1/23 in Wien u.a. Folgendes mitgeteilt:

"Wir teilen den Menüpreis seit Jahren wie folgt auf die dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegenden Speisen und die dem Normalsteuersatz von 20% unterliegenden Getränke auf: \*\*\* \*\*\* \*\*\*."

Anschließend sei - im selben Schreiben - mit Verweisen auf UFS-Entscheidungen vom 6.12.2004, auf das VwGH-Urteil vom 16.12.2009 sowie auf EuGH-Rechtsprechung - die Anwendung der "linearen Methode" verweigert worden.

Begründet worden sei dies u.a. damit, dass die eigene Aufteilungsmethode die einfachste sei da sie es ermögliche "den Preis pro Getränk einheitlich zu kalkulieren, an den Kunden zu kommunizieren und fix im System zu hinterlegen..."; überdies sei die Methode sachgerecht und auch nicht willkürlich, "da der Getränkepreis im Menü anhand nachvollziehbarer Parameter kalkuliert und an den Kunden kommuniziert wird...".

Im Antwortschreiben des zuständigen Finanzamtes 1/23 in Wien vom 14.6.2010 sei - ebenfalls mit Hinweisen auf diverse Literatur und Judikatur - das geprüfte Unternehmen darauf hingewiesen worden, dass die Aufteilung des Pauschalentgelts nach der linearen Methode zu erfolgen habe und sei dementsprechend ersucht worden, die Bemessungsgrundlagen in diesem Sinn bekannt zu geben.

Diesem Ersuchen sei seitens des geprüften Unternehmens mit Schreiben vom 13.8.2010 nachgekommen worden, indem (für den Zeitraum 1.1.2010 bis 30.6.2010) die Anzahl der verkauften Menüs sowie ein "Geschätzter Durchschnittlicher Bruttodifferenzbetrag" pro Stück Menü bekanntgegeben worden sei. Diese Vorgangsweise sei seither (monatlich) beibehalten worden.

Vor diesem Hintergrund sei im Zuge der AP höchstes Augenmerk auf die mögliche Nachvollziehbarkeit der getätigten Angaben des geprüften Unternehmens gelegt worden. Dazu sei auch ein Kollege des IT-Spezialteams der GBP beigezogen worden.

In einem ersten Schritt habe die vom Unternehmen bekanntgegebene Anzahl an verkauften Menüs in Summe durch die AP bestätigt werden können. Aus den zur Verfügung gestellten Daten sei allerdings nicht eruierbar gewesen, welche einzelnen Bestandteile (\*\*\*\*) im Rahmen welches konkreten Menüs abgegeben worden seien. Mittels stichprobenhaft gezogenem Vergleich der tatsächlich (lt. Rechnungen) versteuerten

Menübestandteile mit jenem Resultat, das sich bei "linearer" Aufteilungs-Methode ergeben hätte, hätten die Angaben des Unternehmens rechnerisch verifiziert werden können. Dies allerdings unter dem Vorbehalt einer "Schätzung" folgendermaßen: Vom geprüften Unternehmen sei neben dem "\*\*\*\*" (= Art Kindermenü) als weitere Variante ein "\*\*\*\*" zu Vergleichs- bzw. Berechnungszwecken herangezogen worden (daher "Geschätzter Durchschnittlicher Bruttodifferenzbetrag"). Dies sei deshalb erfolgt, da diese Menüs einerseits die weitaus überwiegenden Umsatzträger darstellten, andererseits die Unterschiedsbeträge in den zahlreichen (übrigen) Menüvarianten statistisch nur geringe Abweichungsvarianzen von jenem Mittelwert aufgewiesen hätten.

Daraufhin sei das Unternehmen im Rahmen der AP mehrfach aufgefordert worden, geeignete Unterlagen vorzulegen, die sowohl diese Schätzungs-Annahmen belegen würden als auch beweisen sollten, dass die beschriebene Methode die einfachste und somit die anzuwendende sei und daher zu den vom geprüften Unternehmen tatsächlich ermittelten Bemessungsgrundlagen führen müsste.

Beigebracht worden seien Kalkulationsunterlagen, in welche die Prüferinnen nun erstmals Einsicht nehmen hätten können. Es habe sich dabei einerseits um eine Liste Einkaufspreise, beinhaltend Rezepturen - somit Wareneinsatz - einiger ausgewählter Speisen und Getränke (nämlich: \*\*\*) gehandelt, andererseits um Berechnungsblätter, \*\*\* pro Produkt bezogen auf eine "Musterstore-Ausstattung" ermittelt worden seien. \*\*\* seien diese Kosten schließlich auf die einzelnen Speisen/Getränke umgelegt worden und nach Berücksichtigung umsatzabhängiger "Systemkosten" (\*\*\* ) seien letztlich so Gesamtkosten Herstellung für mehrere Menüzusammensetzungen dargestellt geworden.

