

TE Vwgh Erkenntnis 2009/12/16 2008/15/0075

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.12.2009

Index

E3L E09301000;
E6j;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art11 TeilA Abs1;
61996CJ0308 Madgett and Baldwin VORAB;
61996CJ0349 CPP VORAB;
UStG 1994 §4 Abs1;
1. UStG 1994 § 4 heute
2. UStG 1994 § 4 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
3. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
4. UStG 1994 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. UStG 1994 § 4 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. UStG 1994 § 4 gültig von 20.07.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
7. UStG 1994 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 4 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. UStG 1994 § 4 gültig von 06.01.1995 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
10. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr in 4400 Steyr, Handels-Mazzetti-Promenade 14, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 6. Dezember 2004, Zlen. RV/0165-L/03, RV/0166-L/03, betreffend

u. a. Umsatzsteuer 2000, Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2001 und für März 2002 (mitbeteiligte Partei: W SgesmbH in S, vertreten durch Dr. Karl Heinz Berger, Wirtschaftsprüfer in 4910 Ried im Innkreis, Hauptplatz 38), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Aufteilung pauschaler Menüpreise auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speisenumsätze und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeumsätze für das streitgegenständliche Jahr 2000 sowie für die Voranmeldungszeiträume Dezember 2001 und März 2002 strittig.

Die mitbeteiligte Partei, eine GmbH, betreibt als Lizenznehmerin einer Fastfood-Kette mehrere Schnellrestaurants. Anlässlich einer im Jahr 2002 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass nach Ansicht des Finanzamtes im Zusammenhang mit den Erlösen aus den Menüverkäufen die Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Steuersätze in den Streitzeiträumen nicht den gesetzlichen Vorschriften entspreche. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde ausgeführt, dass laut Auskunft des geprüften Unternehmens die Aufteilung der Entgelte für die Menüs für Umsatzsteuerzwecke im Verhältnis der Einzelpreise erfolge. Die Menüs würden in der Regel aus einem Sandwich, Pommes frites und einem Getränk bestehen. Im Verhältnis zu den Einzelkomponenten sei das Menü in Summe billiger. Die Aufteilung des Pauschalentgeltes für die Menüs auf die Bemessungsgrundlagen für die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Komponenten erfolge im Verhältnis der Einzelverkaufspreise bzw. würden die Rohaufschläge im Verhältnis der Einzelverkaufspreise vermindert (Anmerkung: in der Folge wird diese Methode "lineare Kürzung" genannt). Bei Überprüfung dieser Darstellung sei vom Prüfer festgestellt worden, dass die Aufteilung bis Juli 2000 diesen Angaben entsprechend erfolgt sei. Ab August 2000 sei allerdings die Mitbeteiligte von dieser Methode abgewichen und in der Folge vom Verhältnis der Einstandspreise ausgegangen. Nach Ansicht des Prüfers seien die Umsätze für den gesamten Streitzeitraum im Wege einer linearen Kürzung, wie sie auch vom Mitbeteiligten bis Juli 2000 vorgenommen worden sei, aufzuteilen.

Einer dagegen erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid teilweise Folge. Begründend ging die belangte Behörde von folgendem, im Wesentlichen unbestrittenen Sachverhalt aus: Seit Einführung der Menüs im Jahr 1998 bis 31. Juli 2000 sei die Kalkulation der Menüs und der Entgelte für die einzelnen Komponente derart erfolgt, dass die Einzelverkaufspreise linear, also im selben prozentuellen Verhältnis gekürzt worden seien. Im Zusammenhang mit der Einführung einer Marketingstrategie zur Steigerung des Getränkeabsatzes und der Menüumsätze sei unter Ausnutzung des sehr günstigen Einkaufspreises der Mitbeteiligten bei Getränken die Kalkulation insofern geändert worden, als die Preisermäßigung im Menü bei gleichbleibendem Gesamtpreis durch eine überproportionale Reduktion des Entgeltes für das Getränk erfolgt sei. Diese an sich rein rechnerische Maßnahme sei den Kunden im Rahmen der genannten Marketingaktionen durch "Kassenaufsteller" und Hinweise auf den Speisekarten mitgeteilt worden. Durch diese Bewerbung der günstigen Getränkeabgabe bei Kauf eines Menüs habe auch tatsächlich eine Umsatzsteigerung von 11 bis 12 % gegenüber dem Zeitraum Jänner bis Juli 2000 erzielt werden können. Möglich sei diese Preisreduzierung durch den sehr günstigen Einkaufspreis gewesen, der beim Einzelverkauf zu einem vielfachen Rohaufschlag des branchenüblichen Rohaufschlages bei Getränken führe. Hiezu sei zu ergänzen, dass die gesamte unternehmerische Strategie der Mitbeteiligten als Mitglied einer Fastfood-Kette auf den Absatz von für die Kette typischen Speisen gerichtet sei. Die reinen Getränkeumsätze spielten eine sehr geringe Rolle. Durch die günstige Abgabe von Getränken im Rahmen der Menüs sollte auch der Menüumsatz gehoben werden. Kein Interesse bestehe hingegen daran, dass im Fall einer generellen Senkung des Getränkepreises die Getränkeumsätze für sich alleine steigen und etwa die vergleichsweise wenigen Vorrichtungen für den Speisenverzehr durch reine Getränkekonsumenten belegt würden. Darin bestehe auch ein wesentlicher Unterschied zur sonst herkömmlichen Gastronomie. Wie sich aus der beispielhaft für ein Menü dargestellten Kalkulation ergebe, lasse sich bei Ansatz der Getränkekomponente mit 400 % Rohaufschlag auf den Einkaufspreis ein prozentueller Deckungsbeitrag beim Getränk erzielen, der mehr als doppelt so hoch sei wie jener bei den Speisen. Bei dieser Kalkulation würden branchenübliche Rohaufschläge berücksichtigt und es ergebe sich für keine Komponente ein negativer Kostenbeitrag. Hinsichtlich des Vorgangs beim Verkauf sei festzuhalten, dass die Kunden durch "Aufsteller" bei der Kassa sowie durch Hinweise auf den Speisekarten darauf hingewiesen würden, dass sie beim Kauf eines Menüs den Preisvorteil gegenüber der Summe der Einzelverkaufspreise jeweils über das Getränk erhielten und das Getränk je nach Größe des Menüs statt mit einem Preis zwischen 15,-

