



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/0102-L/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw (vormals Bwehemals), Anschrift, vertreten durch PZP Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4910 Ried, Am Burgfried 14, vom 20. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Walter Dax, vom 7. Juni 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 und die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für 11/2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Bw (in der Folge: Bw.) wurde festgestellt, dass diese ab August 2000 die Aufteilung der Entgelte für die verkauften Menüs, welche sich aus unterschiedlich zu besteuernden Komponenten zusammensetzte, änderte. Der Menüpreis war günstiger als die zusammengerechneten Einzelverkaufspreise der Komponenten. Aufgrund der von der Bw. vorgenommenen Entgeltaufteilung wurde der gesamte Preisvorteil beim Menü über einen reduzierten Getränkepreis gewährt, sodass sich die Preisreduktion ausschließlich

bei den mit 20 % zu versteuernden Getränken auswirkte. Die Bw. begründete diese Vorgangsweise gegenüber dem Prüfer damit, dass bei den Getränken der Rohaufschlag derart hoch sei, dass es möglich wäre, die Menüpreisreduktion über den Getränkepreis zu subventionieren. Nach Ansicht des Prüfers ermittelt sich aber das zu versteuernde Entgelt aus der Sicht des Konsumenten. Erwirbt er ein gegenüber der Summe der Einzelprodukte verbilligtes Menü, muss sich die Preisreduktion bei allen Komponenten gleichmäßig auswirken. Die Kalkulation des Unternehmers sei für den Erwerber ohne Belang. Aufgrund dieser Überlegungen des Prüfers ergab sich im Ergebnis eine Verschiebung von den 10 %igen Umsätzen zu den 20 %igen Umsätzen. Aus den Berechnungsgrundlagen im Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung ergibt sich, dass der Prüfer – vermutlich aus verwaltungsökonomischen Gründen – die gesamte Auswirkung aus der Verschiebung von den 10 %igen Umsätzen zu den 20 %igen Umsätzen des Jahres 2003 im Rahmen der Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2003 erfasst hat.

Im Übrigen wurde so vorgegangen, dass aufgrund der Preissituation im August 2000 pro verkauftem Kindermenü ein Betrag in Höhe von ATS 8,00 und bei den Normalmenüs ein Betrag in Höhe von ATS 11,00 anstelle bei den vergünstigt besteuerten Speisen bei den mit dem Normalsteuersatz (bzw. im Jahr 2000 mit dem 14 %igen Steuersatz) zu besteuern Speisen zum Ansatz kam.

Während der Schlussbesprechung stellte die Bw. den Antrag, dass die im Zeitraum von Juni 2000 bis 14. Dezember 2000 mit 14 % versteuerten Speise-Umsätze im sogenannten Drive-In Bereich mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % berücksichtigt werden sollten. Von der BP wurde dieser Antrag abgelehnt, da die Umsatzsteuer in Höhe von 14 % aufgrund der Rechnungslegung geschuldet werde. Der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt am 7. Juni 2004 die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2002 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2003.

In der gegen diese Bescheide am 20. Juni 2004 eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. zunächst gegen die Versteuerung der Umsätze im "Drive-In" - Bereich sowie der sogenannten "Take-Away" - Umsätze mit 14 %. Hinsichtlich dieses Berufungspunktes wurde der Amtspartei mitgeteilt, dass der UFS in diesem Berufungspunkt in einem völlig gleichgelagerten Fall der Berufung stattgegeben hätte. In der gegen diese UFS Entscheidung von der damaligen Amtspartei eingebrachten VwGH-Beschwerde führte das Finanzamt ausdrücklich aus, dass in diesem Punkt die Berufungsentscheidung nicht angefochten werde. Das nun zuständige Finanzamt wurde ersucht, mitzuteilen, ob auch in diesem Verfahren die Rechtsansicht des UFS seitens des Finanzamtes anerkannt werden könne. Das Finanzamt teilte daraufhin mit, dass die in der Vorentscheidung zum Ausdruck gekommene Rechtsansicht des UFS in dieser Frage

akzeptiert werden könne, wenn eine nachvollziehbare Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die einzelnen Umsatzbereiche (Drive-In, Take-Away, Restaurantkonsum) vorliege. Aufgrund dieses Berufungsantrages würden sich die 14 %igen Umsätze um ATS 15.766.364,07 vermindern und die 10 %igen Umsätze um ATS 16.339.685,90 erhöhen. Die Großbetriebsprüfung wurde im Rahmen des Ersuchens um ergänzende Ermittlungen auch ersucht, die Richtigkeit dieses Berufungsantrages zahlenmäßig zu überprüfen und zu erheben, ob die Trennung der einzelnen Umsatzbereiche nachvollziehbar ermittelt wurde. Auf Seite 8 des abschließenden Berichtes der GroßBP wird mitgeteilt, dass die bekannt gegebenen Zahlen nach durchgeföhrter Kontrolle schlüssig seien. Der Amtsvertreter teilte daraufhin telefonisch mit, dass die Rechtsansicht des UFS akzeptiert werden und analog dem Parallelfall vorgegangen werden könne.

Hinsichtlich der durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Aufteilung der 10 und 20 %igen Umsätze im Rahmen der Menüabgaben führte die Bw. zunächst aus, dass die Ermittlung der den einzelnen Menübestandteilen zuordenbaren Entgelte auf Basis einer Schätzung zu erfolgen habe. Dabei sei jene Methode zu wählen, die den tatsächlichen Gegebenheiten so nahe wie möglich komme. Nach Ansicht der Bw. sei eine überproportionale Zuordnung der Entgeltsminderung beim Menüverkauf gegenüber dem Verkauf von Einzelprodukten auf das Getränk als sachgerecht anzusehen. Die Restaurants der Bw. seien Speiserestaurants, in denen sich der typische Kunde vorrangig mit warmem Essen und Speisen, die er nur in Restaurants der hier betroffenen Kette erhalten könne, versorge. Das Getränk sei für den typischen Kunden dabei zweitrangig. Es hätte sich gezeigt, dass für einen Kunden bei einem Menü zu Vollpreisen kein Anreiz bestehe, zusätzlich ein Getränk zu kaufen, da er dieses zB. beim naheliegenden Einzelhandel wesentlich billiger bekomme. Ein typischer Kunde nehme entweder die Speisen mit oder halte sich nur sehr kurz im Lokal auf, sodass der Kunde nur ein geringes Bedürfnis an einem Getränk habe. Im Falle der "Take-Away" Umsätze sei dem Kunden ein Getränk eventuell sogar lästig, weil in den Restaurants der Bw. die Getränke nicht in Dosen verpackt sondern lediglich in einem Becher mit einem Deckel verkauft werden würden. Wenn ein solcher Kunde merke, dass er beim Kauf von zwei Speisenkomponenten lediglich ATS 5,00 mehr zu bezahlen hat, wenn er ein Getränk dazubestellt, sei er bereit ein derartiges Getränk im Rahmen des Menüs um ATS 5,00 zu bestellen. Diese Denkweise des Kunden hätte die Bw. gezielt dazu genutzt, in Zusammenhang mit einer Marketing-Aktion die Getränkepreise überproportional zu mindern. Dies sei auch deshalb leicht möglich gewesen, weil sich aufgrund der hohen Rohaufschläge bei Getränken auch bei sehr billigen Getränkeabgaben dennoch ein Ergebnisvorteil gegenüber einem Verkauf zu Vollpreisen ergebe. Ein Konsument, der essen möchte und bereit sei, den geforderten Normalpreis für diese Speisen zu bezahlen, würde sich eben auch ein Getränk dann zusätzlich leisten, wenn er

dieses Getränk billiger dazu bekommen könne. Jedenfalls sei bei den konkreten Menüs der Bw. eine gleichmäßige Preisreduktion bei allen Menübestandteilen aus mehreren Gründen nicht gerechtfertigt. So hätte das Getränk aus Sicht des Konsumenten wenig Wert und werde typischerweise nur aufgrund des günstigen Preises geordert. Überdies sei dem Konsumenten durchaus bekannt, dass die Spanne bei Getränken wesentlich höher sei als jene bei den Speisen. Der Konsument gehe daher von sich aus davon aus, dass der Unternehmer eher dort Preisnachlässe geben werde, wo es dem Unternehmer leichter falle.

Selbst wenn man aus der Sicht des Konsumenten beurteilen würde, was dieser bereit sei für die bestellten Menübestandteile aufzuwenden, wäre es für eine sachgerechte Aufteilung des Entgelts gerechtfertigt, die Entgeltsreduktion ausschließlich auf den Getränkeanteil zu beziehen oder zumindest dem Getränkeanteil eine weitaus höhere Preisreduktion als dem Speisenanteil zuzuordnen. Wie gezeigt worden sei, messe der Kunde nicht allen Menübestandteilen denselben Wert bei, weshalb eine lineare Preisreduktion zu keiner sachgerechten Schätzung im Sinne des § 184 BAO führen würde. Vielmehr sei die Preisreduktion überwiegend durch Verminderung des Getränkepreises herbeizuführen, da dies den unterschiedlichen Wertbeimessungen sowohl aus Sicht des Kunden als auch aus Sicht des Unternehmers Rechnung tragen würde.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung der beantragten Änderungen bringt die Bw. vor, dass bei der Berechnung des Nachzahlungsbetrages durch die Betriebsprüfung das Finanzamt fälschlicherweise davon ausgegangen sei, dass das Getränk jeweils um ATS 5,00 verkauft worden wäre. Dies stimme aber nur für den Zeitraum Juni 2000 bis Juni 2001. In den folgenden Jahren sei die Relation der Aufteilung der Umsätze zwischen Speisen und Getränken geändert und der 20 %ige Umsatzanteil erhöht worden.

Die Entscheidung über die Berufung der Bw. war mit Bescheid vom 7. November 2006 gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des beim VwGH zur GZ. 2008/15/0075 (ehemalige GZ. 2005/14/0003) schwebenden Verfahrens ausgesetzt worden.

Mit Eintragung im Firmenbuch vom 1. Oktober 2008 änderte die Bw ihre Firma in Bw.

In einem ergänzenden Schreiben vom 16. März 2010 brachte die Bw. vor, dass das mittlerweile ergangene VwGH-Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, Zl. 2008/15/0075, grundsätzlich auf den Sachverhalt bei der Bw. nicht anzuwenden sei. Der VwGH gehe in seiner Entscheidung davon aus, dass ein gemeinsam gewollter Preis für die Menükomponenten nicht eindeutig vereinbart worden sei und somit ein Gesamtentgelt vorliege, welches aufzuteilen wäre. Im konkreten Fall liege aber eine Preisvereinbarung für das Menügetränk vor, sodass ein anderer Sachverhalt, als in jenem Fall, den der VwGH

entschied, vorliege. Bei vielen Unternehmen in den Kategorien Fastfood, Zustelldienste, Kioske, aber auch im klassischen Restaurantbereich werde versucht, durch stark vergünstigte oder sogar kostenlose Getränke zusätzliche Gäste anzulocken und so wiederum den Speisenumsatz zu erhöhen. Wenn das Getränk zu einem Preis angeboten werde, der dem Unternehmer noch einen entsprechenden Rohaufschlag liefere, ergebe sich aus der durch das Angebot bedingten Erhöhung des Getränkeumsatzes ein wesentlicher Zusatzeffekt. Auch der Lebensmittelhandel sei mittlerweile dazu übergegangen, im Rahmen von Kombi-Paketen das Getränk zu sehr attraktiven Preisen anzubieten. Die Kunden würden sich mittlerweile stark vergünstigte Getränkepreise generell erwarten. Die Gäste würden das Restaurant der Bw. in erster Linie wegen der für diese Restaurants typischen Speisen betreten. Für diese Speisen sei der Kunde bereit, einen bestimmten Preis, den Einzelverkaufspreis, zu bezahlen. Der Kunde erwarte sich dann zusätzlich eher ein preisreduziertes Getränk als preisreduzierte Speisen. Die Speisen sind in der Reihenfolge der für den Kunden wesentliche Teil und würden damit auch den wertbestimmenden Bestandteil der Bestellung darstellen. Überdies wird der Aufwand der Speisenherstellung höher eingestuft als das Ausschenken eines Getränkens. Würden nun zwei Anbieter ein für den Kunden relativ gleichwertiges Hauptprodukt anbieten, würde sich der Kunde tendenziell für jenes Angebot entscheiden, wo er noch ein Getränk zu einem günstigen Preis dazu bekomme. Die Preisreduktion beim Hauptprodukt wäre eine wesentlich schlechtere Kundenbotschaft gewesen, da ein billigerer Speisenpreis auch schlechtere Qualität und/oder geringere Menge der Speisen suggeriere. Aus diesen Gründen hätte man sich im Laufe des Jahres 2000 entschieden, das Getränk im Menü so kostengünstig wie möglich anzubieten. Damit sei auch eine wesentliche Umsatzsteigerung erzielbar gewesen. Eine lineare Reduktion aller Preiskomponenten im Menü hätte hingegen im bestehenden Marktumfeld kein ausreichend attraktives Kundenangebot dargestellt. Ein reduzierter Getränkepreis werde von den Kunden nämlich nur dann als attraktiv wahrgenommen, wenn er einerseits deutlich unter dem Normalpreis liege und andererseits auch im Marktumfeld günstiger sei als entsprechende Angebote der Konkurrenz.

Im Rahmen einer Marketing-Aktion wurde gegenüber den Kunden der Getränkepreis auch kommuniziert, sodass eine Preisvereinbarung bezüglich des Getränkens zustande gekommen wäre. Dem Kunden sei auf den Standard-Speisekarten mitgeteilt worden, dass er bei Kauf des Menüs den Preisvorteil über das Getränk erhalte. Weiters wurden die Konsumenten durch schriftliche Aushänge sowie mittels Plexiglasaufstellern und durch Überkopftafeln im Counter-Bereich auf die Preisreduktion der Getränke bei Kauf eines Menüs aufmerksam gemacht. So sei der Menügetränkepreis 0,4 l im Jahr 2000 mit ATS 5,00 (ab 1.7.2001 mit ATS 6,00) und der Menügetränkepreis 0,5 l mit ATS 6,00 (2001: ATS 8,00) beworben worden. Auch auf dem Kassa-Bon sei der Speise- und Getränkepreis getrennt ausgewiesen worden. Darüber hinaus

seien Kunden, die nur Speisen bestellen wollten, vom Verkaufspersonal aktiv darauf hingewiesen worden, dass ein Getränk im Rahmen eines Menüs vergünstigt zu den angeführten Schilling-Preisen abgegeben werde. Somit sei der für das Menügetränk zu zahlende Betrag zwischen dem Käufer und dem Verkäufer ausdrücklich vereinbart gewesen, sodass keine Notwendigkeit bestehe, das Menüentgelt aufzuteilen.

Maßgeblich für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage sei jener Wert, den die beteiligten Parteien der Leistung beimessen würden. Nicht entscheidend sei für die Bestimmung des Wertes ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert. Der Preis, auf den sich die beteiligten Parteien einigen, unterliege der Privatautonomie der Beteiligten. Einem Unternehmer stehe es frei, die Preise für seine Leistungen zu bestimmen. Einem Kunden stehe es frei, sich zu entscheiden, die Leistung für diesen Preis in Anspruch zu nehmen. Das Umsatzsteuergesetz verlange keine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung, weshalb grundsätzlich auch keine Fremdvergleichsgrundsätze zu beachten seien. Ein von den Leistungsaustauschpartnern vereinbartes Entgelt sei daher auch dann als tatsächlich zu bezahlende Gegenleistung zu besteuern, wenn diese Gegenleistung zB. unter dem Selbstkostenpreis liegen würde. Die Bw. hätte aus den bereits dargestellten Marketing-Überlegungen die Menügetränke zu einem günstigen Preis angeboten, um dadurch zusätzliche Kunden gewinnen zu können. Wie durch die Umsatzsteigerung belegt worden sei, hätten viele Kunden gerade deshalb bei der Bw. konsumiert, weil ihnen zusätzlich ein günstiges Getränk angeboten worden wäre.

