

Urteil vom 22. Januar 2025, XI R 19/23

Aufteilung eines einheitlichen Gesamtentgelts auf Liefergegenstände mit verschiedenen Steuersätzen in der Systemgastronomie

ECLI:DE:BFH:2025:U.220125.XIR19.23.0

BFH XI. Senat

UStG § 10 Abs 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 73, UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. November 2022, Az: 12 K 3098/19

Leitsätze

Eine Methode zur Aufteilung eines einheitlichen Gesamtentgelts, die dazu führt, dass auf ein Produkt einer rabattierten Warenzusammenstellung ein anteiliger Verkaufspreis entfällt, der höher ist als der Einzelverkaufspreis, ist nicht sachgerecht.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.11.2022 - 12 K 3098/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von sogenannten Spar-Menüs, die zum Mitnehmen verkauft wurden.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Organträger von zwei GmbHs, die in den Jahren 2014 bis 2016 (Streitjahre) als Franchisenehmerinnen Schnellrestaurants betrieben. In den Restaurants wurden unter anderem sogenannte Spar-Menüs (bestehend aus Getränken und Speisen zu einem einheitlichen Gesamtpreis) auch zum Verzehr außer Haus angeboten.
- 3 Die Aufteilung des Gesamtpreises auf die Bestandteile des Menüs, die dem ermäßigten Steuersatz und dem Regelsteuersatz unterliegen, erfolgt seit dem dritten Kalendervierteljahr 2014 nach der sogenannten "Food-and-Paper"-Methode (F&P-Methode). In den vom Kläger im Klageverfahren vorgelegten Unterlagen der Franchisegeberin zu dieser Methode heißt es, dass das Kassensystem die Umsatzsteueranteile im Falle der zusammengesetzten Mahlzeiten nach der Wareneinsatzmethode (Verhältnis der Wareneinsatzanteile) berechnet. Die Daten aus dem Kassensystem dokumentieren grundsätzlich mit jedem relevanten Detail die tatsächlich stattgefundenen Transaktionen und Berechnungen (wie zum Beispiel Preisanteile) und alle für weitere Berechnungen notwendigen Grundlagen (wie zum Beispiel Steuersätze oder Wareneinsatzwerte). Sollten im Kassensystem inkorrekte Einstellungen vorgenommen werden, die zu Abweichungen hiervon führen sollten, ist dies in den eingereichten tatsächlichen Transaktionsdaten mit allen relevanten Details sichtbar.
- 4 Auf der Grundlage dieser Methode meldete der Kläger am XX.XX.2015 die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 an. Ebenso verfuhr er in den Umsatzsteuererklärungen für 2015 vom XX.XX.2016 und für 2016 vom XX.XX.2017. Die

Umsatzsteuererklärungen waren jeweils nicht zustimmungsbedürftig beziehungsweise unterlagen der allgemeinen Zustimmung.