Zusammenfassend habe es sich bei den im Rahmen des AP-Verfahrens vorgelegten Aufzeichnungen also im weitesten um fiktive Werte eines Musterstores gehandelt, die per se nicht geeignet gewesen seien, die Steuerbemessungsgrundlagen des geprüften Unternehmens zu ermitteln resp. nachzuvollziehen. Ebenso sei die Nachvollziehbarkeit der getätigten Angaben (etwa bezüglich Kalkulation) schon aus diesem Grund nicht gegeben gewesen. Auf diverse Unstimmigkeiten und fehlende Zusammenhänge innerhalb der Berechnungen selbst habe daher nicht näher eingegangen zu werden gebraucht.

In abschließender Würdigung sei die AP - im Zusammenhang mit der einschlägigen Judikatur - somit zu dem Ergebnis gekommen, dass im gegenständlichen Fall der Aufteilung im Verhältnis der Einzelverkaufspreise ("lineare Kürzung") als einfachere Methode (und auch als sachgerechteste) der Vorzug zu geben sei, da die Einzelverkaufspreise bereits feststünden und keine eigene Kalkulation erfordern würden. Außerdem scheide eine Aufteilung nach den "tatsächlichen Kosten" schon deshalb aus, weil neben dem Wareneinsatz auch die anteiligen Gemeinkosten zur Aufteilung heranzuziehen wären.

Hinsichtlich Verifizierung der vom geprüften Unternehmen vorgenommenen "Schätzung" sei festzuhalten, dass eine detaillierte Aufnahme zur Überprüfung sämtlicher abgegebener Menüs aufgrund des zur Verfügung gestellten Rechnungswesen-Datenmaterials

gar nicht möglich gewesen sei (wie bereits weiter oben erwähnt). Von der AP sei die vom Unternehmen angesetzte "Überschlags"betrachtung allerdings insofern akzeptiert worden, als sie sowohl (verfahrens-)ökonomisch sinnvoll wie auch unter Zumutbarkeitsüberlegungen gerechtfertigt erschienen sei.

Hinsichtlich der steuerlichen Konsequenzen sei die Außenprüfung bei Aufteilung der Menüpreise von den vom geprüften Unternehmen monatlich bekanntgegebenen verkauften Menüs und dem geschätzten durchschnittlichen Bruttodifferenzbetrag pro Menü ausgegangen. Der geschätzte monatliche Bruttodifferenzbetrag sei jener (geschätzte) Betrag gewesen, der auf Basis der Kostenmethode dem 10 %igen Steuersatz unterworfen worden sei, bei Anwendung der linearen Methode jedoch dem 20 %igen Steuersatz unterlegen wäre.

Für die Berechnung der Umsatzsteuer nach der "linearen Methode" hätten daher die Stückzahlen mit dem jeweiligen geschätzten durchschnittlichen Bruttodifferenzbetrag pro Stück multipliziert werden müssen und die in der Umsatzsteuerjahreserklärung ausgewiesenen Umsätze 10 % um den durch 1,1 dividierten Bruttodifferenzbetrag dieser Menüs reduziert und die Umsätze 20 % um den durch 1,2 dividierten Bruttodifferenzbetrag dieser Menüs erhöht werden müssen.

## **2. Beschwerdeverfahren**

### **2.1. Beschwerde**

Mit Schreiben vom 25.7.2012 erhab die steuerliche Vertretung dagegen Beschwerde (Berufung). Aufgrund eines Mängelbehebungsauftrags führte diese mit Schreiben vom 13. März 2013 aus, dass sich die Beschwerde nicht nur gegen die Sachbescheide, sondern auch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer 2007 und 2008 richte.

In der Bescheidbegründung werde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Die steuerliche Vertretung gehe davon aus, dass die Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens auf das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel stütze.

Ihres Erachtens seien jedoch gegenüber dem Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen.

Die Erlassung der Erstbescheide sei mit 28.5.2009 für das Jahr 2007 bzw. 23.12.2009 für das Jahr 2008 erfolgt. Die Änderung gegenüber den Erstbescheiden habe ausschließlich das Thema "Menüpreisaufteilung" (lineare Methode vs. Kostenmethode) betroffen.