Somit sei zwischen den Kunden und der Bw. eine von beiden Seiten genau so gewollte Preisvereinbarung hinsichtlich des Menübestandteiles Getränk zustande gekommen. Hätten aber Leistungsaustauschpartner die Preise ausdrücklich vereinbart, so sei diese Aufteilung im Sinne der subjektiven Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung umsatzsteuerlich maßgeblich. Da kein Missbrauchsfall vorliege, wäre ein Abweichen von der Parteienvereinbarung nicht möglich.

Für den Fall, dass man doch von einem aufzuteilenden Gesamtentgelt ausgehe, weise man darauf hin, dass der VwGH in seiner Entscheidung mangels anderer Informationen davon ausgegangen sei, dass die lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise für den Unternehmer die einfachere Methode sei. Tatsächlich sei dies jedoch nicht zutreffend. Im EDV Kassen-System der Bw. gebe es für jede Menügetränkegröße nur einen einheitlichen Preis, der in diesem Kassen-System hinterlegt sei. Bei der Methode der linearen Kürzung müsse hingegen für jede Menükombination der Getränkepreis gesondert errechnet werden. Es würden sich je nach bestelltem Menü unterschiedliche Getränkepreise ergeben. Diese könnten aber im EDV Kassen-System nicht abgebildet werden. Aufgrund der Vielzahl der möglichen Kombinationen

wäre es technisch nicht möglich, für jede Kombination einen eigenen Getränkepreis zu hinterlegen. Im EDV Kassen-System könnte somit zunächst einmal nur ein vorläufiger Preis erfasst werden. Um in der Lage zu sein, die korrekte Umsatzsteuerschuld zu ermitteln, müsste am jeweiligen Monatsende manuell errechnet werden, welche Menüs verkauft worden wären und eine Umrechnung des vorläufigen Preises in die jeweils, nach der linearen Methode ermittelten Menügetränkepreise erfolgen. Überdies wäre monatlich eine manuelle Übertragung in eine Excel-Datei erforderlich. Auch eine Erstellung von ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne des § 11 UStG aus dem System heraus sei aus diesen Gründen nicht möglich. Die Methode der linearen Kürzung sei jedenfalls in der Praxis so arbeitsaufwendig, dass sie dem Unternehmer nicht zumutbar sei.

Dem gegenüber wäre eine Methode, bei welcher ausgehend von den Materialkosten des Getränks unter Anwendung eines marktüblichen Aufschlags der Menüpreis für das Getränk ermittelt und für alle Menükombinationen ein einheitlicher Preis für die jeweilige Getränkemenge fix im Kassen-System hinterlegt werde, die bei weitem einfachere und auch weniger fehleranfällige Variante. Sie erfordere nämlich immer nur dann eine Neukalkulation, wenn sich die Getränkeinstandspreise ändern, was erfahrungsgemäß nur einmal pro Jahr der Fall sei. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Methode der linearen Kürzung im konkreten Fall weder dem Willen der Parteien noch dem tatsächlichen kalkulatorischen Aufbau des Menüs entspreche.

Vorgelegt wurde auch eine schlecht lesbare Kopie eines Fotos, auf dem angeblich auf einer Überkopftafel ersichtlich sein soll, dass die Kunden auf den stark vergünstigten Getränkepreis im Menü hingewiesen worden wären. Diese angebliche Aufschrift auf der Überkopftafel kann allerdings auf dem kopierten Foto nicht entziffert werden. Weiters wurde vorgelegt die Kopie eines Kassa-Bons, auf dem die gesonderte Fakturierung der Speisen und Getränke ersichtlich ist.

Seitens des UFS erging mit Schreiben vom 7. September 2010 ein Fragenvorhalt an die Bw. Darin wurde zunächst einmal versucht abzuklären, ob auch nach Ansicht der Bw. der Prüfer bei der ursprünglichen Betriebsprüfung die gesamte Feststellung für den Zeitraum Jänner bis November/2003 in die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für November 2003 einfließen ließ. Falls diese Vorgangsweise auch nach Ansicht der Bw. unrichtig sei, mögen bitte die tatsächlichen Bemessungsgrundlagen für November 2003 mitgeteilt werden.

Da die BP offensichtlich der Meinung gewesen sei, dass bis Juli 2000 die Einzelverkaufspreise im Menü linear gekürzt gewesen seien, möge mitgeteilt und rechnerisch dargestellt werden, wie von Jänner bis August 2000 die Menüentgelte aufgeteilt wurden.

Hinsichtlich der behaupteten Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich des Getränkes müsste eine Preisvereinbarung nachgewiesen werden, die über jene, die der VwGH-Entscheidung vom 16. Dezember 2009 zugrunde lag, hinausgehe. Denn bei den in diesem Verfahren maßgeblichen Vereinbarungen hielt der VwGH nur die Aufteilung eines Gesamtentgeltes für strittig. Es müsste somit klar nachgewiesen werden, dass keine Bewerbung des Gesamtmenüs vorliege, sondern tatsächlich eine gesonderte Preisvereinbarung gegeben sei. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn eine Bestellung aufgrund der erfolgten Preishinweise in etwa so aussehen würde, dass der Kunde zwei Speisenkomponenten und gezielt das Getränk um den angegebenen vergünstigten Preis bestellen kann und er nicht ein Menü zu einem bestimmten Gesamtentgelt bestellen würde. Nach den bisher durch die Bw. getroffenen Darstellungen könnte nicht eindeutig nachvollzogen werden, dass der Kunde tatsächlich das überproportional verbilligte Getränk erwerben will. Genauso gut könne unterstellt werden, dass er einfach nur das Gesamtmenü gegen das Gesamtentgelt erwerben möchte. Die Bw. führe in ihrer Berufung selbst aus, dass es sich bei der Mitteilung des günstigen Getränkepreises um eine "Werbelinie" für das Menü gehandelt hätte. Hinsichtlich der im Ergänzungsschreiben vom 16. März 2010 behaupteten Überkopftafeln sowie bezüglich der Plexiglasaufsteller und deren jeweilige Botschaft möge anhand lesbarer Bilder oder dergleichen deren Inhalt nachgewiesen werden. Im Übrigen wurde der Bw. mitgeteilt, dass der UFS ohnehin sachverhaltsmäßig davon ausgehe, dass den Kunden mitgeteilt worden sei, dass sie bei Kauf eines Menüs ein verbilligtes Getränk erhalten würden. Der UFS gehe auch davon aus, dass den Kunden genaue "Statt-Preise" mitgeteilt worden seien. Allerdings handle es sich nach Ansicht des UFS um Mitteilungen, die das Gesamtpaket Menü attraktiver erscheinen lassen sollten. Eine andere Sachlage würde sich lediglich dann ergeben, wenn den Kunden nicht Menüs mit einem Getränk angeboten worden wären sondern diese tatsächlich die Möglichkeit gehabt hätten, beim Kauf zweier Speisenkomponenten zum Einzelverkaufspreis das vergünstigte Getränk zusätzlich zu erwerben oder dies auch zu unterlassen.

Hinsichtlich der Darstellung der Bw., dass bereits in den berufungsgegenständlichen Jahren für ein Getränk im Menü ein anderer Marktpreis üblich gewesen sei als der vom VwGH unterstellte linear gekürzte Einzelverkaufspreis wäre die Vorlage von Beweisen erforderlich. Grundsätzlich hätte nach Ansicht des Referenten in diesen Jahren ein Menü noch kein Getränk umfasst. Es wäre somit nachzuweisen, dass beim Kauf mehrerer Speisenkomponenten die Preisermäßigung nur über den Kauf eines stark vergünstigten Getränkes gewährt worden wäre.

Für den Fall dass die Bw. der Ansicht sei, dass sie die Kostenmethode im Sinn der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "MyTravel plc" anwenden könne, wurde sie vom UFS ersucht, für jene Zeiträume die dort genannten Voraussetzungen nachzuweisen

(Möglichkeit der Ermittlung sämtlicher Kosten, einheitlicher Aufschlag bei den Menükomponenten, Fakturierung bzw. Kommunizierung dieser so ermittelten Preise).

Für jene Veranlagungszeiträume in denen die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode nicht erfüllt wären, müsste die Aufteilung nach den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen im Sinne der Entscheidung des VwGH erfolgen. Die Bw. wurde um Stellungnahme zu der Möglichkeit ersucht, nach der auch nach Ansicht des UFS ein Ansatz eines gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlages nach dem Vorschlag des Betriebsprüfers in seinem Bericht in Frage käme.

Hinsichtlich der Ausführungen der Bw. im ergänzenden Schriftsatz betreffend die Einfachheit der Methode wurde auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "MyTravel plc" verwiesen, nach der es auf die Einfachheit im Einzelfall gar nicht ankomme.

Weiters sei nach Ansicht des UFS zu unterstellen, dass der Unternehmer – entsprechend der Rechtsansicht des VwGH – einen nach den technischen Möglichkeiten ermittelten durchschnittlichen Näherungswert als Fixwert für jede Getränkegröße der Tastatur hinterlegen hätte müssen. Bei dieser Vorgangsweise wäre genauso wie bei Hinterlegung mit dem stark gekürzten Getränkepreis eine Fakturierung und Verbuchung möglich gewesen. So wäre aber im Sinne der VwGH-Rechtsprechung der linear gekürzte Getränke-Einzelverkaufspreis zumindest näherungsweise der Tastatur hinterlegt gewesen.

Im Schreiben vom 1. Oktober 2010 beantragte die Bw. für den Fall, dass ihre Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzung November 2003 inhaltlich abgewiesen wird, dass zumindest dann in eventu ein Rechenfehler der BP korrigiert werden müsse. Einerseits dürften tatsächlich nur die Beträge, die in den Monat November 2003 gehören, zum Ansatz kommen. Weiters sei die BP von zu niedrigen Verkaufspreisen des Getränkes im Menü ausgegangen. Tatsächlich seien die Getränke ab 1. Oktober 2003 im Menü wesentlich teurer zum Ansatz gekommen, sodass sich die Differenz zu dem von der BP zum Ansatz gelangten linear gekürzten Einzelverkaufspreises des Getränkes und somit auch die Verschiebung von den 10 %igen zu den 20 %igen Umsätzen verringern müsse.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 1. Oktober 2010 teilte die Bw. hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuerfestsetzung November 2003 mit, dass diese ihrer Ansicht nach entsprechend der eingereichten UVA für den November/2003 anzusetzen wären. Die Voraussetzungen der "Kostenmethode im Sinne der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache MyTravel" seien erfüllt. Die Getränkepreise ab Oktober 2003 seien nach Maßgabe der Kalkulation unter Anwendung eines einheitlichen Aufschlages festgesetzt worden. Hinsichtlich der Möglichkeit einer entsprechenden Kostenrechnung verwies die Bw. auf den

Bericht der GroßBP im UFS Parallelverfahren, nachdem es in jedem ordnungsgemäß geführten Rechenwerk möglich sei, die Gemeinkosten zu ermitteln. Zu beachten sei allerdings, dass die Ermittlung der Menüpreise nicht auf Basis der konkreten Kosten des einzelnen Restaurants ermittelt worden wären, sondern auf Basis eines Durchschnittsrestaurants. Aufgrund der vergleichbaren Kostenstruktur der Restaurants ergeben sich jedoch gegenüber einer individuellen Kostenkalkulation keine nennenswerten Unterschiede. In der Anlage dieses Schreibens wurde die Menükalkulation für 2003 vorgelegt. Des Weiteren enthält das Schreiben weitere Hinweise auf die durchgeführte Kalkulation sowie auf die Erteilung der Belege, wie sie vom EuGH für die Durchführung der Kostenmethode nach Ansicht des Referenten des UFS gefordert wird. Nach Ansicht der Bw. wären die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode für den berufungsgegenständlichen Zeitraum November/2003 jedenfalls erfüllt. Ferner wurde in diesem Schreiben auch mitgeteilt, dass in den Zeiträumen bis 2002 die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Kostenmethode nicht erfüllt seien. In diesen Zeiträumen sei aber nach Ansicht der Bw. die Preisvereinbarungen zwischen der Bw. und ihren Kunden für die Aufteilung maßgeblich. In eventu könne auch eine Aufteilung nach dem Marktpreis erfolgen, wobei der Marktpreis für Getränke im Menü nicht den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen entspreche, sondern wie noch zu zeigen sein werde, sei der Marktpreis von Getränken im Menü in den berufungsgegenständlichen Jahren bereits wesentlich geringer anzusetzen. Es könnten nämlich aus den heutigen Gegebenheiten Rückschlüsse auf die damaligen Marktpreise gezogen werden. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung sei jener Sachverhalt der Abgabenfestsetzung zugrunde zu legen, für den die höchste Wahrscheinlichkeit spreche. Es sei davon auszugehen, dass eine Preisreduktion bzw. die kostenlose Abgabe von Getränken bei Kauf mehrerer Komponenten nicht eine Erfindung der Bw. gewesen sei sondern schon früher praktiziert worden wäre. Keinesfalls könnten die Einzelverkaufspreise der Bw. für Getränke als Basis für die Ermittlung des Marktwertes des Getränktes im Menü herangezogen werden, da diese besonders hoch gehalten worden seien, um möglichst wenige "reine" Getränke-Kunden anzusprechen. Es gebe daher auch kaum Kunden, die nur ein Getränk bei der Bw. konsumiert hätten. Nach den Mitteilungen des Getränkelieferanten der Bw. liegen die Getränkepreise bei den Konkurrenten der Bw. in etwa um 10 bis 25 % günstiger, im Einzelhandel wäre der Getränkepreis sogar um 50 % niedriger. Weiters wurden eine Reihe von Nachweisen vorgelegt, nach denen es heute unzählige Angebote für vergünstigte Getränke im Menü gebe. Es könnten heute bei der Bestellung von Speisen Getränke nicht nur vergünstigt, sondern sogar gratis erhalten werden. Diesbezüglich sei davon auszugehen, dass die Marktsituation in den berufungsgegenständlichen Jahren zumindest annähernd vergleichbar gewesen sei. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass sich innerhalb relativ weniger Jahre die Marktsituation

grundlegend geändert hätte. Auch bei den unmittelbar konkurrierenden Systemgastronomen werde das Getränk im Menü zwischen 10 Cent und 1,00 Euro angeboten. Als Beweis für letztere Aussage wurden Kassa-Bons von Konkurrenten vorgelegt. Die vorgelegten Belege würden nach Ansicht der Bw. klar belegen, dass der Marktpreis von Getränken im Menü wesentlich niedriger sei als er sich bei Anwendung der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise ergebe. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass der Marktpreis des Getränks im Menü sich als Differenz zwischen dem Preis der Speisen und dem Gesamtpreis der Menüs ergebe. Selbst wenn man davon ausgehe, dass ein Teil der Preisreduktion auf die Speisenkomponenten entfallen würde, sei nach Ansicht der Bw. von einem Marktpreis der Getränke in Höhe von höchstens 50 % der Einzelverkaufspreise auszugehen.