- 5 Am XX.XX.2015 erging aus hier nicht streitigen Gründen ein Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2014, in dem der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen blieb.
- 6 Im Jahr 2018 nahm der Prüfer nach einer Außenprüfung für die Streitjahre an, dass die Bemessungsgrundlage für den Verkauf der Spar-Menüs außer Haus --entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28.11.2013 (BStBl I 2013, 1594) und Abschn. 10.1. Abs. 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE)-- nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise zu erfolgen habe. Die F&P-Methode sei nicht gleich einfach und führe nicht zu sachgerechten Ergebnissen.
- 7 Zuvor hatte der Prüfer die Daten des Warenwirtschafts- und Kassensystems des Klägers eingesehen. Diese Daten enthielten die Kassenumsätze, die genauen Rezepturen der einzelnen verkauften Produkte und die taggenauen Einkaufspreise der Waren beziehungsweise der Zutaten. Daraus ermittelte der Prüfer den Wareneinsatz der einzelnen Produkte. Zudem wurden die Einkaufspreise stichprobenartig mit Einkaufsrechnungen abgeglichen.
- 8 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte --unter Berücksichtigung weiterer nicht streitgegenständlicher Feststellungen-- mit Änderungsbescheiden vom XX.XX.2018 die Umsatzsteuer für 2014, 2015 und 2016 höher fest.
- 9 Der Einspruch des Klägers, mit dem er vortrug, dass die Bemessungsgrundlage wie bisher nach der F&P-Methode aufzuteilen sei, blieb erfolglos. Das FA verwies auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 03.04.2013 - V B 125/12 (BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973) und Abschn. 10.1. Abs. 11 UStAE. Ein Ruhen des Verfahrens sei nicht erforderlich.
- 10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der der Kläger geltend gemacht hatte, dass die F&P-Methode einfach sei und zu sachgerechten Ergebnissen führe, statt. Sein Urteil ist auf <https://justizportal.justiz-bw.de> abrufbar.
- 11 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Nach dem BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12 (BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973) habe die Aufteilung eines Gesamtverkaufspreises nach der "einfachstmöglichen" Aufteilungsmethode zu erfolgen. Der BFH habe dort auch entschieden, dass der Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise aufzuteilen ist, wenn der Unternehmer die im Rahmen eines Gesamtverkaufspreises gelieferten Gegenstände auch einzeln liefert. Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung regelt Abschn. 10.1. Abs. 11 UStAE, dass ein Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen ist, weil es sich hierbei im Regelfall um die einfachstmögliche, sachgerechte Aufteilungsmethode handele. Daneben seien zwar auch andere Aufteilungsmethoden (wie das Verhältnis des Wareneinsatzes) zulässig, sofern diese gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen. Die Aufteilung nach den betrieblichen Kosten sei danach aber gerade keine gleich einfache Aufteilungsmethode.
- 12 Auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sei die Marktwertmethode (Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen) grundsätzlich vorrangig anzuwenden, ohne dass es auf die konkreten Umstände des Einzelfalles ankommt. Nach den Ausführungen des EuGH in Rz 38 des Urteils MyTravel vom 06.10.2005 - C-291/03, EU:C:2005:591 sei ein Abgehen von der Anwendung des Marktwertes bei der Bewertung von Leistungen, bei denen dieser Wert festgestellt werden kann, auch dann nicht gerechtfertigt, wenn der Marktwert nicht für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen bestimmt werden kann. Den Anwendungsvorrang der Marktwertmethode gegenüber der Kostenmethode begründe der EuGH in Rz 43 des EuGH-Urteils Madgett und Baldwin vom 22.10.1998 - C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496 damit, dass die Kostenmethode die Schwierigkeit aufwerfe, dass nichts die Annahme zulasse, dass die auf die jeweiligen Leistungen, aus denen das pauschale Leistungspaket besteht, entfallenden Margen im gleichen Verhältnis zueinander stünden wie ihre jeweiligen Kosten.
- 13 Zudem stelle der EuGH in Rz 41 des Urteils MyTravel vom 06.10.2005 - C-291/03, EU:C:2005:591 die Wahl der Methode zur Aufteilung eines einheitlichen Preises ausdrücklich nicht in das Ermessen des Steuerpflichtigen. Zur Verdeutlichung nehme der EuGH in Rz 34 des oben genannten Urteils MyTravel vom 06.10.2005 - C-291/03, EU:C:2005:591 Bezug auf Rz 69 der Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache MyTravel vom 12.05.2005 - C-291/03, EU:C:2005:283. Dieser habe ausgeführt, dass das Kriterium des Marktwertes nicht immer sachgerecht sei.