Das Thema Menüpreisaufteilung sei bereits in den beiden vorhergehenden Betriebsprüfungen ausführlich diskutiert worden und dabei sei der Betriebsprüfung die von der Gesellschaft vorgenommene Berechnungsmethode im Detail erläutert worden. Die der Behörde bekannte Berechnungsmethode sei seither auch nicht geändert worden. Geändert habe sich lediglich - wohl basierend auf einer Entscheidung des VwGH - die Rechtsmeinung der Behörde. Die Änderung einer Rechtsmeinung bzw. ein neues VwGH-Erkenntnis stelle aber weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein

neu hervorgekommenes Beweismittel dar (vgl. BMF Erlass zur Wiederaufnahme des Verfahrens vom 14.6.2006, Abschnitt 1.3.1.)

Somit sei die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer 2007 und 2008 zu Unrecht erfolgt. Die steuerliche Vertretung beantrage daher die Aufhebung der berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide.

## 2.2. Zurückziehung der Beschwerde gegen die Sachbescheide und Ergänzung der Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme

Mit Erkenntnis vom 20. Dezember 2016, Ro 2014/15/0039-3, hielt der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Aufteilung von pauschalen Menüpreisen fest, dass es dem Grundprinzip der Mehrwertsteuer entspreche, dass der Endverbraucher mit dieser Verbrauchsteuer belastet werden solle. Die Mehrwertsteuer sei dem Preis der Gegenstände sowie Dienstleistungen genau proportional. Grundprinzipien und Wirkungsweise des Mehrwertsteuersystems entsprechend müsse daher die von den Steuerbehörden zu erhebende Steuer der tatsächlich bei dem Endverbraucher eingezogenen Steuer entsprechen (EuGH vom 6. Oktober 2005, C-291/03, My Travel plc.). Folglich müsse also schon beim Abschluss eines Vertrages über ein der Mehrwertsteuer unterliegendes Geschäft die Höhe der anfallenden Mehrwertsteuer, die den Käufer belasten solle, bekannt sein. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entspreche 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 sei, in welchem Ausmaß Mehrwertsteuer im zu vereinbarenden Preis enthalten sei. Nun seien für den Endverbraucher zwar die Einzelpreise der von einem Unternehmer regelmäßig erbrachten Leistungen erkennbar, in aller Regel habe er aber (vorweg) keine nähere Kenntnis über die dem Unternehmer angefallenen Kosten. Auch aus dieser Sicht erweise es sich als systemkonform, einen Pauschalpreis nicht nach dem Verhältnis der dem Unternehmer konkret angefallenen Kosten aufzuteilen, sondern nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise.

Dazu komme im gegenständlichen Fall, dass die Mitbeteiligte offensichtlich bloß mit Durchschnittswerten an Kosten einer Periode arbeitet, die sie lediglich rechnerisch verteile; sie habe die tatsächlichen Kosten, die konkret auf die zu einem bestimmten Zeitpunkt einem bestimmten Kunden verkauft Speise entfallen, gar nicht anzugeben vermocht.

Mit Schreiben vom 8.5.2017 zog die beschwerdeführende Gesellschaft die Beschwerde vom 25.7.2012 gegen die Sachbescheide zurück und ergänzte die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 vom 8. Juni 2012.

Begründend führte sie aus, dass in der Niederschrift vom 27. März 2012 - zusammengefasst - ausgeführt werde, dass im Zuge der Außenprüfung die Aufteilung der Bemessungsgrundlage bei Menüs nach der linearen Methode vorgenommen werde. In

der Folge würde die Außenprüfung die Berechnung der Umsatzsteuer nach der "linearen Methode" ausführen.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 werde - zusammengefasst - unter dem Punkt "Sachverhalt" Nachfolgendes festgehalten:

- Am 5. März 2010 wird von der \*\*\* dem zuständigen Finanzamt Wien 1/23 die Aufteilung der Menüpreise - unter Anführung einschlägiger Judikatur - bekannt gegeben.
- Mit Antwortschreiben vom 14. Juni 2010 teilt das Finanzamt Wien 1/23 dem geprüften Unternehmen mit, dass die Aufteilung des Pauschalentgelts nach der linearen Methode zu erfolgen hat und das geprüfte Unternehmen wird ersucht, die Bemessungsgrundlagen in diesem Sinne bekannt zu geben.
- Mit Schreiben vom 13. August 2010 ist das geprüfte Unternehmen dem Ersuchen nachgekommen, indem (für den Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 30. Juni 2010) die Anzahl der verkauften Menüs sowie ein „geschätzter durchschnittlicher Bruttdifferenzbetrag“ pro Stück Menü bekanntgegeben wird. Diese Vorgehensweise wird seither (monatlich) beibehalten.
- Von der Außenprüfung konnte die vom Unternehmen bekanntgegebene Anzahl an verkauften Menüs in Summe bestätigt werden.
- Eine rechnerische Verifizierung der Angaben des Unternehmens wurde - mit Vorbehalt einer „Schätzung“ iZm mit „\*\*\*“ (= Art Kindermenü) - von der Außenprüfung vorgenommen.
- Das geprüfte Unternehmen wurde um Vorlage weiterer Unterlagen zur Belegung der Schätzungs-Annahmen sowie als Beweis dafür, dass die Aufteilungsmethode des Unternehmens die einfachste Methode ist.
- Vom geprüften Unternehmen wurden am 17. Oktober 2011 Kalkulationsunterlagen beigebracht.

