



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamtes Kufstein Schwaz in 6333 Kufstein, Oskar-Pirlo-Straße 15, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. April 2014, Zl. RV/3100309/2012, betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2010 (mitbeteiligte Partei: H in W, vertreten durch die Dr. Woisetschläger und Dr. Mutschlechner Steuerberatungs-GmbH in 6130 Schwaz, Wopfnerstraße 5), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte GmbH ist Franchisenehmerin einer Fastfoodkette. Im Gefolge einer Außenprüfung der Jahre 2006 bis 2008 und einer Umsatzsteuernachschau für die Jahre 2009 und 2010 erließ das Finanzamt nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 2006 bis 2010. Aus Tz. 1 des verwiesenen Prüfungsberichtes geht hervor, dass die Aufteilung des Gesamtentgelts von Menüs (Speisen und Getränken) auf die unterschiedlichen Steuersätze von der Mitbeteiligten bisher nach der so genannten Kostenmethode anstelle der nach Ansicht des Prüfers zutreffenden linearen Methode (Verhältnis der Einzelverkaufspreise) vorgenommen worden sei.
- 2 In ihrer Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der genannten Jahre wandte die Mitbeteiligte ein, der Prüfer habe sich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0075, gestützt, das jedoch im Revisionsfall nicht einschlägig sei. Die Menüpreise seien seit dem 1. Oktober 2003 auf der Basis eines einheitlichen Aufschlags auf die Kosten der Speisenkomponente 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 zu Grunde gelegt und an die Kunden fakturiert worden („Kostenmethode“). Die Kalkulation des Menüpreises erfolge seit diesem Zeitpunkt so, dass seitens des Franchisegebers für die in den Restaurants angebotenen Produkte unverbindliche Richtpreise kalkuliert worden seien. Die Kalkulation dieser Richtpreise werde jeweils unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Kostenstruktur aller österreichischen Betriebe der Fastfoodkette vorgenommen.

- 3 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 Marktgegebenheiten (z.B. zur Vermeidung der Überschreitung von „Schwellenpreisen“). Andererseits werde ein gewisser Mindestaufschlag angestrebt, der für die Franchisenehmer einen angemessenen Gewinn sicherstellen solle.
- 4 Erfahrungsgemäß sei davon auszugehen, dass die Kostenstruktur bei allen Betrieben der Fastfoodkette sehr ähnlich sei. Dies ergebe sich aus dem Franchisekonzept. 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 seien sehr ähnlich.
- 5 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 Mitbeteiligte 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.

- 6 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).
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde Folge.
- 8 Das Bundesfinanzgericht stellte zunächst fest, dass die Mitbeteiligte - wie sich im Laufe des Rechtsmittelverfahrens herausgestellt habe - anders als in der Berufung ausgeführt, bei der Speisenkomponente geringfügig von der „Standardkalkulation“ abgewichen sei.
- 9 Strittig sei ausschließlich, ob eine Aufteilung der Entgelte in eine Speisen- und in eine Getränkekomponente nach der „Kostenmethode“ zulässig sei. Auszugehen sei von Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der 6. MwSt Richtlinie bzw. Art. 73 der MwStSystRL. Demnach sei Besteuerungsgrundlage von Lieferungen alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, den der liefernde Unternehmer für seine Lieferung erhalten solle. Da auf Getränke der Regelsteuersatz, auf Speisen hingegen der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei, müsse der Menüpreis (das Gesamtentgelt) auf die einzelnen Bestandteile der Lieferung aufgeteilt werden.
- 10 Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0075, zum Ausdruck gebracht, dass der vom Finanzamt vertretenen Methode der Aufteilung des Pauschalentgelts im Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben sei, weil die Einzelverkaufspreise bereits feststünden und keine eigene Kalkulation erfordern würde. Dazu habe der Verwaltungsgerichtshof auf die Urteile des EuGH vom 22. Oktober 1998, C-308/96, *Madgett und Baldwin*, und vom 25. Februar 1999, C-349/96, *Card Protection Plan*, verwiesen, aus denen hervorginge, dass der Marktpreismethode auf Grund ihrer einfacheren