- 14 Nach diesen Grundsätzen sei die Aufteilung nach der F&P-Methode nicht sachgerecht. Sie führe zu einer stärkeren Gewichtung der ermäßigt zu steuernden Bestandteile des Menüs. Dies liege vor allem daran, dass Kaltgetränke nicht verzehrfertig erworben, sondern durch Vermischung eines Konzentrats mit Wasser selbst hergestellt werden. Sie hätten daher einen sehr niedrigen Einkaufspreis im Verhältnis zum Einzelverkaufspreis.
- 15 Die Menüpreisaufteilung nach der sogenannten F&P-Methode sei außerdem nicht gleich einfach wie die Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen. Soweit das FG darauf abstelle, dass der Unternehmer sie quasi "auf Knopfdruck" durchführen könne, werde die "Einfachheit" völlig abgekoppelt von der Anzahl der erforderlichen Rechenschritte und der Anzahl der zu erfassenden Daten. Nach dieser verkürzten "Definition" wären auch die kompliziertesten Berechnungen "einfachstmöglich", wenn sie durch ein Computerprogramm auf Knopfdruck durchführbar wären. Diese Sichtweise werde der Sache nicht gerecht. Die Aufteilung des Gesamtverkaufspreises nach der F&P-Methode sei mit einem erheblich höheren Ermittlungsaufwand verbunden als die Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise, bei der die benötigten Daten ohnehin in den Kassensystemen vorgehalten werden müssen. Auch der BFH habe in seinem Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12 (BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973) die Komplexität der Berechnung und die Anzahl der zu erhebenden Daten als Maßstab für die Einfachheit einer Berechnung angesehen, indem er darauf abgestellt habe, dass die Methode der dortigen Antragstellerin nach deren eigenem Vortrag zu einer komplexen Berechnung zur Aufteilung des Gesamtpreises zwingt. Eine Berechnungsmethode könne auch nicht bereits deshalb einfach sein, weil sie durch einen Betriebsprüfer mit Mühe rechnerisch nachvollzogen werden kann. Die Prüfung der "Einfachheit" der gewählten Aufteilungsmethode sei auf der Ebene des einzelnen Franchisenehmers vorzunehmen. Dies sei regelmäßig nur bei der Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen möglich, nicht aber bei den (vom Franchisegeber als Drittem) zur Verfügung gestellten F&P-Kosten.
- 16 Schließlich würden bei der F&P-Methode die Wareneinsatzkosten mit den zum Zeitpunkt des Warenverkaufs gültigen Einkaufspreisen bestimmt. Diese aktualisierten Kosten müssten jedoch nicht immer zwingend auch die zum Zeitpunkt des späteren Warenverkaufs gültigen F&P-Kosten darstellen, da beispielsweise beim Unternehmer vorhandene Lagerbestände nicht berücksichtigt werden.
- 17 Gegen die Sachgerechtigkeit spreche auch, dass die Berechnung nach der F&P-Methode zu Ungenauigkeiten führt, da die Kosten der einzelnen Speisen anhand von Standardrezepturen ermittelt werden. Es werde auf Idealwerte des Wareneinsatzes abgestellt, so dass es bei sichtportionierten Zutaten oder der Abbestellung von Zutaten durch Kunden zu Abweichungen komme. Im Grunde genommen sei die F&P-Methode daher keine reine Wareneinsatzmethode, sondern eher eine Schätzmethode.
- 18 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19 Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 20 Er verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und trägt ergänzend vor, dass er im Streitfall zwei oder mehrere selbständige Leistungen (Lieferung von Lebensmitteln, zum Beispiel Burger, und die Lieferung eines Getränks, zum Beispiel einer Cola) erbringt, die für die Umsatzbesteuerung auch gesondert zu betrachten sind. Die Vorinstanz halte die vom Kläger angewandte F&P-Methode für gleich einfach und sachgerecht. Das FA weite den BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12 (BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973) unzulässigerweise auf den vorliegenden Fall aus. Im zitierten Beschluss sei es um einen Franchisenehmer einer Fast-Food-Kette gegangen, der den Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der Einzelpreise und dem Preis des Spar-Menüs ("Rabatt") ausschließlich bei dem --dem Regelsteuersatz unterliegenden-- Getränk berücksichtigt habe. Darin unterscheide sich der Sachverhalt vom vorliegenden, da hier eine Aufteilung auf beide Bestandteile nach dem Wareneinsatz vorgenommen wird. Abschn. 10.1. Abs. 11 Satz 4 und 5 UStAE lasse auch andere Aufteilungsmethoden --wie das Verhältnis des Wareneinsatzes-- ausnahmsweise zu, sofern diese gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen.
- 21 Soweit die Finanzverwaltung die sogenannte F&P-Methode (je nach Anwendung) als Schätzmethode beziehungsweise Mischmethode aus Wareneinsatz und betrieblichen Kosten und Einzelverkaufspreis ansehe, bevorzuge die Branche der Systemgastronomie die Aufteilung auf Grundlage der sogenannten F&P-Kosten. Unter F&P-Kosten seien hierbei die von den Lieferanten in Rechnung gestellten Beträge für die Lebensmittel (zum Beispiel Hackfleisch, Brötchen, Salat, Kartoffeln, Apfelsaft) einerseits sowie die Verpackung (zum Beispiel Papier, Becher) andererseits zu verstehen. Durch exakt festgelegte Rezepturen könnten die F&P-Kosten dem einzelnen Produkt zugeordnet werden. Es sei der Systemgastronomie immanent, in jedem Restaurant die identische Produktpalette in gleichbleibender Qualität anzubieten, so dass Zutaten und Mengen jedes verkauften Produktes