In abschließender Würdigung sei die Außenprüfung - wie dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 zu entnehmen sei - zum Ergebnis gekommen, dass im gegenständlichen Fall der Aufteilung im Verhältnis der Einzelverkaufspreise („lineare Kürzung“) als einfachere Methode der Vorzug zu geben sei. Von der Außenprüfung seien die von der beschwerdeführenden Gesellschaft angesetzte "Überschlags"-betrachtung insofern akzeptiert, als sie sowohl (verfahrens-)ökonomisch sinnvoll wie auch unter Zumutbarkeitsüberlegungen gerechtfertigt schienen.

In der Folge seien im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 die steuerlichen Konsequenzen ausgeführt worden.

Am 28. Juni 2012 seien vom Finanzamt Wien 1/23 die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 erlassen worden.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 vom 28. Juni 2012 seien damit begründet worden, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen

der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei, erfolgt sei. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

In den Umsatzsteuerbescheiden 2007 und 2008 vom 28. Juni 2012 fehle jegliche Darstellung der Wiederaufnahmegründe.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand im Spruch und seien die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 14.5.1991, 90/14/0262).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides sei nicht nur in der Beschwerdeentscheidung, sondern auch in der Bescheidevorentscheidung nicht "nachholbar". Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass die für die Beschwerdevorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs. 1 BAO) ident sei mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3 BAO).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hätten nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Des Weiteren habe die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten.

Im Spruch der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für 2007 und 2008, jeweils vom 28. Juni 2012, sei lediglich ausgeführt worden, dass das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 bzw. für das Jahr 2008 wieder aufgenommen werde.

Die in der Begründung der beschwerdegegenständlichen Bescheiden vom 28. Juni 2012 verwendete Formulierung könne auf Grund des Ausgeführten nicht als Begründung angesehen werden, da sie weder erkennen lasse, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien noch inwieweit diese geeignet wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen.

Auch durch den Verweis, dass die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei, lasse nicht erkennen, welche Tatsachen oder Beweismittel im Rahmen der Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Gesellschaft neu hervorgekommen seien, da weder in der Niederschrift vom 27. März 2012 noch im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis vom 25. Juni 2012 Ausführungen zu Wiederaufnahmsgründen ausgeführt würden.

In der Niederschrift vom 27. März 2012 fände sich lediglich die Ausführung, dass im Zuge der Außenprüfung die Aufteilung der Bemessungsgrundlage der Menüpreise nach der

linearen Methode erfolge, gefolgt von einer Ausführung, wie diese Berechnung von der Außenprüfung vorgenommen worden sei.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 - welcher lediglich eine Chronologie der Mitteilungen, Anforderung von Unterlagen durch die Außenprüfung, der Vorlage dieser Unterlagen durch das geprüfte Unternehmen, rechnerische Verifizierung, Berechnung nach der linearen Methode und der Ausführung der steuerlichen Konsequenzen enthalte - enthalte keinerlei Anführungen dahingehend, welche neue Tatsachen oder Beweismittel im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen wären.

Darüber hinaus sei von der Außenprüfung der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 wortgleich dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 bei der \*\*\* verfasst worden. Es liege somit der Schluss nahe, dass es der Außenprüfung gar nicht darauf angekommen sei, neue Tatsachen oder Beweismittel herauszuarbeiten, die im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen wären und diese in nachvollziehbarer Weise darzustellen. Die Annahme und der Augenschein, dass die Außenprüfung - wie oben ausgeführt - eine Chronologie der Prüfungshandlungen und des Prüfungsverlaufes wiedergeben gewollt habe und sich dabei einer "Vorlage" bedient habe, liege viel näher.

Somit fehle auch eine Begründung dahingehend, dass in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt worden wäre.

Der Vollständigkeit halber werde festgehalten, dass auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel unterblieben sei. Auch sei darauf hingewiesen, dass der Finanzbehörde bereits aus der Vor-Betriebsprüfung bekannt gewesen sei, dass das Unternehmen die Menüpreise nicht nach der linearen Methode aufteile.