In dem Schreiben vom 1. Oktober 2010 wurde weiters auch der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen. Ergänzend dazu wurde mit 18. November 2010 auch der Antrag auf Senatszuständigkeit zurückgenommen.

Hinsichtlich der Menüaufteilung von Jänner bis August 2000 wurde mitgeteilt, dass in diesem Zeitraum der Getränkepreis ausgehend vom umsatzstärksten Menü durch eine annähernd lineare Kürzung des Getränke-Einzelverkaufspreises ermittelt worden sei. Die so ermittelten Getränkepreise seien dann bei allen Menüs angewendet worden. So hätte sich für ein 0,4 l Getränk im genannten Zeitraum ein Preis von ATS 15,00 ergeben. Bei korrekter linearer Kürzung der Einzelpreise hätte sich beim Getränk ein Preis von ATS 16,00 ergeben.

Generell sei im Zusammenhang mit der Aufteilung des Menüentgeltes zwischen dem Zeitraum 2000 bis 2002 einerseits und dem Zeitraum November 2003 andererseits zu unterscheiden. Im erstgenannten Zeitraum sei den Kunden bei Kauf von zwei Speisenkomponenten ein Getränk zu einem reduzierten Preis angeboten worden. Dieser reduzierte Getränkepreis im Menü sei den Kunden explizit kommuniziert worden. Dies sei mit den sogenannten Aufstellern erfolgt. In der Anlage wurden derartige Beispiele in Kopie dem UFS übermittelt. Aus diesen ergibt sich neben dem Preis für das Gesamtmenü der Preis der Getränke im Rahmen des jeweiligen Menüs. So wird beispielsweise für das mittlere Menü ein Preis von € 4,50 und der Preis für das darin enthaltene 0,4 l Getränk mit 0,69 angegeben. Zusätzlich sei auf den Speisekarten der Hinweis erfolgt, dass "beim Kauf eines Menüs der Preisvorteil über das Getränk gegeben" werde. Zusätzlich hätte das Verkaufspersonal die Anweisung gehabt, Kunden beim Kauf von zwei Speisenkomponenten auf die Möglichkeit des zusätzlichen Bezuges eines Getränkes hinzuweisen. Diese Vorgangsweise sei in den Mitarbeiterhandbüchern festgehalten worden bzw. hätte es auch Erinnerungen in Form von Piktogrammen hinter den Kassen gegeben. Aus der vorgelegten Kopie einer Seite dieses Mitarbeiterhandbuches ergibt sich, dass das Personal die Kunden bei deren Bestellung etwa

fragen sollten, ob sie nicht eine größere Einheit der bestellten Komponente konsumieren möchten. Ferner sollte das Personal immer ein Menü vorschlagen, welches mehr beinhaltet als die Einzelbestellung. Eine derartige Frage sollte etwa in die Richtung gehen, dass der Kunde gefragt wird, ob er nicht die jeweils bestellte Speisenkomponente im Rahmen eines Gesamtmenüs möchte.

Des Weiteren wurde als Beweis für den Inhalt der so genannten Piktogramme ein Foto eines solchen vorgelegt. Aus diesem Bild ergibt sich, dass das Personal bei jedem Kauf den Gast befragen sollte, ob er nicht ein Erfrischungsgetränk oder Pommes frites zu seinem gewählten Produkt zusätzlich haben möchte.

Ferner sei nach Ansicht der Bw. davon auszugehen, dass sehr viele Kunden die Einzelpreise der Hauptkomponenten kennen und daher der günstige Getränkepreis diese zur Bestellung des Getränkes zusätzlich als Menü anrege. Der kommunizierte Preis stelle den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert der Gegenleistung dar.

Der Konsument könne jederzeit entscheiden, ob er zwei Komponenten zu ihm deutlich kommunizierten und bekannten Preisen erwerben möchte oder zusätzlich ein Getränk, in welchem Fall er nur das Menü bestellen müsse.

Ab Oktober 2003 und somit auch im berufungsgegenständlichen Zeitraum November 2003 sei die Vorgangsweise dann geändert worden. Es sei nun der Gesamtpreis des Menüs ausgehend von den Kosten und einem einheitlichen Aufschlag auf die einzelnen Menükomponenten kalkuliert worden. Der so für das umsatzstärkste Menü ermittelte Getränkepreis sei auch an die Kunden kommuniziert und fakturiert worden. Im Unterschied zum Zeitraum 2000 bis 2002 sei daher nicht die gesamte Preisreduktion dem Getränk zugeschlagen worden, sondern es sei auf Basis der genannten Kalkulation der Menüpreis auf Speisen und Getränke aufgeteilt worden.

Nochmals betonte die Bw., dass durch das Angebot des günstigen Getränkes im Menü der Verkauf von Speisen hätte gefördert werden sollen. Dies ändere jedoch nichts daran, dass es für das Getränk eine Einzelpreisvereinbarung gegeben hätte, zumal der Kunde die Möglichkeit gehabt hätte, sich nicht für das günstige Getränk zu entscheiden und nur die Speisen zu konsumieren.

Hinsichtlich der Einfachheit der Methode stimmte die Bw. den Ausführungen des UFS im Vorhalt zu.

Abschließend wies die Bw. noch darauf hin, dass sich bei der Berechnung durch die Betriebsprüfung insofern ein Fehler ergeben hätte, dass die Verhältnisse zwischen August und

Dezember 2000 auf den gesamten Prüfungszeitraum angewandt bzw. unterstellt worden seien.

Am 14. Oktober 2010 erging an die GroßBP ein Ersuchen um Durchführung erforderlicher Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens. Die GroßBP wurde darin ersucht, dass der/die letztlich betraute PrüferIn mit dem Referenten des UFS Kontakt aufnehmen möge, damit die konkret erforderlichen Prüfungsmaßnahmen besprochen und vorhandene Unterlagen übergeben werden könnten.

Festgehalten wird auch, dass zwischen den Parteien und dem UFS Einvernehmen darüber besteht, dass Erkenntnisse aus dem Parallelverfahren (RV/0036-L/10) mit nahezu identem Sachverhalt auch hier verwertet werden können und nicht neuerlich diesbezügliche Erhebungen durchgeführt werden müssen. Ebenso sollte das einschlägige Vorbringen der Parteien auch in diesem Verfahren gewürdigt werden. Der steuerliche Vertreter der Bw, der auch im Parallelverfahren Parteienvertreter ist, stimmte dieser Vorgangsweise ausdrücklich zu.

Ergänzend wurde bei der Wirtschaftskammer Oberösterreich (WKOÖ) nachgefragt, ob es in den berufungsgegenständlichen Jahren üblich gewesen wäre, dass in der Gastronomie beim Kauf eines vergünstigten Menüs der Preisvorteil über das Getränk gewährt, und dass dabei auf einen besonders günstigen Getränkepreis hingewiesen worden wäre.

Aufgrund großen Zeitmangels des für derartige Fragen zuständigen Organs der WKOÖ wurden die gestellten Fragen telefonisch beantwortet. Nach den erhaltenen Auskünften hätte man weder in den betroffenen Zeiträumen noch könnte man heute davon ausgehen, dass bei Menüs der Preisvorteil über das Getränk gewährt werde. Das Anbieten eines Getränk im Rahmen eines Menüs stelle die Ausnahme dar. Von den wenigen Fällen, bei denen ein Menü mit Getränk angeboten wird, würden ca. 80% einen verbilligten Gesamtpreis anführen und nur 20% das Menü mit einem verbilligten Getränkepreis bewerben. Die verbilligte Abgabe von Getränken sei von Wirten grundsätzlich nicht gewollt, da diese als „Gewinnbringer“ benötigt werden würden. Lediglich dort, wo sich Wirte aus regionalen Gründen dazu gezwungen sehen würden, würden sie verbilligte Getränke anbieten bzw. ihr Menü mit einem verbilligten Getränk bewerben. Derartige regionale Gründe würden etwa vorliegen, wenn sich in der Nähe ein Kauf- oder Möbelhaus mit verbilligten Speise- und Getränkeangeboten oder ein Restaurant einer Fast-Food-Kette befinden würde.

Diese Auskunft wurde dem steuerlichen Vertreter mit Mail vom 28. Oktober 2010 vorgehalten. Eine Stellungnahme dazu erfolgte nicht.

Nach dem seitens der Großbetriebsprüfung der für die ergänzenden Erhebungen zuständige Prüfer namhaft gemacht worden war, wurden diesem per 27. Oktober 2010 von der Bw.

vorgelegte Original-Belege sowie der gesamte UFS-Akt zur Einsicht übermittelt. Ergänzend wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass nach Auskunft der Bw. im Zeitraum 2000 bis 2002 die Voraussetzungen für die Kostenmethode nicht gegeben seien, sodass das vorliegende Gesamtentgelt im Sinne der Rechtsansicht des VwGH nach der Marktwertmethode aufgeteilt werden müsse. Dabei schließe sich der Referent auch in diesem Fall der vom Prüfer in seinem Bericht beim Parallelverfahren vertretenen Ansicht an, nach der die Methode nach dem gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlag zur Ermittlung der linear gekürzten Einzelverkaufspreise angewandt werden müsste. Vom Prüfer seien somit im Rahmen der ergänzenden Erhebungen die Bemessungsgrundlagen für die betreffenden Zeiträume in diesem Sinn neu zu ermitteln.

Hinsichtlich des Berufungszeitraumes November 2003 sei seitens des Prüfers zunächst zu beachten, dass hier seitens der Betriebsprüfung vermutlich aus verwaltungsökonomischen Gründen gewisse Zusammenfassungen für den Zeitraum 1-11/2003 in der Umsatzsteuerfestsetzung für November 2003 erfasst worden seien. Im Berufungsverfahren sollten nur die Bemessungsgrundlagen für den Zeitraum November 2003 erfasst werden.

Da nach den Angaben der Bw. für diesen Zeitraum die Voraussetzungen der so genannten Kostenmethode im Sinne der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache "MyTravel plc" erfüllt seien, müssten für diesen Zeitraum diese Voraussetzungen entsprechend geprüft werden. Konkret sei vom Prüfer zu erheben, ob der Preis der Menükomponenten in der Form ermittelt worden sei, dass auf die Gesamtkosten der Komponenten ein einheitlicher Aufschlag angewandt wurde. Hinsichtlich der rechnerischen Exaktheit sei dabei zu berücksichtigen, dass die Berechnung die Struktur des Angebotes im Unternehmen widerspiegeln müsse und willkürliche Preisfestsetzungen durch den Unternehmer hintangehalten werden müssten. Wenn diese Kriterien grundsätzlich eingehalten würden, könne nach Ansicht des Referenten trotz geringfügiger rechnerischer und aus wirtschaftlichen Gründen erfolgter Abweichungen (zB. Rundungen) dennoch an der Kostenmethode festgehalten werden.

Zweitens müsse dieser so ermittelte Preis auch der fakturierte Preis sein, nur dann rechtfertige der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nach der Rechtsprechung des EuGH das Abgehen von der Marktwertmethode. Geringfügige Abweichungen könnten nach Ansicht des Referenten zB. im Interesse einer einheitlichen Preisgestaltung in der gesamten Restaurantkette in Kauf genommen werden. Allerdings sei zu beachten, dass sich die von der Bw. vorgelegten Unterlagen auf einen Durchschnittsbetrieb der Restaurantkette beziehen würden. Die Voraussetzungen für die Kostenmethode müssten aber bei jedem Unternehmen für sich nachgewiesen werden und könnten nicht durch den Nachweis eines Durchschnittsbetriebes ersetzt werden.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit des 14%igen Steuersatzes im Jahr 2000 wurde der Prüfer um ergänzende Erhebungen dahingehend ersucht, dass festgestellt werden möge, ob die Bemessungsgrundlagen für die einzelnen Bereiche (Take-away, Drive-in, Restaurant) nachvollziehbar ermittelt worden seien.

Dieses an den Prüfer gerichtete ergänzende Schreiben wurde zur Information und zur Vorbereitung der Unterstützung des Prüfers dem steuerlichen Vertreter der Bw. per Mail übermittelt.

Mit Mail vom 2. Dezember 2010 ersuchte der Referent des UFS den Prüfer, er möge insbesondere auch die in der Literatur vertretene Ansicht, dass die Gemeinkosten nicht sachgerecht zugeteilt werden könnten, bei seinen Erhebungen berücksichtigen und gegebenenfalls verifizieren.

Seitens des Prüfers der GroßBP wurde am 20. Dezember 2010 der Bericht hinsichtlich der Ergänzungen gemäß § 279 Abs. 2 BAO dem UFS vorgelegt. In diesem Bericht verweist der Prüfer einleitend auf die in seinem Bericht zur Geschäftszahl RV/0036-L/10 dargestellten Problemstellungen und Lösungsvorschläge. (Hinweis des Referenten: Angesprochen wird hier die Problematik, dass die große Anzahl von Menüzusammenstellungen eine technisch nicht machbare Vielzahl von Kassen-Tasten erfordern würde. Dieses Erfordernis würde sich deshalb ergeben, da sich für jedes Menü und jede Getränke-Größe ein anderer linear gekürzter Einzelverkaufspreis ergeben würde. Aus diesem Grund hat die GroßBP im Parallelverfahren den Ansatz eines gewogenen Durchschnittspreises vorgeschlagen.)

Für die Zeiträume 2000, 2001 und 2002 erfolgte durch die Großbetriebsprüfung eine Neuberechnung nach der sogenannten Marktwertmethode (lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise), bei der sämtliche Preisänderungen berücksichtigt wurden, alle bisherigen Rechenfehler beseitigt und die Anregungen der Bw. berücksichtigt wurden.

Zunächst wurde anhand der vom Unternehmen zur Verfügung gestellten und vom Prüfer kontrollierten Daten der prozentuelle Anteil des Getränkepreises an der Summe der Einzelverkaufspreise der Menükomponenten der umsatzstärksten Menüs ermittelt. Im Sinne der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise muss dieser Prozentsatz des Gesamtmenüpreises auch auf die Getränke-Komponente im Menü entfallen. Diese Ermittlung erfolgte anhand der umsatzstärksten Menüs, welche in etwa 50-70% des Gesamtumsatzes entsprechen. Im Rahmen der Ermittlung des durchschnittlichen Prozentsatzes erfolgte eine Gewichtung nach der Umsatzstärke der jeweiligen Menüs. Wie aus Anlage 1 und Anlage 2 zu ersehen ist, ergibt sich ein durchschnittlicher gewogener prozentueller Getränkeanteil für 2000

in Höhe von 29,30%, für 2001 in Höhe von 28,30% und für das Jahr 2002 in Höhe von 27,50%.

In einem zweiten Schritt der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2000 bis 2002 wurde jeweils aus dem Gesamtumsatz mit den Menüs der Getränkeanteil mit dem ermittelten gewogenen durchschnittlichen Prozentsatz herausgerechnet. Als Differenz zwischen dem Gesamtumsatz und dem Getränkeanteil ergab sich jener Teil, der auf die 10%igen Speisenumsätze entfallen muss. Diese Bruttobeträge wurden auf Nettobeträge umgerechnet und mit den bisher erfassten Nettobeträgen verglichen. Daraus ergab sich dann der beträchtliche Änderungsbedarf (Verringerung der 10%igen Umsätze, Erhöhung der 20%igen Umsätze).

