

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache der Fa. B, E, F, gegen die Bescheide des Finanzamts G (mit Ausfertigungsdatum 23.12.2011 bzw. 9.5.2012), betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2010,

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruchs.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) ist Franchisenehmerin einer Fastfoodkette. Nach einer Außenprüfung der Jahre 2006 bis 2008 und Umsatzsteuernachscha der Jahre 2009 und 2010 wurden (nach Wiederaufnahme der Verfahren) geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 erlassen. Weiters wurde ein Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Monat Dezember 2010 ausgefertigt. In diesen Bescheiden wurden die Abgaben auf der Grundlage der Feststellungen des Prüfungsberichts vom 12.12.2011 in geänderter Höhe festgesetzt.
2. Unter Tz. 1 des Prüfungsberichts vom 12.12.2011 ist festgehalten, dass die Aufteilung des Gesamtentgelts von Menüs (Speisen und Getränken) auf die unterschiedlichen Umsatzsteuersätze – von den Abgabenerklärungen abweichend – nach der linearen Methode und nicht nach der von der Steuerpflichtigen angewandten Kostenmethode

zu erfolgen habe. Es wurde daher eine Umschichtung von Entgelten zu Lasten des ermäßigten Steuersatzes vorgenommen, was Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2006 bis 2010 von 162.793,85 € (lt. Vorlagebericht) zur Folge hatte.

3. In der Berufung gegen die genannten Sachbescheide (mit Ausfertigungsdatum 23.12.2011) wurde vorgebracht, dass sich die Behörde in der rechtlichen Beurteilung auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2009, 2008/15/0075, stütze. Diese Entscheidung sei jedoch im vorliegenden Fall „nicht einschlägig“.

Die Menüpreise seien seit dem 1.10.2003 auf der Basis eines einheitlichen Aufschlags auf die Kosten der Speisekomponente einerseits und die Kosten der Getränkekomponente andererseits kalkuliert worden. Dabei seien neben den Einzelkosten auch die anteiligen Gemeinkosten berücksichtigt worden. Die so ermittelten Preise für die Speisen- und Getränkekomponenten seien der Aufteilung der Menüpreise zugrunde gelegt und an die Kunden fakturiert worden (sog. Kostenmethode). Die Kalkulation des Menüpreises erfolge seit diesem Zeitpunkt so, dass seitens des Franchisegebers (der C D GmbH) für die in den Restaurants angebotenen Produkte, dh auch für die Menüs, unverbindliche Richtpreise kalkuliert worden seien. Die Kalkulation dieser Richtpreise erfolge jeweils unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Kostenstruktur aller österreichischen C Betriebe.

Bei der Kalkulation der Menüpreise seien die Produktionskosten der einzelnen Menükomponenten (insbesondere Wareneinsatz, anteilige Personalkosten, anteilige Abschreibung, Finanzierungskosten, Energiekosten, Miete etc.) ermittelt worden. Auf die Kosten je Menükomponente sei sodann ein einheitlicher Aufschlag angewendet worden. Die Höhe dieses einheitlichen Aufschlags richte sich einerseits nach den Marktgegebenheiten (zB zur Vermeidung der Überschreitung von „Schwellenpreisen“). Andererseits werde ein gewisser Mindestaufschlag angestrebt, der für die Franchisenehmer einen angemessenen Gewinn sicherstellen solle.

Erfahrungsgemäß sei davon auszugehen, dass die Kostenstruktur bei den C Betrieben in Österreich sehr ähnlich sei. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Franchisekonzept, das einen einheitlichen Marktauftritt in Österreich sicherstelle. So sei etwa der Wareneinsatz pro Produkt auf Grund des gemeinsamen Einkaufs und der identen Rezeptur der Produkte in jedem Betrieb gleich. Auch die übliche Schichtbesetzung, die Personalkosten, die Ausstattung der Betriebe etc. seien sehr ähnlich.