Handhabbarkeit der Vorzug zu geben sei. Nicht eingegangen sei der Verwaltungsgerichtshof auf das Urteil des EuGH vom 6. Oktober 2005, C-291/03, *My Travel plc*. Generalanwalt Léger sei in diesem Verfahren zur Auffassung gelangt, dass ein Unternehmer (Reisebüro, Reiseveranstalter) den Teil des Pauschalangebots, der den eigenen Leistungen entspreche, grundsätzlich auf der Grundlage des Marktwertes dieser Leistungen errechnen müsse, sofern dieser Wert bestimmt werden könne, es sei denn, dass er in der Lage sei, den Nachweis zu erbringen, dass die Kostenmethode für den betreffenden Besteuerungszeitraum der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots genau Rechnung trage (Rn. 71 der Schlussanträge zu C-291/03). Weiters habe er seiner Ansicht Ausdruck verliehen, dass die Marktpreismethode nicht von der Voraussetzung abhängig sei, dass sie in der besonderen Lage jedes einzelnen Steuerpflichtigen tatsächlich einfacher sei als die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode (Rn. 49 ff der Schlussanträge zu C-291/03). Der EuGH sei der Ansicht des Generalanwalts in beiden Punkten gefolgt.

- 11 Auch wenn das besagte Urteil des EuGH Reiseleistungen und nicht die Abgabe von „Sparmenüs“ betroffen habe, sei davon auszugehen, dass diese Unterschiede im Sachverhalt keine andere rechtliche Beurteilung zur Folge haben. Von dieser Auffassung dürfte auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0075, ausgegangen sein, in dem er für den Beschwerdefall eine Aufteilung des Gesamtentgelts nach der Kostenmethode ausgeschlossen, aber auch darauf verwiesen habe, dass eine Aufteilung nach einer „Mischmethode“ weder als einfache noch als eine geeignete Methode angesehen werden könne. Die Aufteilung von Gesamtentgelten nach den Einzelverkaufspreisen möge für den Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen wesentlich einfacher sein als die Kostenmethode. Habe sich der Unternehmer aber zeitnah zur Aufteilung der Entgelte nach der Kostenmethode entschlossen und den damit verbundenen Ermittlungsaufwand in Kauf genommen, sei diese Methode auch für umsatzsteuerliche Zwecke anzuerkennen. Ein Steuerpflichtiger, der nachweisen könne, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots ausreichend genau Rechnung



trage, könne die Aufschlüsselung seiner Pauschalpreise unter Verwendung dieser Methode anstelle der auf den Marktwert gestützten Methode (der linearen Methode) vornehmen.

- 12 Die Mitbeteiligte habe einen solchen Nachweis erbracht. Das Finanzamt habe weder bestritten, dass die vorgelegten Berechnungen zutreffend bzw. plausibel seien noch deren systematische Anwendung in den Beschwerdejahren in Abrede gestellt.
- 13 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die so genannte Kostenmethode zur Aufteilung von Gesamtentgelten auf die unterschiedlichen Steuersätze bei Sparmenüs zur Anwendung gelangen könne, auch unter Einbeziehung des Erkenntnisses vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0075, unterschiedliche Auffassungen bestünden und dieser Frage grundsätzliche Bedeutung zukomme.
- 14 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision des Finanzamtes mit dem Antrag, das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.
- 15 Die mitbeteiligte Partei erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der sie beantragte, die Revision des Finanzamtes abzuweisen.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz für Lieferungen und Leistungen nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder Leistung zu erhalten.
- 18 Wird - wie im vorliegenden Fall - für eine Mehrzahl von selbständigen Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ein Pauschalpreis verrechnet, ist das Entgelt sachgerecht aufzuteilen und sind die Entgeltsteile dem jeweils anzuwendenden Steuersatz zu unterwerfen (vgl. *Achatz/Ruppe*, UStG⁴, § 10 Tz 24/1).