Da die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen der Behörde liege, bedarf es auch Ausführungen zu dieser Ermessensübung. Da nur "formelhaft" auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit verwiesen worden sei, sei gegen die Begründungspflicht verstoßen worden.

Da - zusammengefasst - die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für 2007 und 2008, jeweils vom 28. Juni 2012 weder erkennen ließen, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien noch inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen und darüber hinaus ein Verstoß gegen die Begründungspflicht iZm der Ermessensübung der Behörde vorliege, seien die beschwerdegegenständlichen Bescheide rechtsgrundlos ergangen. Die beschwerdeführende Gesellschaft begehre daher die Aufhebung der vorerwähnten Bescheide über die Wiederaufnahme sowie die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerbescheides 2007 vom 28. Mai 2009 und des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 23. Dezember 2009 in den Rechtsbestand.

### 2.3. Erste Stellungnahme der belangten Behörde

Mit Schreiben vom 26. März 2018 nahm die belangte Behörde dazu Stellung.

Die Außenprüfung habe die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren mit einem Verweis auf die aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig sei, entspreche der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172 sowie VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030).

Im Prüfungsbericht sei zur Begründung der Wiederaufnahme auf die unter der Textziffer 1 getroffenen Feststellungen verwiesen worden. Die Umstände, die in der oben genannten Textziffer dargetan worden seien und die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind, ließen sich aus dem Prüfungsbericht (Seite 3, B Sachverhalt - Ermittlung und Würdigung durch die AP) entnehmen und würden hier nochmals angeführt. Dabei würden die im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, unterstrichen (Anm: hier **fett** gedruckt) dargestellt:

*"B. Sachverhalt - Ermittlung und Würdigung durch die AP:*

*Vor diesem Hintergrund wurde im Zuge der AP höchstes Augenmerk auf die mögliche Nachvollziehbarkeit der getätigten Angaben des geprüften Unternehmens gelegt. Dazu wurde auch ein Kollege des IT-Spezialteams der GBP beigezogen.*

*In einem ersten Schritt konnte die vom Unternehmen bekanntgegebene Anzahl an verkauften Menüs in Summe durch die AP bestätigt werden. Aus den zur Verfügung gestellten Daten war allerdings nicht eruierbar, welche einzelnen Bestandteile (\*\*\*\*) im Rahmen welches konkreten Menüs abgegeben wurden.*

*Mittels stichprobenhaft gezogenem Vergleich der tatsächlich (lt. Rechnungen) versteuerten Menübestandteile mit jenem Resultat, das sich bei linearer Aufteilungs-Methode ergeben hatte, konnten die Angaben des Unternehmens rechnerisch verifiziert werden. Dies allerdings unter dem Vorbehalt einer "Schätzung" folgendermaßen: Vom geprüften Unternehmen wurde neben dem "\*\*\*\*" (= Art Kindermenü) als weitere Variante ein "\*\*\*\*" zu Vergleichs- bzw. Berechnungszwecken herangezogen (daher "Geschätzter Durchschnittlicher Bruttodifferenzbetrag"). Dies sei deshalb erfolgt, da diese Menüs einerseits die weitaus überwiegenden Umsatzträger darstellten, andererseits die Unterschiedsbeträge in den zahlreichen (übrigen) Menüvarianten statistisch nur geringe Abweichungsvarianzen von jenem Mittelwert aufwiesen.*

***Daraufhin wurde das Unternehmen im Rahmen der AP mehrfach aufgefordert, geeignete Unterlagen vorzulegen, die sowohl diese Schätzungs-Annahmen belegen als auch beweisen sollten, dass die (wie oben unter A.) beschriebene Methode die einfachste und somit die anzuwendende sei und daher zu den vom geprüften Unternehmen tatsächlich ermittelten Bemessungsgrundlagen führen müsste.***

**Beigebraucht wurden (per mail vom 17.10.2011) Kalkulationsunterlagen (im Ausdruck sechs A4-Blätter), in welche die Prüferinnen nunmehr erstmals Einsicht nehmen konnten.** Es handelte sich dabei einerseits um eine Liste Einkaufspreise (Jan 07), beinhaltend Rezepturen - somit Wareneinsatz - einiger ausgewählter Speisen und Getränke (nämlich: \*\*\*), andererseits um Berechnungsblätter, \*\*\* pro Produkt bezogen auf eine "Musterstore-Ausstattung" ermittelt wurden. \*\*\* wurden diese Kosten schließlich auf die einzelnen Speisen/Getränke umgelegt und nach Berücksichtigung umsatzabhängiger "Systemkosten" (\*\*\* ) wurden letztlich so Gesamtkosten Herstellung für mehrere Menüzusammensetzungen dargestellt:

**Zusammenfassend handelt es sich bei den im Rahmen des AP-Verfahrens vorgelegten Aufzeichnungen also im weitesten um fiktive Werte eines Musterstores, die per se nicht geeignet sind, die Steuerbemessungsgrundlagen des geprüften Unternehmens zu ermitteln resp. nachzuvollziehen.** Ebenso ist die Nachvollziehbarkeit der getätigten Angaben (etwa bezüglich Kalkulation, s.o. Pkt. A.) schon aus diesem Grund nicht gegeben. Auf diverse Unstimmigkeiten und fehlende Zusammenhänge innerhalb der Berechnungen selbst braucht daher nicht näher eingegangen zu werden.

**In abschließender Würdigung kommt die AP - im Zusammenhang mit der einschlägigen Judikatur - somit zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall die Aufteilung im Verhältnis der Einzelverkaufspreise ("lineare Kürzung") als einfachere Methode (und auch als sachgerechteste der Vorzug zu geben ist, da die Einzelverkaufspreise bereits feststehen und keine eigene Kalkulation erfordern. Außerdem scheidet eine Aufteilung nach den "tatsächlichen Kosten" schon deshalb aus, weil neben dem Wareneinsatz auch die anteiligen Gemeinkosten zur Aufteilung heranzuziehen wären.**

**Hinsichtlich Verifizierung der vom geprüften Unternehmen vorgenommenen Schätzung ist festzuhalten, dass eine detaillierte Aufnahme zur Überprüfung sämtlicher abgegebener Menüs aufgrund des zur Verfügung gestellten Rechnungswesen-Datenmaterials gar nicht möglich war (wie bereits weiter oben erwähnt). Von der AP wurde die vom Unternehmen angesetzte "Überschlags"betrachtung allerdings insofern akzeptiert als sie sowohl verfahrensökonomisch sinnvoll wie auch unter Zumutbarkeitsüberlegungen gerechtfertigt erschien.“**

Wenn die Beschwerdeführerin ausführe, dass in den Umsatzsteuerbescheiden 2007 und 2008 vom 28. Juni 2012 jegliche Darstellung der Wiederaufnahmegründe fehle, sei dennoch davon auszugehen, dass diese durch den Verweis auf den Prüfungsbericht im Wiederaufnahmebescheid und die tatsächlich erfolgte Zustellung des Prüfungsberichtes von der Begründung der in den Umsatzsteuerbescheiden vorgenommenen Änderungen Kenntnis erlangt habe und ihr die Einbringung einer Beschwerde möglich gewesen sei. Die Beschwerdeführerin sei an der Verfolgung ihrer Rechte nicht gehindert gewesen.

#### 2.4. Stellungnahme der beschwerdeführenden Gesellschaft

Mit Schreiben vom 17.5.2018 zog die beschwerdeführende Gesellschaft den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat in einer mündlichen Verhandlung zurück und übermittelte mit Schreiben vom 5.6.2018 folgende neuerliche Stellungnahme.

In der Stellungnahme vom 26. März 2018 habe das Finanzamt Wien 1/23 lediglich den Punkt B. Sachverhalt - Ermittlung und Würdigung durch die AP aus dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 zur Gänze wiederholt und jene Passagen markiert, aus welchem sich die nach Meinung des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommenen Tatsachen ergeben sollen.

Die bisherigen Ausführungen iZm der Ergänzung zur Beschwerde vom 25. Juli 2012 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008, welche am 8. Mai 2017 beim Bundesfinanzgericht zur Vorlage gebracht worden seien, würden jedenfalls unverändert vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Ergänzend würde angeführt, dass die Wiederaufnahmegründe in der Begründung anzuführen seien. Dies sei nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (z.B. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erläuterung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Dass die Begründung - wie vom Finanzamt Wien 1/23 ausgeführt - grundsätzlich in Form eines Verweises auf die auf Grund der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht erfolgen könne, bleibe unbestritten.

Dies setze aber voraus, dass in der Niederschrift bzw. im Prüfungsbericht eine ausreichende Begründung enthalten sei. Dies sei vorliegend nicht der Fall.

Zu beachten sei nämlich, dass die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme nicht nur (je Bescheid) die neu hervorgekommenen Tatsachen anzugeben habe, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen habe (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Weiters habe die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (BMF, AOF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185). Nur "formelhaft" auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstöße gegen die Begründungspflicht.

