



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0249-L/05,
miterl. RV/0740-L/07, RV/1306-
L/11

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. GmbH, inXY, vertreten durch Stb., vom 17. September 2004, 10. März 2005 und 13. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes AB vom 17. August 2004, 9. Februar 2005 und 24. Mai 2007 betreffend **Umsatzsteuer 2000 bis 2005** entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

I. Sachverhalt

1. Die berufungswerbende Gesellschaft betreibt als Lizenznehmerin einer Fastfood-Kette zwei Restaurants.

2.1. Im Zuge einer die **Jahre 2000 bis 2002 umfassenden Betriebsprüfung bzw. einer Nachschau (Umsatzsteuer 10/2003)** stellte der Prüfer u.a. fest, dass die Berufungswerberin ihre Produkte (Speisen und Getränke) entweder einzeln oder in Form von sogenannten Menüs (Speisen und ein Getränk bzw. Spielzeug) abgeben würde. Mit August 2000 habe sie die Verkaufspraktik insofern geändert, als die Menüs nunmehr zu einem günstigeren Preis als die Einzelverkaufspreise, der in diesem Menü enthaltenen Produkte abgegeben werden.

Im jeweiligen Menüpreis seien Produkte enthalten, die unterschiedlichen Steuersätzen (10 %, 14 %, 20 %) unterliegen würden. Die Menüpreisreduktion würde dabei ausschließlich zu Lasten der Getränkekalkulation (20% USt) weitergegeben werden, was bedeute, dass im Menüpreis der Anteil der 10%igen Lebensmittel gleich bleibe und sich nur der Anteil der 20%igen Lebensmittel verändere. Die Berufungswerberin habe ihre Vorgangsweise mit den günstigen Einkaufspreisen bei Getränken (hoher Rohaufschlag) begründet, weshalb eine Subventionierung der Speisen über die Getränke erfolgen könne.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei hingegen eine Betrachtung aus der Sicht des Kunden heranzuziehen. Die Frage, was der Erwerber für das Produkt aufwenden müsse um es zu erhalten, führe hier zur richtigen Beurteilung der Aufteilung der Bemessungsgrundlage. Würde der Kunde die Produkte einzeln kaufen, müsse er die Einzelverkaufspreise zahlen. Würde der Kunde das Pauschangebot kaufen, also das Menü, so würden aus der Sicht der Kunden die einzelnen Produkte billiger angeboten werden. Die Kalkulation des Unternehmens sei dabei für den Erwerber unerheblich, weshalb eine lineare Kürzung im Verhältnis der Einzelverkaufspreise vorzunehmen sei.

Der Prüfer ermittelte dabei die Aufteilung der 10% (14%) und 20% Umsätze bei Menüs wie folgt:

	2000	2001	2002	10/2003
Gesamtumsatz, lt. Vlg.	63,270.303,98 S	4,542.209,04 €	4,894.062,34 €	367.460,65 €
Vermind.Umsatz 14%	-2,073.056,00 S	0	0	0
Vermind.Umsatz 10%	-192.772,00 S	-377.609,57 €	-383.334,00 €	-313.514,00 €
Erhöhung Umsatz 20%	2,146.678,00 S	346.304,66 €	351.557,00 €	287.521,00 €
Gesamtumsatz lt. BP	63,151.153,98 S	4,510.904,13 €	4,862.285,34 €	341.467,65 €
Bemessungsgdl. 14%, lt. Vlg.	27,573.849,99 S			
Verminderung lt. BP	-2,073.056,00 S			
Bemessungsgdl. 14%, lt. BP	25,500.793,99 S			
Bemessungsgdl. 10%, lt. Vlg.	26,192.476,49 S	3,972.492,96 €	4,293.491,78 €	315.082,00 €
Verminderung lt. BP	-192.772,00 S	-377.609,57 €	-383.334,00 €	-313.514,00 €
Bemessungsgdl. 10%, lt. BP	25,999.704,49 S	3,594.883,39 €	3,910.157,78 €	1.568,00 €
Bemessungsgdl. 20%, lt. Vlg.	9,503.977,50 S	569.716,08 €	600.570,56 €	52.378,00 €
Erhöhung lt. BP	2,146.678,00 S	346.304,66 €	351.557,00 €	287.521,00 €
Bemessungsgdl. 20%, lt. BP	11,650.655,50 S	916.020,74 €	952.127,56 €	339.899,00 €

2.2. Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und setzte mit **Bescheiden, jeweils vom 17. August 2004, die Umsatzsteuer 2000 bis 10/2003** im Sinne der Prüferfeststellungen fest.

2.3. Die dagegen erhobene **Berufung vom 17. September 2004** wurde Folgendermaßen begründet:

„1) Versteuerung von Umsätzen mit 14%

Von Seiten des Finanzamtes wird die Versteuerung der Umsätze im "Drive in" sowie der "Take away" mit der Rechnungslegung (offener Ausweis der Mehrwertsteuer) begründet. Tatsächlich werden jedoch weder bei den "Drive in" Umsätzen noch bei den "Take away" Umsätzen (wie bei allen anderen Lieferungen) keine Rechnungen ausgestellt; es sind keine Drucker vorhanden, die Rechnungen, Paragons oder dgl. ausgeben bzw. drucken können. Auch wird bei den Schautafeln kein Mehrwertsteuersatz angegeben. Umsatzaufzeichnungen mit EDV, bzw. Umsatzlisten und Statistiken welche computerunterstützt generiert werden, sind keine Rechnungen. Gemäß § 10 Abs 2 Z 1 lit a UStG (Rechtslage zwischen 1. Juni 2000 und 31. Dezember 2000) ermäßigt sich die Steuer für die Lieferung, den Eigenverbrauch und die Einfuhr der in der Anlage genannten Gegenstände auf 10%, ausgenommen auf diese Umsätze, ist Abs 3 Z 2 bis Z 4 anzuwenden. Nach § 10 Abs 3 Z 2 UStG unterliegen Leistungen, die in der Abgabe von - in der Anlage genannten - Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle bestehen, dem Steuersatz von 14%. Speisen und Getränke werden unter folgenden Umständen zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben:

Sie sind a) nach den Umständen ihrer Abgabe und/oder b) nach ihrer speziellen Aufbereitung dazu geeignet, an einem mit der Abgabe in räumlichem Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden und es werden Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten.

Wendet man diese Kriterien auf die von unserem Klienten getätigten Umsätze an, so ergibt sich folgendes:

1. "Umstände der Abgabe"

§ 10 Abs 3 Z 2 UStG sieht, wie oben angeführt, für die Anwendbarkeit des 14%igen Steuersatzes vor, 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 ist überaus unbestimmt und lässt mehrere Auslegungsmöglichkeiten zu. Zunächst könnte man die Formulierung so verstehen, dass das Tatbestandsmerkmal stets dann erfüllt ist, wenn der Gast die Speisen oder Getränke in einer Form erhält, die einen Verzehr an Ort und Stelle möglich erscheinen lässt. Diese Auslegung würde zu einem sehr weiten Anwendungsbereich des gegenständlichen Tatbestandsmerkmals führen. Denn mit Ausnahme der Abgabe von Speisen in verschlossenen, nur mit besonderen Hilfsmitteln zu öffnenden Behältnissen (zB Konservendosen) oder von ohne weitere Zubereitung nicht genussfertigen Speisen (zB tiefgekühltes Fertiggericht) ist grundsätzlich bei jeder Art von Speise ein Verzehr an Ort und Stelle möglich. Damit könnte die Abgabe sämtlicher genussfertiger Speisen und Getränke grundsätzlich unter den 14%igen Steuersatz fallen, wenn zusätzlich das zweite Tatbestandsmerkmal (Bereithalten von Vorrichtungen) erfüllt ist. Der Verkauf von Semmeln in einer Konditorei wäre damit ebenso vom 14%igen Steuersatz erfasst wie der Verkauf von Wurst in einer Fleischerei, sofern zusätzlich das Tatbestandsmerkmal der "Vorrichtungen" erfüllt wird. Bei einer derartig weiten Auslegung hätte jedoch die im Gesetz angeführte zweite Variante ("speziell aufbereitet") keinen Anwendungsbereich. Da dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, dass er Überflüssiges anordnet, muss das Tatbestandsmerkmal "nach den Umständen der Abgabe" wesentlich enger ausgelegt werden und kommt die oa Auslegung somit nicht in Betracht.

