

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Stb gegen die am 17.12.2010 ausgefertigten Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer 2008 und Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2009 und 09/2010, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren:

Strittig ist die Aufteilung pauschaler Menüpreise auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speisenumsätze und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeumsätze für das Jahr 2008 und die Voranmeldungszeiträume September 2009 und Dezember 2010.

Die Beschwerdeführerin betreibt in der Rechtsform einer GmbH als Lizenznehmerin einer Fastfood-Kette ein Restaurant. Der für die verkauften Menüs erzielte Preis war geringer als die Summe der Preise für die einzelnen Menübestandteile. Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde dazu festgestellt (s. Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, AbNr. ZZ):

Bei der vorzunehmenden Aufteilung der Erlöse aus Menüverkäufen in einen dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speiseanteil und einen dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeanteil sei der für Menüs gewährte Preisnachlass (also die Differenz zwischen dem Menüpreis und der Summe der Einzelpreise der Menübestandteile) „überproportional“ den Getränken zugeordnet worden. Der dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Anteil an den Erlösen aus Menüverkäufen habe sich dadurch zu hoch errechnet. Nach der Rechtsprechung des VwGH (Hinweis auf VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075, mit dem die Aufteilung der Menüerlöse in einem

vergleichbaren Fastfood-Restaurant zu beurteilen gewesen sei) habe die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten oder nach dem Marktwert zu erfolgen, wobei der einfacheren Methode der Vorzug zu geben sei. Die Beschwerdeführerin habe die Aufteilung teilweise an Hand der Einzelverkaufspreise und teilweise an Hand der Einstandspreise vorgenommen. Eine solche Mischmethode habe der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis als ungeeignet beurteilt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung scheide eine Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten im vorliegenden Fall schon deshalb aus, weil neben dem Wareneinsatz auch die anteiligen Gemeinkosten einzubeziehen wären. Deren exakte Ermittlung sei aber nicht möglich. Die Aufteilung des für Menüs bezahlten Pauschalentgeltes auf die Bemessungsgrundlagen für die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Menükomponenten sei nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise vorzunehmen.

Mit den am 17.12.2010 ausgefertigten Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2008 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2009 und 09/2010 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die gegen die angeführten Bescheide erhobene Berufung vom 07.01.2011 richtet sich *„gegen die Anwendung der linearen Methode bei der Aufteilung des Pauschalentgeltes für Menüs“*. Nach der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin sei die in den Jahren ab 2004 praktizierte Aufteilung *„auch im Lichte der zitierten VwGH-Entscheidung aus folgenden Überlegungen rechtskonform:“*

- Die gewählte Aufteilungsmethode sei zwar nicht linear. Jedoch gebe der VwGH in seinem Erkenntnis die lineare Kürzung nicht zwingend vor. Vielmehr sei laut VwGH bei vergleichbaren Aufteilungsmethoden die einfachstmögliche heranzuziehen. Dies ergebe sich aus der vom VwGH zitierten Judikatur des EuGH. Aus dieser Judikatur ergebe sich eindeutig, dass die Methode der linearen Kürzung nicht die einzig mögliche sei; sie sei eine von mehreren möglichen Methoden und sei (im Zweifel) gegenüber anderen Methoden zu bevorzugen, wenn sie für den Abgabepflichtigen einfacher sei.
- Die gewählte Aufteilungsmethode sei für das gegenständliche Unternehmen die einfachste im Sinne der Judikatur des VwGH und des EuGH. Das EDV System ermögliche es, den Preis pro Getränk einheitlich zu kalkulieren, an den Kunden zu kommunizieren und fix im System zu hinterlegen. Bei linearer Kürzung müssten verschiedene Getränkepreise berechnet und manuell aufgeteilt werden; des weiteren wäre die Erstellung ordnungsgemäßer Rechnungen aus dem System heraus nicht möglich.
- Die gewählte Aufteilungsmethode sei sachgerecht, da sie die wirtschaftliche Realität widerspiegle - der größere Teil des Preisnachlasses bei Menüs werde über das Getränk gegeben, weil hier die Aufschläge wesentlich höher seien und daher größere Preisnachlässe möglich seien als bei Speisen. Die Aufteilungsmethode sei auch nicht willkürlich, da der Getränkepreis im Menü anhand nachvollziehbarer Parameter kalkuliert und an den Kunden kommuniziert werde, womit dieser auch Teil der Vereinbarung mit dem Kunden sei.