Die auf dem Durchschnittsbetrieb aufgebaute Kalkulation sowie die empfohlenen Preise würden den Franchisenehmern zur Verfügung gestellt (bei jeder Änderung der Menüpreise erfolge eine neue Kalkulation). Jeder Franchisenehmer habe die Möglichkeit, die Kalkulation an die Verhältnisse seines Betriebes anzupassen und andere als die empfohlenen Preise festzusetzen, wenn die eigene Kostenstruktur dies erforderlich mache oder wenn er am Markt höhere oder niedrigere Aufschläge für erzielbar halte. Die Berufungswerberin habe von dieser Möglichkeit der Festsetzung abweichender Menüpreise keinen Gebrauch gemacht, da sich bei der Kalkulation unter

Zugrundelegung der eigenen Kosten keine wesentlichen Abweichungen zur Kalkulation des Durchschnittsbetriebs ergeben hätten.

Die auf Grund der dargestellten Vorgangsweise ermittelte Aufteilung der Menüpreise (in den Speisen- und Getränkeanteil) sei an die Kunden kommuniziert und fakturiert worden (gesonderter Ausweis der Speisen- und Getränkekomponente auf dem Kassabon). Diese Aufteilungsmethode sei den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen zugrunde gelegt worden. Muster für Kassabons sowie die Kalkulationen für die fraglichen Zeiträume könnten jederzeit vorgelegt werden.

Diese Vorgangsweise entspreche den Vorgaben des EuGH in der Entscheidung vom 6.10.2005, Rs. C-291/03 *MyTravel*. Danach könne ein Unternehmen die Kostenmethode anwenden, wenn es nachweisen könne, dass diese Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots exakt Rechnung trage. Diese Voraussetzungen lägen im konkreten Fall vor. Dies habe auch der Unabhängige Finanzsenat im vergleichbaren Fall eines anderen Franchisenehmers entschieden (UFS 2.2.2011, RV/0102-L/05; siehe dazu auch *Unterberger/Notter* in SWK 3/2011, S 96).

Die von der Abgabenbehörde herangezogene Entscheidung des VwGH vom 16.12.2009, 2008/15/0075 („lineare Kürzung“) sei hingegen „nicht einschlägig“, zumal die Voraussetzungen für die Anwendung der Kostenmethode nicht gegeben gewesen seien (vgl. UFS 6.12.2010, RV/0036-L/10, im fortgesetzten Verfahren).

4. Mit Ausfertigungsdatum 9.5.2012 wurde ein Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 erlassen, in dem – auf der Grundlage der Feststellungen des Prüfers und abweichend von der eingereichten Abgabenerklärung – (wiederum) eine Erlösumschichtung vorgenommen wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass die Umsatzsteuererklärung den Feststellungen der Großbetriebsprüfung angepasst wurde. Die per 20.1.2012 (wohl: 12.1.2012) eingebrachte Berufung gegen die Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2010 wirke auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2010.

5. Die Berufung wurde am 16.5.2012 dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem BFG.

7. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheid angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst (§ 253 BAO in der ab dem 1.1.2014 geltenden Fassung). Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2010 richtet sich somit auch (weiterhin) gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2010.

II. Sachverhalt

1. Außer Streit steht, dass es sich bei der Lieferung von Speisen und Getränken durch die Bf. im Rahmen ihrer "Schnellrestaurants" um die Erbringung *selbständiger* Leistungen handelt; weiters, dass im Einzelfall *keine Vereinbarungen* der Bf. mit den *Abnehmern der Menüs* hinsichtlich der auf die einzelnen Komponenten (dh. Speisen und Getränke) entfallenden *Teilentgelte* getroffen wurden (wenngleich die Bf. - vom Finanzamt unbekämpft - vorgebracht hat, dass das auf die Getränkekomponte entfallende Teilentgelt auf dem Menüboard ersichtlich gewesen sei). Vielmehr wurden Menüs zu den angebotenen Gesamtentgelten abgegeben.
2. Unbestritten ist darüber hinaus, dass in den (über die Lieferung der Menüs) ausgestellten Kassabons getrennte Bemessungsgrundlagen für die Speisekomponente einerseits und die Getränkekomponte andererseits ausgewiesen wurden und diese Teilentgelte in die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen der Bf. zeitnah Eingang gefunden haben.
3. Unbestritten ist schließlich, dass die genannten Teilentgelte auf der Grundlage der im Unternehmen der Bf. ermittelten Kosten (dh. nach der sog. Kostenmethode) errechnet worden sind, der diesbezügliche Rechengang seitens der Abgabenbehörde unbeanstandet geblieben ist und auf die Gesamtkosten der Herstellung ein - bezüglich beider Komponenten (Speisen, Getränke) - einheitlicher Aufschlag erfolgt ist (BFG-Akt, Bl. 25 ff.), sodass davon ausgegangen werden muss, dass die gewählte Methode für die strittigen Zeiträume der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots genau Rechnung trägt.