Wie bereits in unserem Schriftsatz vom 8. Mai 2017 ausgeführt, fände sich im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 eine Chronologie der Prüfungshandlungen und des Prüfungsverlaufes, wobei sich die Außenprüfung beim Verfassen dieser Chronologie augenscheinlich - auf Grund der wortidenten Abfassung der Chronologie im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der \*\*\* - einer "Vorlage" bedient habe. Somit sei es der Außenprüfung gar nicht darauf angekommen, das mögliche Bekanntwerden maßgebender

Tatsachen und Beweismittel für die Wiederaufnahme darzustellen, insbesondere, da dem vorerwähnten Bericht gemäß § 150 BAO auch kein Zeitpunkt bzw. keine zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen würden, entnommen werden könne.

Die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen, welche in der Begründung zu enthalten seien, würden zur Gänze fehlen. Es fände sich lediglich die übliche Formel, dass "im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse der Rechtsbeständigkeit überwiege".

Zusammengefasst werde festgehalten, dass weder die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für 2007 und 2008, jeweils vom 28. Juni 2012, noch der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Juni 2012 noch die Stellungnahme vom 26. März 2018 des Finanzamts Wien 1/23 erkennen ließen, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien bzw. inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anderes lautenden Bescheid herbeizuführen. Des Weiteren liege ein Verstoß gegen die Begründungspflicht iZm der Ermessensübung der Finanzbehörde vor.

Aus diesen Gründen seien die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für 2007 und 2008, jeweils vom 28. Juni 2012 rechtsgrundlos ergangen. Es werde daher unverändert die Aufhebung der vorerwähnten Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für 2007 und 2008 begehrt.

## 2.5. Zweite Stellungnahme der belangten Behörde

Mit Stellungnahme vom 18.6.2018 führte die belangte Behörde dazu aus, dass gemäß § 303 Abs. 1 BAD ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen (...) wieder aufgenommen werden könne, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Laut VwGH vom 20.1.2010, 2006/ 13/0015 liege die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen. Wie bei allen Ermessensentscheidungen komme dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den in § 20 BAO genannten Kriterien (".... Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen") Bedeutung zu (Ritz, BAOS, § 303 T2 62ff). Stets habe eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen. Sie sei entsprechend zu begründen (VwGH 24.2.2000, 96/15/0129).

Ziel sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89). Daher sei bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorzug vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Laut VwGH vom 28.9.1989, 96/ 16/0135 gehöre der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides. Lasse der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so sei die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Laut VwGH vom 12.6.1991, 90/13/0027 reiche es aus, dass der Wiederaufnahmetatbestand dem AP-Bericht zu entnehmen gewesen sei.

Wiederaufnahmegründe seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorgekommen seien (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln sei nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016).

In der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens sei darauf hingewiesen worden, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der Abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei und diese Feststellungen der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien und daraus auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen sei. Diese Formulierung beschreibe durch Hinweis auf Niederschrift und Prüfbericht die Wiederaufnahmegründe, sodass dem Erkenntnis des VwGH vom 21.7.1998, 93/14/0187, 0188 entsprochen werde, wonach zu gewährleisten sei, dass sich die Beschwerdebehörde auf keine "neuen" Wiederaufnahmegründe (*nova producta*) stützen könne. Genau das sei im beschwerdegegenständlichen Fall durch Verweis auf Niederschrift und Prüfbericht gewährleistet, weshalb hinsichtlich der Anführung der Wiederaufnahmegründe kein Begründungsmangel vorliege, da es ausreiche, dass der Wiederaufnahmetatbestand dem AP-Bericht zu entnehmen sei (VwGH vom 12.6.1991, 90/13/0027) und dies im beschwerdegegenständlichen Fall vorliege (hierzu chronologische Auflistung laut AP-Bericht und Stellungnahme der GBP vom 26.03.2018).

Die Bescheide über die Wiederaufnahme würden daher eine dem Gesetz entsprechende Begründung enthalten.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde von der belangten Behörde im Rahmen einer Außenprüfung aufgefordert geeignete Unterlagen vorzulegen, die die von der beschwerdeführenden Gesellschaft angewandte Methode zur Berechnung der Umsatzsteuer bei Menüpreisen belegen. Von der beschwerdeführenden Gesellschaft wurden daraufhin am 17.10.2011 per E-Mail Kalkulationsunterlagen beigebracht, in die die belangte Behörde erstmals Einsicht nehmen konnte. Dabei handelte es sich jedoch um fiktive Werte eines Musterstores, die nicht geeignet waren die Steuerbemessungsgrundlagen des geprüften Unternehmens zu ermitteln bzw. nachzuvollziehen.