standardisiert und exakt festgelegt sind. Dies bedeute, dass die F&P-Kosten in den Unternehmen der Systemgastronomie als Kalkulationsgrundlage verfügbar seien und somit auch durch entsprechende Verankerung im Kassen- und Warenwirtschaftssystem als automatisierte und somit einfache Methode für die Aufteilung des Menüpreises herangezogen werden könnten. Die F&P-Methode sei im Verhältnis zur Marktwertmethode damit gleich einfach und sachgerecht.

- 22** Das Niedersächsische FG habe mit Beschluss vom 05.10.2020 - 11 V 112/20 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2021, 871) die Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen als nicht sachgerecht abgelehnt, weil nicht alle Bestandteile des Menüs auch einzeln verkauft wurden und die Einzelverkaufspreise allein durch die unterschiedlichen Rabattaktionen deutlich schwankten. Fiktive Einzelverkaufspreise seien --bezogen auf diese abweichenden Speisen-- nicht als sachgerecht zu beurteilen.
- 23** Soweit der EuGH in Rz 34 des Urteils MyTravel vom 06.10.2005 - C-291/03, EU:C:2005:591 ausgeführt hat, dass --wie Generalanwalt Léger in Rz 68 seiner Schlussanträge in der Rechtssache MyTravel vom 12.05.2005 - C-291/03, EU:C:2005:283 festgestellt hat-- die Auffassung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zutrifft, 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 muss, wenn dieser Wert bestimmt werden kann, stelle sich die Frage, ob durch die deutlich schwankenden Verkaufspreise (Coupon- und Rabattaktionen, Großfirmenrabatte et cetera) --und damit angesichts eines lediglich fiktiv von der Zentrale vorgegebenen Einzelverkaufspreises-- von einem sachgerechten Ermittlungsmaßstab ausgegangen werden kann, welcher den Ansatz der Marktwertmethode (nach Einzelverkaufspreisen) rechtfertige. Das Abstellen auf "Listenpreise" werde den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht, da die tatsächlich erzielten Einzelerlöse nicht dem "Listenpreis" entsprächen. Demgegenüber würden die individuellen Einzelpreise des Wareneinsatzes aufgezeichnet. Daher kommt diese Aufteilungsmethode einem vernünftigen und der Wirklichkeit entsprechendem Ergebnis näher als das Abstellen auf pauschale und mit der Wirklichkeit vor Ort nicht übereinstimmenden Verkaufspreise. Wie Generalanwalt Léger dort (Rz 69) ebenfalls festgestellt habe, ließen sich Abweichungen von diesem Grundsatz kaum vollständig ausschließen. Bei einem Nachweis dessen, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trage, könne die Aufschlüsselung der Pauschalpreise unter Verwendung einer anderen Methode als der Marktwertmethode vorgenommen werden. Auch das EuGH-Urteil Madgett und Baldwin vom 22.10.1998 - C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496 komme zu dem Ergebnis, dass es nicht immer sachgerecht sei, auf den Marktwert als Kriterium abzustellen.