III. Beweiswürdigung

1. In der Berufung vom 12.1.2012 war noch ausgeführt worden, dass die Bf. von der Möglichkeit der Festsetzung abweichender Menüpreise für ihr Unternehmen nicht Gebrauch gemacht habe. Dagegen wurde in ihrem Schreiben vom 1.10.2013 festgehalten, dass in den gleichzeitig vorgelegten Kalkulationen bei der *Speisekomponente* von den Standardwerten des Franchisegebers abgewichen worden sei, nicht jedoch bei den *Getränken*. Im Schreiben vom 23.12.2013 schließlich wurde (in Einklang mit den am 1.10.2013 vorgelegten Kalkulationen) davon ausgegangen, dass sowohl bei der Speisen- als auch bei der Getränkekomponte - ggf. auch nur sehr geringfügig - von der Standardkalkulation abweichende Verkaufspreise vorlägen.
2. Dazu wurde mit Schreiben vom 5.2.2014 mitgeteilt, dass die diesbezüglichen Angaben der Berufung irrtümlich erfolgt sind. Die Bf. verwende zwar dasselbe Verfahren zur Berechnung der Menüpreise wie die "Standardkalkulation". Der Berechnung der Bf. würden jedoch die "tatsächlichen Kosten" *des Unternehmens der Bf.* zugrunde gelegt. Dadurch komme es zu den von der Standardkalkulation leicht abweichenden Menüpreisen.
3. Die Kalkulationen der Bf. (wie auch die "Standardkalkulationen" der Franchisegeberin) wurden dem Prüfer zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt hat sich im Wege des

namhaft gemachten Vertreters wie folgt geäußert: Die eingereichten Steuererklärungen entsprächen den Werten der dargestellten Kalkulationen der Beschwerdeführerin. Diese seien schlüssig und im gesamten Prüfungszeitraum beibehalten worden. Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in dessen Schreiben vom 5.2.2014 werde grundsätzlich zugestimmt.

IV. Rechtslage

1. Strittig ist ausschließlich die Frage, ob bei dem dargestellten Sachverhalt eine Aufteilung der Entgelte in eine Speisen- und in eine Getränkekomponente nach der „Kostenmethode“ zulässig ist. Nach Darstellung des Prüfungsberichts vom 12.12.2011 kann der Rechtsmeinung des UFS, derzufolge "eine Aufteilung des Menüpreises nach der Kostenmethode zulässig sei" (UFS 2.2.2011, RV/0102-L/05), nicht gefolgt werden. Nach Rz 349 der UStR 2000 habe die Aufteilung nach der linearen Methode zu erfolgen.

2. Dabei ist von Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der 6. MwSt-Richtlinie bzw. Art. 73 der MwStSystRL (RL 2006/112/EG) auszugehen. Besteuerungsgrundlage bzw. Steuerbemessungsgrundlage von Lieferungen ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der liefernde Unternehmer für seine Lieferung erhalten soll. Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 ist Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der von einem Unternehmer erbrachten Leistungen das Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

3. Da für das auf Getränke entfallende Entgelt der Regelsteuersatz, für das auf Speisen entfallende Entgelt der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, muss der Menüpreis (das Gesamtentgelt) auf die einzelnen Bestandteile der Lieferung aufgeteilt werden.