In weiterer Folge stellt der Bericht die Umsatzsteuerberechnung für die Jahre 2000 bis 2002 dar. Die sich ergebenden Zahlen wurden mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. abgestimmt und außer Streit gestellt. Schlüssigkeitskontrollen durch den Referenten des UFS ergaben keinen Grund, von diesen festgestellten Zahlen abzuweichen, sodass diese auch der Abgabenberechnung des UFS zugrunde gelegt wurden.

Für das Jahr 2000 ergibt sich noch die Besonderheit, dass hier die 14%igen Umsätze zu verringern sind, da nach unstrittiger Ansicht der Parteien und auch des UFS die sogenannten "Take-away"-Umsätze sowie die sogenannten "Drive-in"-Umsätze aus den 14%igen Umsätzen auszuscheiden und den 10%igen Umsätzen hinzuzurechnen sind. Die Aufteilung dieser Umsätze wurde vom Prüfer kontrolliert und für schlüssig befunden. Es verblieben somit Restaurationsumsätze, die in Höhe von brutto 8.125.639,57 ATS dem 14%igen Steuersatz unterliegen. 46,27% der gesamten 14%igen Umsätze stellen Menü-Umsätze dar (3.759.592,31 ATS). Aus diesem Menü-Umsatz wurde der Getränkeanteil mit 29,30% herausgerechnet (1.101.560,55 ATS). Nach Abzug dieses Getränkeanteiles, der mit 20% zu versteuern ist, verbleibt ein restlicher 14%iger Umsatz in Höhe von brutto 7.024.079,02 ATS.

In einem weiteren Schritt wurde dann der Getränkeanteil an den 10%igen Menüs ermittelt. Dazu wurden aus den Gesamtmenüs in Höhe von 20.120.781,00 ATS die 14%igen Menüs in Höhe von 3.759.592,31 ATS abgezogen sodass sich ein Betrag in Höhe von 16.361.188,69 ATS für die 10%igen Menüs ergab. Der daraus in Höhe von 29,30% errechnete Getränkeanteil beträgt 4.793.828,00 ATS. Werden die Getränkeanteile aus den 10%igen Menüs und aus den 14%igen Menüs addiert, ergibt sich somit ein 20%iger Umsatz in Höhe von 5.895.388,83 ATS. Die gesamten 10%igen Umsätze wurden ermittelt, indem von den 10%igen Menüs in Höhe von 16.361.188,69 ATS die darin enthaltenen Getränke in Höhe von 4.793.828,00 ATS abgezogen wurden. Die 10%igen Umsätze kamen somit mit einem Betrag von 11.567.360,40 ATS zum Ansatz. Die so für die einzelnen Prozentsätze ermittelten Brutto-

Bemessungsgrundlagen wurden sodann auf Netto-Beträge umgerechnet und den bisher angesetzten Netto-Beträgen gegenübergestellt, sodass sich der Änderungsbedarf nach den ergänzenden Ermittlungen des Prüfers ergab (bei den 10%igen Umsätzen eine Minderung in Höhe von 1.658.871,45 ATS; bei den 14%igen Umsätzen eine Minderung von 966.281,18 ATS und bei den 20%igen Umsätzen eine Erhöhung von 2.438.599,29 ATS).

In einem weiteren Schritt (für das Jahr 2000) erfolgte die Verschiebung von den zu hoch angesetzten 14%igen Umsätzen zu den 10%igen Umsätzen. Dazu wurden von den 14%igen Umsätzen laut Vorbetriebsprüfung in Höhe von 16.567.918,92 ATS die 14%igen Umsätze nach den ergänzenden Erhebungen (in diesem Verfahren) in Höhe von 7.127.754,01 ATS abgezogen, sodass sich ein Betrag in Höhe von 9.440.164,91 ATS ergab, um den die 14%igen Umsätze zu verringern sind. Nach der Umrechnung dieses Netto-Betrages in einen Brutto-Betrag (10.761.788,00 ATS) und der Herausrechnung von 10% aus diesem Betrag ergibt sich eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage bei den 10%igen Umsätzen in Höhe von 9.783.443,64 ATS.

Nach Berücksichtigung der Verschiebung der 14%igen zu den 10%igen Umsätzen und der Verschiebung von den 14- und 10%igen Umsätzen zu den 20%igen Getränkeumsätzen ergibt sich das Ergebnis laut GroßBP (ergänzende Erhebungen 2010), die aufgrund der Außerstreitstellung durch die Parteien und der Plausibilitätsprüfung durch den UFS auch den Berechnungen des UFS zugrunde gelegt wurden.

Hinsichtlich des Zeitraumes November 2003 und der Zulässigkeit der sogenannten Kostenmethode wiederholte der Prüfer in seinem Bericht zunächst die Ausführungen des UFS aus dem Ersuchen zur Durchführung der ergänzenden Erhebungen sowie einige Aussagen des EuGH. Der Prüfer hob dabei besonders hervor, dass die Kostenmethode nur dann anwendbar sei, wenn durch diese Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung getragen werde. Dies sei eben dann der Fall, wenn systematisch auf alle Kostenbestandteile eine feste Gewinnspanne erzielt werde. Bei schwankenden Kosten und Preisen sei jedoch auch der Ansatz eines Durchschnittswertes möglich. Wenn willkürliche Aufteilungen hintangehalten werden könnten, könnten gewisse Rundungsdifferenzen oder andere wirtschaftlich begründete geringfügige Abweichungen vom mathematisch exakt festgestellten Wert akzeptiert werden. Die Systematik "Kostenstruktur und einheitlicher Aufschlag" müssten allerdings im fakturierten Preis klar ihren Niederschlag finden und Missbrauch eindeutig ausgeschlossen werden können.

Die von der Bw. zunächst vorgelegten Unterlagen für den UVA Zeitraum November 2003 bezogen sich –nach der ursprünglichen Auskunft- auf Kostenermittlungen eines durchschnittlichen Betriebes eines Franchise-Nehmers. Allerdings wurden bei der Kalkulation

dieses Durchschnittsrestaurants bereits folgende Kosten berücksichtigt: Direkte Kosten der Produktkomponenten (Einkaufspreis per Rezepturen, Verpackung wie Becher, Box, Deckel), indirekte Kosten umgelegt auf das Einzelprodukt (Personalkosten, AfA-Anteil, Energie-Anteil und Finanzierungskosten-Anteil) und systembedingte variable Abgaben (Franchise-Gebühr, Pacht, Werbebeitrag). Auf die so ermittelten Gesamtkosten wurde zunächst ein einheitlicher Zielaufschlag von 23% auf die Speisen einerseits und die Getränke andererseits angewandt. Die so errechneten vorläufigen Menüpreise wurden mit dem Ergebnis einer Marktanalyse abgeglichen und geringfügig erhöht. Die sich aus der Preiskalkulation unter Anwendung der angeführten einheitlichen Aufschläge ergebenden Getränkepreise wurden an die Kunden kommuniziert und fakturiert sowie der Berechnung der Umsatzsteuer zugrunde gelegt. Als Nachweis für die Fakturierung wurden beispielhaft einige Kassa-Bons vorgelegt.

Sodann wird vom Berichtsverfasser dargestellt, dass entgegen der ursprünglichen Meinung des steuerlichen Vertreters, dieses Schema einer Menükalkulation eines Durchschnittsbetriebes von der Bw. dahingehend adaptiert worden sei, dass die tatsächlichen Kosten der Bw. aus dem Jahr 2002 in dieses eingesetzt worden seien. Die dabei zum Ansatz gekommenen Kosten seien durch den Jahresabschluss, das Buchungsjournal, dem Anlagenverzeichnis und der Sachkonten des Jahres 2002 nachgewiesen worden. Die Kostenermittlung der Menüs erfolgte dermaßen, dass der Wareneinsatz, die umsatzabhängige Miete und die Herstellkosten ermittelt worden seien.

Vom Prüfer wurde unter Punkt 4.2.5. im Bericht dargestellt, dass die Kostenträgerrechnung der vorgelegten Menükalkulationen aufgrund ihrer Schlüssigkeit übernommen worden seien. Ausgehend von den Stückzahlen des Vorjahres wurden die entsprechenden direkten Kosten (Einzelkosten) auf das einzelne Stück (Getränk, Speise) umgelegt. Somit sei es möglich, die Herstellungskosten eines Produkts, bestehend aus dem Wareneinsatz, den Personal-, AfA-, Energie- und Finanzierungsanteil und der sogenannten Prozentpacht zu ermitteln. Auffallend sei bei dieser Kostenermittlung auch, dass die Kosten des gesamten Personals exakt den Kostenträgern zugerechnet werden könnten und auch die Zurechnung erfolgt sei.

In der Folge wurde im Bericht dargestellt, aus welchen operativ tätigen Personen jede Arbeitsschicht bestehe, wie die Gesamtjahrespersonalkosten aufgeteilt werden würden, und die Zuweisung dieser Kosten zu Speisen und Getränke-Anteilen (je nach Personalintensität) erfolgt sei. Da es bei den Franchise-Nehmern umsatzabhängige Abgaben (Prozent-Pacht) an den Franchise-Geber gebe, handle es sich somit bei den Werbebeiträgen, Pachtaufwendungen und der sogenannten Service-Fee License ebenfalls um variable Kosten, welche auf die verkauften Stück umgelegt worden seien.

Nach Ansicht des Prüfers sei somit die Ansicht Pirchers (Pircher/Silvestri, SWK 2010, Seite 574f), nach der die exakte Ermittlung der Selbstkosten hinsichtlich des Wareneinsatzes möglich sei, eine Ermittlung der Gemeinkosten aber nicht möglich sei, widerlegt. Nach der zitierten Literaturmeinung sei eine Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten aufgrund fehlender Machbarkeit nicht möglich, da die Gemeinkosten den Kostenträgern nicht zugeordnet werden könnten. Nach Ansicht des Prüfers widerlegte die Bw. durch ihre Berechnung diese Ansicht, in dem genau diese Kosten exakt ermittelt und zugeschlüsselt worden seien.

Unter Punkt 4.2.5.3. zeigt der Prüfer anhand der Kalkulation bzw. anhand der ermittelten Kosten der umsatzstärksten Menüs auf, dass letztlich auf die ermittelten Kosten der einzelnen Komponenten ein einheitlicher Aufschlag von 27 % erfolgt sei. In vielen Fällen entspricht der so ermittelte Preis exakt den tatsächlich verrechneten Verkaufspreisen. In manchen Fällen gibt es äußerst geringfügige Abweichungen (0,02; 0,02; 0,00; 0,14; 0,09; -0,01; 0,09; 0,00; -0,01; -0,02; 0,12; 0,07; -0,03; im Durchschnitt 0,03 €), die erkennbar ihren Grund in der Differenz zum empfohlenen Verkaufspreis haben (kleines Menü 4,25 €, großes Menü 4,75 €).

Der Aufschlag im Ausmaß von 27 % diene dazu, die verbleibenden Gemeinkosten (Overhead-Kosten für Geschäftsführung, Schichtführer, ...) abzudecken (Anmerkung des Referenten: Wohl auch den Gewinnanteil). Da diese angeführten Kosten in der Kostenrechnung üblicherweise ohnehin proportional umgelegt werden würden, ändern diese auch nichts mehr an der Kostenstruktur der Menüs, sodass deren nicht gesonderter Ansatz für die Anwendbarkeit der Kostenmethode nach Ansicht des Prüfers unschädlich sei.

Im folgenden Unterpunkt bekräftigt der Prüfer die Ansicht des UFS, dass für die Festsetzung für den Zeitraum November 2003 lediglich die Bemessungsgrundlagen dieses Zeitraumes heranzuziehen seien und stellt die Bemessungsgrundlagen für diese Festsetzung dar.

Abschließend hält der Prüfer fest, dass die Ermittlung der Aufteilung der Menüpreise seiner Ansicht nach der vom EuGH geforderten tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes entspreche. Die ermittelten Preise seien unter Anwendung eines einheitlichen Aufschlages angeboten und auch fakturiert worden. Überdies sei nach Ansicht des EuGH in seinem Erkenntnis „MyTravel plc“ der Ansatz eines Durchschnittswertes ausdrücklich repräsentativer. Nach Ansicht des Berichtsverfassers sei der Berufung für den Zeitraum November 2003 vollinhaltlich statzugeben.

Der Bericht bezüglich der ergänzenden Ermittlungen wurde den Parteien am 21. Dezember 2010 übermittelt. Gleichzeitig wurde ein ergänzendes Schreiben des Referenten an die Parteien gesandt. In diesem ergänzenden Schreiben wurde zunächst darauf

hingewiesen, dass nach Ansicht der GroßBP die Aufteilung der einzelnen Umsatzbereiche für die Anwendbarkeit des 14 %igen Steuersatzes schlüssig erfolgt sei. Auf die Frage des Referenten an den Amtsvertreter, ob die ins Auge gefasste Entscheidung hinsichtlich des 14 %igen Steuersatzes als unstrittig angesehen werden könne, teilte der Amtsvertreter telefonisch mit, dass dies der Fall sei.

Hinsichtlich der Aufteilung der Menüumsätze 2000 bis 2002 hielt der Referent wiederholend fest, dass diese Aufteilung nach der Marktwertmethode und somit nach der vom VwGH geforderten linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise erfolgt sei. Erklärend wurde in diesem Zusammenhang auf Ergebnisse des Parallelverfahrens hingewiesen. Demnach sei eben aufgrund der Erhebungen des Prüfers eine exakte lineare Kürzung des Getränkepreises im Zeitpunkt der Lieferung (ex ante) aufgrund der Vielzahl der unterschiedlichen Menüzusammenstellungen und der sich so ergebenden unzähligen verschiedenen Getränke- und Speisenpreise nicht möglich bzw. wirtschaftlich nicht sinnvoll. Eine exakte lineare Aufteilung im Nachhinein wäre zwar, wenn auch sehr aufwendig, möglich, würde aber keine korrekte Fakturierung und zeitnahe Verbuchung der Einnahmen (getrennt nach Steuersätzen) erlauben. Als einzige wirtschaftlich sinnvolle Möglichkeit für die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben bezeichne der Bericht der Großbetriebsprüfung die Fixierung eines einheitlichen Getränkepreises je Getränk und Größe für sämtliche Menüzusammenstellungen. Auch der UFS folge dieser Ansicht. Wenn nach Auffassung des VwGH der linear gekürzte Einzelverkaufspreis der maßgeblich Marktwert sei, der den Geist der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie am besten entspreche, und dieser Wert aber aufgrund der unterschiedlichen Menüzusammenstellungen leichten Schwankungen unterliege, muss dieser auch als Durchschnittswert zum Ansatz gelangen können. Den Zielvorgaben der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie und der Rechtsprechung des EuGH wie auch des VwGH werde es auch entsprechen, wenn im Fall, dass sich durch den Verkauf eines Getränkes in verschiedenen Menüs der linear gekürzte Einzelverkaufspreis für dieses Getränk nicht exakt und nicht wirtschaftlich sinnvoll für alle Fälle im Voraus ermitteln lasse, ein durchschnittlicher Näherungswert zum Ansatz kommen könne und der Kassentaste als Fixwert hinterlegt werde. Die Großbetriebsprüfung schlage in ihrem Bericht die Anwendung eines gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlages vom Einzelverkaufspreis vor. Anhand der Verkaufszahlen einer Vorperiode wäre ein nach Mengen der verkauften Menüs gewichteter durchschnittlicher Abschlag anzuwenden und so jener Fixwert für das Getränk zu ermitteln, welcher der jeweiligen Kassentaste hinterlegt werden könne. Nach Ansicht der Großbetriebsprüfung ist die Gewichtung nach den Mengen der verkauften unterschiedlichen Menüs deshalb erforderlich weil nur so die unterschiedliche Marktwertstruktur der verschiedenen Menüs und deren tatsächliche Bedeutung für den zu ermittelnden Durchschnittswert zum Tragen kommen könne. Auch nach Ansicht des UFS

würde ein derart ermittelter Fixwert für jede Getränkegröße den Vorgaben der Rechtsprechung, den Besonderheiten des zu beurteilenden Sachverhaltes und dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis am ehesten entsprechen und würde auch eine richtige Fakturierung und buchhalterische Erfassung (ex ante, somit im Zeitpunkt des Geschäftsfalles) gewährleisten. Eine neue Berechnung müsste nur bei Änderung der Einzelverkaufspreise oder einer ins Gewicht fallenden Änderung der Umsatzstruktur erfolgen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen und wegen der äußerst geringen betraglichen Abweichungen sei bei der Berechnung der Auswirkung der Anwendung der linearen Kürzungsmethode auf Vorschlag des Prüfers ein anhand der umsatzstärksten Menüs ermittelter gewogener durchschnittlicher Getränkeanteil in den Menüs ermittelt und so die erforderliche Verschiebung von den ermäßigt besteuerten zu den mit dem 20%igen Steuersatz besteuerten Entgeltsanteilen berechnet worden. Der UFS habe aber betont, dass diese vereinfachte Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nur für eine Aufteilung im Nachhinein (zB. bei erforderlichen Korrekturen durch die BP bzw. durch den UFS) geeignet sei. Nach den Ausführungen des Prüfers seien die sich ergebenden Bemessungsgrundlagen mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. besprochen und könnten seitens der Bw. als unstrittig anerkannt werden. Zu beachten sei noch, dass sich im Jahr 2000 eine relativ große Gutschrift aufgrund der Verschiebung von den 14%igen zu den 10%igen Umsätzen ergebe.