Unseres Erachtens ist das Tatbestandsmerkmal "Umstände der Abgabe" daher nur dann erfüllt, wenn der Unternehmer (Gastwirt, etc) bei der Abgabe der Speisen bzw. Getränke den sofortigen Verzehr durch den Gast vorgesehen hat, dh wenn er also - nach ausdrücklicher oder konkludenter Vereinbarung mit dem Gast - die Speisen und Getränke in einer Art und Weise abgibt, die nur einen Verzehr an Ort und Stelle sinnvoll erscheinen lassen. Die Wortfolge "nach den Umständen ihrer Abgabe ... dazu geeignet" ist daher in einschränkender Interpretation, offenbar im Sinne von "nach den Umständen ihrer Abgabe dazu vorgesehen" zu verstehen. Diese Auslegung findet auch eine Stütze in den erläuternden Bemerkungen zu § 10 (3) Z 2 UStG (Änderungen im Plenum): Demnach ist das Tatbestandsmerkmal "Umstände der Abgabe" dann erfüllt, wenn diese einen Verzehr an

Ort und Stelle annehmen lassen. Als Beispiel dafür werden Serviceleistungen durch Servieren sowie die Beistellung von Tellern und Besteck angeführt. Im Fall von Unternehmern, die sowohl Speisen und Getränke zum Mitnehmen als auch zum Verzehr an Ort und Stelle abgeben, wird zwischen Unternehmer und Kunden (konkludent oder ausdrücklich) vereinbart werden müssen, ob die Speisen an Ort und Stelle verzehrt werden oder ob sie mitgenommen werden. In vielen Fällen wird von einer konkludenten Vereinbarung zum Verzehr an Ort und Stelle ausgegangen werden können, wenn die Speisen am Teller, auf einer Serviette oder ähnlichem serviert werden. Im Fall unserer Mandantschaft gibt es aber nicht nur konkludente, sondern sogar ausdrückliche Vereinbarungen zwischen Unternehmer und Gast, da jeder Kunde, der an der Innenkasse Speisen bestellt, gefragt wird, ob die Speisen zum sofortigen Verzehr oder zum Mitnehmen abgegeben werden sollen. Gibt der Gast an, dass er diese im Lokal verzehren möchte, so werden die Speisen und Getränke auf einem Tablett zusammengestellt. Falls die Bestellung zur Mitnahme bestimmt ist, so werden die Speisen und Getränke in einen Papiersack verpackt. Im Fall der Abgabe von Speisen und Getränken am "Drive In" bzw. beim "Take Away" Fenster kommt nach dem offenkundigen Willen der Beteiligten ohnehin nur die Mitnahme der Speisen und Getränken in Betracht.

Somit sind ganz offensichtlich im gesamten Bereich des "Produktmix außen" die abgegebenen Speisen und Getränke nach den Umständen der Abgabe nicht dazu vorgesehen, an einem mit der Abgabe in räumlichem Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden.

Das erste Tatbestandsmerkmal ist daher nicht erfüllt.

2. "Spezielle Aufbereitung"

Ebenso schwierig erscheint die Auslegung von § 10 Abs 3 Z 2 2. Variante UStG, was nämlich unter dem Tatbestandsmerkmal "speziell aufbereitet" zu verstehen ist. Auch hier handelt es sich um einen höchst unbestimmten Gesetzesbegriff: Unterstellt man dem Gesetzgeber, wie oben erwähnt, dass er nichts Überflüssiges anordnet, so muss unter "speziell aufbereitet" offenbar eine Leistung des Unternehmers zu verstehen sein, die über die (konkludente bzw. ausdrückliche) Vereinbarung des Verzehrs an Ort und Stelle (siehe oben) hinausgeht. Das BMF ging in einem ersten Erlass zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Restaurationsumsätzen ab 1.6.2000 (GZ 09 1030/3-IV/9/00 vom 29.5.2000) davon aus, dass Speisen dann "speziell aufbereitet" sind, wenn nach der Abgabe ein sofortiger Verzehr möglich ist. Als Beispiele werden die Abgabe einer Wurstsemmel in einer (über Vorrichtungen verfügenden) Fleischerei oder die aufgeschnittene und auf einem Teller servierte Torte in der Konditorei, weiters belegte Brote, zubereitete Salate, erwärmte Hot Dogs und Speiseeis im Eisbecher erwähnt. Andererseits sollten nach der in diesem Erlass dargelegten Rechtsauffassung aber die Abgabe von Speiseeis im Stanitzel, Konditoreiwaren, unaufgeschnittene Semmeln und Aufschnitt, jeweils zum Mitnehmen, dem 10%igen Steuersatz unterliegen. Ebenso dem 10%igen Steuersatz sollte demnach die Abgabe von dauerverpackten Artikeln in einem gastronomischen Betrieb unterliegen. In einem weiteren Erlass zu diesem Thema (GZ 09 1 030/11-IV/9/00) wurden demgegenüber völlig andere Kriterien aufgestellt und der erste Erlass für überholt erklärt. Bei Betrieben, bei welchen der Hauptzweck die Erbringung gastronomischer Leistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle) sei, seien sowohl die Speisen, die an Ort und Stelle verzehrt werden, als auch die Speisen, die mitgenommen werden, dem Steuersatz von 14% zu unterwerfen. Unter den Steuersatz von 14% fällt bei diesen Betrieben auch die Abgabe dauerverpackter Produkte, und zwar auch dann, wenn diese Produkte nicht an Ort und Stelle verzehrt werden. Bei einer Auflistung der unter diese Vermutung fallenden Betriebe werden u a Fastfoodgastronomen angeführt. Bei Betrieben, bei welchen der Hauptzweck nicht die Erbringung gastronomischer Leistungen sei, seien hingegen nur jene Speisen mit 14% zu versteuern, welche tatsächlich an Ort und Stelle verzehrt werden. Beispielhaft werden hier Bäckereien und Konditoreien sowie auch Fleischhauereien angeführt. Eine klare Linie ist aus diesen beiden Erlassmeinungen wohl nicht zu erkennen und es können daraus Rückschlüsse auf die Unbestimmtheit der gesetzlichen Bestimmung gezogen werden. Festzuhalten ist jedoch, dass uE das Tatbestandsmerkmal "speziell aufbereitet" nicht bereits dann erfüllt sein kann, wenn es im