4. Der *VwGH* hat in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075, zum Ausdruck gebracht, dass der vom Finanzamt vertretenen Methode der Aufteilung des Pauschalentgelts im Verhältnis der Einzelverkaufspreise „im Beschwerdefall“ der Vorzug zu geben sei, weil die Einzelverkaufspreise bereits feststünden und keine eigene Kalkulation erfordern würden. Mit der Frage der Aufteilung des Gesamtentgelts habe sich der *EuGH* im Urteil vom 22.10.1998, Rs. C-308/96, *Madgett und Baldwin*, beschäftigt und der Methode nach dem Marktpreis den Vorzug gegeben, weil die Methode nach den tatsächlichen Kosten eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordere und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden sei, während die Methode der Heranziehung des Marktwertes einfach sei, weil dieser nicht ermittelt werden müsse. Im Urteil vom 25.2.1999, Rs. C-349/96, *Card Protection Plan*, habe der *EuGH* bekräftigt, dass bei einer vergleichbaren Aufteilung die einfachstmögliche Methode heranzuziehen sei.

Auf das Urteil des *EuGH* vom 6.10.2005, Rs. C-291/03, *My Travel plc*, ist der *VwGH* (im Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075) nicht eingegangen.

5. In Tz 34 des Urteils vom 6.10.2005, Rs. C-291/03, *My Travel plc* hat der *EuGH* zum Ausdruck gebracht:

„Wie der Generalanwalt in Nummer 68 seiner Schlussanträge festgestellt hat, trifft die Auffassung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu, dass die Aufschlüsselung des Pauschalpreises zwischen den erworbenen Leistungen und den eigenen Leistungen grundsätzlich immer dann auf der Grundlage des Marktwerts der letztgenannten Leistungen erfolgen muss, wenn dieser Wert bestimmt werden kann. Wie der Generalanwalt in Nummer 69 derselben Schlussanträge ebenfalls festgestellt hat, lassen sich dagegen Abweichungen von diesem Grundsatz kaum vollständig ausschließen. Daher kann ein Reisebüro oder ein Reiseveranstalter das bzw. der nachweisen kann, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots exakt Rechnung trägt, die Aufschlüsselung seiner Pauschalpreise unter Verwendung dieser Methode anstelle der auf den Marktwert gestützten Methode vornehmen.“

Der Generalanwalt hatte seine Überlegung, dass es zulässig sein müsse, die Aufschlüsselung der Pauschalpreise unter Verwendung der Kostenmethode anstelle der auf den Marktpreis gestützten Methode vorzunehmen, zum einen darauf gestützt, dass auch das Kriterium des Marktwerts nicht immer sachgerecht sei, zum anderen darauf, dass der Grundsatz der Neutralität als einer der wesentlichsten Grundsätze der Mehrwertsteuer anzusehen sei. Es sei nicht strittig, dass der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Finanzbehörden zu erhebende Steuer diene, nicht höher sein könne als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht habe (Nummer 69).

Nach Ansicht des Generalanwalts könnte der Nachweis des Inhalts, dass die gewählte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots „genau Rechnung trägt“, zB dann gelingen (Nummer 70),

„wenn ein Steuerpflichtiger in der Lage wäre, anhand seiner Buchführung nachzuweisen, dass er für den betreffenden Besteuerungszeitraum seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenbestandteil eine feste Gewinnspanne erzielt wird. Bei einer solchen Fallgestaltung müsste das Ziel der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage, die dazu führt, dass das Kriterium des Marktwertes zum Grundsatzkriterium gemacht wird, meines Erachtens gegenüber dem Erfordernis der Neutralität zurücktreten“.