- 24** Der Nachweis, dass die auf die tatsächlichen Kosten gestützte Methode der tatsächlichen Struktur des Pauschalangebotes exakt Rechnung trage, sei hier aufgrund der exakt festgelegten Rezepturen, die vom Kassenhersteller ebenso im System hinterlegt sind wie die Einkaufspreise, geführt. Eine Aufteilung nach den Einzelverkaufspreisen würde hingegen zum einen aufgrund der verschiedenen Verkaufspreise zum Ansatz fiktiver Preise und zum anderen (aufgrund der hohen Rohgewinnaufschlagsätze bei den mitverkauften Getränken) zu einer nicht linearen Preisstruktur führen. Der Aufteilungsmaßstab nach der Wareneinsatz-Methode führe zu sachgerechteren und einheitlicheren Ergebnissen und sei im Grunde mindestens ebenso einfach, weil weniger wertbildende Zusatzkosten zu berücksichtigen seien als bei den Verkaufspreisen. Lediglich der schlichte Wareneinsatz zuzüglich der unmittelbaren Verpackung werde in die Berechnung einbezogen.
- 25** Soweit das EuGH-Urteil Madgett und Baldwin vom 22.10.1998 - C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496 am Ende zur Marktpreismethode gelangt sei, sei der EuGH von einer falschen Annahme ausgegangen. Nach Rz 46 habe er es für ausschlaggebend gehalten, dass unstreitig sein müsse, dass die Berechnung, die auf die Marge der von Dritten bezogenen Leistungen erhoben wird, unabhängig von der angewandten Methode grundsätzlich denselben Betrag ergibt. Diese Behauptung treffe jedoch nicht zu, da im Vereinigten Königreich Beherbergungsleistungen dem Normalsteuersatz in Höhe von 17,5 % unterlagen, Beförderungsleistungen hingegen dem Nullsatz. Die prozentuale Aufteilung des Gesamtpreises auf der Grundlage der entstandenen Kosten oder des Marktpreises führe dazu, dass der Anteil des Preises für die der Margenbesteuerung unterliegenden Beförderungsleistungen, die dem Nullsatz unterliegen, differiere. Insofern ergebe sich zumindest für die Eigenleistungen ein anderes Ergebnis, was aber für die Entscheidung des EuGH zugunsten des Marktpreises maßgeblich war. Auch im vorliegenden Fall komme es bei der F&P-Methode und der Methode nach den Einzelverkaufspreisen zu unterschiedlichen Steuerbeträgen, so dass das Erfordernis der Sachgerechtheit nicht gegeben sei. Die Aufteilung nach den Einzelverkaufspreisen ("Listenpreise" und nicht tatsächlich erzielte Einzelpreise der Produkte) sei daher als nicht sachgerecht zu qualifizieren und insgesamt abzulehnen.