konkreten Fall für den Kunden auch möglich ist, die Speisen an Ort und Stelle zu verzehren. Eine derartige Auslegung würde schon am Wortsinn scheitern, der wohl ein aktives Handeln des Unternehmers voraussetzt. Außerdem würde eine derart weite Auslegung dazu führen, dass das erste Tatbestandsmerkmal ("nach den Umständen der Abgabe") keinen Anwendungsbereich hätte. Dies kann aber wiederum dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden. Wie beim ersten Tatbestandsmerkmal erscheint es auch hier erforderlich, die Wortfolge "nach ihrer speziellen Aufbereitung dazu geeignet" als "nach ihrer speziellen Aufbereitung dazu vorgesehen" zu verstehen, da andernfalls die Bestimmung keinen Sinn ergeben würde. Hätte der Gesetzgeber nämlich jeden Fall einer Abgabe von Speisen, bei welchen ein sofortiger Verzehr möglich ist, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen dem 14%igen Steuersatz unterwerfen wollen, so hätte es der beiden Tatbestandsmerkmale "nach den Umständen der Abgabe" bzw. "nach ihrer speziellen Aufbereitung" nicht bedurft. Insofern kann daher die Wortfolge "dazu geeignet" nicht im Sinne von "möglich" sondern nur eingeschränkt im Sinne von "dazu vorgesehen" verstanden werden. Nach unserer Auffassung muss "speziell aufbereiten" daher eine aktive Handlung des Unternehmers bedeuten, durch die er dem Gast den Verzehr an Ort und Stelle ermöglicht und die über die "Umstände der Abgabe" hinausgeht. "Speziell aufbereiten" könnte daher beispielsweise vorliegen, wenn eine zunächst nicht aufbereitete Speise durch Bearbeitung in einen Zustand versetzt wird, der den sofortigen Genuss der Speise angeraten sein lässt. Dies kann wohl nur dann der Fall sein, wenn Speisen kurz vor der Abgabe an den Gast "speziell aufbereitet" werden, weil nur dann davon ausgegangen werden kann, dass diese Aufbereitung eher einen Verzehr an Ort und Stelle als eine Mitnahme annehmen lässt. Bei der Abgabe von kalten Speisen (zB nicht zubereitete Salate, kalte Backwaren wie zB Muffins) ist der Tatbestand der "speziellen Aufbereitung" jedoch keinesfalls erfüllt. Denn derartige Speisen werden schon lange vor dem Verkauf vorbereitet und sind daher zur Mitnahme genauso gut geeignet wie zum Verzehr an Ort und Stelle. Aber auch warme Speisen (zB Burger) werden bei Fastfoodgastronomen schon einige Zeit vor dem Verkauf zubereitet und verpackt und werden häufig anlässlich des Verkaufs nicht mehr "speziell aufbereitet". Die abgegebenen Speisen können daher ebenso gut mitgenommen und erst später verzehrt werden. Es ist daher fraglich, ob im vorliegenden Fall überhaupt von einer speziellen Aufbereitung gesprochen werden kann. Eine Differenzierung danach, ob derartig nicht speziell aufbereitete Speisen von einem Fastfoodgastronomen oder einer Bäckerei, Fleischerei und dgl abgegeben werden, findet im Gesetz jedenfalls keine Deckung. Im Übrigen halten wir fest, dass die Wortfolge "und/oder b) nach ihrer speziellen Aufbereitung" in § 10 (3) Z 2 UStG uE schon wegen der Unbestimmtheit ihres Inhaltes verfassungswidrig ist.

3. Bereithalten von Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle

Selbst wenn eines der oa Tatbestandsmerkmale im vorliegenden Fall erfüllt sein sollte, kommt der 14%ige Steuersatz nach § 10 Abs 3 Z 2 UStG nur dann zur Anwendung, wenn zusätzlich "Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden". Unter dem Begriff "Vorrichtungen" ist wohl die für ein gastronomisches Unternehmen typische Einrichtung bestehend aus Tischen und Sesseln zu verstehen. § 10 Abs 3 Z 2 UStG normiert hinsichtlich der Vorrichtungen zusätzlich, dass hiezu auch Tische, Pulte, Ablagebretter und dergleichen ohne Sitzgelegenheit zählen. Wesensbestimmend ist für all diese Vorrichtungen, dass sie dazu bestimmt sind, den Verzehr an Ort und Stelle zu ermöglichen. Bloße Ablageflächen für Handtaschen oder Geldbörsen bei einem Stand oder einer Ausgabestelle, bei welchen ein sofortiger Verzehr nicht vorgesehen ist, weil der Kunde nach Entgegennahme der Speisen die Ausgabestelle sofort verlassen muss, sind jedenfalls nicht unter den Vorrichtungen iSd § 10 Abs 3 Z 2 UStG zu subsumieren. Geht man Weiters davon aus, dass eine zutreffende Interpretation des Tatbestandsmerkmals "Vorrichtung" nur im Gesamtzusammenhang mit dem Gesetzeszweck vorgenommen werden kann, so kann aber auch nicht jede Vorrichtung im Sinne des § 10 Abs 3 Z 2 UStG für sich alleine betrachtet bereits tatbestandsmäßig sein. Vielmehr müssen vorhandene Vorrichtungen ihrem Hauptzweck nach darauf gerichtet sein, den Verzehr der abgegebenen Speisen und Getränke an den Abgabeort zu binden. Es müssen also die Vorrichtungen im Einzelfall für den Verzehr an Ort und Stelle vorgesehen und bestimmt sein. Dies

ist schon aus der finalen Formulierung des Tatbestandsmerkmals (... für den Verzehr) ableitbar. Eine Vorrichtung für den Verzehr an Ort und Stelle kann daher nur dann angenommen werden, wenn die Vorrichtungen vom Unternehmer gerade deshalb bereitgehalten werden, damit der Kunde die abgegebenen Speisen und Getränke dort verzehren kann. Verfügt ein Unternehmer zwar über Vorrichtungen, hält er diese aber nicht für die Kunden (oder nicht für alle Kunden) bereit, so ist das Tatbestandsmerkmal nur für jene Umsätze erfüllt, für welche der Unternehmer konkret den Verzehr an den bereitgestellten Räumlichkeiten vorgesehen hat. Dieses Begriffsverständnis kam auch im bereits erwähnten ersten Erlass des BMF vom 29.5.2000 zum Ausdruck. In diesem Erlass wurde 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 wurden damit (völlig zu Recht) nicht den Verkäufen im Kassensbereich zugerechnet, da bei diesen Verkäufen ein Verzehr der Speisen durch den Gast im Restaurantbereich nicht vorgesehen ist. Die im zweiten Erlass des BMF vom 12.7.2000 vorgenommene Differenzierung zwischen gastronomischen Betrieben (d h Betrieben, bei denen der Hauptzweck die Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle ist - dort sollen alle Umsätze von Speisen dem 14%igen Steuersatz unterliegen) und nicht gastronomischen Betrieben (dort sollen nur die tatsächlich vor Ort verzehrten Speisen/Getränke dem 14%igen Steuersatz unterliegen) hat im Gesetz keine Deckung. Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass im Fall unserer Mandantschaft bei einzelnen Stores (insbesondere bei jenen, die über einen "Drive In" verfügen) die "Take Away" Umsätze gegenüber den Umsätzen zum Verzehr an Ort und Stelle verzehrten sogar überwiegen. In Anwendung der ob Erlasskriterien könnte daher bei diesen Stores davon ausgegangen werden, dass nur die tatsächlich für den Verzehr an Ort und Stelle abgegebenen Speisen dem 14%igen Steuersatz unterliegen. Unseres Erachtens ist diese Rechtsmeinung jedoch verfehlt und würde eine derartige Interpretation des Gesetzes einer Prüfung auf Verfassungsmäßigkeit keinesfalls standhalten. Intention des Gesetzgebers kann es daher nur gewesen sein, auf die Art der Leistung und nicht auf die Art bzw. den Hauptzweck des jeweiligen Unternehmens abzustellen. Vergleicht man nämlich beispielsweise den Verkauf eines Hamburgers zur Mitnahme durch einen Fastfoodgastronomen mit dem Verkauf einer Leberkäsesemmel zur Mitnahme durch eine Fleischhauerei und verfügen beide Unternehmer über Einrichtungen zum sofortigen Verzehr, so lässt sich kein Merkmal finden, welches aufgrund der gesetzlichen Bestimmung eine unterschiedlichen Beurteilung der beiden Umsätze begründen würde. Somit hat auch grundsätzlich dieselbe Einordnung Platz zu greifen. Eine verfassungskonforme Interpretation muss daher - wie oben ausführlich dargestellt – auf den Zweck des Gesetzes abstellen. In teleologischer Interpretation kann aber § 10 Abs 3 Z 2 UStG nur jene Umsätze erfassen, für welche der Unternehmer konkret Vorrichtungen bereithält, die einen Verzehr an Ort und Stelle ermöglichen.