6. Generalanwalt Léger gelangte daher zu der Auffassung,

- a.) dass ein Unternehmer (Reisebüro, Reiseveranstalter) den Teil des Pauschalangebots, der den eigenen Leistungen entspricht, grundsätzlich auf der Grundlage des Marktwertes dieser Leistungen *errechnen muss*, sofern dieser Wert bestimmt werden kann, *es sei denn*, dass er in der Lage ist, den Nachweis zu erbringen, dass die Kostenmethode für den betreffenden Besteuerungszeitraum der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots genau Rechnung trägt (Nummer 71); weiters,
- b.) dass die Marktpreismethode nicht von der Voraussetzung abhängig ist, dass sie in der besonderen Lage jedes einzelnen Steuerpflichtigen (Unternehmers) *tatsächlich einfacher ist* als die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode (Nummer 49 ff.).

7. Der EuGH folgte der Ansicht des Generalanwalts in beiden Punkten.

V. Rechtliche Würdigung

1. Zutreffend ist, dass die Sachverhalte, die den zitierten Entscheidungen des EuGH zugrunde liegen, Reiseleistungen und nicht die Abgabe von "Sparmenüs" (in "Schnellrestaurants") betroffen haben. Dessen ungeachtet ist davon auszugehen, dass diese Unterschiede im Sachverhalt keine andere rechtliche Beurteilung zur Folge haben. Von dieser Auffassung dürfte auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075, ausgegangen sein, in dem er *für den Beschwerdefall* eine Aufteilung des Gesamtentgelts nach der Kostenmethode ausgeschlossen, aber auch darauf verwiesen hat, dass eine Aufteilung nach einer "Mischmethode" weder als einfache noch als eine geeignete Methode angesehen werden kann.

2. Die Aufteilung von Gesamtentgelten mag für den Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen wesentlich einfacher sein als die Kostenmethode. Hat sich der Unternehmer aber - wie (offenbar) im vorliegenden Fall - *zeitnah* zur Aufteilung der Entgelte nach der Kostenmethode entschlossen und den damit verbundenen Ermittlungsaufwand in Kauf genommen, ist diese Methode auch für umsatzsteuerliche Zwecke anzuerkennen. Ein Steuerpflichtiger, der nachweisen kann, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots ausreichend genau Rechnung trägt, kann - wie ausgeführt wurde - die Aufschlüsselung seiner Pauschalpreise unter Verwendung dieser Methode anstelle der auf den Marktwert gestützten Methode (bzw. der linearen Methode) vornehmen.

3. Die Bf. hat einen solchen Nachweis erbracht. Die Abgabenbehörde hat weder bestritten, dass die von der Bf. vorgelegten Berechnungen zutreffend bzw. plausibel sind, noch dass sie in den Beschwerdejahren "systematisch" angewandt worden sind. Sie hat auch nicht vorgetragen, dass die Marktwertmethode im vorliegenden Fall als die einzige Methode anzusehen sei, die nach der Rechtsprechung des EuGH in Betracht zu ziehen wäre (im Gegenteil). Sie stützt sich vielmehr auf die Ausführungen der Umsatzsteuerrichtlinien (Rz 349). Bei diesen Richtlinien handelt es sich aber um keine Rechtsquelle, die zum Normenbestand gehört, den das BFG anzuwenden hat.

4. Auf die *körperschaftsteuerlichen* Auswirkungen des Spruchs dieses Erkenntnisses war nicht einzugehen, weil lediglich über die dem UFS vorgelegte und auf das BFG übergegangene Berufung bzw. Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2010 zu entscheiden war.

VI. Zulässigkeit der ordentlichen Revision

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die sog. Kostenmethode zur Aufteilung von Gesamtentgelten iSd § 4 Abs. 1 UStG 1994 für Sparmenüs auf die unterschiedlichen Steuersätze zur Anwendung gelangen kann, bestehen - auch unter Einbeziehung der vorhandenen Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075) - unterschiedliche Auffassungen. Da es sich um eine grundsätzliche Frage, auch der Auslegung des Unionsrechts, handelt, die in einer größeren Anzahl von Fällen bedeutsam

ist und auch in der Literatur nicht einheitlich beantwortet wird (vgl. SWK 2010, 832; SWK 2010, 574; UR 20/2013, 779), war die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zuzulassen.

Innsbruck, am 24. April 2014