- 19 Im Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0075, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mit der Frage der Aufteilung pauschaler Menüpreise befasst und ausgesprochen, dass der Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben ist, weil diese bereits feststehen und keine eigene Kalkulation erfordern („lineare Kürzung“). Dazu verwies der Verwaltungsgerichtshof auf die Urteile des EuGH vom 22. Oktober 1998, C-308/96, *Madgett und Baldwin*, und vom 25. Februar 1999, C-349/96, *Card Protection Plan*, denen sich entsprechende Vorgaben zur Aufteilung eines Gesamtentgelts auf verschiedene Leistungen entnehmen lassen.
- 20 Mit Beschluss vom 3. April 2013, V B 125/12, ist auch der deutsche Bundesfinanzhof zur Ansicht gelangt, es könne nicht ernstlich zweifelhaft sein, dass die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises bei so genannten „Spar-Menüs“ nach der „einfachstmöglichen“ Aufteilungsmethode zu erfolgen habe. Liefere der Unternehmer die im Rahmen eines Gesamtkaufpreises gelieferten Gegenstände auch einzeln, sei der Gesamtkaufpreis grundsätzlich nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise aufzuteilen. Der Unternehmer übe die ihm zukommende Preisbestimmungsautonomie durch die Bildung des von ihm gewählten Gesamtpreises aus. Eine weiter gehende Preisaufteilungsautonomie im Sinne einer Entscheidungsfreiheit über die sich hieraus ergebenden steuerrechtlichen Rechtsfolgen bestehe nicht.
- 21 Anderes ergibt sich - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes - auch nicht aus dem Urteil des EuGH vom 6. Oktober 2005, C-291/03, *My Travel plc*.
- 22 Unter Rn. 34 führt der EuGH aus, dass die Aufschlüsselung des Pauschalpreises zwischen den erworbenen Leistungen und den eigenen Leistungen grundsätzlich immer dann auf der Grundlage des Marktwertes der letztgenannten Leistungen erfolgen müsse, wenn dieser Wert bestimmt werden könne. Der Methode der linearen Aufteilung ist, wie der Generalanwalt in Rn. 51 seiner Schlussanträge in der Rechtssache *My Travel* betont, schon deshalb der Vorzug zu geben, weil diese (auf den Marktwert der Einzelleistungen gestützte) Aufteilungsmethode „aus sich heraus gegenüber der auf die tatsächlichen Kosten gestützten Methode den Vorteil der Einfachheit



bietet“. Sie ist „aus sich heraus einfacher als die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode“ (Rn. 64 der Schlussanträge in der Rechtssache *My Travel*).

- 23 Zu allfälligen Ausnahmen von der Aufteilung des Pauschalpreises anhand von Marktpreisen verweist der EuGH in Rn. 34 seines Urteils in der Rechtssache *My Travel* auf Rn. 69 der Schlussanträge. Solche Ausnahmen hat der Generalanwalt für möglich gehalten, wenn das Kriterium des Marktwertes nicht sachgerecht sei. Als Beispiel der fehlenden Sachgerechtigkeit führt der Generalanwalt in der Folge den Fall an, dass der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Finanzbehörden zu erhebende Steuer dient, höher wäre als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat.
- 24 Dass gegenständlich ein derartiger Ausnahmefall vorläge, in dem die Marktpreismethode nicht sachgerecht wäre, hat das Bundesfinanzgericht nicht festgestellt.
- 25 Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass die Mitbeteiligte im Sinne der Ausführungen des Generalanwaltes in Rn. 70 seiner Schlussanträge vom 12. Mai 2005 habe nachweisen können, dass sie die Pauschalpreise systematisch unter Anwendung der Kostenmethode festgesetzt habe. Abgesehen davon, dass der EuGH Rn. 70 der Schlussanträge im Urteil nicht erwähnt, widersprechen die Berufungsausführungen der Mitbeteiligten, wonach „bei jeder Änderung der Menüpreise“ eine „neue Kalkulation“ erfolgt sei, dieser Annahme des Bundesfinanzgerichtes. Wollte man den Anforderungen des Generalanwaltes entsprechen, wonach auf jeden vom Steuerpflichtigen getragenen Kostenbestandteil eine feste Gewinnspanne erzielt werde, müsste hingegen bei jeder Änderung der Kosten eine entsprechende Anpassung des Menüpreises erfolgen. Angesichts der Gegebenheiten im Bereich der Gastronomie erscheint ein tatsächliches Vorgehen, in der Art wie sie der Generalanwalt in Rn. 70 anspricht, als praktisch undurchführbar. So unterliegen Frischwaren (aktenkundig beispielsweise Gurken, Tomaten, Salate) erfahrungsgemäß saisonalen Preisschwankungen und raschem Verderb, sodass die Menüpreise fortlaufend eine Änderung erfahren müssten, um eine „feste Gewinnspanne auf jeden Kostenbestandteil“ zu erzielen. Auch ist es nicht