- und 24,- ATS mit 4,- bis 7,- ATS zum Ansatz komme. Der Kunde entscheide sich dann für ein Produkt und bestelle dieses. Bei den Überlegungen der Mitbeteiligten werde natürlich auch eine Rolle gespielt haben, dass bei gleichbleibendem Menüverkaufspreis je Menü mehr Gewinn bleibe, je geringer der mit 20 % zu versteuernde Anteil für

das Getränk sei. Inwieweit diese unternehmerischen Überlegungen zulässig und bei der für die Besteuerung maßgeblichen Preisfestsetzung zu berücksichtigen seien, sei unter anderem Gegenstand der Berufung.

In der Folge ging die belangte Behörde von § 10 Abs. 2 Z. 1 lit. d UStG 1994 aus, wonach sich die Steuer bei der Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze) auf 10 % bzw. nach § 10 Abs. 3 Z. 2 zwischen 1. Juni 2000 und 31. Dezember 2000 auf 14 % ermäßige. Die im Rahmen der Menüs von der mitbeteiligten Partei ausgegebenen Getränke fielen nicht unter den begünstigten Steuersatz und seien daher mit 20 % zu versteuern. Hiezu habe der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 24. November 1998, 98/14/0055, ausgeführt, dass auch die ab 1. Jänner 1995 durch die USt-Novelle 1996 rückwirkend in Kraft gesetzte Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z. 1 lit. d UStG 1994 eine einheitliche Besteuerung von Restaurationsumsätzen mit 10 % nicht zulasse. Aus den Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung sei zu entnehmen, dass bloß eine Anpassung an die EuGH-Rechtsprechung, wonach Restaurationsleistungen unter den Begriff Dienstleistungen (sonstige Leistungen) zu subsumieren seien, und die Anwendung des Normalsteuersatzes auf die gesamte Restaurationsleistung hätte verhindert werden sollen. In der Folge ging die belangte Behörde von Paragraph 10, Absatz 2, Ziffer eins, Litera d, UStG 1994 aus, wonach sich die Steuer bei der Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze) auf 10 % bzw. nach Paragraph 10, Absatz 3, Ziffer 2, zwischen 1. Juni 2000 und 31. Dezember 2000 auf 14 % ermäßige. Die im Rahmen der Menüs von der mitbeteiligten Partei ausgegebenen Getränke fielen nicht unter den begünstigten Steuersatz und seien daher mit 20 % zu versteuern. Hiezu habe der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 24. November 1998, 98/14/0055, ausgeführt, dass auch die ab 1. Jänner 1995 durch die USt-Novelle 1996 rückwirkend in Kraft gesetzte Bestimmung des Paragraph 10, Absatz 2, Ziffer eins, Litera d, UStG 1994 eine einheitliche Besteuerung von Restaurationsumsätzen mit 10 % nicht zulasse. Aus den Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung sei zu entnehmen, dass bloß eine Anpassung an die EuGH-Rechtsprechung, wonach Restaurationsleistungen unter den Begriff Dienstleistungen (sonstige Leistungen) zu subsumieren seien, und die Anwendung des Normalsteuersatzes auf die gesamte Restaurationsleistung hätte verhindert werden sollen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe somit das Vorliegen einer einheitlichen Leistung verneint, sodass es zur Aufteilung des einheitlichen Gesamtentgeltes für ein Menü mit Getränk auf die einzelnen Menükomponenten zu kommen habe. Strittig sei, welcher Betragsteil auf die mit 20 % zu versteuernden Getränke zu entfallen habe. Das Finanzamt sei für eine lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise eingetreten. Dies seien die einzigen bekannten Wertansätze, nur diese könnten einer Aufteilung zu Grunde gelegt werden. Da diese bekannt seien, liege auch keine Schätzungsbefugnis vor. Bei Kürzung der Summe der Einzelpreise beim Menüverkauf seien die Einzelpreise linear zu kürzen. Den Parteien käme keine Dispositionsmöglichkeit zu. Im Sinne einer Einkommensverwendungssteuer und nach dem Wortlaut des § 4 UStG 1994 sei aus der Sicht des Konsumenten zu beurteilen, was dieser bereit sei, für das Getränk aufzuwenden. Da er nur den Einzelverkaufspreis kenne, müsse dieser Preis die Grundlage für die Berechnung des Getränkeanteils sein. Die Kosten der Komponenten seien unbeachtlich, da diese der Käufer nicht kenne. Einzig bekannte Größe sei der Einzelverkaufspreis und dieser sei (linear gekürzt) auch als Bemessungsgrundlage im Rahmen eines Menüverkaufes heranzuziehen. Untermuert werde diese Ansicht durch die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 2000, 95/14/0108. Der Verwaltungsgerichtshof habe somit das Vorliegen einer einheitlichen Leistung verneint, sodass es zur Aufteilung des einheitlichen Gesamtentgeltes für ein Menü mit Getränk auf die einzelnen Menükomponenten zu kommen habe. Strittig sei, welcher Betragsteil auf die mit 20 % zu versteuernden Getränke zu entfallen habe. Das Finanzamt sei für eine lineare Kürzung der Einzelverkaufspreise eingetreten. Dies seien die einzigen bekannten Wertansätze, nur diese könnten einer Aufteilung zu Grunde gelegt werden. Da diese bekannt seien, liege auch keine Schätzungsbefugnis vor. Bei Kürzung der Summe der Einzelpreise beim Menüverkauf seien die Einzelpreise linear zu kürzen. Den Parteien käme keine Dispositionsmöglichkeit zu. Im Sinne einer Einkommensverwendungssteuer und nach dem Wortlaut des Paragraph 4, UStG 1994 sei aus der Sicht des Konsumenten zu beurteilen, was dieser bereit sei, für das Getränk aufzuwenden. Da er nur den Einzelverkaufspreis kenne, müsse dieser Preis die Grundlage für die Berechnung des Getränkeanteils sein. Die Kosten der Komponenten seien unbeachtlich, da diese der Käufer nicht kenne. Einzig bekannte Größe sei der Einzelverkaufspreis und dieser sei (linear gekürzt) auch als Bemessungsgrundlage im Rahmen eines Menüverkaufes heranzuziehen. Untermuert werde diese Ansicht durch die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 2000, 95/14/0108.