Angewendet auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Bei "Drive-In" bestellt der Kunde Speisen und Getränke, ohne das Auto zu verlassen und nimmt diese mit. "Drive-In" Umsätze sind charakterisiert dadurch, dass sie quasi im "Durchfahren" getätigt werden. Die Möglichkeit des sofortigen Verzehrs besteht nicht, der Kunde hat die Ausgabestelle nach Entgegennahme der Speisen und Getränke sofort wieder zu verlassen, um dem nachfolgenden Kunden (Fahrzeugen) Platz zu machen. Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle sind für diese Umsätze weder vorhanden noch vorgesehen. Die Vorrichtungen im Lokal selbst werden nicht für den Verzehr von am "Drive In" erworbenen Speisen bereitgehalten und sind von der "Drive In" Abgabestelle auch räumlich getrennt. Die Annahme, dass ein Drive-In-Kunde nach Erhalt der Speisen sein Fahrzeug abstellen, den Innenbereich des Restaurants aufsuchen, und die davor erhaltenen Speisen dort verzehren könnte, ist völlig lebensfremd. Hätte der Kunde die Absicht gehabt, die Speisen im Restaurant zu verzehren, dann hätte er die Speisen auch im Restaurant erworben. Aber auch bei den an der Innenkasse getätigten „Take Away“ Umsätzen scheitert die Anwendbarkeit des 14%igen Steuersatzes an der mangelnden Zweckbestimmung der im Restaurant bereitgehaltenen Vorrichtungen. Denn die Vorrichtungen in

einem Fastfoodrestaurant dienen nur dem Verzehr von Speisen und Getränken, die eben nicht zur Mitnahme bestimmt sind. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass bei Fastfoodrestaurants ein großer Teil der Gäste die Speisen und Getränke nicht an Ort und Stelle verzehren, sondern diese mitnehmen. Entsprechend dieser Erfahrung werden dann auch die bereitgestellten Vorrichtungen dimensioniert, d h für die "Take Away" Umsätze werden eben gerade keine Vorrichtungen bereitgestellt.

Somit ist in allen Fällen des "Produktmix außen" das Tatbestandsmerkmal des Bereithaltens von Vorrichtungen nicht erfüllt und kommt daher § 10 Abs 3 Z 2 UStG nicht zur Anwendung. Wenn aber die spezielle Norm des § 10 Abs 3 Z 2 UStG nicht zur Anwendung kommt, so richtet sich der anwendbare Steuersatz nach den allgemeinen Regeln (§ 10 Abs 1 und 2 UStG). Die Lieferung von in der Anlage genannten Speisen und Getränken unterliegt nach § 10 (2) Z 1 lit a UStG dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Mitnehmen ist jedenfalls als Lieferung und nicht als sonstige Leistung zu qualifizieren und fällt daher in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 2.5.1996, "Faaborg - Gelting") ist der Umsatz von Nahrungsmittel 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 kommt im vorliegenden Fall auf den Bereich "Produktmix außen" hinsichtlich der in der Anlage genannten Speisen und Getränke der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung.

Wir stellen daher den Berufungsantrag die Umsatzsteuer 2000 bei folgenden Beträgen an Stelle mit 14% mit 10% festzusetzen:

Verminderung der 14%igen Umsätze um ATS 12.469.888,26

Erhöhung der 10%igen Umsätze um ATS 12.469.888,26

2. Aufteilung der 10 und 20%igen Umsätze bei Menüs

a) rechtlich:

Wie die BP bzw. der UFS im Fall XYZ ausführt, bestimmt sich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage nach dem, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten, also nach dem Wert der Gegenleistung (§ 4 Abs 1 UStG). Schwierig ist die Ermittlung des Wertes der Gegenleistung etwa in Fällen von Tausch und tauschähnlichen Umsätzen, weil in diesen Fällen nicht Leistung gegen Geld, sondern Leistung gegen Leistung ausgetauscht wird. Der EuGH hat sich zum Thema der Bestimmung der Bemessungsgrundlage in derartigen Fällen bereits mehrfach beschäftigt, so etwa im Erkenntnis C-380/99 vom 3.7.2001 (Bertelsmann) und hat stets zum Ausdruck gebracht, dass der Wert der Gegenleistung ein subjektiver Wert aus Sicht des Leistungsempfängers und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert ist. Unseres Erachtens ist diese Judikatur im konkreten Fall nur eingeschränkt anwendbar, weil die Gegenleistung des Kunden bei BW in Geld geleistet wird und daher deren Höhe problemlos feststellbar ist. Zu prüfen ist im konkreten Fall nur, wie sich die feststehende Gegenleistung des Kunden auf die einzelnen Menübestandteile - und damit auf die verschiedenen Steuersätze - verteilt. Das Gesetz enthält hierzu keine Vorschriften. Hinweise können den Vorschriften zur Auslegung der Kombinierten Nomenklatur entnommen werden. Ist demnach ein Liefergegenstand nach den zolltarifischen Vorschriften in verschiedene Positionen der Kombinierten Nomenklatur einzuordnen, und fällt nur ein Teil der Waren unter den ermäßigten Steuersatz, so wird - allenfalls im Schätzungsweg - eine Aufteilung des Entgelts für die einzelnen Waren des Liefergegenstandes vorzunehmen sein (vgl. Kolacny/Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Seite 368). Im konkreten Fall wird also die Ermittlung der den einzelnen Menübestandteilen zuordenbaren Entgelte auf Basis einer Schätzung zu erfolgen haben. Den Grundsätzen des § 184 BAO folgend ist dabei jene Methode zu wählen, die den tatsächlichen Gegebenheiten so nahe wie möglich kommt. Bereits in der Berufung wurde auf Basis einer Erläuterung der zugrundeliegenden Kalkulation ausgeführt, warum aus Sicht des leistenden

Unternehmers BW eine überproportionale Zuordnung der Entgeltsminderung auf das Getränk als sachgerecht anzunehmen ist. Aber auch wenn man nun, der Sichtweise des UFS folgend, davon ausgeht, dass die interne Kalkulation des leistenden Unternehmers irrelevant und nur die Sichtweise des Kunden von Bedeutung ist, ergibt sich daraus nicht zwingend eine Aufteilung nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise als sachgerechte Schätzung. Denn subjektiv aus Sicht des Kunden betrachtet ist folgendes zu bedenken:

BW sind Speiserestaurants, in denen sich der typische Kunde vorrangig mit warmen Essen und Speisen, die er nur bei BW erhält (wie z.B. div. Nahrungsmittel u.s.w.) - versorgen will. Der typische Kunde fährt also zu BW, um primär BW Produkte zu essen und sich nicht (auch) mit Getränken zu versorgen. Es ist erst eine nachrangige Entscheidung des Konsumenten, ob er neben dem Essen auch Getränke kauft. Die jahrelange Erfahrung hat BW gezeigt, dass für den Kunden bei einem Menü zu Vollpreisen kein Anreiz besteht, zusätzlich ein Getränk zu kaufen, da er das Cola (hier X bzw. Y Verhältnisse unterstellt) wesentlich billiger als um (zu den damaligen) ATS 15,00 beim benachbarten "Hofer" bzw. der benachbarten Tankstelle bekommt. Da ein BW Kunde typischerweise entweder die Speisen ohnehin mitnimmt oder sich nur kurz im Lokal aufhält, hat der Kunde in der Regel nur ein geringes Bedürfnis an einem Getränk. Im Falle von "Take-Away" Umsätzen ist den Kunden ein Getränk u.U. sogar lästig, weil BW die Getränke nicht in Dosen verpackt, sondern nur mit einem Deckel versehen verkauft und dieses daher aufrecht transportiert werden muss. Kein Kunde fährt zu BW nur um ein Getränk zu sich zu nehmen. Dies wäre viel leichter und meist bequemer (Verpackung) bei Tankstellen erhältlich. Wenn nun aber der Konsument, der die Absicht und den Willen hat, für einen "SpeiseA" samt Pommes ATS 44,00 zu bezahlen, bei der Bestellung bemerkt, dass er, wenn er ein Cola dazu bestellt, nur ATS 5,00 mehr zu bezahlen hat, ist er eher bereit, ein Cola um ATS 5,00 (über das Menü) mit zu bestellen. Diese Vorgangsweise wurde von BW im Hinblick auf das Kundenverhalten gezielt gewählt, weil sich aufgrund der hohen Rohaufschläge bei Getränken auch bei sehr billiger Getränkeabgabe dennoch ein deutlicher Ergebnisvorteil gegenüber einem Verkauf zu Vollpreisen ergibt, bei welchem der Kunde typischerweise nur die Speisen ordern würde. Diese Werbelinie wurde im Übrigen von BW im Rahmen einer Marketingaktion auch gegenüber den Kunden kommuniziert ("beim Kauf eines Menüs erhalten Sie den Preisvorteil über das Getränk").