Hinsichtlich des Zeitraumes November 2003 führte der Referent in seinem ergänzenden Schreiben aus, dass eben nach dem Ergebnis der ergänzenden Erhebungen die Voraussetzungen für die Kostenmethode nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „MyTravel plc“ erfüllt seien und somit die Menüerlöse nach der Kostenmethode aufgeteilt werden könnten. Entgegen der in der Literatur geäußerten Ansicht könnten und seien hier die wesentlichen Gesamtkosten inklusive der Gemeinkosten für die einzelnen Produkte ermittelt worden, sodass die Kostenstruktur der Menüs eindeutig feststellbar sei. Der nach Anwendung eines einheitlichen Aufschlages auf die ermittelten Kosten errechnete Preis sei auch fakturiert worden, sodass eine missbräuchliche Aufteilung der Menüerlöse ausgeschlossen sei. Aus dem BP-Bericht ergebe sich, dass im Wesentlichen nur die Kosten des „Overheads“ nicht unmittelbar den Kostenträgern zugeordnet worden seien. Da diese Kosten aber ohnehin aliquot den ermittelten Kosten zugeschlagen werden würden, würde sich an der Kostenstruktur nichts ändern.

Die Parteien wurden um eine möglichst zeitnahe Stellungnahme (bis spätestens 20. Jänner 2011) ersucht. Die Amtspartei wurde überdies dringend ersucht, die Bedenken gegen die Anwendung der Kostenmethode mitzuteilen, damit sich der UFS bereits in diesem Verfahrensstadium mit den die Kostenmethode ablehnenden Argumenten auseinandersetzen und so ein VwGH-Verfahren eventuell vermieden werden könne.

Der steuerliche Vertreter der Bw. teilte mit Mail vom 12. Jänner 2011 mit, dass seinerseits keine Einwendungen gegen den Bericht bestehen würden.

Infolge einer Urgenz des Referenten teilte der Amtsvertreter mit Mail vom 26. Jänner 2011 mit, dass nach einer schriftlichen Mitteilung des bundesweiten Fachbereiches Umsatzsteuer nicht beabsichtigt sei, eine Stellungnahme abzugeben. Es werde auf die Rechtsansicht des VwGH verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Anwendung des 14%igen Steuersatzes

Hiezu wird auf die in diesem Punkt stattgebende Entscheidung des UFS vom 6. Dezember 2004, RV/0165-L/03 verwiesen. Gegen diese Entscheidung war damals seitens des Finanzamtes eine Beschwerde beim VwGH eingebracht worden, wobei aber ausdrücklich dieser Bereich der Entscheidung nicht angefochten wurde. Auch in diesem Fall teilte die Amtspartei mit, dass man sich der in der genannten Entscheidung zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht anschließen könne, weil die Erlöse der einzelnen Umsatzbereiche nach den ergänzenden Erhebungen der GroßBP schlüssig ermittelt wurden.

Im Rahmen der Abgabenberechnungen durch die GroßBP wurden die sogenannten „Take-away“ und „Drive-in“ Umsätze grundsätzlich mit 10% (ausgenommen der Getränkeanteil) und nur die reinen Restaurantumsätze des fraglichen Zeitraumes mit 14% versteuert. Diese Berechnung wurde auch stattgebend seitens des UFS in diese Berufungsentscheidung übernommen.

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

B.1. Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus:

Ab August 2000 hat man sich entschieden, die Getränke in den Menüs so günstig wie möglich anzubieten. Dies erfolgte im Rahmen einer Marketingstrategie, mit der auch tatsächlich der Umsatz wesentlich gesteigert werden konnte. Ziel dieser Strategie war es, mit einem überproportional gesenkten Getränkepreis einerseits den Kunden die Preisgünstigkeit und Attraktivität der Menüs zu suggerieren und andererseits zu vermitteln, dass die Speisen im Menü weder qualitativ noch quantitativ schlechter sondern ident mit den Produkten des Einzelverkaufs sind. Insgesamt sollte durch diese Strategie der Umsatz mit den für die Kette typischen Speisen gehoben werden.

Gegenüber den Kunden erfolgten im Rahmen der Marketingaktion verschiedene Mitteilungen. So wurde in den Speisekarten darauf hingewiesen, dass man bei Kauf eines Menüs den

Preisvorteil beim Getränk erhält. Weiters wurden den Konsumenten mittels Plexiglasaufstellern und (zumindest nach Behauptungen der Bw) auch auf Überkopftafeln im Counterbereich die konkreten vergünstigten Preise der Getränke bei Kauf eines Menüs mitgeteilt. Neben dem Preis für das Gesamtmenü wird auf den Aufstellern auch der Preis des jeweiligen Getränktes, welches im Menü dabei ist, angegeben. Kunden, die nur Speisen bestellen wollten, wurden vom Personal darauf hingewiesen, dass sie bei Bestellung eines Menüs ein günstiges Getränk im Menü bekommen könnten. Aus den diesbezüglich vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass die Fragestellungen des Personals in erster Linie in Richtung höhere Umsatzerzielung gerichtet war. Das Getränk konnte aber nicht alleine zu den angeführten günstigen Preisen gekauft werden. Diese Preise sollten laut den erfolgten Mitteilungen nur beim Kauf eines Menüs gegen Zahlung des Menüpreises zur Anwendung gelangen. Nach Ansicht des UFS wurde keine Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich des Getränktes geschlossen. Die erfolgten Mitteilungen stellten lediglich eine Bewerbung des Gesamtmenüs dar und zwischen der Bw und den Kunden kam es zu einem Austausch von Gesamtmenü gegen das vereinbarte Gesamtentgelt.

Der UFS geht somit davon aus, dass mit der Mitteilung des stark verbilligten Getränkepreises im wesentlichen die Bewerbung der Menüs und die Anhebung der Menüumsätze bezweckt war. Die Bw wollte Menüs zu einem bestimmten Menüpreis verkaufen und der Kunde wollte für sein Gesamtentgelt die Menüzusammenstellung erwerben, weshalb der Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen dem Gesamtmenü und dem Pauschalentgelt besteht. Während im Einzelhandel ein Getränk tatsächlich zum angeführten Einzelhandelspreis verkauft werden soll, ist die Angabe eines niedrigen Preises eines Getränktes, welches **nur** im Rahmen eines bestimmten Menüs gegen ein vereinbartes Gesamtentgelt zu diesem Preis erhältlich sein soll, nicht geeignet, eine Einzelpreisvereinbarung hinsichtlich des Getränktes zu begründen. Welche Motive für den Kauf des Menüs entscheidend waren ist im Einzelfall nicht feststellbar und die bloß internen Überlegungen oder Motive können auch keine Einzelpreisvereinbarung begründen.

In jenen Fällen, in denen Rechnungen ausgestellt wurden, wiesen diese die kommunizierten Getränkepreise aus. Für jede Art und Größe der Getränke gab es einen einheitlichen Fixpreis, der für das jeweilige Getränk in jedem Menü galt. Diese Vorgangsweise wurde durch die Hinterlegung bestimmter Kassentasten mit den Fixpreisen ermöglicht. Aus dem Bericht über die durchgeführten ergänzenden Ermittlungen im oben angeführten Parallelverfahren ergibt sich, 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. Kassensysteme mit derart vielen Tasten, die für die Vielzahl der Preise erforderlich wären, gab es nicht und eine Aufteilung im Nachhinein ist

nicht nur äußerst aufwendig sondern erlaubt auch keine richtige Fakturierung und Verbuchung der Erlöse (aufgeteilt nach Steuersätzen) unmittelbar nach dem Umsatz. Die Hinterlegung der Tasten mit anderen Preisen, die den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen wesentlich näher kommen als die tatsächlich hinterlegten Preise wäre aber bei (fiktiver) Kenntnis der Rechtsmeinung des VwGH möglich gewesen.

Als einzige wirtschaftlich sinnvolle Möglichkeit für die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben bezeichnet der Bericht der Großbetriebsprüfung die Fixierung eines einheitlichen Getränkepreises je Getränk und Größe.

Die Großbetriebsprüfung schlägt daher in ihrem Bericht die Anwendung eines gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlags vom Einzelverkaufspreis vor. Anhand der Verkaufszahlen einer Vorperiode wäre ein nach Mengen der verkauften Menüs gewichteter durchschnittlicher Abschlag anzuwenden und so jener Fixwert für das Getränk zu ermitteln, welcher der jeweiligen Kassentaste hinterlegt werden kann. Nach Ansicht der Großbetriebsprüfung ist die Gewichtung nach den Mengen der verkauften unterschiedlichen Menüs deshalb erforderlich, weil nur so die unterschiedliche Marktwertstruktur der verschiedenen Menüs und deren tatsächliche Bedeutung für den zu ermittelnden Durchschnittswert zum Tragen kommen kann.

Auch nach Ansicht des UFS würde ein derart ermittelter Fixwert für jede Getränkegröße den Vorgaben der Rechtsprechung, den Besonderheiten des zu beurteilenden Sachverhaltes und dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis am ehesten entsprechen und würde auch eine richtige Fakturierung und buchhalterische Erfassung (ex ante, somit im Zeitpunkt des Geschäftsfalles) gewährleisten. Obwohl es für die Entscheidungsfindung an sich nicht relevant sein kann, ob das verwendete Kassensystem eine den rechtlichen Anforderungen entsprechende Fakturierung ermöglicht, kann doch festgehalten werden, dass nach Ansicht des UFS die Hinterlegung eines fixen Näherungswertes je Getränkegröße ebenso möglich sein muss wie die Hinterlegung des ursprünglich angesetzten Fixwertes. Auch die Ermittlung dieses Näherungswertes wäre rein rechnerisch nicht allzu kompliziert. Eine Neuberechnung müsste – so wie auch bei der zuvor angewandten Methode – nur bei Änderung der Einzelverkaufspreise oder einer ins Gewicht fallenden Änderung der Umsatzstruktur erfolgen.

In den Jahren 2000 bis 2002 waren die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode nicht erfüllt. Unstrittig wurden die für die einzelnen Menükomponenten angesetzten Preise nicht in der Weise ermittelt, dass auf die Kosten der einzelnen Komponenten ein einheitlicher Aufschlag angewandt wurde.

Auch ein eigener Marktwert von Getränken im Menü, der nach Ansicht der Bw wesentlich unter den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen liegen würde, konnte nicht festgestellt werden. Der zu untersuchende Markt (nach EuGH ist der am besten geeignete Markt zu finden) für die Ermittlung des Marktwertes eines Getränktes im Menü ist der Markt, an dem Menüs mit Getränken abgegeben werden. Wenn auch im Fast-Food-Bereich –insbesondere im Zusammenhang mit „Take-away-Umsätzen“- im Gegensatz zum herkömmlichen Restaurant.- oder Gasthausumsatz eine größere Nähe zum Einzelhandel besteht, kann dennoch nicht der Einzelhandelspreis eines Getränktes generell als Marktwert des Getränktes im Menü angesehen werden. Menüzusammenstellungen wie die hier fraglichen waren zumindest in den gegenständlichen Zeiträumen in der Regel im Einzelhandel nicht erhältlich. Die Menüs können auch –ohne dass sich das auf den Preis auswirken würde- im Lokal gegessen oder mitgenommen werden. Der Kunde hat zumindest die Möglichkeit, sein erstandenes Menü im Lokal zu verzehren und wird somit davon ausgehen, dass das Getränk teurer ist als im Einzelhandel. Generell geht der Kunde beim Erwerb warmer Speisen davon aus, dass ein zusätzlich erworbenes Getränk nicht zum Einzelhandelspreis gekauft werden kann.

Eine Abweichung des Marktpreises eines Getränktes im Menü vom linear gekürzten Einzelverkaufspreis müsste offensichtlich und allgemein bekannt sein (zB. wie beim Wasserglas-Beispiel) oder eindeutig nachgewiesen werden. Nachzuweisen wäre gewesen, dass am heimischen Menümarkt in den gegenständlichen Zeiträumen der Preisvorteil bei Menüs üblicherweise über den Getränkepreis gewährt wurde. Gerade das war aber –wie der Bw auch vorgehalten wurde- nicht der Fall, da –falls im Menü überhaupt ein Getränk enthalten war- in der Regel nur ein verbilligter Gesamtpreis ohne Hinweis auf einen stark reduzierten Getränkepreis vorlag.

Die Bw wollte mit der Mitteilung des stark verringerten Getränkepreises die Menüumsätze steigern, diese also bewerben. Es wurde von der Bw selbst darauf hingewiesen, dass ein Werbeeffekt nur eintritt, wenn das Getränk wesentlich und klar erkennbar verbilligt abgegeben wird. Nach Ansicht des UFS bedingt ein erhoffter Werbeeffekt auch, dass der mitgeteilte und werbende Preis unter dem Marktwert des Kaufgegenstandes liegt. So würde wohl kaum jemand versuchen, ein Menü mit einem kostenlosen Glas Wasser (mit Marktwert Null) zu bewerben. Wie ebenfalls bereits ausgeführt, scheint für den Kunden zunächst logisch zu sein, dass das Getränk im verbilligten Menü um den linear gekürzten Einzelverkaufspreis abgegeben wird. Für den Kunden wird es klar sein, dass im Fall der Abgabe eines Menüs um einen Preis, der um 30% niedriger als die Summe der Einzelverkaufspreise ist, dass sich auch der Preis des Getränktes um 30% reduziert hat. Soll nun mit der Mitteilung eines Getränkepreises der Kunde zum Kauf eines Menüs angeregt werden, muss ihm ein Preis mitgeteilt werden, der erheblich unter dem bereits um 30% reduzierten Einzelverkaufspreis –

oder mit anderen Worten unter dem Marktpreis des Getränkes im Menü- liegt. Dieser werbewirksam mitgeteilt Preis wird aber dadurch nicht zum Marktpreis, widrigentfalls sich damit das Gesamtpaket gar nicht mehr bewerben ließe. Wird ein Preis einer Komponente zur Bewerbung des Gesamtpaketes mitgeteilt, wird dieser aber auch nach Ansicht des Generalanwaltes beim EuGH nicht zum Marktpreis dieser Komponente. Allenfalls könnte der mitgeteilte Preis bei Erfüllung der Voraussetzungen der Kostenmethode maßgeblich sein.