In der Eingabe vom 04.12.2012 wurde vorgebracht, in der Berufung vom 07.01.2011 habe noch nicht *"auf die jüngste Entwicklung bei der Aufteilung der Menüentgelte"* eingegangen werden können, *"insbesondere auf die Vorgaben des EuGH und die Entscheidung des UFS Linz"*, was nunmehr nachgeholt werde. Seit 01.10.2003 kalkuliere die Beschwerdeführerin die Menüpreise auf der Basis eines einheitlichen Aufschlages auf die Kosten von Speisenkomponente einerseits und Getränkekomponente andererseits. Dabei seien neben den Einzelkosten auch die anteiligen Gemeinkosten berücksichtigt worden. Die so ermittelten Preise für die Speisen- und Getränkekomponenten seien der Aufteilung der Menüpreise zugrunde gelegt und an die Kunden fakturiert worden ("Kostenmethode"). Die Menüpreiskalkulation erfolge seit diesem Zeitpunkt so, dass seitens des Franchisegebers für die in den Restaurants angebotenen Produkte, d.h. auch für die Menüs, unverbindliche Richtpreise kalkuliert wurden. Die Kalkulation dieser Richtpreise erfolge jeweils unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Kostenstruktur aller österreichischen Betriebe des Franchisegebers. Bei der Kalkulation der Menüpreise würden die Produktionskosten der einzelnen Menükomponenten (*"insb. Wareneinsatz, die anteiligen Personalkosten, die anteilige Abschreibung, Finanzierungskosten, Energiekosten, Miete etc."*) ermittelt. Auf diese Kosten je Menükomponente werde sodann ein einheitlicher Aufschlag angewendet. Dessen Höhe richte sich einerseits nach den Marktgegebenheiten (z.B. Vermeidung der Überschreitung von Schwellenpreisen), andererseits werde ein gewisser Mindestaufschlag angestrebt, der für die Franchisenehmer einen angemessenen Gewinn sicherstellen solle. Erfahrungsgemäß sei davon auszugehen, dass die Kostenstruktur bei den österreichischen Betrieben des Franchisegebers sehr ähnlich sei. Dies ergebe sich insbesondere auch aus dem Franchisekonzept, das einen einheitlichen Marktauftritt in Österreich sicherstelle. So sei etwa auf Grund des gemeinsamen Einkaufes und der identen Rezeptur der Produkte der Wareneinsatz pro Produkt in jedem Betrieb gleich. Auch die übliche Schichtbesetzung, die Personalkosten, die Ausstattung der Betriebe etc. seien sehr ähnlich. Die auf dem Durchschnittsbetrieb aufgebaute Kalkulation sowie die empfohlenen Preise würden den Franchisenehmern vom Franchisegeber zur Verfügung gestellt. Bei jeder Änderung der Menüpreise erfolge eine neue Kalkulation. Jeder Franchisenehmer habe die Möglichkeit, die Kalkulation an die Verhältnisse seines Betriebes anzupassen und, wenn die eigene Kostenstruktur dies erforderlich mache oder wenn er am Markt höhere oder niedrigere Preise für erzielbar halte, andere als die empfohlenen Preise festzusetzen. Die Beschwerdeführerin habe von der Möglichkeit der Festsetzung abweichender Menüpreise nicht Gebrauch gemacht, da sich bei der Kalkulation unter Zugrundelegung der eigenen Kosten keine wesentlichen Abweichungen zur Kalkulation des Durchschnittsbetriebes ergeben hätten. Die auf Grund dieser Vorgangsweise ermittelte Preisaufteilung der Menüs in den Speisen- und Getränkeanteil sei an die Kunden durch Ausweis auf dem Kassabon kommuniziert und fakturiert worden. Diese Vorgangsweise entspreche den Vorgaben des EuGH 06.10.2005, C-291/03, My Travel. Nach dieser Entscheidung könne ein Unternehmen die Kostenmethode anwenden, wenn es nachweise, dass diese Methode der tatsächlichen

Struktur des Pauschalangebots exakt Rechnung trage. Dies habe auch der UFS in einem vergleichbaren Fall eines anderen Franchisenehmers entschieden (Hinweis auf RV/0102-L/05). Das von der Behörde herangezogene Erkenntnis VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075 sei im vorliegenden Fall hingegen nicht einschlägig, *"zumal in dem vom VwGH zu entscheidenden Fall die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode nicht gegeben waren (vgl. das Urteil des UFS Linz im fortgesetzten Verfahren, GZ RV/0036-L/10 vom 06.12.2010)"*.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 31.01.2012 zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die Beschwerde richtet sich auch gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2009 und 09/2010. In diesem Zusammenhang sei festgehalten, dass für 2009 und 2010 noch keine Jahresbescheide ergangen sind.

II. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist Franchisnehmerin einer Fastfoodkette. Sie verkaufte in ihrem Restaurant u.a. Menüs, bestehend aus einer Speise und einem Getränk. Der Preis für das Menü war niedriger als die Summe der Einzelpreise für die Menübestandteile (Speise, Getränk).

Die für Zwecke der Umsatzsteuer vorzunehmende Aufteilung der Erlöse aus Menüverkäufen hat die Beschwerdeführerin (im Beschwerdezeitraum) nach einer Mischmethode aus Einstandspreis und Einzelverkaufspreis vorgenommen.

Das Finanzamt hat diese Aufteilung den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung folgend in jenem Verhältnis vorgenommen, in dem die Einzelverkaufspreise der Menükomponenten zu einander stehen (lineare Methode) und stützte sich dabei auf VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075.

III. Erwägungen

1. Speisen und Getränk sind in diesem Fall selbständige Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen (Speisen 10 %, Getränke 20 %) unterliegen. Der von den Gästen für ein Menü bezahlte Pauschalpreis ist daher für Zwecke der Umsatzsteuer in einen dem Normalsteuersatz und einen dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Anteil aufzuteilen.

2. Im Erkenntnis VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075 hatte der Gerichtshof darüber abzusprechen, wie bei einem anderen Restaurant derselben Fastfoodkette das für Menüs bezahlte Pauschalentgelt aufzuteilen ist. Sachverhaltsmäßig hielt der VwGH fest, dass

die Kalkulation der Menüpreise und der Entgelte für die einzelnen Menükomponenten zunächst derart erfolgt sei, dass die Einzelverkaufspreise linear, also im selben prozentuellen Verhältnis gekürzt worden seien. Im Zusammenhang mit der Einführung einer Marketingstrategie zur Steigerung des Getränkeabsatzes und der Menüumsätze sei bei Getränken die Kalkulation insofern geändert worden, als die Preisermäßigung im Menü bei gleichbleibendem Gesamtpreis durch eine überproportionale Reduktion des Entgeltes für das Getränk erfolgt sei. Diese rein rechnerische Maßnahme sei den Kunden im Rahmen der genannten Marketingaktionen durch Kassenaufsteller und Hinweise auf den Speisekarten mitgeteilt worden.

Der Gerichtshof hat ausgehend von den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (Hinweis auf EuGH 22.10.1998, C-308/96, Madgett und Baldwin sowie EuGH 25.02.1999, C-349/96, Card Protection Plan) entschieden, dass die Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise (vom VwGH als *"lineare Methode"* bezeichnet) vorzunehmen sei, weil diese bereits fest stünden und keine eigene Kalkulation erforderlich sei. Hinzu komme, dass die herangezogene Mischmethode zwischen einer Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen und einer solchen nach Einstandspreisen *"keinesfalls als einfache Methode, darüber hinaus jedoch als mehr oder weniger willkürlich und als Methode für ähnlich gelagerte Fälle ungeeignet beurteilt werden"* müsse.

3. Die Beschwerdeführerin wendet ein, dieses Erkenntnis sei im gegenständlichen Verfahren nicht einschlägig, *"zumal in dem vom VwGH zu entscheidenden Fall die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode nicht gegeben waren (vgl. das Urteil des UFS Linz im fortgesetzten Verfahren, GZ RV/0036-L/10 vom 06.12.2010)"*.

Die Beschwerdeführerin führt nicht aus, unter welchen Voraussetzungen sie die Kostenmethode für anwendbar hält. Nach der verwiesenen UFS-Entscheidung wäre die Kostenmethode ausnahmsweise dann anwendbar, *"wenn der Marktwert nicht bekannt ist oder der im Menü fakturierte Preis derart errechnet wurde, dass auf die Kosten aller Komponenten ein einheitlicher Aufschlag verrechnet wurde"* (UFS 06.12.2010, RV/0036-L/10, Pkt. "4.4.4. Ausnahmefall Kostenmethode").