Die oben dargestellte typische Denkweise eines Konsumenten ist etwa vergleichbar mit dem Erwerb eines Verbundfahrtscheines: Ein Fahrgast muss z.B. von Vöcklabruck nach Linz fahren und er ist gezwungen, den regulären Fahrpreis zu zahlen. Wenn er dann noch zusätzlich einen Straßenbahnfahrtschein von Linz HBF zur Mozartkreuzung um wenige ATS Aufpreis bekommt, dann wird er auch den Verbundfahrtschein kaufen und die Straßenbahn benützen. Ansonsten rechnet sich für ihn der Vollpreis für die Straßenbahn - Fahrt nicht und es ist wahrscheinlich, dass er die Strecke zu Fuß geht. Genauso verhält es sich beim Kauf eines Menüs. Der Konsument will essen und ist bereit, den geforderten Normalpreis zu bezahlen. Wenn er dazu noch ein Getränk billiger bekommt, dann leistet er sich auch ein Getränk. Ähnlich verhält es sich auch bei der Werbebeigabe "Nemo" oder dgl. Diese wird hauptsächlich nachgefragt, wenn eine Familie mit Kindern essen geht. Der Familienernährer ist nicht bereit, sein Budget für ein Plastikspielzeug mit ATS 10,00 zu belasten. Wenn aber die Familie zum Essen, das sie sowieso zum Normalpreis einzukaufen bereit ist (und dieses ja auch nicht billiger bekommen kann), noch ein Plastikspielzeug als fast kostenlose Beigabe erhält, dann besteht eine weitaus größere Bereitschaft, dieses Plastikspielzeug zusätzlich zu erwerben. Die Argumentation, dass eine Preisreduktion - aus Sicht des Konsumenten - gleichmäßig auf die Artikel zu verteilen ist, mag ohne weiteres bei gleichartigen Waren (wie z.B. 2 Hemden) stimmen und gerechtfertigt sein. Im konkreten Fall von BW Menüs ist aber die gleichmäßige Preisreduktion aus folgenden Gründen nicht gerechtfertigt:

Die Beigaben/das Getränk haben, wie oben gezeigt wurde, aus Sicht des Konsumenten wenig Wert und werden typischerweise nur aufgrund des günstigen Preises geordert. Auch der Konsument weiß, dass die Spanne bei Getränken wesentlich höher ist als die beim Essen (er selbst sieht dies beim Vergleich des Kaufpreises einer Dose Cola im Supermarkt). Es ist bekannt, dass speziell BW die Getränke als weltweiter Abnehmer von Coca Cola weit unter dem normalen Großabnehmerpreis erhält, auch insofern ist aus Sicht des Konsumenten das Getränk wenig wert. Der Konsument unterstellt daher von sich aus, dass der Unternehmer eher dort Preisnachlässe gibt, wo es dem Unternehmer leichter fällt, weil die Spannen eben bei Getränken größer sind. Beigaben (zB "Nemo") werden vom Käufer eher als Kaufanreiz betrachtet, denen er praktisch nur einen sehr minimalen Kaufpreisanteil zuordnet, was sich auch in der Anzahl der zu Normalpreisen (unter 1 %!) verkauften "Nemos" zeigt.

Es ergibt sich folgendes Ergebnis:

Auch wenn man sich ausschließlich auf die Sichtweise des Kunden beschränkt, ist es für eine sachgerechte Aufteilung erforderlich und gerechtfertigt, die Entgeltsreduktion ausschließlich auf den Getränkeanteil zu beziehen oder zumindest dem Getränkeanteil eine weitaus höhere Preisreduktion als dem Speisenanteil zuzuordnen. Selbst wenn man mit dem UFS die interne Preisfestlegung und Kalkulation des leistenden Unternehmers als unmaßgeblich betrachtet, kann daraus nicht automatisch geschlossen werden, dass eine lineare Preisreduktion auf Basis der Verkaufspreise zu erfolgen hat. Wie oben gezeigt werden konnte, würde dies auch aus Sicht des Kunden nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, da der Kunde eben nicht allen Menübestandteilen denselben Wert beimisst. Eine lineare Preisreduktion würde dem in keiner Weise Rechnung tragen und wäre keine sachgerechte Schätzung iSd § 184 BAO. Vielmehr hat im Fall von BW Menüs eine Form der Zuordnung zu erfolgen, die den unterschiedlichen Wertbeimessungen sowohl aus Sicht des Kunden als auch aus Sicht des Unternehmens Rechnung trägt. Dies kann entweder in Form einer ausschließlichen Zuordnung der Preisreduktion auf das Getränk erfolgen oder zumindest einer Schätzungsvariante, welche einen überproportionalen Anteil an der Preisminderung dem Getränk zuordnet. Die vom Unternehmen bisher gewählte Aufteilungsmethode entspricht unseres Erachtens diesem Kriterium.

b) rechnerisch:

Bei der **Berechnung des Nachzahlungsbetrages** (Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) ist das **Finanzamt davon ausgegangen, dass das Cola (Getränk) jeweils um ATS 5,00 verkauft wurde. Dies stimmt nur für den Zeitraum 01. Juni 2000 bis 30. Juni 2001. In den folgenden Jahren wurde die Relation der Aufteilung der Umsätze zwischen Speisen und Getränken geändert** und der 20%ige Umsatzanteil erhöht. Da wir davon ausgehen, dass **die bisherige Aufteilung der Umsätze durch die Betriebsprüfung unrichtig ist und sich daher auch die Bemessungsgrundlagen ändern werden**, schlagen wir vor, dass wir erst dann die Bemessungsgrundlagen neu errechnen müssen, wenn eine Entscheidung zu unserer Berufung im Punkt II lit.a (siehe oben) gefallen ist.

Wir stellen daher den Berufungsantrag, die Umsatzsteuer möge im Sinne der Entscheidung des UFS in den bereits anhängigen Rechtssachen xyz und abc (inXXX) festgesetzt werden. Wenn der Aufteilungsschlüssel bekannt ist, werden wir unsere Berufung in diesem Sinne ergänzen, wobei wir davon ausgehen, dass sich kaum Änderungen der Aufteilung der Umsätze entsprechend unseren ursprünglichen Umsatzsteuererklärungen ergeben werden. Schließlich stellen wir gemäß § 284 Abs 1 BAO den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung."

3.1. Am 9. Februar 2005 erließ das Finanzamt den (von der Erklärung abweichenden) Umsatzsteuerjahresbescheid 2003.

3.2. Die gegen diesen Bescheid gerichtete **Berufung vom 10. März 2005** wendete sich wiederum gegen die vom Finanzamt im Sinne der Prüferfeststellungen vorgenommene Aufteilung der Menüentgelte, wobei begründend auf die Ausführungen in der Berufung vom 17. September 2004 verwiesen wurde.

4.1. Anlässlich einer im Jahr 2007 durchgeführten **Betriebsprüfung**, welche die **Jahre 2003 bis 2005** umfasste, wurde die Problematik der Aufteilung der Menüentgelte auf Getränke und Speisen (unter Hinweis auf die Prüfung der Vorjahre) neuerlich aufgegriffen und es wurden auch für die Jahre 2004 bis 2005 Änderungen hinsichtlich der (Umsatzsteuer-) Bemessungsgrundlagen mittels linearer Kürzung (im Verhältnis der Einzelverkaufspreise) vorgenommen:

	2004	2005
Steuerbarer Umsatz:		
Vor BP	4,707.993,42	4,698.200,71
Verminderungen	-26.891,67	-24.073,31
Nach BP	4,681.101,75	4,674.127,40
20% Normalsteuersatz		
Vor BP	539.543,15	637.643,17
Erhöhungen	291.351,62	259.805,36
Nach BP	830.894,77	897.448,53
10% Ermäßigter Steuersatz		
Vor BP	4,168.450,27	4,060.557,54
Verminderungen	-318.243,29	-283.878,67
Nach BP	3,850.206,98	3,776.678,87

Eine Berechnung für das Wirtschaftsjahr 2003 habe nach Ansicht des Prüfers zu unterbleiben, da es im Zuge der Vorprüfung im Nachschauzeitraum zu einer Berichtigung gekommen sei.