Mit Bescheiden vom 28. Juni 2012 begründete die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 inhaltsgleich wie folgt:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."*

Im entsprechenden Prüfbericht führte die belangte Behörde wie folgt aus:

*"Daraufhin wurde das Unternehmen im Rahmen der AP mehrfach aufgefordert, geeignete Unterlagen vorzulegen, die sowohl diese Schätzungs-Annahmen belegen als auch beweisen sollten, dass die (wie oben unter A.) beschriebene Methode die einfachste und somit die anzuwendende sei und daher zu den vom geprüften Unternehmen tatsächlich ermittelten Bemessungsgrundlagen führen müsste.*

*Beigebracht wurden (per mail vom 17.10.2011) Kalkulationsunterlagen (im Ausdruck sechs A4-Blätter), in welche die Prüferinnen nunmehr erstmals Einsicht nehmen konnten. Es handelte sich dabei einerseits um eine Liste Einkaufspreise (Jan 07), beinhaltend Rezepturen - somit Wareneinsatz - einiger ausgewählter Speisen und Getränke (nämlich: \*\*\*), andererseits um Berechnungsblätter, \*\*\* pro Produkt bezogen auf eine "Musterstore-Ausstattung" ermittelt wurden. \*\*\* wurden diese Kosten schließlich auf die einzelnen Speisen/Getränke umgelegt und nach Berücksichtigung umsatzabhängiger "Systemkosten" (\*\*\*) wurden letztlich so Gesamtkosten Herstellung für mehrere Menüzusammensetzungen dargestellt:*

*Zusammenfassend handelt es sich bei den im Rahmen des AP-Verfahrens vorgelegten Aufzeichnungen also im weitesten um fiktive Werte eines Musterstores, die per se nicht geeignet sind, die Steuerbemessungsgrundlagen des geprüften Unternehmens zu ermitteln resp. nachzuvollziehen. Ebenso ist die Nachvollziehbarkeit der getätigten Angaben (etwa bezüglich Kalkulation, s.o. Pkt. A.) schon aus diesem Grund nicht gegeben. Auf diverse Unstimmigkeiten und fehlende Zusammenhänge innerhalb der Berechnungen selbst braucht daher nicht näher eingegangen zu werden."*

## 2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt. Von der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde dabei nicht bestritten, dass die Kalkulationsunterlagen der Behörde erstmals zur Verfügung gestellt worden waren, sowie dass es sich bei den übermittelten Unterlagen um fiktive Werte eines Musterstores handelte. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß der Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, ist die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ("Neuerungstatbestand").

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Mit Erkenntnis vom 19.11.1998, 96/15/0148, führte der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich unter Hinweis auf VwGH 23.4.1998, 95/15/0108 sowie die dort zitierte Vorjudikatur aus, dass unter Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften, zu verstehen seien. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden würden - seien keine Tatsachen.

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - ließen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel sei allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen.

Im gegenständlichen Verfahren hat die belangte Behörde die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren, begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0030).

In den gegenständlichen Bescheiden wurde zwecks Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid ebenfalls auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Außerdem führte die belangte Behörde aus, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt wurde. Im vorliegenden Fall habe das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwieg. Die steuerlichen Auswirkungen hätten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden können.

Im gegenständlichen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.6.2012 hat die belangte Behörde festgehalten, dass mit E-Mail vom 17. Oktober 2011 Kalkulationsunterlagen übermittelt wurden, in die diese erstmals Einsicht nehmen konnte. Diese Unterlagen wurden übermittelt um zu belegen, dass die von der beschwerdeführenden Gesellschaft angewandte Methode zur Berechnung der Umsatzsteuer bei Menüpreisen die richtige sei. Es handelte sich dabei jedoch um fiktive Werte eines Musterstores, die per se nicht geeignet waren die Steuerbemessungsgrundlage des geprüften Unternehmens zu ermitteln bzw. nachzuvollziehen. Diese Tatsache wurde von der beschwerdeführenden Gesellschaft auch nicht bestritten.

Es handelt sich daher dabei um neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO, die eine Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 zur Ermittlung der korrekten Aufteilung der Menüentgelte in den Speisen- und Getränkeanteil rechtfertigten. Auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der neuen Tatsachen mit E-Mail vom 17. Oktober 2011 wurde hinreichend dokumentiert.

Der Einwand der beschwerdeführenden Gesellschaft, dass keine ausreichende bzw. nur eine "formelhafte" Begründung der gegenständlichen Bescheide erfolgt sei, geht daher ins Leere, womit spruchgemäß zu entscheiden war.

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Die Rechtsfrage, ob zur Begründung einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO ein Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, bzw. die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0030). Darüber hinaus liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 14. Dezember 2018