Überdies bestätigte auch die WKOÖ die Ansicht des UFS, dass das Anbieten eines Getränkes im Rahmen eines Menüs überhaupt die Ausnahme darstellt und in jenen Fällen, bei denen ein Getränk im Menü enthalten ist, das Menü in den weitaus überwiegenden Fällen zu einem verbilligten Gesamtpreis angeboten wird. Insgesamt können Wirte nach dieser Auskunft aufgrund der knapp kalkulierten Menüpreise nicht auf die Einnahmen aus dem Getränkeverkauf zu ortsüblichen Restaurantpreisen verzichten.

Aufgrund der Ausführungen der Bw, des Berichtes der GroßBP über die ergänzenden Ermittlungen (gegen die auch seitens der Amtspartei ausdrücklich keine Einwendungen erfolgten) geht der UFS davon aus, dass im Zeitraum November 2003 der letztlich auch fakturierte Preis derart ermittelt wurde, dass auf die Gesamtkosten der einzelnen Menükomponenten ein einheitlicher Aufschlag angewandt wurde und die erfolgte Entgeltsaufteilung exakt die Kostenstruktur der Menüs widerspiegelt. Entgegen der in der Literatur vertretenen Ansicht wurden auch die Gemeinkosten entsprechend „zugeschlüsselt“ (sogar die Kosten des Reinigungspersonals usw). Nur gewisse Overheadkosten wurden noch nicht den Kostenträgern zugerechnet und sind aus dem einheitlichen Aufschlag zu finanzieren. Da diese verbliebenen, noch nicht zugerechneten Kosten, aber in der Kostenrechnung ohnehin aliquot zugerechnet werden, haben diese keinen Einfluss auf die Kostenstruktur der Menüs bzw. der einzelnen Komponenten.

Die festgestellten äußerst geringfügigen Abweichungen der fakturierten „Ist-Preise“ von den ermittelten „Soll-Priesen“ (zB dem von der Kette vorgegebene Verkaufspreis für das kleine Menü in Höhe von 4,25 € steht ein ermittelter „Sollwert“ von 4,23 € gegenüber) ändern nichts daran, dass die fakturierten Preise die Kostenstruktur der Menüs widerspiegeln und willkürliche Preisfestsetzungen verhindert werden. Die geringen Abweichungen beruhen darauf, dass die von der Restaurant-Kette aufgrund der Kosten eines Durchschnittsbetriebes ermittelten und empfohlenen Preise aufgrund erfolgter Marktstudien leicht nach oben gerundet wurden. Bei vielen Menüs entsprechen die „Ist-Preise“ auch exakt den durch einheitlichen Aufschlag auf die Gesamtkosten der Komponenten ermittelten „Soll-Priesen“. Bedenkt man, dass die minimalen Abweichungen (im Durchschnitt 0,03 € je Menü) den Menüpreis betreffen und auch noch auf die einzelnen Menükomponenten verteilt werden

müsste, ist zu erkennen, dass hier aufgrund der äußerst minimalen Auswirkungen tatsächlich die geringen Abweichungen ihren Grund in wirtschaftliche begründbaren Rundungen haben.

Nach dem Bericht und den vorgelegten Belegen wurde der so ermittelte Preis auch fakturiert, sodass dem Gebot der Neutralität der MwSt dadurch Rechnung getragen werden kann, dass der vom Endverbraucher getragene Umsatzsteueranteil auch derjenige ist, der vom Unternehmer abgeführt wird. Nach Ansicht des UFS sind somit die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode erfüllt und überdies auch jede missbräuchliche Verschiebung zwischen den unterschiedlich zu versteuernden Menükomponenten ausgeschlossen.

Seitens der Betriebsprüfung wurden im Festsetzungsbescheid für die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für November 2003 unbestritten die Bemessungsgrundlagen der Monate Jänner bis November 2003 zusammengefasst. Gemäß der §§ 20 und 21 des UStG 1994 sind nur die auf den jeweiligen Voranmeldungszeitraum entfallenden Vorgänge zu erfassen, weshalb hier auch nur die im November 2003 entstandenen Steuerschulden und Vorsteuerabzugsansprüche zu erfassen sind.

B.2. Rechtlicher Rahmen

B.2.1. Entgeltlichkeitszusammenhang, Entgelt iSd 6. MwStRl und des UStG 1994; Keine Regelung betreffend Aufteilung eines Pauschalentgeltes

Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der im Streitzeitraum noch maßgeblichen 6. MwSt-Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der liefernde Unternehmer für seine Lieferung erhalten soll. Nach der österreichischen Umsetzung dieser Richtlinienbestimmung (§ 4 UStG 1994) ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen alles, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Lieferung zu erhalten.

Das nationale Recht ist, soweit es der Wortlaut der Bestimmungen zulässt nach dem Zweck der EU-Richtlinienbestimmungen auszulegen, damit das mit der Richtlinie verfolgte Ziel erreicht werden kann. Beide Bestimmungen stellen letztlich auf den Wert der Gegenleistung ab, die der leistende Unternehmer erhalten soll bzw. der Leistungsempfänger aufzuwenden hat. Die Richtlinienbestimmung betrachtet diesen Wert aus der Sicht des Leistenden und die UStG-Bestimmung aus der Sicht des Leistungsempfängers. Festgestellt werden muss also, was nach der geschlossenen Vereinbarung (Sollbesteuerung) als Gegenleistung für die zu erbringende Leistung vereinbart wurde.

Aus der Rechtsprechung des EuGH (Rs. C-172/96 vom 14.7.1998, Rs. C-258/95 vom 16.10.1997, Rs. C-154/80 vom 5.2.1981, Rs. C-288/94 vom 24.10.1996 u.a.) ergibt sich , dass

für die Annahme eines Entgeltes das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert vorausgesetzt ist. Dieser unmittelbare Zusammenhang muss sich wiederum aus dem Vorliegen eines Rechtsverhältnisses ergeben, in dessen Rahmen Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden. Die an diesem Rechtsverhältnis Beteiligten verpflichten sich zu Leistung und Gegenleistung und die vereinbarte Vergütung für die Leistung bildet den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Leistung. Es ist also festzustellen, zwischen welchen Leistungen und Gegenleistungen der so genannte Entgeltlichkeitszusammenhang besteht. Oder mit anderen Worten: An welchen Leistungen haben die beteiligten Parteien tatsächlich ein wirtschaftliches Interesse und zwischen welchen Leistungen wird daher eine subjektive Äquivalenz bestehen.

Zu prüfen ist somit, ob eine Vereinbarung zustande kam, nach der gegen ein Gesamtentgelt ein Menü erworben wurde, oder ob Speisen zu einem bestimmten Entgelt und ein Getränk zu einem bestimmten Entgelt getauscht werden sollen.

Letztlich können die Motive für den Kauf eines Menüs bei einer derartigen Vereinbarung auch bei jedem Käufer unterschiedlich sein. Dass jemand denkt, er kauft zwei Speisen zum üblichen Einzelverkaufspreis und zusätzlich ein verbilligtes Getränk ist nur eine von vielen denkbaren Überlegungen. Genauso ist denkbar, dass ein Kunde schon den ganzen Tag vom Kauf eines bestimmten Menüs um einen bestimmten Gesamtbetrag geträumt hat, ohne sich Gedanken gemacht zu haben, wie sich dieser Preis zusammensetzt. Wird ein Menü bestellt, wird dieses gegen Bezahlung des Gesamtentgeltes übergeben, ohne dass eine gesonderte Entgeltsvereinbarung bezüglich des Getränkes getroffen wird. Soll die Mitteilung eines verringerten Einzelpreises einer Komponente zum Kauf des Gesamtpaketes animieren und entscheidet sich der Kunde in der Folge für den Kauf dieses Gesamtpaketes, kommt der Leistungsaustausch hinsichtlich des Gesamtpaketes zustande.

Die inneren Beweggründe, die jemanden dazu führen ein Pauschalangebot gegen ein Gesamtentgelt zu erwerben, mögen sie sich auch in werbenden Botschaften niedergeschlagen haben, können selbst nicht die Bemessungsgrundlage für den Leistungsaustausch begründen. Dies gilt umso mehr, wenn auch vom Verkäufer der mitgeteilte Preis eventuell gar nicht ernsthaft als Verkaufspreis gemeint ist, sondern mit der erfolgten Mitteilung nur der Menüumsatz bzw. der Absatz der Speisen gesteigert werden soll.

Ob der mitgeteilte Getränkepreis kaufentscheidend war, ob dieser sozusagen Vertragsbestandteil wurde, ist nicht feststellbar. Letztlich ist der Kunde bereit, das mitgeteilte Gesamtentgelt zu bezahlen, um das Gesamtpaket zu bekommen. Hat sich der Käufer einmal für das Menü zum mitgeteilten Gesamtentgelt entschieden (von vornherein oder aufgrund der

erfolgten Mitteilungen), wird es ihm letztlich völlig gleichgültig sein, ob ihm der Lieferant den Preis für das im Menü enthaltene Getränk mit 0, 0,50 oder 1,- mitteilt. Die Mitteilung eines niedrigen Getränkepreises stellt dann aus den genannten Gründen nur eine Bewerbung des Gesamtmenüs dar, welche im Kunden die Kaufentscheidung wecken soll. Die Kaufentscheidung richtet sich aber auf Erwerb des Menüs gegen Gesamtentgelt. Kauft ein Stammkunde etwa mehrmals wöchentlich ein bestimmtes „Lieblings-Menü“ will er dieses Menü unabhängig vom mitgeteilten Getränkepreis zu dem ihm bekannten Menüpreis.

Wird der Tausch Gesamtpaket Menü gegen Pauschalentgelt vereinbart und in der Folge im Rahmen dieser Vereinbarung tatsächlich dieser Tausch vollzogen, bildet das Gesamtentgelt die Besteuerungsgrundlage für das Menü und die Motive für die Vereinbarung dieses Gesamtentgeltes sind unerheblich. Fest steht in diesem Fall lediglich, dass der Kunde das Gesamtmenü wollte und gegen Hingabe des Pauschalentgeltes bekommen hat.

Hinsichtlich der Frage, ob zwischen den Parteien eine Vereinbarung vorliegt, wie dieses vereinbarte Gesamtentgelt aufzuteilen ist, ist auf die unten dargestellte Rechtsprechung des EuGH zu verweisen, nach der hinsichtlich der Aufteilung eines Gesamtentgeltes die Privatautonomie zur Hintanhaltung willkürlicher Aufteilungen eingeschränkt ist und die Aufteilung grundsätzlich nach der Marktwertmethode und ausnahmsweise nach der Kostenmethode zu erfolgen hat.

Bedenkt man, dass nach der Rechtsprechung des EuGH ein entgeltlicher Leistungsaustausch nur vorliegt, wenn im Rahmen eines bestehenden Rechtsverhältnisses Leistungen ausgetauscht werden, wird man in Zweifelsfällen zur Feststellung der auszutauschenden Leistungen auch auf dieses Rechtsverhältnis zurück greifen können. Nun stellt sich die Frage, ob der Verkäufer tatsächlich und ernsthaft aufgrund der Preismitteilung ein Getränk zu einem vergünstigten Preis anbietet, wenn der Gesamtmenüpreis gleich bleibt und das Getränk einzeln schon gar nicht vergünstigt zu bekommen ist. Es zeigt sich, dass der Verkäufer mit seiner Mitteilung nur die Menüs bewerben möchte, den Gesamtumsatz erhöhen möchte und sich letztlich aufgrund des gleich bleibenden Gesamterlöses für das Menü auch an seiner Kalkulation nichts ändert. Er ist letztlich ernsthaft nur am Gesamtentgelt, das in Summe seine Kosten und Gewinnanteile abdecken soll, interessiert. Der Preis für das Getränk wird nicht mitgeteilt, weil man das Getränk um diesen Preis verkaufen möchte, sondern weil man das Menü gegen das Gesamtentgelt verkaufen will. Hätte sich dieses Gesamtentgelt aufgrund der Preisminderung beim Getränk vermindert, würde der Wirt das Menü so nicht verkaufen.

Dass auch die Bw tatsächlich das Getränk gar nicht ernsthaft um den mitgeteilten Preis verkaufen möchte, sondern mit dieser Mitteilung das Gesamtmenü bewerben wollte, zeigt sich auch in der Argumentation der Bw. Es muss nach den Ausführungen der Bw eine wesentliche

Preisminderung vorliegen, damit eine Kaufentscheidung beeinflusst werden kann und zudem wird durch die Mitteilung eines niedrigen Preisansatzes für das Getränk im Rahmen des Gesamtpreises beim Kunden der Verdacht ausgeräumt, die Speisen im Menü könnten von minderer Quantität oder Qualität sein. Letztlich ging es der Bw eben immer nur um die Anhebung des Menüumsatzes, also um den Verkauf der Gesamtmenüs gegen Gesamtentgelt.

Letztlich ist für beide Parteien nur der Gesamtpreis ernsthaft gewollt und somit Vertragsinhalt geworden. Die Bw hat das Menü geliefert, um das Gesamtentgelt zu bekommen und der Käufer hat das Gesamtentgelt hingegeben, um das Menü zu bekommen. Für beide Parteien ist wirtschaftlich ausschließlich das Gesamtentgelt entscheidend.

Der geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen den erbrachten Leistungen besteht nur zwischen dem Menü und dem Gesamtentgelt, da nur an diesen die beteiligten Parteien tatsächlich interessiert sind. Am Rand oder im Rahmen dieses Leistungsverhältnisses getroffene Mitteilungen erfolgen nicht als ernsthaft gemeinte Entgeltsvereinbarungen sondern zur Bewerbung des beabsichtigten Leistungsaustausches oder evtl. auch zur Steuerersparnis.

Dass bei fehlender konkreter Einzelpreisvereinbarung zu schätzen sei, was die Parteien mit höchster Wahrscheinlichkeit für die einzelnen Komponenten vereinbart hätten, hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 16. Dezember 2009 verworfen. Aber auch der VwGH ging in dieser Entscheidung davon aus, dass bei gleichem Sachverhalt keine Einzelpreisvereinbarung sondern ein pauschales und aufzuteilendes Gesamtentgelt vorliege. Letztlich hat auch der VwGH seine Entscheidung vom 16.12.2009 mit den Worten eingeleitet, dass die Aufteilung pauschaler Menüpreise strittig sei. Auch der VwGH hatte bei gegebenem Sachverhalt offenbar keinen Zweifel am Vorliegen eines Gesamtentgeltes. Insofern wird auch nicht in die Preisbestimmungsautonomie der Parteien eingegriffen. Diese haben das Pauschalentgelt für die Gesamtleistung vereinbart (hier besteht die subjektive Äquivalenz) und dieses wird auch nicht abgeändert. Die Frage ist nur, wie dieses Pauschalentgelt auf Leistungen aufzuteilen ist, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen.