4. In der Berufung vom 07.01.2011 ist u.a. ausgeführt: *"Die Aufteilungsmethode unseres Mandanten ist sachgerecht, da sie die wirtschaftliche Realität widerspiegelt - der größere Teil des Preisnachlasses bei Menüs wird über das Getränk gegeben, weil hier die Aufschläge wesentlich höher sind und daher größere Preisnachlässe möglich sind als bei Speisen. ..."*

Demnach wurde auf die Kosten je Menükomponente kein einheitlicher Aufschlag angewendet. Das Vorbringen, der gegenständliche Fall unterscheide sich von jenem, der im VwGH-Erkenntnis vom 16.12.2009 zu beurteilen war hinsichtlich der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Kostenmethode, erweist sich insofern als unzutreffend.

Abweichend von der Berufung wird in der Eingabe vom 04.12.2012 zwar eingewendet, im Rahmen der Kalkulation sei auf die *"Kosten je Menükomponente ein einheitlicher Aufschlag angewendet"* worden. Diese Eingabe erfolgte (vgl. deren 1. Absatz), um *"auf die*

jüngste Entwicklung bei der Aufteilung der Menüentgelte" einzugehen, "insbesondere auf die Vorgaben des EuGH und die Entscheidung des UFS Linz". Das BFG geht davon aus, dass die Ausführungen in der Berufung vom 07.01.2011 zutreffend sind, wurden dort die unterschiedlichen Aufschläge doch ausdrücklich als Begründung dafür angeführt, dass der Preisnachlass für Menüs zum größeren Teil über das Getränk gewährt werde.

5. Es ist auch sonst nicht erkennbar, weshalb das zitierte VwGH-Erkenntnis hier nicht zu beachten sein sollte. Auch dort ist *"die Aufteilung der Bemessungsgrundlagen für Speisen und Getränke wesentlich vom Verhältnis der Einzelpreise abgewichen"* und nach einer Mischmethode erfolgt (vgl. auch die dem VwGH-Erkenntnis vorausgegangene Entscheidung UFS 06.12.2004, RV/0166-L/03). Im gegenständlichen Verfahren weist die Beschwerdeführerin selbst darauf hin, dass es sich bei ihrem Betrieb und dem Betrieb, der mit der VwGH-Entscheidung vom 16.12.2009 zu beurteilen war, um Schnellrestaurants derselben Fastfoodkette handelt. Auf Grund des Franchisekonzeptes, das einen einheitlichen Marktauftritt in Österreich sicherstelle, sei die Kostenstruktur bei den österreichischen Betrieben des Franchisegebers *"sehr ähnlich"*. Der gemeinsame Einkauf und die idente Rezeptur der Produkte führe zu gleichem Wareneinsatz in jedem Betrieb. Zudem weist die Beschwerdeführerin auf Übereinstimmungen bei der Schichtbesetzung, den Personalkosten, der Betriebsausstattung *"etc."* hin. Es ist nicht ersichtlich, dass sich der im gegenständlichen Verfahren zu beurteilende Sachverhalt von jenem, der dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrunde lag, unterscheiden würde.

6. Die im Erkenntnis VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075 getroffenen Aussagen sind somit im gegenständlichen Verfahren zu beachten. Die Aufteilung der Menüentgelte auf die Bemessungsgrundlagen für die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Komponenten ist nach der *"linaren Methode"* vorzunehmen. Eine andere Vorgangsweise ergibt sich auch nicht aus dem Urteil EuGH 06.10.2005, C-291/03, My Travel plc, auf das der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009 im übrigen gar nicht eingegangen ist.

7. Festgehalten sei auch, dass das Erkenntnis VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075 in der Literatur auf Zustimmung gestoßen ist (Pircher/Silvestri, "Umsatzsteuerproblematik bei Pauschalpreisen" in SWK 16/2010, S 574; Sarnthein, "Aufteilung von Pauschalpreisen für Leistungen mit unterschiedlichen Steuersätzen" in ÖStZ 2010, 104; Unterberger/Notter, "Doch nur eingeschränkte Privatautonomie bei der Aufteilung von Gesamtpreisen" in SWK 03/2011 S 96). Dagegen gilt nach Beiser die Preisbestimmungsautonomie der Unternehmer auch für die Aufteilung von Pauschalpreisen auf unterschiedlich zu besteuernde Leistungen (Beiser, "Pauschalpreise in der Umsatzsteuer" in SWK 36/2009, S 1006).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Über die hier strittige Frage der sachgerechten Aufteilung von Pauschalpreisen für Zwecke der Umsatzsteuer hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075 unter Bezugnahme auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (EuGH 22.10.1998, C-308/96, Madgett und Baldwin sowie EuGH 25.02.1999, C-349/96, Card Protection Plan) abgesprochen. Von dieser Rechtsprechung wird nicht abgewichen. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 3. Dezember 2015