Entscheidungsgründe

II.

- 26** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die vom Kläger angewendete F&P-Methode ohne Kappung im Streitfall sachgerecht ist. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Da dem FA bei seiner sachgerechten Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen keine Rechtsfehler unterlaufen sind, ist die Klage abzuweisen.
- 27** 1. Zutreffend gehen das FG und beide Beteiligte davon aus, dass es sich bei der Ausgabe von Speisen und Getränken um zwei selbständige Lieferungen handelt (vgl. auch BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 15; s.a. Erkenntnisse des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs --ÖVwGH-- vom 16.12.2009 - 2008/15/0075 und vom 20.12.2016 - Ro 2014/15/0039-3, Rz 18; beide abrufbar unter www.ris.bka.gv.at).
- 28** a) Das ergibt sich bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung (vgl. dazu EuGH-Urteile Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej vom 20.04.2023 - C-282/22, EU:C:2023:312, Rz 27; Digital Charging Solutions vom 17.10.2024 - C-60/23, EU:C:2024:896, Rz 46) nach Auffassung des Senats schon daraus, dass der Kunde die Wahl hat, entweder nur eine Speise oder nur ein Getränk oder eine Kombination aus beiden als Menü zu erwerben. Jeder der Bestandteile hat danach für ihn einen eigenen Zweck und ist daher keine Nebenleistung (vgl. dazu allgemein EuGH-Urteil Companhia União de Crédito Popular vom 18.04.2024 - C-89/23, EU:C:2024:333, Rz 37, m.w.N.). Daraus ergibt sich aber zugleich, dass beide Bestandteile nicht so eng miteinander verbunden sind, dass objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung vorliegt (vgl. dazu EuGH-Urteile Frenetikexito vom 04.03.2021 - C-581/19, EU:C:2021:167, Rz 38 f., 45; Deco Proteste - Editores vom 05.10.2023 - C-505/22, EU:C:2023:731, Rz 20). Zuletzt entspricht diese Annahme dem aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem folgenden Grundsatz, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist (vgl. EuGH-Urteile Q-GmbH (Versicherungsschutz für besondere Risiken) vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 20; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 40). Die vom BFH und dem ÖVwGH befürwortete Aufspaltung ist nicht künstlich, sondern entspricht der (auch) beim Kläger bestehenden Möglichkeit des Durchschnittsverbrauchers zum getrennten Erwerb der Speise und des Getränks.
- 29** b) Bei der Abgabe der Spar-Menüs zum Mitnehmen handelt es sich auch, wovon beide Beteiligte und das FG zutreffend übereinstimmend ausgehen, nicht um Dienstleistungen, sondern um Lieferungen (vgl. BFH-Urteile vom 26.10.2006 - V R 58/04, V R 59/04, BFHE 215, 360, BStBl II 2007, 487, unter II.4.d; vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417, Rz 34; vom 20.10.2021 - XI R 2/21, BFH/NV 2022, 353, Rz 25; EuGH-Urteil Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach vom 22.04.2021 - C-703/19, EU:C:2021:314, Rz 51, m.w.N.).
- 30** 2. Ist danach das FG im Ausgangspunkt zu Recht davon ausgegangen, dass ein einheitlicher Gesamtpreis auf (mindestens) zwei Lieferungen aufgeteilt werden muss, hat es weiter zu Recht angenommen, dass die erforderliche Aufteilung nicht immer nach (gegebenenfalls fiktiven) Einzelverkaufspreisen (Marktwertmethode) erfolgen muss. Ausnahmen hiervon sind möglich.
- 31** a) Der EuGH hat in seinem Urteil CPP vom 25.02.1999 - C-349/96, EU:C:1999:93 unter Bezugnahme auf sein Urteil Madgett und Baldwin vom 22.10.1998 - C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496 ausgeführt, dass zur Aufteilung des Entgelts die "einfachstmögliche" Berechnungs- oder Bewertungsmethode zu verwenden ist. Dieser Auffassung folgt der BFH in ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21.10.2015 - XI R 22/13, BFHE 251, 467, BStBl II 2018, 612, Rz 34; vom 16.03.2023 - V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rz 22).
- 32** b) Als einfachstmögliche Methode sieht der BFH dabei die Aufteilung nach Marktwerten beziehungsweise Einzelverkaufspreisen an (vgl. BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973). Diese Sichtweise deckt sich mit der Rechtsprechung des ÖVwGH (Erkenntnisse vom 16.12.2009 - 2008/15/0075; vom 20.12.2016 - Ro 2014/15/0039-3, Rz 19 ff.; beide abrufbar unter www.ris.bka.gv.at).
- 33** aa) Der BFH hat dies unter anderem damit begründet (BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 18 f.), dass eine Aufteilung nach den Kosten der beiden Lieferungen nach dem eigenen Vortrag der dortigen Antragstellerin zu einer komplexen Berechnung zwingt, wie das FG zutreffend --insbesondere

unter Hinweis auf unterjährige Kostenschwankungen-- entschieden habe. Eine Ausnahme hat der BFH zum Beispiel für möglich gehalten, wenn die lineare Aufteilung des Gesamtverkaufspreises nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise für eine der im Rahmen des Spar-Menüs erfolgten Einzellieferungen zu einem Entgelt unter dem Nettoeinkaufspreis führt.