Dagegen wolle die mitbeteiligte Partei die auf die einzelnen Komponenten entfallenden Entgeltsanteile im Wege der Schätzung nach den angefallenen Kosten ermitteln. Dem Konsumenten ginge es in erster Linie um die für die Fastfood-Kette typischen Speisen.

Dies zeige sich auch in der Verteilung der Umsatzanteile:

Speisen: 64 %, Menüs: 32 %, Getränke (ohne Menüs): 4 %. Für die Speisen, die der Konsument primär erwerben möchte, sei er bereit, im verbilligten Menü annähernd den Einzelverkaufspreis zu bezahlen. Das Getränk werde sozusagen als Dreingabe "mitgenommen". Für sich alleine würden Getränke (siehe Umsatzanteil) im Gegensatz zur herkömmlichen Gastronomie kaum verkauft werden. Da der Aufschlag bei den Getränken wesentlich höher sei, könne man die im Rahmen einer Marketingstrategie verbilligte Abgabe des Menüs über den Getränkepreis am besten finanzieren. In diesem Sinn seien auch die Kunden in der Speisekarte und auf zusätzlichen Hinweistafeln informiert worden. Überdies führe eine lineare Aufteilung der Preisminderung sogar zu einem verlustbringenden Wertansatz bei den Speisen. Im Wege der Schätzung sei zu ermitteln, welcher Teilbetrag nach dem übereinstimmenden Parteiwillen auf das Getränk entfalle.

In der Folge ging die belangte Behörde zunächst auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ein. Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der liefernde Unternehmer für seine Lieferung erhalte bzw. erhalten solle. Nach lit. b dieser Bestimmung seien als Besteuerungsgrundlage bei unentgeltlichen Zuwendungen die Selbstkosten zu ermitteln. In der Folge ging die belangte Behörde zunächst auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ein. Nach Artikel 11, Teil A Absatz eins, Litera a, der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der liefernde Unternehmer für seine Lieferung erhalte bzw. erhalten solle. Nach Litera b, dieser Bestimmung seien als Besteuerungsgrundlage bei unentgeltlichen Zuwendungen die Selbstkosten zu ermitteln.

Gemeinschaftsrechtlich sei aus näher dargestellten Gründen jener Wert zu ermitteln, der nach dem Parteiwillen für die einzelnen Leistungskomponenten im konkreten Geschäft, unabhängig von objektiven Werten oder Vergleichspreisen, anzusetzen sei. Sei ein gemeinsam gewollter Preis für die Komponenten nicht eindeutig vereinbart, sei dieser ausgehend von der Sichtweise des Verkäufers insbesondere nach den angefallenen Kosten, mit jenem Wert zu schätzen, der die größte Wahrscheinlichkeit habe, dass er von beiden Parteien gewollt sei. Ausgeschlossen sei nach EU-Recht jedenfalls eine Wertermittlung, welche die Sichtweise des Verkäufers nicht berücksichtige. Nach Ansicht der belangten Behörde könne somit weder der linear gekürzte Einzelverkaufspreis als die nach Ansicht der Finanzverwaltung dem Käufer einzig bekannte Richtgröße, noch der auf den Hinweistafeln des Verkäufers angeführte Preis als jener Wert angesetzt werden, der im Entgeltlichkeitszusammenhang mit dem Menübestandteil Getränk stehe. Vielmehr sei jener Wert zu schätzen, den die Parteien höchstwahrscheinlich vereinbart hätten. Der Sichtweise der

6. Mehrwertsteuerrichtlinie und der Lebenserfahrung entsprechend sei dabei zu ermitteln, zu welchem Preis der Verkäufer die Ware bzw. deren Komponenten auf Grund seiner Kalkulation und wirtschaftlichen Überlegungen einer großen Anzahl von potentiellen Kunden anbiete und letztlich auf Grund deren Anbotsannahme auch verkaufe.

Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 sei die Bemessungsgrundlage das Entgelt. Entgelt sei dabei alles, was der Leistungsempfänger aufzuwenden habe, um die Leistung zu erhalten. Das österreichische Umsatzsteuergesetz gehe somit von einer maßgeblichen Wertermittlung aus der Sicht des Käufers aus. Es bestehe daher nach Ansicht der belangten Behörde ein "Unterschied" zwischen dem Gemeinschaftsrecht und der innerstaatlichen Rechtslage. Dieser "Widerspruch" könne aber zumindest bei zweiseitigen Rechtsgeschäften durch eine richtlinienkonforme Interpretation beseitigt werden. Es sei eben festzustellen, was der Käufer auf Grund der Vereinbarung aufzuwenden habe, um die Leistung zu erhalten. Er habe das aufzuwenden, was der Leistungserbringer zu erhalten habe bzw. was er erhalte. Es handle sich dabei gleichsam um die selbe Medaille, die von zwei Seiten betrachtet werde. Dabei seien aber jedenfalls auch die Sichtweise des Lieferers und insbesondere dessen Kalkulationen, die Kosten des Liefergegenstandes und andere wirtschaftliche Überlegungen (wie z. B. Marktstrategien) mit zu berücksichtigen und dem in Zweifelsfällen sogar der Vorzug einzuräumen. Diese Sichtweise entspreche auch den tatsächlichen wirtschaftlichen Abläufen. Bei massenhaft verkauften Waren biete der Verkäufer nach seinen Kalkulationen und wirtschaftlichen Überlegungen diese zu einem Preis an und der Kunde entscheide, ob er bereit sei, zu diesem Preis zu kaufen. Insoweit seien jene Informationen bei der Preisermittlung zu berücksichtigen, die beim Kunden "einlangen" und seiner Kaufentscheidung

zugrunde liegen. Ausgangspunkt der Ermittlung seien somit die im Angebot des Verkäufers nach außen manifestierten kalkulatorischen Überlegungen. Dies habe insbesondere dann zu gelten, wenn diese rein wirtschaftlichen Überlegungen nachvollziehbar und belegbar seien und überdies keinen Missbrauchsverdacht nahe legten. In einem Getränkesteuerfall habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 1983, 81/17/0186, entschieden, dass mangels gesetzlicher Bestimmung zur Aufteilung eines Gesamtentgeltes das entscheidende Kriterium für die erforderliche Aufteilung die Kalkulation des Unternehmens sei, sofern sich diese im betriebswirtschaftlich gerechtfertigten Rahmen halte. Dabei seien Marktstrategie des Lieferers und die erzielten Deckungsbeiträge zu berücksichtigen. Vorausgegangen war diesem verwaltungsgerichtlichen Verfahren eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes, in der dieser ausgesprochen hatte, dass eine Preisminderung nicht einseitig einem Produkt zugeordnet werden könne und so nur eine verhältnismäßige Aufteilung in Betracht komme. Trotz dieser in Richtung lineare Kürzung weisenden Grundaussage des Verfassungsgerichtshofes sei der Verwaltungsgerichtshof somit zu einer Aufteilung nach der wirtschaftlich vertretbaren Kalkulation des Lieferers gekommen. Ebenfalls aufbauend auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes habe der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Oktober 1994, 92/17/0086, entschieden, dass die Aufteilung ausgehend von den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen unter Berücksichtigung der Kalkulation des Unternehmens zu erfolgen habe. In seinem Erkenntnis vom 27. Juni 2000, 95/14/0108, habe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass eine Bewertung mit den Einkaufspreisen (nur) dann sachgerecht sei, wenn auch alle anderen Leistungskomponenten zu Einkaufswerten dem Gast verrechnet würden. Eine Aufteilung nach der Kalkulation werde somit von dieser Entscheidung nicht ausgeschlossen, müsse aber generelles und sachgerechtes Aufteilungskriterium bei allen Komponenten des Leistungsbündels sein. Im Ergebnis müsse nach Ansicht der belangten Behörde, insbesondere im Licht der oben dargestellten gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entnommen werden, dass auch eine Aufteilung des Gesamtentgeltes nach der Kalkulation des Lieferers möglich sei, wenn die Aufteilung nachvollziehbar für das gesamte Leistungsbündel nach der Kalkulation des Lieferers und wirtschaftlich sachgerecht erfolge. Für eine wirtschaftlich sachgerechte Aufteilung werde insbesondere sprechen, wenn sie unter Beachtung der verfolgten Marktstrategie und der erzielten Deckungsbeiträge betriebswirtschaftlich gerechtfertigt, nachvollziehbar und nach außen erkennbar manifestiert sei. Wenn der sich so ergebende Entgeltsteil auch als der von den Vertragsparteien gewollte Preis ermittelt bzw. geschätzt werden könne, werde er der Besteuerung als der tatsächlich bezahlte subjektive Preis zugrunde zu legen sein. Nach Paragraph 4, Absatz eins, UStG 1994 sei die Bemessungsgrundlage das Entgelt. Entgelt sei dabei alles, was der Leistungsempfänger aufzuwenden habe, um die Leistung zu erhalten. Das österreichische Umsatzsteuergesetz gehe somit von einer maßgeblichen Wertermittlung aus der Sicht des Käufers aus. Es bestehe daher nach Ansicht der belangten Behörde ein "Unterschied" zwischen dem Gemeinschaftsrecht und der innerstaatlichen Rechtslage. Dieser "Widerspruch" könne aber zumindest bei zweiseitigen Rechtsgeschäften durch eine richtlinienkonforme Interpretation beseitigt werden. Es sei eben festzustellen, was der Käufer auf Grund der Vereinbarung aufzuwenden habe, um die Leistung zu erhalten. Er habe das aufzuwenden, was der Leistungserbringer zu erhalten habe bzw. was er erhalte. Es handle sich dabei gleichsam um die selbe Medaille, die von zwei Seiten betrachtet werde. Dabei seien aber jedenfalls auch die Sichtweise des Lieferers und insbesondere dessen Kalkulationen, die Kosten des Liefergegenstandes und andere wirtschaftliche Überlegungen (wie z. B. Marktstrategien) mit zu berücksichtigen und dem in Zweifelsfällen sogar der Vorzug einzuräumen. Diese Sichtweise entspreche auch den tatsächlichen wirtschaftlichen Abläufen. Bei massenhaft verkauften Waren biete der Verkäufer nach seinen Kalkulationen und wirtschaftlichen Überlegungen diese zu einem Preis an und der Kunde entscheide, ob er bereit sei, zu diesem Preis zu kaufen. Insoweit seien jene Informationen bei der Preisermittlung zu berücksichtigen, die beim Kunden "einlangen" und seiner Kaufentscheidung zugrunde lägen. Ausgangspunkt der Ermittlung seien somit die im Angebot des Verkäufers nach außen manifestierten kalkulatorischen Überlegungen. Dies habe insbesondere dann zu gelten, wenn diese rein wirtschaftlichen Überlegungen nachvollziehbar und belegbar seien und überdies keinen Missbrauchsverdacht nahe legten. In einem Getränkesteuerfall habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 1983, 81/17/0186, entschieden, dass mangels gesetzlicher Bestimmung zur Aufteilung eines Gesamtentgeltes das entscheidende Kriterium für die erforderliche Aufteilung die Kalkulation des Unternehmens sei, sofern sich diese im betriebswirtschaftlich gerechtfertigten Rahmen halte. Dabei seien Marktstrategie des Lieferers und die erzielten Deckungsbeiträge zu berücksichtigen. Vorausgegangen war diesem verwaltungsgerichtlichen Verfahren eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes, in der dieser ausgesprochen hatte, dass eine Preisminderung nicht einseitig einem Produkt zugeordnet werden könne und so nur eine verhältnismäßige Aufteilung in Betracht komme.