4.2. Das Finanzamt erließ daraufhin die **Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 (jeweils vom 24. Mai 2007)**.

4.3. Hinsichtlich Begründung, wurde in der **Berufung vom 13. Juni 2007** erneut auf die Rechtsmittel der Vorjahre verwiesen.

5. Die Berufungen wurden im März 2005 (Umsatzsteuer 2000-2003) bzw. im Juni 2007 (Umsatzsteuer 2004 und 2005) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt, welcher das Verfahren bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens (GZ 2005/14/0003) aussetzte.

6.1. Im **Vorhalt vom 26. August 2011** führte die Referentin Folgendes aus:

„1. Versteuerung der „Drive-In“ und „Take Away“ Umsätze mit 10 % anstelle mit 14 %

In der Berufungsschrift vom 17. September 2004 wurde u.a. eine Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2000 dahingehend begehrt, als auf die so genannten „Drive-In“ und „Take

Away" Umsätze der ermäßigte Steuersatz iHv 10 % gemäß § 10 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 anstelle von 14 % zur Anwendung gelangen solle. Entsprechend der Entscheidungen des UFS (RV/0165-L/03 vom 6.12.2004; RV/0102-L/05 vom 2.2.2011; RV/1381-W/05 vom 17.3.2006) beabsichtigt die Referentin dem Berufungsbegehren in diesem Punkt stattzugeben, sodass die reinen Restaurantumsätze dem 14 %igen Steuersatz und die „Take-Away“ bzw. „Drive-In“ Umsätze grundsätzlich dem 10 %igen Steuersatz (ausgenommen der Getränkeanteil) zu unterwerfen sind. In der Berufung wird dabei von einem Änderungswert iHv 12.469.888,26 ATS zu Gunsten der 10 %igen Umsätze (Erhöhung) bzw. zu Ungunsten der 14%igen Umsätze (Verminderung) ausgegangen.

Sie werden ersucht, eine Aufstellung zu übermitteln, aus welcher die Aufteilung der Umsätze nach Steuersätzen bzw. die genaue Ermittlung obigen Betrages ersichtlich wird.

2. Aufteilung der Menüentgelte auf 10%ige und 20%ige Umsätze

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0075 (siehe Beilage), im Sinne der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung ausgesprochen, dass der Methode der Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise („lineare Kürzung“) der Vorzug zu geben wäre, weil die Einzelverkaufspreise bereits fest stünden und keine eigene Kalkulation erforderlich sei. Für eine privatautonom erfolgte andere Aufteilung eines Gesamtentgeltes besteht somit nach der Judikatur des EuGH und des VwGH zur Hintanhaltung willkürlicher Aufteilungen keine Möglichkeit, womit die von Ihnen gewählte Aufteilungsmethode nicht zur Anwendung gelangen kann. Nach Ansicht des UFS (Entscheidung vom 2. Februar 2011, RV/0102-L/05), könne neben der vorrangigen Marktwertmethode (ausnahmsweise) ein Gesamtentgelt nach der Kostenrelation aufgeteilt werden, wenn der Marktwert nicht bekannt sei oder der im Menü fakturierte Preis derart errechnet worden sei, dass auf die Kosten aller Komponenten ein einheitlicher Aufschlag verrechnet wurde (Kostenmethode). Zudem wurde in der Berufung vom 17. September 2004 eingewendet, dass die Aufteilung der Umsätze durch die Betriebsprüfung unrichtig sei. Im Hinblick auf obige Judikate und auf den Einwand der Unrichtigkeit werden Sie ersucht, die Bemessungsgrundlagen dementsprechend zu ermitteln und vorzulegen."

6.2. Mit Antwortschreiben vom 20. Oktober 2011 übermittelte die Berufungswerberin eine Aufstellung der 10% bzw. 14%igen Restaurantumsätze im Take-Away bzw. Drive-In Bereich. Auf Grund der EDV-technischen Datenanalyse ergebe sich somit eine Differenz zu Gunsten der Berufungswerberin in Höhe von 41.487,26 €.

Beigelegt wurde zudem eine Daten-CD, welche bereits am 20. September 2004 an das Finanzamt übermittelt worden sei. Der Inhalt dieser CD (beschriftet mit „1.6.-14.12.00“) lässt sich allerdings am PC der Referentin nicht öffnen.

II. Materiell- und verfahrensrechtliche Beurteilung

1. Anwendung des Steuersatzes von 14 %

1.1. Gemäß **§ 10 Abs 3 Z 2 UStG 1994** idF BGBl. I Nr. 29/2000 (außerkraftgetreten am 30.12.2000) ermäßigt sich die Steuer auf 14% für „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

- 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. "

Im gegenständlichen Fall ist die Anwendbarkeit des Steuersatzes von 14 % auf die sogenannten „Drive-In“ und „Take-Away“ Umsätze strittig. Hierzu wird auf die, in den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom **6. Dezember 2004 (RV/0165-L/03)** sowie vom **2. Februar 2011 (RV/0102-L/05)** dargelegte Rechtsansicht verwiesen, worin ausführlich begründet wurde, weshalb die „Take-Away“ bzw „Drive-In“ Umsätze dem 10 %igen Steuersatz (ausgenommen Getränkeanteil) zu unterwerfen sind und auch keine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung vorliegt. Die Amtspartei konnte sich im Verfahren zu RV/0165-L/03 der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates anschließen und erhob gegen diesen Punkt keine Beschwerde beim VwGH, sodass diese Rechtsfrage grundsätzlich keiner Klärung mehr zugeführt werden muss und dem Berufungsbegehren daher dem Grunde nach stattzugeben ist.

1.2. Offen bleibt hingegen weiterhin die Frage nach der Höhe der geänderten Bemessungsgrundlagen. In der Berufungsschrift vom 17. September 2004 beantragte die Berufungswerberin (erstmals) eine Verminderung der 14%igen Umsätze um ATS 12,469.888,26 und vice versa eine Erhöhung der 10%igen Umsätze um ATS 12,469.888,26. Im Vorhalt vom 26. August 2011 wurde die Berufungswerberin ersucht, eine diesbezügliche Aufstellung zu übermitteln, aus der die Ermittlung dieser Beträge ersichtlich wird. Die im Schreiben vom 20. Oktober 2011 übermittelte Aufstellung ergab einen Differenzbetrag zwischen den 14%igen und 10%igen Umsätzen (1. Juni 2000 bis 14. Dezember 2000) in Höhe von ATS 570.877,18.

Es wird daher im weiteren erstinstanzlichen Verfahren zu erheben sein, ob die einzelnen Umsatzbereiche (10%, 14% und 20%) nachvollziehbar getrennt wurden und der in der Vorhaltsbeantwortung genannte Differenzbetrag richtig berechnet wurde. Dabei ist festzuhalten, dass sich der dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte Datenträger (CD) am PC der Referentin nicht öffnen lässt. Der inhaltlich gleiche Datenträger wurde nach Angaben der Berufungswerberin bereits im September 2004 dem Finanzamt übermittelt.

2. Aufteilung der Menüentgelte

2.1. In seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 2009 (2008/15/0075) vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass bei der Aufteilung pauschaler Menüpreise auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speisenumsätze und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeumsätze, der Methode der Aufteilung des Pauschalentgelts im Verhältnis der Einzelverkaufspreise (**sog. lineare Kürzung**) der Vorzug zu geben wäre, weil diese bereits fest stünden und keine eigene Kalkulation erfordern würde.