- 34** bb) Der ÖVwGH (Erkenntnis vom 20.12.2016 - Ro 2014/15/0039-3, Rz 19 ff., unter: www.ris.bka.gv.at) hat dies unter anderem zusätzlich damit begründet, 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 exakte Rechnung zu tragen (vgl. dazu auch EuGH-Urteil MyTravel vom 06.10.2005 - C-291/03, EU:C:2005:591, Rz 34), weil der tatsächliche Kostenanfall und das Nachfrageverhalten der Kunden bei der Kalkulation der Verkaufspreise der Menüs ungewiss sind. Außerdem könne der Kunde die Aufteilung nach Kosten nicht erkennen, obwohl die von den Steuerbehörden zu erhebende Steuer der tatsächlich bei dem Endverbraucher eingezogenen Steuer entsprechen müsse (EuGH-Urteil MyTravel vom 06.10.2005 - C-291/03, EU:C:2005:591, Rz 30).
- 35** cc) Soweit ein Verkaufspreis für ein bestimmtes Produkt nicht existiert, ist im Rahmen einer Aufteilung nach der Marktwertmethode die Berechnung mit fiktiven Verkaufspreisen vorzunehmen (vgl. zur Aufteilung von Selbstkosten im Rahmen einer unentgeltlichen Lieferung BFH-Urteile vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, BStBl II 2025, 173, Rz 32; vom 15.03.2022 - V R 34/20, BFHE 276, 369, Rz 22; vom 09.11.2022 - XI R 31/19, BFHE 279, 227; vom 04.09.2024 - XI R 15/24 (XI R 17/20), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2025, 120).
- 36** dd) Dem FG und dem Kläger ist aber zuzugeben, dass weder der EuGH noch der BFH oder der ÖVwGH Ausnahmen hiervon generell ausschließen. Der BFH hat dies ausdrücklich offengelassen (vgl. BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 18) und der ÖVwGH sie --dem EuGH-Urteil MyTravel vom 06.10.2005 - C-291/03, EU:C:2005:591, Rz 34 folgend-- für möglich gehalten, wenn eine Aufteilung nach Marktwerten nicht sachgerecht sei (vgl. Erkenntnis vom 20.12.2016 - Ro 2014/15/0039-3, Rz 23 f.). Als Beispiel für eine solche Situation kommt nach Auffassung des Generalanwalts Léger der von ihm gebildete Fall in Betracht, dass ein Unternehmer für den betreffenden Besteuerungszeitraum seine Pauschalpreise systematisch in der Weise festgesetzt hat, dass auf jeden von ihm getragenen Kostenbestandteil eine feste Gewinnspanne erzielt wird (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache MyTravel vom 12.05.2005 - C-291/03, EU:C:2005:283, Rz 70).
- 37** ee) Auch die Finanzverwaltung lässt in Abschn. 10.1. Abs. 11 Satz 5 UStAE andere Aufteilungsmethoden wie das Verhältnis des Wareneinsatzes zu, sofern diese gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen. Aus einem nicht veröffentlichten, gerichtsbekannten BMF-Schreiben vom 01.12.2017 ergibt sich sogar, dass die Umsatzsteuer-Referatsleiter bei der Abstimmung über das BMF-Schreiben vom 28.11.2013 (BStBl I 2013, 1594) ursprünglich davon ausgegangen sind, dass die F&P-Methode eine Aufteilungsmethode nach dem Verhältnis des Wareneinsatzes in diesem Sinne sei, da der Wareneinsatz durch exakt festgelegte Rezepturen ganz konkret einzelnen Produkten zugeordnet werden könne (vgl. dazu allgemein auch Feil/Grundler, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, 1).
- 38** c) Vor diesem Hintergrund geht der Senat davon aus, dass es bei der Lieferung von mehreren Gegenständen zu einem Gesamtverkaufspreis zulässige Ausnahmen von der Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen geben kann. Notwendige Voraussetzung hierfür ist aber jedenfalls, dass die angewendete Methode zumindest ebenso sachgerecht ist wie die grundsätzlich vorzunehmende Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen.
- 39** d) Die vom ÖVwGH in diesem Zusammenhang geäußerten Bedenken im Hinblick auf die Erkennbarkeit der Aufteilung für den Verbraucher teilt der Senat insoweit nicht, wenn in den (Kleinbetrags-)Rechnungen die Aufteilung des Entgelts erfolgt und der Kunde sie daher bei Erwerb anhand der Rechnung auf einen Blick erkennen kann.
- 40** 3. Allerdings hat das FG zu Unrecht angenommen, dass die vom Kläger angewendete F&P-Methode im Streitfall zu sachgerechten Ergebnissen führt; die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 41** aa) Das FG hat seine Auffassung, dass die F&P-Methode sachgerecht sei, damit begründet, dass nach den Feststellungen des Betriebsprüfers die durch den Kläger vorgenommene Aufteilung des Gesamtpreises der Spar-Menüs gut nachvollziehbar sei und auf tagesaktuellen, in Datenbanken bereitgestellten Einkaufspreisen (bezogen auf den Wareneingang) beruhe. Die Berechnung erfolge maschinell (das heißt mittels "einfacher" Rechenleistung von Computern). Die Methode sei für den Kläger die einfachstmögliche, weil die Aufteilung quasi "auf Knopfdruck"