Trotz dieser in Richtung lineare Kürzung weisenden Grundaussage des Verfassungsgerichtshofes sei der Verwaltungsgerichtshof somit zu einer Aufteilung nach der wirtschaftlich vertretbaren Kalkulation des Lieferers gekommen. Ebenfalls aufbauend auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes habe der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Oktober 1994, 92/17/0086, entschieden, dass die Aufteilung ausgehend von den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen unter Berücksichtigung der Kalkulation des Unternehmens zu erfolgen habe. In seinem Erkenntnis vom 27. Juni 2000, 95/14/0108, habe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass eine Bewertung mit den Einkaufspreisen (nur) dann sachgerecht sei, wenn auch alle anderen Leistungskomponenten zu Einkaufswerten dem Gast verrechnet würden. Eine Aufteilung nach der Kalkulation werde somit von dieser Entscheidung nicht ausgeschlossen, müsse aber generelles und sachgerechtes Aufteilungskriterium bei allen Komponenten des Leistungsbündels sein. Im Ergebnis müsse nach Ansicht der belangten Behörde, insbesondere im Licht der oben dargestellten gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entnommen werden, dass auch eine Aufteilung des Gesamtentgeltes nach der Kalkulation des Lieferers möglich sei, wenn die Aufteilung nachvollziehbar für das gesamte Leistungsbündel nach der Kalkulation des Lieferers und wirtschaftlich sachgerecht erfolge. Für eine wirtschaftlich sachgerechte Aufteilung werde insbesondere sprechen, wenn sie unter Beachtung der verfolgten Marktstrategie und der erzielten Deckungsbeiträge betriebswirtschaftlich gerechtfertigt, nachvollziehbar und nach außen erkennbar manifestiert sei. Wenn der sich so ergebende Entgeltsteil auch als der von den Vertragsparteien gewollte Preis ermittelt bzw. geschätzt werden könne, werde er der Besteuerung als der tatsächlich bezahlte subjektive Preis zugrunde zu legen sein.