evident, dass etwa die Fertigungslöhne „Küche“ (insbesondere die Einzelkosten) pro konkretem einzelnen Gericht stets gleichbleibend wären.

26 Gegenständlich fällt zudem auf, dass Menüs mit unterschiedlichen (Einstands-)Kosten der Speisen zu einem identem Menüpreis angeboten werden (in der Kalkulation wird ein Durchschnittswert angesetzt), sodass die tatsächliche Gewinnspanne auf die Speisen- bzw. Getränkekomponente im Vorhinein schon systembedingt nicht feststehen kann, weil sie davon abhängt, welche konkreten Menüs von den Kunden tatsächlich in welcher Anzahl nachgefragt werden. Würde es zutreffen, dass die Mitbeteiligte auf jeden Kostenbestandteil dieselbe feste Gewinnspanne in Ansatz gebracht hätte, müssten jedenfalls zwischen den unterschiedlichen Kombinationen von Speisen einerseits und Getränken andererseits entsprechend unterschiedliche Gesamtentgelte zur Verrechnung gelangen.

27 Daraus ergibt sich, dass eine Aufteilung des Gesamtentgelts nach den betrieblichen Kosten nicht nur aufwändige Berechnungen voraussetzt, sondern darüber hinaus derartige Berechnungen nicht in der Lage sind, der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebots iSd Rn. 34 des EuGH-Urteils vom 6. Oktober 2005 exakt Rechnung zu tragen, weil der tatsächliche Kostenanfall und das Nachfrageverhalten der Kunden bei der Kalkulation ungewiss sind.

28 Zudem ist auf Folgendes zu verweisen:

Es entspricht dem Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass der Endverbraucher mit dieser Verbrauchsteuer belastet werden soll. Die Mehrwertsteuer ist dem Preis der Gegenstände sowie Dienstleistungen genau proportional. Grundprinzipien und Wirkungsweise des Mehrwertsteuersystems entsprechend muss daher die von den Steuerbehörden zu erhebende Steuer der tatsächlich bei dem Endverbraucher eingezogenen Steuer entsprechen (EuGH *MyTravel*, Rn. 30). Folglich muss also schon beim Abschluss eines Vertrages über ein der Mehrwertsteuer unterliegendes Geschäft die Höhe der anfallenden Mehrwertsteuer, die den Käufer belasten soll, bekannt sein. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es der Wirkungsweise dieses Systems weiters, dass für den Endverbraucher bereits bei Eingehen eines Geschäfts mit



einem Unternehmer (also vor Vertragsabschluss, nicht erst bei Rechnungslegung) erkennbar ist, in welchem Ausmaß Mehrwertsteuer im zu vereinbarenden Preis enthalten ist. Nun sind für den Endverbraucher zwar die Einzelpreise der von einem Unternehmer regelmäßig erbrachten Leistungen erkennbar, in aller Regel hat er aber (vorweg) keine nähere Kenntnis über die dem Unternehmer angefallenen Kosten. Auch aus dieser Sicht erweist es sich als systemkonform, einen Pauschalpreis nicht nach dem Verhältnis der dem Unternehmer konkret angefallenen Kosten aufzuteilen, sondern nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise.

Dazu kommt im gegenständlichen Fall, dass die Mitbeteiligte offensichtlich bloß mit Durchschnittswerten an Kosten einer Periode arbeitet, die sie lediglich rechnerisch verteilt; sie vermag die tatsächlichen Kosten, die konkret auf die zu einem bestimmten Zeitpunkt einem bestimmten Kunden verkaufte Speise entfallen, gar nicht anzugeben.

- 29 Das angefochtene Erkenntnis war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 20. Dezember 2016