erfolgen könne. Die Ergebnisse seien nachprüfbar. Ungerechtfertigte Steuervorteile habe das FA weder dargetan noch seien den Akten hierfür Anhaltspunkte zu entnehmen. Allein der Umfang der erforderlichen Daten und die Anzahl der notwendigen Rechenschritte führe nicht dazu, die Aufteilungsmethode als nicht sachgerecht und komplizierter einzustufen. Zum einen werde auch bei einer Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen umfangreiches Zahlenmaterial zu den jeweiligen Verkaufspreisen benötigt, die aufgrund von Preisänderungen ebenfalls Schwankungen unterliegen können. Zum anderen sei nicht die Sicht der Verwaltung maßgeblich, sondern die konkrete Ausgestaltung beim Steuerpflichtigen.

- 42** bb) Bei dieser tatsächlichen Würdigung hat das FG für die Beurteilung maßgebliche Begleitumstände unberücksichtigt gelassen, so dass sie den Senat nicht nach § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindet (vgl. zum Entfallen der Bindungswirkung allgemein BFH-Urteile vom 18.11.2021 - V R 38/19, BFHE 274, 355, Rz 38; vom 26.01.2022 - XI R 19/19 (XI R 12/17), BFHE 275, 440, BStBl II 2022, 582, Rz 48). Das FG hat nämlich die rechnerischen Ergebnisse der F&P-Methode nicht darauf untersucht, ob sie der geschäftlichen und wirtschaftlichen Realität entsprechen. Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ist ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. dazu allgemein EuGH-Urteile ITH Comercial Timișoara vom 12.11.2020 - C-734/19, EU:C:2020:919, Rz 48; Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 72; Credidam vom 04.07.2024 - C-179/23, EU:C:2024:571, Rz 45; BFH-Urteile vom 21.04.2022 - V R 18/19, BFHE 276, 493, Rz 17; vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 14; vom 29.11.2022 - XI R 18/21, BFHE 279, 298, Rz 26).
- 43** cc) Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ist die vom Kläger angewendete F&P-Methode schon deshalb nicht sachgerecht, weil sie teilweise dazu führt, dass in einem Menü der Preis eines Lebensmittels mit einem hohen Wareneinsatz (zum Beispiel eines Burgers) nach der F&P-Methode deutlich über dem Einzelverkaufspreis dieses Lebensmittels liegt.
- 44** Bestätigt wird dies durch den Umstand, dass die Klägerin des Verfahrens XI R 22/22 --anders als der Kläger-- im Rahmen der dort angewendeten F&P-Methode kontrolliert, ob der anteilige Verkaufspreis nach der F&P-Methode den Einzelverkaufspreis übersteigt, gegebenenfalls Kappungen auf den Einzelverkaufspreis vornimmt und es dort auch tatsächlich zu "Kappungen" gekommen ist. Eine vergleichbare Kontrolle der errechneten Ergebnisse auf ihre Übereinstimmung mit der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG insoweit im Streitfall kassentechnisch nicht vorgesehen. Bereits dies führt zum Verwerfen der vom Kläger angewendeten Methode; denn dass der Verkaufspreis eines Produkts (zum Beispiel eines Burgers) in einem mit Rabatt verkauften Menü höher sein könnte als der Einzelverkaufspreis außerhalb des Menüs, widerspricht der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität.
- 45** Des Weiteren ist die F&P-Methode auch insoweit nicht sachgerecht, als bei Veränderung der Einkaufspreise für den Wareneinkauf eine sofortige Berücksichtigung dieser Änderung bei der F&P-Methode erfolgte, obwohl die Neuware in der Regel erst eine Woche später in den Filialen zum Verkauf kam. Auch darin liegt ein nicht sachgerechtes Ergebnis.
- 46** 4. Die Sache ist spruchreif im Sinne der Abweisung der Klage. Da die vom FA stattdessen angewendete Methode (Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen) sachgerecht ist (vgl. BFH-Beschluss vom 03.04.2013 - V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973), bei nicht existierenden Einkaufspreisen fiktive Einkaufspreise zugrunde zu legen sind (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, BStBl II 2025, 173; vom 15.03.2022 - V R 34/20, BFHE 276, 369) und Fehler des FA innerhalb der von ihm angewandten Methode weder vorgetragen noch sonst ersichtlich sind, erweisen sich die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide als rechtmäßig.
- 47** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de