Da zwischen den Parteien für den Getränkeanteil kein eigener Entgeltsanteil ausdrücklich vereinbart worden sei, müsse geschätzt werden, zwischen welchem Teil des Entgelts der geforderte Entgeltlichkeitszusammenhang zum Getränk bestanden habe. Die Einzelverkaufspreise der Menükomponenten seien zwar bekannt, es liege aber gerade kein Einzelverkauf der einzelnen Komponenten, sondern die Abgabe eines Lieferbündels im Rahmen einer speziellen Werbekampagne gegen ein vermindertes Gesamtentgelt vor. Bekannt sei somit nur, was der Lieferant bei Einzelverkäufen auf Grund der für diese Einzelverkäufe geltenden Marktbedingungen für seine Einzelprodukte verlange und erhalte. Nicht bekannt sei aber, was unter geänderten Marktbedingungen, nämlich im Rahmen eines verbilligten Menükaufes, unter Berücksichtigung des Willens beider Parteien für die einzelnen Komponenten anzusetzen sei. Diese subjektiven, für das konkrete Rechtsgeschäft anzusetzende Werte seien aber für die Besteuerung maßgeblich. Auch die an den Kunden erfolgte Mitteilung bzgl. der verbilligten Abgabe der Getränke dürfe nicht überwertet oder gar als Preisvereinbarung hinsichtlich des Getränkes verstanden werden. Der Kunde solle durch diese möglichst werbewirksame Mitteilung lediglich zum Kauf eines Menüs animiert werden. Ähnlich wie bei einer verkaufsfördernden Kundmachung, dass man ein Getränk gratis bei Konsum anderer Leistungen erhalte (siehe VwGH 95/14/0108), müsse dennoch der tatsächliche Entgeltlichkeitszusammenhang zwischen den beiden Leistungen festgestellt werden. Dabei werde bis zu einem gewissen Rahmen die Kenntnis des Kunden bezüglich der Einzelverkaufspreise und eventuell auch der branchenüblich hohen Aufschläge bei den Getränken eine Rolle spielen. Den stark verminderten Getränkepreis laut Mitteilung an den Kunden könnte man als Preisvereinbarung und nicht als Werbehinweis verstehen, wenn sich der Gesamtmenüpreis vermindert hätte. Der Gesamtpreis sei aber gleich geblieben. Lediglich auf Grund interner Überprüfung der Kalkulation und folgender Änderung der Marktstrategie sei man dazu übergegangen, die Aufteilung der Entgelte den Kostenverhältnissen anzupassen. Die mitbeteiligte Partei habe eine - zumindest theoretisch auch mögliche - Aufteilung der Entgelte nach Kostenüberlegungen vor Änderung der Marktstrategie und Durchführung der diesbezüglichen Kundeninformationen auf Anfrage ausdrücklich abgelehnt. Da ein zweiseitiges Bargeschäft bestehe, werde es bei Ermittlung der einzelnen Wertansätze nicht so sehr auf die einzelne Sichtweise des Verkäufers oder Käufers ankommen, als auf die Ermittlung des gemeinsam "Gewollten". Im Zweifelsfall sei aber nach EU-Recht, dem Vorrang vor innerstaatlichem Recht einzuräumen sei, auf die subjektive Sichtweise des Lieferanten, also darauf, was dieser im konkreten Geschäftsfall erhalten solle, abzustellen.

Festzuhalten sei, dass dem Kunden jedenfalls mitgeteilt worden sei, dass er bei Konsumation einer bestimmten Menüzusammenstellung zu einem relativ geringen Aufpreis auch ein Getränk bekomme. Dass diese Mitteilung bei Kunden die Kaufentscheidung zu beeinflussen vermöge, werde durch den dadurch bewirkten Umsatzanstieg belegt. Ein alleiniges Abstellen auf diese mitgeteilten Preise würde aber dem Erfordernis der wirtschaftlichen Sachgerechtigkeit nicht entsprechen. Dennoch sei die Argumentation der mitbeteiligten Partei glaubhaft und auch durch die Gesamtumsatzzahlen (4% entfielen auf Getränkeumsätze ohne Verkauf im Rahmen des Menüs) belegt, dass ein durchschnittlicher Kunde der Fastfood-Kette deren Restaurants in erster Linie wegen der dort erhältlichen Speisen

aufsuche. Für diese werde er bei seiner Kaufentscheidung den wesentlichen Teil des Entgeltes ansetzen. Das Getränk betrachte er als relativ günstige "Dreingabe". Der Kunde werde somit - auch unterstützt durch die erfolgte Mitteilung - einen wesentlichen Teil des von ihm aufgewendeten Entgelts den Speisen zuordnen. Auf Grund seiner Entscheidung, seinen Hunger mit den für das aufgesuchte Restaurant typischen Speisen zu stillen, werde der von ihm für diese Speise im Rahmen des Menüs angesetzte Wert nahe dem Einzelverkaufspreis dieser Speise sein. Bei kaum einem Kunden liege dagegen ein besonderes Interesse an dem auch sonst überall erhältlichen Getränk. Im Zuge des Berufungsverfahrens habe auf Grund der mitgeteilten Kalkulationen eine Preisaufteilung gefunden werden können, die den oben aufgestellten, allgemeinen und abstrakten Kriterien sowie Kenntnissen und Interessen der Vertragsparteien gerecht werde. Ausgehend von der zu unterstellenden Parteienvereinbarung, dass der Kunde den Preisvorteil bei Erwerb eines Menüs beim Getränk erhalte, und der vorgelegten Kalkulation für sämtliche Menübestandteile sei ermittelt worden, welcher Preis sich für das Getränk ergebe, wenn bei allen Komponenten ein gleich hoher prozentueller Deckungsbeitrag erzielt werde. Sodann sei der sich für das Getränk ergebende Wert modifiziert worden, um der bei den Kunden vorhandenen Kenntnis des hohen Einzelverkaufspreises und der mitunter auch bekannten hohen Spannen bei Getränken gerecht zu werden. Das Getränk sei sodann mit einem branchenüblichen Rohaufschlag von 400% angesetzt worden, da dieser Wert sich nach Auskunft von Brancheninsidern als vergleichbar erwiesen habe. Bei Ansatz dieses Rohaufschlages beim Getränk ergebe sich ein bei der Getränkekomponente jeweils mehr als doppelt so hoher prozentueller Deckungsbeitrag als bei den Speisen. Der sich so ergebenden Aufteilung des Getränkeentgeltes liege die selbe Basis für alle Komponenten des Lieferbündels zugrunde, die Kosten seien somit generelles Aufteilungskriterium. Sie sei unter Beachtung der verfolgten Marktstrategien und der erzielten Deckungsbeiträge betriebswirtschaftlich gerechtfertigt und nachvollziehbar. Zumindest tendenziell sei sie auch durch die Mitteilung der (niedriger liegenden) Ansätze für das Getränk nach außen erkennbar manifestiert. Hinweise für eine missbräuchliche Gestaltung seien auf Grund der Anwendung eines branchenüblichen Rohaufschlages und der erzielten Deckungsbeiträge nicht zu erkennen. Der von der belangten Behörde letztlich auf Grund der Kalkulation des Lieferers, der branchenüblichen Bedingungen und der dem Kunden bekannten Umstände angesetzte Wert könne als der von den Parteien gemeinsam "gewollte" Preis angesehen werden. Auf Grund der Gesamtumstände der vorhandenen Kenntnisse und Interessen der Vertragsparteien nehme die belangte Behörde an, dass zwischen dem auf die dargestellte Weise ermittelten Wertansatz und dem Getränk der geforderte Entgeltlichkeitszusammenhang bestehe.