In Anlehnung an die Judikatur des EuGH (insbesondere der Rs. C-291/03, "*MyTravel plc*", vom 06.10.2005), legte der Unabhängige Finanzsenat in seinen Entscheidungen vom 2. Februar 2011 (RV/0102-L/05) sowie vom 6. Dezember 2010 (RV/0036-L/10) überzeugend dar, weshalb neben der vorrangigen Marktwertmethode ausnahmsweise ein Gesamtentgelt auch nach der Kostenrelation aufgeteilt werden könne und zwar dann, wenn der Marktwert nicht bekannt sei oder der im Menü fakturierte Preis derart errechnet worden sei, dass auf die Kosten aller Komponenten ein einheitlicher Aufschlag verrechnet worden sei (**sog. Kostenmethode**). **Die Referentin schließt sich dieser Rechtsansicht an.**

Die auch für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Rechtssätze dieser Entscheidungen lauten:

Rechtssatz zu RV/0102-L/05: *„Wenn die fakturierten Preise der Menükomponenten durch Anwendung eines einheitlichen Aufschlages auf die Gesamtkosten der Komponenten ermittelt wurden, kann ein Gesamtentgelt im Interesse der Neutralität der MwSt nach dieser Kostenmethode aufgeteilt werden. Geringfügige mathematische Abweichungen, die wirtschaftlich begründbar sind, sind unschädlich, solange in den fakturierten Preisen die tatsächliche Kostenstruktur des Gesamtpaketes exakt wieder gespiegelt wird und willkürliche Preisfestlegungen hintangehalten werden.*

Hinsichtlich der grundsätzlich anzuwendenden Marktwertmethode mit linear gekürzten Einzelverkaufspreisen, dem Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen dem Gesamtentgelt und dem Gesamtpaket, der eingeschränkten Preisbestimmungsautonomie bei der Aufteilung eines Gesamtentgeltes und dem Ansatz eines gewogenen Durchschnittspreises siehe die Rechtssätze zu RV/0036-L/10.“

Rechtssatz 1 zu RV/0036-L/10: *„Kauft ein Kunde gegen Zahlung eines Menüpreises ein Menü, in dem nach der werbewirksamen Mitteilung des Verkäufers ein stark verbilligtes Getränk enthalten ist, liegt keine Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich des Getränkes vor. Der Entgeltlichkeitszusammenhang besteht hier zwischen dem Gesamtpaket und dem Gesamtentgelt. Der Verkäufer will unabhängig von seinen Werbebotschaften, die das Gesamtpaket attraktiver erscheinen lassen sollen, das Gesamtentgelt zur Abdeckung seiner Kosten und Gewinnanteile erhalten. Der Kunde will letztlich -aus welchen inneren Beweggründen auch immer- das Gesamtpaket erwerben. Die subjektive Äquivalenz besteht zwischen dem Menü und dem Menüpreis.“*

Rechtssatz 2 zu RV/0036-L/10: *„Die Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf unterschiedlich zu besteuernde Menükomponenten hat nach den vom EuGH und VwGH entwickelten Regeln und nicht nach erfolgten Preismitteilungen zu erfolgen (Ausnahme: Kostenmethode siehe Rs 4). Da der Verkäufer das vereinnahmte Gesamtentgelt unabhängig von seinen Mitteilungen wirtschaftlich völlig anderen Kostenkomponenten zuteilen kann und so die Gefahr willkürlicher Aufteilungen besteht, liegt die Aufteilung eines Gesamtentgeltes für steuerliche Zwecke nicht im Ermessen des Unternehmers (Einschränkung der Preisbestimmungsautonomie).“*

Rechtssatz 3 zu RV/0036-L/10: *„Ein Gesamtentgelt ist grundsätzlich im Verhältnis der Marktwerte der Komponenten des Leistungspaketes aufzuteilen. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist somit ein bekannter Einzelverkaufspreis (Marktwert) einer Komponente vom bekannten Gesamtpreis abzuziehen und so der Marktwert der anderen Komponente zu ermitteln. Im Verhältnis dieser Marktwerte ist das Gesamtentgelt aufzuteilen. Sind die Einzelverkaufspreise (Marktwerte) aller Komponenten bekannt, ist nach der Rechtsprechung des VwGH zur Umsetzung der Ansichten des EuGH der Marktwert der Komponenten durch lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise zu ermitteln.“*

Rechtssatz 4 zu RV/0036-L/10: *„Lediglich wenn Marktwerte nicht bekannt sind oder die mitgeteilten und fakturierten Preise der Komponenten des Gesamtpaketes durch Anwendung eines einheitlichen Aufschlages auf die Gesamtkosten der einzelnen Komponenten ermittelt wurden, kann das Gesamtentgelt nach dieser Kostenmethode aufgeteilt werden. In diesem Fall kann im Interesse der Neutralität der MwSt (vom Unternehmer wird die vom Letztverbraucher getragene MwSt abgeführt) von der Marktwertmethode abgewichen werden, weil auch in diesem Fall eine missbräuchliche Aufteilung des Gesamtentgeltes ausgeschlossen ist, wenn die tatsächliche Kostenstruktur des Leistungspaketes im fakturierten Preis ihren Niederschlag gefunden hat.“*

Rechtssatz 5 zu RV/0036-L/10: *„Grundsätzlich könnte ein Unternehmer nach den Entscheidungen des EuGH auch einen anderen Marktwert (als den durch Differenzmethode oder lineare Kürzung ermittelten) einzelner Komponenten, der dem Geist der 6. MwStRI besser entspricht, nachweisen. Ein im Rahmen eines Pauschalangebotes werbend mitgeteilter Preis einer Komponente, der das Gesamtpaket attraktiver erscheinen lassen soll, wird aber durch diese Mitteilung nicht zum Marktwert dieser Komponente. Um mit einem Preis einer Komponente ein Gesamtpaket zielführend bewerben zu können, muss der mitgeteilte Preis nämlich unter dem Marktwert dieser Komponente liegen.“*

Rechtssatz 6 zu RV/0036-L/10: *„Ergeben sich aufgrund unterschiedlichster*

Menüzusammenstellungen eine Vielzahl verschiedener linear gekürzter Einzelverkaufspreise (Marktwerte im Paket) und ist deren Heranziehung für die Aufteilung eines Gesamtentgeltes wirtschaftlich nicht sinnvoll oder möglich, kann für sämtliche Menüzusammenstellungen für die einzelnen Komponenten ein durchschnittlicher Fixwert angesetzt werden. Diese Vorgangsweise entspricht nicht nur der Intention der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, sondern erlaubt auch im Zeitpunkt des Verkaufes eine richtige Fakturierung und buchhalterische Erfassung.“

2.2. Offen ist auch in diesem Punkt die Klärung des entscheidungsmaßgeblichen Sachverhalts.

Im Vorhalt vom 26. August 2011 wurde die Berufungswerberin auf die vom Unabhängigen Finanzsenat bzw. vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Rechtsansicht hingewiesen und ersucht, die Bemessungsgrundlagen dementsprechend (einschließlich der Richtigstellung der behaupteten fehlerhaften Berechnungen) zu ermitteln. Diesbezüglich erfolgte keine Antwort der Berufungswerberin.

Es wird daher im weiteren erstinstanzlichen Verfahren zu klären sein, ob die Berufungswerberin eine Entgeltsaufteilung nach den Kosten der Menükomponenten im Sinne der oben angeführten Entscheidungen des UFS begehrt und gegebenenfalls die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Kostenmethode erfüllt sind. Ansonsten ist bei der Menüentgeltsaufteilung eine (unter Berücksichtigung der in den Berufungen behaupteten und zu überprüfenden Unrichtigkeiten) lineare Kürzung im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur vorzunehmen, wobei auch hier zu beachten sein wird, dass von der Großbetriebsprüfung in gleichgelagerten Fällen bereits festgestellt wurde, dass sich bei einer exakt durchgeführten linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise bei der Vielzahl der angebotenen Menüs und Menüzusammenstellungen derart viele unterschiedliche Getränke- und Speisenpreise im Menü ergeben würden, dass deren Ansatz nicht möglich bzw. nicht wirtschaftlich wäre. Als einzige wirtschaftlich sinnvolle Möglichkeit für die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben sieht die Großbetriebsprüfung in der Fixierung eines einheitlichen Getränkepreises je Getränk und Größe (siehe hiezu RV/0102-L/05).