Auch in seiner Entscheidung vom 27.6.2000, 95/14/0108, vertrat der VwGH die Auffassung, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise selbst dann der geforderte Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen einem Leistungspaket eines Hoteliers und den dafür geleisteten Entgelten besteht, wenn aus Werbegründen den Gästen mitgeteilt wird, dass bestimmte Getränke im Rahmen des Leistungspaketes unentgeltlich seien. Das geleistete Pauschalentgelt ist auf sämtliche Leistungskomponenten zu verteilen.

Auch nach Ansicht des Generalanwaltes beim EuGH (siehe gleich unten) und ihm folgend sieht der EuGH in den Entscheidungen in den Rechtssachen MyTravel plc und Madgett und Baldwin

keinen Grund am Vorliegen eines Gesamtentgeltes, dessen Aufteilung zu klären ist, zu zweifeln, wenn im Rahmen eines Pauschalangebotes eine Leistung zu einem niedrigen Preis angeboten wird, um das Angebot vermischter Leistungen insgesamt attraktiver zu machen.

Weder der 6. MwSt-Richtlinie noch dem UStG 1994 kann entnommen werden, wie nun ein derartiges Gesamtentgelt aufzuteilen ist. Wie bereits ausgeführt, hat der VwGH die Ansicht des UFS verworfen, dass festzustellen ist bzw. zu schätzen ist, was die Parteien mit höchster Wahrscheinlichkeit vereinbart haben. Es ist somit bei Vorliegen eines Gesamtentgeltes nicht darauf abzustellen, welche Wertvorstellungen oder Kalkulationen des Verkäufers und welche Mitteilungen in diesem Zusammenhang an den Kunden erfolgten. Entscheidend ist für die Aufteilung eines Gesamtentgeltes nicht die im Rahmen der Privatautonomie vorgenommene (oder höchst wahrscheinlich vorgenommene, so der UFS in seiner aufgehobenen Erstentscheidung) Aufteilung durch die Parteien (so Beiser in SWK 2009, S 1006). Vielmehr ist für die Frage der Aufteilung des Gesamtentgeltes auf unterschiedlich zu besteuernde Leistungen nach Anordnung des VwGH auf die einschlägige Rechtsprechung des EuGH (siehe gleich unten) zurück zu greifen. Nach dieser ist zur Vermeidung willkürlicher Festlegungen ein Gesamtentgelt grundsätzlich nach der Marktwertmethode aufzuteilen. Der Parteienvereinbarung kann nur ausnahmsweise unter den engen Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Kostenmethode eine Bedeutung zukommen. Der VwGH kommt zu dem Ergebnis, dass aufgrund der Einfachheit der Marktwertmethode diese anzuwenden sei und die Aufteilung daher nach den Marktwerten der Einzelkomponenten im Menü zu erfolgen habe. Da im Beschwerdefall die Einzelverkaufspreise der Komponenten fest stünden, wären als Marktwerte der Komponenten im verbilligten Gesamtpaket die linear gekürzten Einzelverkaufspreise anzusetzen. Dies bedeutet, dass die Einzelverkaufspreise jeweils um jenen Prozentsatz zu kürzen sind, um den das Gesamtpaket billiger ist als die Summe der Preise der Einzelleistungen.

Ausgetauscht wurden zwischen den Parteien das Menü und das Gesamtentgelt und zwischen diesen Leistungen besteht der Entgeltlichkeitszusammenhang. Es liegt somit ein Gesamtentgelt vor, welches nicht nach einer vorliegenden oder mit höchster Wahrscheinlichkeit vorliegenden Parteienvereinbarung sondern nach den vom EuGH und VwGH entwickelten Regeln aufzuteilen ist. Dass im Rahmen der Aufteilung eines Gesamtentgeltes diesen Regeln gegenüber der Parteienvereinbarung in der Regel (ausgenommen ein zulässigerweise nach der Kostenmethode ermittelter Preis, siehe unten) der Vorzug zu geben ist, wird wohl daran liegen, dass hier eben der Verkäufer wirtschaftlich ein Gesamtentgelt vereinnahmt, welches er tatsächlich unabhängig von Mitteilungen an die Kunden kalkulieren kann, und so die Gefahr besteht, eine willkürliche Aufteilung vorzunehmen (so auch Sarnthein in ÖStZ 2010, 104). Während beim Verkauf von Einzelprodukten

tatsächlich feststeht, dass der Verkäufer –aus welchen Gründen auch immer– seine Ware um den angeführten Preis tauschen will, kann er bei einem Gesamtentgelt unabhängig von getroffenen Mitteilungen wirtschaftlich eine völlig andere Zuteilung der Erlösanteile auf einzelne Kostenkomponenten vornehmen. Aus diesem Grund ist offensichtlich die Preisbestimmungsautonomie der Unternehmer bei der Aufteilung von Pauschalentgelten auf unterschiedlich zu besteuern Leistungen nach Ansicht von EuGH und VwGH eingeschränkt. Aus diesem Grund wird auch die zur Bewerbung eines Gesamtpaketes erfolgende Mitteilung der Gratisabgabe einer Komponente nicht anzuerkennen sein (siehe auch VwGH vom 27.6.2000, 95/14/0108).

B.2.2. EuGH-Entscheidungen in den Rs. Madgett und Baldwin und MyTravel plc

In den Entscheidungen des EuGH in den Rs. C-308/96, Madgett und Baldwin und C-291/03, MyTravel plc, ging es zwar um die Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf einen Teil der erbrachten Gesamtleistung, der nach den Besonderheiten für Reiseleistungen zu besteuern ist, und auf einen Teil, der der Regelbesteuerung unterliegt. Die Besonderheiten iRd Besteuerung von Reiseleistungen waren aber für die Aussagen des EuGH zur Aufteilung des Gesamtentgeltes nicht maßgeblich, sodass die Entscheidungen des EuGH allgemein zur Aufteilung von Pauschalentgelten herangezogen werden können. Auch der VwGH vertritt in seiner Entscheidung vom 16. 12. 2009 diese Ansicht.

Bei beiden Rechtssachen war der Einzelverkaufspreis für die der Regelbesteuerung unterliegende Eigenleistung aufgrund von Verkäufen außerhalb des Gesamtpaketes sowie der Preis für das Gesamtpaket bekannt. Es stellte sich die Frage, ob die Aufteilung des Gesamtentgeltes auf die beiden Komponenten anhand der Verhältnisse der Kosten dieser Komponenten oder anhand des bekannten Marktwertes einer Komponente erfolgen sollte. In der Rechtssache „Madgett und Baldwin“ gab der EuGH der Marktwertmethode aufgrund ihrer Einfachheit den Vorzug und führte aus, dass ein Unternehmer nicht zur Aufteilung des Gesamtentgeltes nach der Kostenmethode, die eine Anzahl von komplizierten Aufschlüsselungen erfordere, gezwungen werden könne. Im Ergebnis ermittelte der EuGH den Aufteilungsfaktor, in dem er vom Gesamtpreis den bekannten Einzelverkaufspreis der Eigenleistung abzog. Die Differenz stellt nach Ansicht des EuGH den Marktpreis der zugekauften Reiseleistungen im Gesamtpaket dar. Die Aufteilung solle nach dem Verhältnis des Marktwertes der beiden Leistungen im Gesamtpaket (Eigenleistung mit dem bekannten Einzelverkaufspreis außerhalb des Gesamtpaketes und die zugekauft Reiseleistung mit der Differenz zwischen Gesamtentgelt und dem Einzelverkaufspreis der Eigenleistung) erfolgen.

Der Generalanwalt hat in den Rz. 69 und 70 seines Schlussantrages in der Rs. Madgett und Baldwin darauf hingewiesen, dass auch dieser Marktwertmethode ein gewisser Makel der

Schätzung anhafte, da der Markt für Einzelleistungen nicht exakt dem Markt für Gesamtleistungen entspreche und es durchaus vorkomme, dass eine Leistung im Rahmen eines Gesamtangebotes zu einem niedrigeren Preis als bei Einzelverkauf angeboten werde, um das Angebot vermischter Leistungen attraktiver zu machen. Dieser Umstand lässt den Generalanwalt offensichtlich nicht daran zweifeln, dass auch in derartigen Fällen ein aufzuteilendes Gesamtentgelt vorliegt. Ebenso vertritt er auch nicht die Ansicht, dass dieser mitgeteilte Preis, der das Gesamtangebot attraktiver machen soll, für die Aufteilung heranzuziehen sei. Der EuGH selbst bezieht sich in Rz. 44 seiner Entscheidung kurz auf diese Mängel, folgt aber dann dem Generalanwalt, dass dennoch der Marktwertmethode in der oben dargestellten Form der Vorzug zu geben sei.

In der Entscheidung des EuGH in der Rs. C-291/03, MyTravel plc, vom 6.10.2005 hielt der EuGH zunächst fest (Rz. 22 und 23 unter Verweisung auf die Rz. 51 des Schlussantrages des Generalanwaltes zu dieser Rechtssache), dass der EuGH der Marktwertmethode in der Entscheidung Madgett und Baldwin nicht den Vorzug gegeben hätte, weil diese nach den Besonderheiten des dort zu beurteilenden Sachverhaltes die einfachere Methode sei. Nicht aufgrund der besonderen Umstände dieser Rechtssache sondern aufgrund der generellen Vorteile der Marktwertmethode sei dieser der Vorzug zu geben. Die Verwendung der Marktwertmethode mit bereits bekannten Werten ist somit nicht davon abhängig, dass sie bei einer konkreten Sachlage einfacher anzuwenden ist als die Kostenmethode.

Nach Rz. 31ff dieser Entscheidung liegt die Anwendung der Marktwertmethode, wenn der Marktwert (Einzelverkaufspreis der im Paket enthaltenen Komponente außerhalb des Paketes) bestimmt werden kann, **nicht im Ermessen des Unternehmers**. Vielmehr muss diese Methode vorrangig angewandt werden, sofern der Marktwert bestimmt werden kann. Allerdings verweist der EuGH in der Rz. 34 wiederum auf die Ausführungen des Generalanwaltes in seinem Schlussantrag und führt aus, dass aufgrund dieser Ausführungen Abweichungen von diesem Grundsatz möglich sein müssten. Daher könne ein Unternehmer, der nachweisen kann, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trägt, die Aufschlüsselung des Gesamtentgeltes nach der Kostenmethode vornehmen. Aufgrund der wiederholten Verweise des EuGH auf den Schlussantrag des Generalanwaltes muss dieser näher in die Untersuchung einbezogen werden.

Der Generalanwalt hat dazu zunächst in der Rz 63 seines Schlussantrages aufgezeigt, dass auch die Marktwertmethode nicht immer zu sachgerechten Ergebnissen führe, denn häufig würden im Rahmen eines Pauschalangebotes Einzelleistungen zu einem niedrigeren Preis als bei Einzelverkauf angeboten, um die Gesamtleistung attraktiver zu machen. Aus den

folgenden Rz. im Schlussantrag ergibt sich eindeutig, dass der Generalanwalt trotz einer solchen Preismitteilung davon ausgeht, dass ein aufzuteilendes Gesamtentgelt vorliege und dieses dennoch grundsätzlich nach der Marktwertmethode (also nach dem bekannten Einzelveräußerungspreis einer Komponente) aufzuteilen sei.

In Rz. 69 schließt der Generalanwalt dann daraus, dass –wie aufgezeigt- auch die Marktwertmethode nicht immer sachgerecht sei und aus dem allgemeinen Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, nach dem nach allgemeinen Grundsätzen die vom Staat eingehobene Umsatzsteuer diejenige sein sollte, die vom Endverbraucher auch tatsächlich erbracht wurde (Anm. des Referenten: die ihm also in Rechnung gestellt wurde), dass in einem solchen Fall (Anm. des Referenten: in dem also nicht der Marktwert sondern ein anderer Wert fakturiert wurde) ausnahmsweise die Aufteilung anhand der Kosten erfolgen kann, wenn der Unternehmer nachweisen kann, dass die Kostenmethode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes genau Rechnung trägt.

Letztere Bedingung wäre nach Rz. 70 des Schlussantrages zB. erfüllt, wenn der Unternehmer in der Lage wäre, an hand seiner Buchführung nachzuweisen, dass er für den Besteuerungszeitraum seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenanteil eine feste Gewinnspanne erzielt wird. In einem solchen Fall müsste das Ziel der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage (Anm. Ref.: mit dem Ergebnis der Marktwertmethode) gegenüber dem Erfordernis der Neutralität der MwSt zurücktreten (Anm. Ref.: mit dem Ergebnis der Aufteilung nach den nach der Kostenmethode ermittelten und fakturierten Preisen).

Da der EuGH dem Schlussantrag des Generalanwaltes in seiner Entscheidung folgte und vielfach auf diesen verwies, ist aus dem Zusammenhang der Ausführungen des Generalanwaltes mit der Entscheidung des EuGH zu schließen, dass die Kostenmethode unter zwei Voraussetzungen angewandt werden kann. Erstens muss nachweislich das Aufteilungskriterium (Wert der einzelnen Komponenten im Menü) durch einen einheitlichen Aufschlag auf die Kosten ermittelt worden sein. Zweitens muss der so ermittelte Preis auch fakturiert worden sein, da es nur dann gerechtfertigt ist, der Neutralität der MwSt den Vorrang vor der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage einzuräumen. Wäre der mit einheitlichem Gewinnaufschlag ermittelte Wert nicht der fakturierte Preis, könnte das Abweichen von der Marktwertmethode nichts zur Einhaltung der Neutralität der MwSt beitragen.

In der Entscheidung des EuGH in der Rs. MyTravel plc kommt auch zum Ausdruck (Rz 31, 32), dass dem Abgabepflichtigen **im Interesse der Hintanhaltung von willkürlichen**

Preisfestsetzungen kein Auswahlermessen hinsichtlich der Aufteilungsmethode zukommt.

Nach den Aussagen des EuGH ist bei der Aufteilung eines Gesamtentgeltes somit die Privatautonomie zur Hintanhaltung von willkürlichen Entgeltsfestsetzungen verdrängt und ein Gesamtentgelt ist grundsätzlich im Verhältnis der Marktwerte der einzelnen Komponenten aufzuteilen. Ein anderer vereinbarter und fakturierter Preis einer Komponente kann nur dann maßgeblich sein, wenn auf die Kosten aller Komponenten des Gesamtpaketes ein einheitlicher Aufschlag angewandt wurde (so auch Kuprat in UR 2010, 447; gegenteilige Ansicht Beiser in SWK 2010, S 293 und in DStZ 2010, 568)

B.2.3. VwGH

Der VwGH berief sich in seiner Entscheidung vom 16.12.2009 in erster Linie auf die EuGH Entscheidung vom 22.10.1998 in der Rs. C-308/96, Madgett und Baldwin sowie ergänzend auf die Entscheidung vom 25.2.1999 in der Rs. C-349/96, CPP und entschied im Sinn der angeführten Rechtsprechung, dass der Aufteilungsmethode nach Marktwerten gegenüber der Methode nach Kostenrelationen der Vorzug zu geben sei, da diese aufgrund der Bekanntheit der Werte einfacher sei. Für den Beschwerdefall, in dem alle Einzelverkaufspreise der Komponenten feststünden, bedeute dies, dass die Aufteilung nach linear gekürzten Einzelverkaufspreisen der Komponenten vorzunehmen wäre. Auch nach Beiser (DStZ 2010, 568ff) entspricht die lineare Kürzung der Einzelpreise bei einem ermäßigten Pauschalpreis am ehesten der Konsumentenerwartung und entspricht insoweit der subjektiven Äquivalenz, wenn keine andere Vereinbarung über die Aufteilung getroffen wurde.