Zusammenfassend sei auszuführen, dass es der unternehmerischen Entscheidung überlassen sei, wie ein Unternehmer seinen günstigen Einkaufspreis im Rahmen seiner Strategien einsetze. Unter Hintanhaltung von Verhaltensweisen, die eine missbräuchliche Motivation vermuten lassen könnten, könne er seinen Einkaufsvorteil zur Erzielung eines hohen Deckungsbeitrages aber auch zu verkaufsfördernden Maßnahmen einsetzen. Für den Preisansatz für das Getränk im Rahmen eines verbilligt abgegebenen Menüs bedeute dies, dass eine über den linear gekürzten Einzelverkaufspreis hinausgehende Kürzung des Entgelts für das Getränk einer nachvollziehbaren wirtschaftlichen Begründung bedürfe, die nach außen zum Tragen komme und so nicht nur für den Kunden erkennbar, sondern offensichtlich auch Vertragsinhalt geworden sei. Ein Ansatz für das Getränk mit einem branchenüblichen Rohaufschlag und die mehrfach gegenüber dem Kunden erfolgte Mitteilung der verbilligten Abgabe des Getränks bei Kauf eines Menüs erfülle diese Voraussetzungen. Dies gelte insbesondere dann, wenn neben dem branchenüblichen Rohaufschlag beim Getränk ein mehr als doppelt so hoher prozentueller Deckungsbeitrag als bei den Speisenkomponenten erzielt werde und die verbilligte Abgabe des Getränks Teil eines nachvollziehbaren, nachweislich erfolgreichen und nach außen manifestierten Marketingkonzepts sei. Die mitbeteiligte Partei habe auf der Grundlage dieser Wertermittlung und der darauf aufbauenden Entgeltsaufteilung die gesamten Bemessungsgrundlagen neu ermittelt und der belangten Behörde bekannt gegeben. Eine stichproben- und überschlagsartige Überprüfung der Bemessungsgrundlagen durch die Finanzverwaltung habe dazu geführt, dass diese Zahlen grundsätzlich unbestritten seien. Nach Ansicht des Finanzamtes sei allerdings statt der nach Ansicht der belangten Behörde bei gegenständlichem Sachverhalt angebrachten Schätzung die Ermittlung der linear gekürzten Einzelverkaufspreise vorzunehmen und diese der Besteuerung zugrunde zu legen. Wie dargestellt worden sei, entsprächen die nunmehr bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsauffassung, wonach jener Entgeltsanteil zu schätzen sei, der mit der Getränkekomponente im konkreten Rechtsgeschäft im Entgeltlichkeitszusammenhang stehe. Dieser Entgeltsanteil entspreche weder den auf den Werbehinweisen angeführten Preisen noch den linear gekürzten Einzelverkaufspreisen, weshalb der Berufung

teilweise stattzugeben gewesen sei und der Ansatz für das Getränk je nach Menü so zu erfolgen habe, dass sich ein branchenüblicher Rohaufschlag von 400% ergebe. Die mitbeteiligte Partei habe Berechnungen der Bemessungsgrundlagen nach dieser Berechnungsregel vorgelegt, die von der Amtspartei nicht angezweifelt worden seien, sodass diese im Ergebnis in die Berufungsentscheidung übernommen worden seien.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde, über welche der Verwaltungsgerichtshof nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschritten sowohl der belangten Behörde als auch der mitbeteiligten Partei erwogen hat: Gegen diese Entscheidung wendet sich die vom Finanzamt gemäß Paragraph 292, BAO erhobene Beschwerde, über welche der Verwaltungsgerichtshof nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschritten sowohl der belangten Behörde als auch der mitbeteiligten Partei erwogen hat:

Die belangte Behörde stützt ihre Entscheidung zunächst auf die Ansicht, gemeinschaftsrechtlich sei jener Wert zu ermitteln, der nach dem Parteiwillen für die einzelnen Leistungskomponenten im konkreten Geschäft unabhängig von objektiven Werten oder Vergleichspreisen anzusetzen sei. Sei ein gemeinsam gewollter Preis für die Komponenten nicht eindeutig vereinbart, so sei dieser ausgehend von der Sichtweise des Verkäufers insbesondere nach den angefallenen Kosten mit jenem Wert zu schätzen, der die größte Wahrscheinlichkeit habe, dass er von beiden Teilen gewollt sei.