3. Zur Ausübung des Ermessens gemäß § 289 Abs 1 BAO

3.1. § 289 Abs 1 BAO idgF lautet:

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an

die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Nach **§ 323 Abs 10 BAO** tritt u.a. § 289 Abs 1 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 mit 1. Jänner 2003 in Kraft und ist, soweit sie Berufungen und Devolutionsanträge betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Gemäß **§ 115 Abs 1 BAO** haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Entsprechend der Bestimmung des **§ 138 Abs 1 BAO** haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen, auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach **§ 276 Abs 6 erster Satz BAO** hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

3.2. Der Unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden (reformatorische Entscheidung). Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs 1 BAO soll die Ausnahme darstellen. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ausnahmsweise nach § 289 Abs 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt, weshalb sie grundsätzlich entscheiden kann, ob sie

- * unterlassene Ermittlungen selbst durchführt,
- * Ermittlungsaufträge gemäß § 279 Abs 2 BAO erteilt oder
- * nach § 289 Abs 1 BAO die Berufung kassatorisch erledigt (*Ritz*, BAO, 4. Auflage, 893).

Macht die Behörde von ihrem Ermessen zur Kassation Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0016; 26.04.2006, 2001/14/0059). Dabei ist grundsätzlich zu bedenken, dass der Gesetzgeber der Berufungsbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zugeschrieben hat. Um dieser gerecht zu werden, hat sich der

Unabhängiger Finanzsenat im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu beschränken (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, 893), wobei als Instrument zur Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens die Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs 1 BAO gerade dann in Betracht kommen kann, wenn solche umfangreiche Ermittlungen erforderlich sind, die über das Maß einer nachprüfenden Kontrolle durch die Rechtsmittelbehörde hinausgehen und das Verfahren dadurch inhaltlich aufblähen und zeitlich verzögern würden.

Eine Unterlassung von Ermittlungen kann sich aber auch daraus ergeben, dass – so wie im vorliegenden Fall – erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände vorgebracht werden und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (*Ritz*, BAO, 4. Auflage, 894).

Es ist daher nicht Aufgabe der Berufungsbehörde, die Abgabenbehörde erster Instanz von der Pflicht, den entscheidungserheblichen Sachverhalt zu ermitteln, zu entlasten (UFS vom 09.09.2004, RV/0944-L/02; 23.07.2009, RV/1073-L/05; 04.09.2009, RV/0634-L/07). Wie der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 29.04.2005, RV/0429-L/04, ausgeführt hat, *"geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es daher vorrangig, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert."*

3.3. Im vorliegenden Berufungsfall wurden einerseits Änderungen in der Besteuerung der „Take-Away“ und „Drive-In“ Umsätze und andererseits Änderungen in der Aufteilung der Menüentgelte releviert. Dabei machte die berufungswerbende Gesellschaft in der Berufung erstmals geltend, dass die von der Großbetriebsprüfung vorgenommenen Berechnungen für sämtliche berufungsanhängige Jahre unrichtig seien:

*„Bei der **Berechnung des Nachzahlungsbetrages** (Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) ist das **Finanzamt davon ausgegangen**, dass das **Cola (Getränk) jeweils um ATS 5,00 verkauft wurde. Dies stimmt nur für den Zeitraum 01. Juni 2000 bis 30. Juni 2001. In den folgenden Jahren wurde die Relation der Aufteilung der Umsätze zwischen Speisen und Getränken geändert und der 20%ige Umsatzanteil***

erhöht. Da wir davon ausgehen, dass die bisherige Aufteilung der Umsätze durch die Betriebsprüfung unrichtig ist und sich daher auch die Bemessungsgrundlagen ändern werden, "

Hiezu ist festzuhalten, dass sich das Finanzamt mit diesen in den Berufungen behaupteten Unrichtigkeiten der von ihr im Zuge des Prüfungsverfahrens ermittelten Bemessungsgrundlagen nicht auseinander gesetzt hat und die Berufungen (entgegen § 276 Abs 6 erster Satz BAO) ohne Durchführung weiterer Ermittlungen (zur Überprüfung dieser Behauptungen) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt hat.

Auch hinsichtlich der von der Berufungswerberin begehrten Änderungen in der Besteuerung der „Take-Away“ und „Drive-In“ Umsätze wurden vom Finanzamt keine weiteren Schritte zur Ermittlung bzw. Überprüfung der geänderten Bemessungsgrundlagen gesetzt, obwohl im Zeitpunkt der Berufungsvorlage (22. März 2005) der Ausgang dieser Rechtsfrage schon entschieden war (Entscheidung des UFS vom 6. Dezember 2004, RV/0165-L/03, siehe oben Pkt. 1.1.).

Der Versuch der Referentin, einen zuständigen Amtsbeauftragten zur Klärung der offenen Fragen zu kontaktieren, scheiterte (siehe Aktenvermerk vom 27.10.2011). Auch die Mitwirkungspflicht der Berufungswerberin (entgegen § 138 Abs 1 BAO) beschränkte sich lediglich auf die Vorlage einer Aufstellung der 14%igen und 10%igen Umsätze und eines Datenträgers, der sich nicht öffnen lässt. Das Ersuchen der Referentin, im Hinblick auf die Judikatur des VwGH/UFS und den Einwand der Unrichtigkeit korrigierte Bemessungsgrundlagen vorzulegen, blieb unbeachtet.

Fakt ist (siehe oben Pkt. 1 und 2), dass alle (erst im Berufungsverfahren vorgebrachten) Einwendungen zweifelsfrei umfangreiche Ermittlungen im Tatsachenbereich und eine Neuberechnung sämtlicher Bemessungsgrundlagen erfordern. Der Unabhängige Finanzsenat als Kontroll- und Rechtsschutzorgan sieht sich jedoch weder dazu imstande noch dazu gesetzlich berufen, die erforderlichen Erhebungen und Berechnungen in diesem Ausmaß und vor allem ohne Kooperationswillen der Parteien selbst durchzuführen.

Würde der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall sämtliche Erhebungsschritte zur Feststellung des für die Entscheidung maßgeblichen Sachverhalts selbst durchführen, würde dies zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten. Dieser Verfahrensschritt erübrigt sich nunmehr mit der Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Das Finanzamt hat die Sachverhaltsklärung (wie gesetzlich

vorgesehen) unter Beachtung der Rechtsanschauung des UFS selbst durchzuführen. Auch die Erteilung eines Ermittlungsauftrages nach § 279 Abs 2 BAO würde das ohnehin schon lange genug dauernde Verfahren (Umsatzsteuer ab dem Jahr 2000) weiterhin strapazieren. Diese verfahrensökonomische Überlegungen haben jedenfalls bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs 1 BAO Beachtung zu finden.

3.4. Da anzunehmen ist, dass die durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen werden, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben. Die Aufhebung wirkt dabei *ex tunc*, dh das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Behörden nach § 289 Abs 1 zweiter Satz BAO an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid unter den Pkt. 1 und 2 dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

3.5. Gemäß **§ 284 Abs 3 BAO** kann ungeachtet eines Antrages (Abs 1 Z 1) von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs 1 BAO erfolgt.

Von dieser Ermessensbestimmung (arg: „*kann*“) wurde deshalb Gebrauch gemacht, weil die Durchführung einer mündlichen Verhandlung einen erhöhten Verwaltungsaufwand und eine weitere (nicht im Interesse der Berufungswerberin gelegene) Verlängerung der Verfahrensdauer bedeutet hätte.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 4. November 2011