Dem VwGH erschien ein Verweis auf die EuGH Entscheidung in der Rs. MyTravel plc bei dem gegebenem Sachverhalt (kein Hinweis auf das Vorliegen der Voraussetzungen für die Kostenmethode) offensichtlich nicht erforderlich. Im hier zu entscheidenden Fall wurde aber seitens der Bw dargestellt, dass im Voranmeldungszeitraum November 2003 die Voraussetzungen für die Kostenmethode gegeben sind.

Da sich auch der VwGH für die Aufteilung eines Gesamtentgeltes (unabhängig davon, ob es um die Umsätze eines Reisebüros geht oder ob Umsätze mit Margenbesteuerung von anderen Umsätzen abzugrenzen sind) auf die genannten Entscheidungen stützt, müssen die in den angeführten Entscheidungen zum Ausdruck gebrachten Grundsätze auch nach Ansicht des VwGH allgemein auf Aufteilungen von Pauschalentgelten anwendbar sein.

B.3.1. Schlussfolgerung: Regelfall Marktwertmethode

Die Methode nach den Marktwerten (Einzelverkaufspreisen) zur Aufteilung eines Gesamtpreises muss vorrangig angewandt werden, wenn tatsächlich ein Gesamtentgelt für mehrere Leistungen vorliegt.

B.3.2. Marktwertmethode, wenn der Marktwert aller Komponenten außerhalb des Gesamtpaketes bekannt sind

Zu einem derartigen Sachverhalt hat sich der EuGH bisher nicht geäußert. Allerdings hat der VwGH (siehe oben) für diesen Fall aus der EuGH - Rechtsprechung abgeleitet, dass dann die lineare Kürzung aller Komponenten in dem prozentuellen Ausmaß, um das sich das Gesamtentgelt gegenüber der Summe der Einzelpreise vermindert hat, vorzunehmen ist und die Aufteilung nach den sich daraus ergebenden Marktwerten der Komponenten im Gesamtpaket zu erfolgen hat.

Im Rahmen ergänzender Ermittlungen im Auftrag des UFS teilte der damit betraute Prüfer mit (siehe auch die Feststellungen im Parallelverfahren zur GZ RV/0036-L/10), dass eine exakte lineare Kürzung des Getränkepreises im Zeitpunkt der Lieferung (ex ante) aufgrund der Vielzahl der unterschiedlichen Menüzusammenstellungen und der sich so ergebenden unzähligen verschiedenen Getränke- und Speisenpreise nicht möglich bzw. wirtschaftlich nicht sinnvoll ist. Eine exakte lineare Aufteilung im nachhinein wäre zwar möglich, würde aber keine korrekte Fakturierung und zeitnahe Verbuchung der Einnahmen (getrennt nach Steuersätzen) erlauben.

Als einzige wirtschaftlich sinnvolle Möglichkeit für die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben bezeichnet der Bericht der Großbetriebsprüfung die Fixierung eines einheitlichen Getränkepreises je Getränk und Größe für sämtliche Menüzusammenstellungen.

Auch der UFS folgte dieser Ansicht. Wenn nach Auffassung des VwGH der linear gekürzte Einzelverkaufspreis der maßgebliche Marktwert ist, der dem Geist der 6. MwSt-Richtlinie entspricht, und dieser Wert aber aufgrund der unterschiedlichen Menüzusammenstellungen leichten Schwankungen unterliegt, muss dieser auch als Durchschnittswert zum Ansatz gelangen können. Den Zielvorgaben der 6. MwSt-Richtlinie und der Rechtsprechung des EuGH wie auch des VwGH wird es auch entsprechen, wenn im Fall, dass sich durch den Verkauf eines Getränkes in verschiedenen Menüs der linear gekürzte Einzelverkaufspreis für dieses Getränk nicht exakt und nicht wirtschaftlich sinnvoll für alle Fälle im Voraus ermitteln lässt, ein durchschnittlicher Näherungswert zum Ansatz kommt und den Kassentasten als Fixwert hinterlegt wird. Der Prüfer wurde ersucht, auf Grundlage dieser rechtlichen Überlegungen die Berechnungen der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen.

Die Großbetriebsprüfung schlägt in ihrem Bericht die Anwendung eines gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlags vom Einzelverkaufspreis vor. Anhand der Verkaufszahlen einer Vorperiode wäre ein nach Mengen der verkauften Menüs gewichteter durchschnittlicher Abschlag anzuwenden und so jener Fixwert für das Getränk zu ermitteln, welcher der jeweiligen Kassentaste hinterlegt werden kann. Nach Ansicht der Großbetriebsprüfung ist die Gewichtung nach den Mengen der verkauften unterschiedlichen Menüs deshalb erforderlich, weil nur so die unterschiedliche Marktwertstruktur der verschiedenen Menüs und deren tatsächliche Bedeutung für den zu ermittelnden Durchschnittswert zum Tragen kommen kann.

Auch nach Ansicht des UFS würde ein derart ermittelter Fixwert für jede Getränkegröße den Vorgaben der Rechtsprechung, den Besonderheiten des zu beurteilenden Sachverhaltes und dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis am ehesten entsprechen und würde auch eine richtige Fakturierung und buchhalterische Erfassung (ex ante, somit im Zeitpunkt des Geschäftsfalles) gewährleisten. Eine Neuberechnung müsste nur bei Änderung der Einzelverkaufspreise oder einer ins Gewicht fallenden Änderung der Umsatzstruktur erfolgen.

B.3.3. Nachweis eines anderen Marktwertes

Aus der Formulierung des VwGH in seiner Entscheidung vom 16.12.2009 („im Beschwerdefall bedeutet dies ausgehend von diesen Vorgaben.... dass der Methode der linearen Kürzung der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben **wäre**“) kann geschlossen werden, dass der VwGH auch einen Nachweis eines anderen Marktwertes für möglich hält. Auch aus den Rz 36 und 44 der EuGH Entscheidung in der Rechtssache C-291/03, MyTravel plc, vom 6.10.2005 kommt zum Ausdruck, dass das nationale Gericht anhand des am besten geeigneten Marktes zu bestimmen hat, ob eine Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf der Grundlage der Einzelverkaufspreise möglich ist. Das nationale Gericht hat in jedem Fall jene Werte zu ermitteln, die am besten dem Geist der 6. EG-Richtlinie entsprechen. Der Nachweis eines grundsätzlich anderen Marktwertes des Getränkes im Menü als bei Einzelverkauf bzw als der linear gekürzte Einzelverkaufspreis wäre nach Ansicht des UFS durchaus möglich, da –wie auch der EuGH ausführte– die Marktbedingungen für Einzelverkäufe und für Menüs durchaus unterschiedlich sein können.

Durch die bloße Bewerbung des Menüs durch einen niedrigen Getränkepreis wird dieser Preis noch nicht zum Marktwert. Wenn im Rahmen eines Pauschalangebotes eine Leistung zu einem niedrigen Preis angeboten wird, um das Angebot vermischter Leistungen attraktiver zu machen, veranlasst das den Generalanwalt nicht, diesen mitgeteilten Preis als vereinbart oder als Marktwert anzusehen. In seinem Schlussantrag in der Rs. C- 308/96, Madgett und Baldwin, kritisiert er (Rz 69 und 70) zwar die Anwendung der Methode nach den Einzelpreisen

(außerhalb des Pakets, Marktwertmethode) aus diesem Grund als makelhaft, zieht sie aber letztlich auch für diesen Fall als einfacher als die Kostenmethode vor. In der Rs C-291/03, MyTravel plc, schlägt der Generalanwalt (Rn 63, 69 und 70) für diesen Fall vor (und der EuGH folgte ihm), dass dieser mitgeteilte Preis ausnahmsweise dann im Rahmen der Kostenmethode zur Anwendung gelangen kann, wenn auf alle Komponenten nachweislich ein einheitlicher Aufschlag angewandt wurde. Dann darf ausnahmsweise dieser Wert im Interesse der Neutralität der MwSt zum Ansatz kommen. Dies erfolgt aber dann im Rahmen der Kostenmethode und bedeutet eben nicht, dass dieser Wert der Marktwert des Getränkes ist.

Grundsätzlich müsste somit der Nachweis von Marktwerten, die im Gesamtpaket von jenen der linear gekürzten Verkaufspreisen außerhalb des Paketes abweichen, möglich sein. Erforderlich ist dazu aber der tatsächliche Nachweis, dass aufgrund des unterschiedlichen Marktes für eine Komponente im Einzelverkauf und im Gesamtpaket unterschiedliche Werte anzusetzen sind, welche aufgrund der erbrachten Nachweise nicht den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen entsprechen. Wie bereits ausgeführt reicht die nicht exakte Entsprechung der Märkte für Einzelleistungen und der Märkte für Gesamtleistungen und die Bewerbung des Gesamtpaketes mit dem Preis einer Komponente, die unter dem Marktpreis liegt, nicht aus, um einen eigenen Marktwert dieser Komponente zu bilden.

Nach Ansicht des UFS begründen auch die eventuell in den fraglichen Zeiträumen auch bei anderen Anbietern erfolgten Mitteilungen eines günstigen Getränkepreises bei Abnahme eines Menüs keinen anderen Marktwert von Getränken im Menü. Selbst wenn eine branchenweite kollektive Mitteilung erfolgen sollte, dass man bei Kauf eines Menüs ein Getränk gratis bekommen würde, würde es sich nur um eine Werbebotschaft handeln und der Konsument dem Getränk tatsächlich einen höheren Wert zuordnen, widrigenfalls man mit einer Gratisabgabe keine Bewerbung betreiben könnte. Wenn ein Gegenstand den Marktwert 0 hat, kann man mit dessen Gratisabgabe keine Umsätze steigern bzw. Menüs bewerben. Ebenso verhält es sich aber auch mit anderen Preisangaben. Eine Bewerbung mit einem Preis funktioniert nur dann, wenn der durchschnittliche Konsument der Ansicht ist, er bekommt etwas billiger als es dem Marktwert (eben dem linear gekürzten Einzelverkaufspreis) entsprechen würde. Ist aber eine Bewerbung eines Gesamtpaketes mit dem Marktpreis einer Komponente des Gesamtpaketes nicht zielführend bzw. nicht Erfolg versprechend, muss davon ausgegangen werden, dass der günstige und werbend mitgeteilte Preis für das Getränk tatsächlich unter dem jeweiligen Marktwert liegen muss.

B.3.4. Ausnahmefall Kostenmethode

Neben der vorrangigen Marktwertmethode kann ausnahmsweise (siehe oben) ein Gesamtentgelt nach der Kostenrelation aufgeteilt werden, 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.

Hinsichtlich der beträchtlichen Genauigkeit dieser Methode fordert der EuGH, dass der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung zu tragen ist (systematisch muss auf alle Kostenbestandteile eine feste Gewinnspanne erzielt werden). Diese Aussagen erfolgen mit dem Ziel, willkürlicher Aufteilungen hintanzuhalten. Rundungsdifferenzen oder andere wirtschaftlich begründete geringfügige Abweichungen von mathematisch exakt festgestellten Werten sollten daher nach Ansicht des UFS akzeptiert werden können, wenn die Systematik „Kostenstruktur und einheitlicher Aufschlag“ im fakturierten Preis klar seinen Niederschlag findet und Missbrauch somit eindeutig ausgeschlossen werden kann. In diesem Sinn sind auch die dargestellten und wirtschaftlich begründbaren minimalen Abweichungen der fakturierten Preise von den ermittelten „Soll-Werten“ nach Ansicht des UFS zu akzeptieren.

Da im Zeitraum November 2003 sachverhaltsmäßig unwidersprochen alle Voraussetzungen für die Kostenmethode (siehe oben; einheitlicher Aufschlag auf die Gesamtkosten der einzelnen Menükomponenten, Aufteilung des Gesamtentgeltes spiegelt die Kostenstruktur des Menüs wider, der so ermittelte Preis wurde fakturiert und Missbrauch wird hintangehalten) erfüllt sind, war der Berufung in diesem Punkt statt zu geben. Die Amtspartei hat trotz ausdrücklichen Ersuchens und ausführlicher Darstellung der Argumente des UFS keinerlei rechtliche oder tatsächliche Gründe für eine eventuelle Nichtanwendbarkeit der Kostenmethode vorgebracht.

B.4. Zusammenfassung

Der Entgeltlichkeitszusammenhang besteht aufgrund der getroffenen Vereinbarung und erfolgten Mitteilungen, in deren Rahmen es zum Leistungsaustausch kam, zwischen dem Menü und dem dafür bezahlten Gesamtentgelt. Es liegt keine Einzelpreisvereinbarung für das Getränk vor, sodass das Gesamtentgelt auf die unterschiedlich zu besteuernden Komponenten aufzuteilen ist. Da die Voraussetzungen für eine Aufteilung des Gesamtentgeltes nach der Kostenrelation in den Jahren 2000 bis 2002 nicht erfüllt sind, ist in diesen Zeiträumen nach der Marktwertmethode vorzugehen. Wenn kein anderer Marktwert für eine Komponente im Gesamtpaket eindeutig nachgewiesen wird, aber alle Einzelveräußerungspreise der Komponenten bekannt sind (hier unstrittig der Fall), ist nach der Rechtsprechung des VwGH der Gesamtpreis anhand der linear gekürzten Einzelverkaufspreise der Komponenten, welche dann als Marktwerte der Komponenten im Gesamtpaket heran zu ziehen sind, aufzuteilen. Für eine privatautonom erfolgte andere Aufteilung eines Gesamtentgeltes besteht nach der

Rechtsprechung des EuGH und des VwGH zur Hintanhaltung willkürlicher Aufteilungen keine Möglichkeit.

Aufgrund der gegebenen Sachlage (unzählige linear gekürzte Getränke- und Speisenpreise je nach Menüzusammenstellung) folgt der UFS der Ansicht der GroßBP, dass im Interesse einer wirtschaftlichen Vorgangsweise und zur Schaffung der Möglichkeit einer richtigen Fakturierung und zeitnahen Verbuchung der unterschiedlich zu versteuernden Erlöse ein einheitlicher Getränkepreis je Getränk und Größe für alle Menüs durch Anwendung eines gewogenen durchschnittlichen linearen Abschlages vom Einzelverkaufspreis zum Ansatz kommt.

Aus den dargestellten Gründen erfolgt für die Zeiträume 2000 bis 2002 eine Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen und eine Abänderung der Umsatzsteuer-Bescheide.

Für den Voranmeldungszeitraum November 2003 sind die Voraussetzungen für eine Entgeltsaufteilung nach den Kosten der Menükomponenten gegeben, weshalb der Berufung in diesem Punkt statt zu geben war (und -wie bereits ausgeführt- der Abgabenberechnung nur die Bemessungsgrundlagen des Voranmeldungszeitraumes zu Grunde zu legen waren).

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 2. Februar 2011