Die belangte Behörde beruft sich für diese Annahme auf näher zitierte Urteile des EuGH. In Bezug auf das Urteil des EuGH vom 14. Juli 1998 in der Rechtssache C-172/96, First National Bank of Chicago, bestanden die von der belangten Behörde für ihren Standpunkt herangezogenen Aussagen des EuGH ausschließlich in den im Beschwerdefall - soweit überhaupt relevant - unstrittigen Beurteilungen, dass das "Vorliegen eines Entgeltes zunächst einmal das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses zwischen Leistendem und Leistungsempfänger, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden, voraussetzt", sich die "an einem Geschäft beteiligten Parteien gegenseitig zu Leistung und Gegenleistung verpflichten", die vom "Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung bildet" und es "ohne Bedeutung ist, dass den an der Transaktion beteiligten Parteien zunächst der genaue Betrag, der als Bemessungsgrundlage dient, nicht bekannt ist und dem Empfänger der Leistung auch später unbekannt bleibt".

Zwei weiteren zitierten Urteilen des EuGH (vom 16. Oktober 1997 in der Rechtssache C-154/80, Fillibeck, und vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94, Argos Distributors Ltd.) entnimmt die belangte Behörde die Aussagen, dass "die Annahme eines Entgeltes das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert voraussetzt" und die "Gegenleistung dabei den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert darstellt".

Zu zwei weiteren zitierten Urteilen weist die belangte Behörde ausdrücklich darauf hin, dass sie Fälle betrafen, in welchen - anders als im Beschwerdefall - die Gegenleistung für eine Lieferung nicht in einem Geldbetrag, sondern in einer sonstigen Leistung bestand. In der Folge bringt die belangte Behörde zum Ausdruck, dass "diese Entscheidung" ein "Hinweis" sei, dass nach "Ansicht des EuGH die Kosten der eigenen Lieferung (nicht nur bei Eigenverbrauchsfällen) durchaus einen brauchbaren Hinweis für die Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlage abgeben", woraus sich ergebe, dass sich die Bemessungsgrundlage "nach EU-Recht somit nach der Gegenleistung, die der leistende Unternehmer erhält" bemesse und dass "in Zweifelsfällen - insbesondere, wenn die Gegenleistung nicht in Geld besteht - der Wert der Gegenleistung durch die Kosten der eigenen Lieferung" ermittelt werden könne.

Diese von der belangten Behörde für ihren Standpunkt herangezogenen Aussagen des EuGH sind schon grundsätzlich nicht geeignet, die oben angeführte Ausgangsposition der belangten Behörde substantiell zu stützen, weil sie entweder die von der belangten Behörde unterstellten Inhalte nicht haben oder Sachverhalte behandeln, die von dem im Beschwerdefall zu Grunde liegenden Sachverhalt erheblich abweichen (vgl. etwa: "insbesondere Gegenleistung besteht nicht in Geld") oder die von der belangten Behörde gezogenen Schlussfolgerungen nicht zulassen. Hinzu kommt, dass keines der den zitierten Entscheidungen zu Grunde liegenden Verfahren die im Beschwerdefall zu beantwortende Frage nach einer Aufteilung eines Gesamtpreises auf mehrere unterschiedlich besteuerte Leistungen zum Gegenstand hatte. Diese von der belangten Behörde für ihren Standpunkt herangezogenen Aussagen des EuGH sind schon grundsätzlich nicht geeignet, die oben angeführte Ausgangsposition der belangten Behörde substantiell zu stützen, weil sie entweder die von der belangten Behörde unterstellten Inhalte nicht haben oder Sachverhalte behandeln, die von dem im Beschwerdefall zu Grunde liegenden Sachverhalt erheblich abweichen vergleiche , etwa:

"insbesondere Gegenleistung besteht nicht in Geld") oder die von der belangten Behörde gezogenen Schlussfolgerungen nicht zulassen. Hinzu kommt, dass keines der den zitierten Entscheidungen zu Grunde liegenden Verfahren die im Beschwerdefall zu beantwortende Frage nach einer Aufteilung eines Gesamtpreises auf mehrere unterschiedlich besteuerte Leistungen zum Gegenstand hatte.

Mit der Frage nach der Aufteilung des Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen beschäftigte sich der EuGH demgegenüber in seinem Urteil vom 22. Oktober 1998 in der Rechtssache C-308/96, Madgett und Baldwin, in welchem zwei Möglichkeiten der Aufteilung angesprochen werden, nämlich einerseits die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten und andererseits die Aufteilung nach dem Marktwert, wobei der EuGH in der Folge der Methode nach dem Marktpreis den Vorzug gibt, 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 zu ermittelt werden braucht.

In seinem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C- 349/96, Card Protection Plan, bekräftigt der EuGH, dass bei einer vergleichbaren Aufteilung die einfachstmögliche Methode heranzuziehen wäre.

Im Beschwerdefall bedeutet dies ausgehend von diesen Vorgaben, dass der vom beschwerdeführenden Finanzamt vertretenen Methode der Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise, weil diese bereits fest stehen und keine eigene Kalkulation erfordern, der Vorzug zu geben wäre ("lineare Kürzung").

Im Beschwerdefall kommt hinzu, dass die von der belangten Behörde vorgenommene Aufteilung (nach einer Mischmethode zwischen einer Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen und einer solchen nach Einstandspreisen) keinesfalls als einfache Methode, darüber hinaus jedoch als mehr oder weniger willkürlich und als "Methode" für ähnliche Fälle ungeeignet beurteilt werden muss.

Da die belangte Behörde aus den angeführten Gründen die Rechtslage verkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Da die belangte Behörde aus den angeführten Gründen die Rechtslage verkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig. Er war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Wien, am 16. Dezember 2009

Gerichtsentscheidung

EuGH 61996J0349 CPP VORAB

EuGH 61996J0308 Madgett and Baldwin VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2008150075.X00

Im RIS seit

19.01.2010

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at