



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, vertreten durch Linder und Gruber Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 8970 Schladming, Martin Luther Straße 160, diese vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater, Franzensbrückenstraße 5/DG, 1020 Wien, vom 28. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 24. November 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) führte in den Streitjahren einen Gastbetrieb in der Betriebsart „Bar“ bzw. „Café“. Den Gewinn ermittelte sie nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, in der jeweils geltenden Fassung.

Anlässlich einer für die Jahre 2004 bis 2006 vorgenommenen Außenprüfung stellte die Prüferin ua. fest, die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, sei für Betriebe des Gaststättengewerbes, die als Bar, Diskothek oder ähnlicher Betrieb geführt werden, nicht zulässig. Durchschnittssätze seien jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen, deren steuerliche bzw. wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich seien. Bei Betrieben, die Speisen und Getränke anbieten einerseits und Betrieben, die nur Getränke anbieten andererseits, könne nicht mehr von Betrieben mit annähernd gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gesprochen werden. Da der Anteil des Umsatzes, der aus der

Konsumation von Speisen erzielt worden sei, im Lokal der Bw. in den geprüften Jahren nur 2,2% (2004), 1,6% (2005) bzw. 1,1% (2006) des Gesamtumsatzes betragen habe, sei die Ermittlung des Betriebsergebnisses nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, nicht zulässig gewesen. Die Prüferin erhöhte den von der Bw. für das Jahr 2005 erklärten Gewinn von 11.443,60 Euro daher auf 27.615,51 Euro und den für das Jahr 2006 erklärten Gewinn von 13.343,15 Euro auf 18.462,34 Euro. Weitere Gewinnerhöhungen von 7.000,00 Euro (2005) bzw. von 16.000,00 Euro (2006) ergaben sich auf Grund von Sicherheitszuschlägen, die die Prüferin wegen diverser Verstöße gegen die Aufzeichnungsvorschriften der BAO verhängte.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren ua. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006, in denen die Feststellungen der Prüferin berücksichtigt wurden.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde eingewendet, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, seien bei der Bw. in den Jahren 2005 und 2006 vorgelegen. Darüber hinaus habe die Prüferin die korrigierten Gewinne nicht richtig ermittelt, weil sie nicht alle Ausgaben und steuerlich möglichen Abzugsposten berücksichtigt habe. Das Lokal der Bw. habe sich im Zentrum von A befunden und sei sehr klein gewesen. Es habe aus einem Gastraum, einer Kleinküche und den Sanitäranlagen bestanden und insgesamt rund 100 m² umfasse. Im Lokal seien von Anfang an neben Getränken auch Speisen angeboten worden. Das Speiseangebot sei notwendig gewesen, um sich von den umliegenden Bars und Diskotheken abzuheben. Die Gäste hätten das Speiseangebot erst zu fortgeschrittener Stunde genutzt, wenn die Küchen der umliegenden Restaurants bereits geschlossen gewesen seien. Ohne Speiseangebot hätte sich der Gesamtumsatz wahrscheinlich halbiert, weil die Gäste dann in andere Lokale abgewandert wären. Es sei auch der Versuch unternommen worden, das Angebot tagsüber mit Terrassenbetrieb und dem Verkauf von Mehlspeisen zu erweitern. Die Gewinnermittlung durch Pauschalierung sei in den Jahren 2005 und 2006 zulässig gewesen, wenn ein Betrieb des Gaststättengewerbes vorgelegen sei, in dem in geschlossenen Räumen Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt worden seien. Diese Voraussetzungen habe der Betrieb der Bw. alle erfüllt. Die Abgabenbehörde habe jedoch ein weiteres Kriterium, nämlich das „ausgewogene Verhältnis der Speisen- und Getränkeumsätze zueinander“ ins Spiel gebracht, das aus der Verordnung nicht einmal ansatzweise ableitbar sei. Der Verordnungsgeber habe lediglich auf die äußere Erscheinungsform, nicht hingegen auf wirtschaftliche Kriterien, wie zB den Umsatz, abgestellt. Zur Höhe des von der Prüferin ermittelten Gewinns wurde ausgeführt, hätte die Bw. den Gewinn nicht durch Pauschalierung ermittelt, hätte sie zusätzliches Personal eingestellt und nicht 15 bis 20 Stunden am Tag mit Einkauf, Vorbereitungen und Bardienst

verbracht. Eventuell hätte sie auch bilanziert und die begünstigte Besteuerung für nicht entnommenen Gewinn in Anspruch genommen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 2. Juni 2010 wurde die Bw. aufgefordert, ihr Berufungsbegehren, der tatsächlich von ihr in den Streitjahren erzielte Gewinn sei wesentlich niedriger als der von der Prüferin ermittelte Gewinn gewesen, zu konkretisieren. Die Bw. wurde aufgefordert, den tatsächlich erzielten Gewinn bekannt zu geben und die von ihr (zusätzlich) geltend gemachten Ausgaben nachzuweisen.

In Erfüllung dieses Mängelbehebungsauftrags gab die Bw. bekannt, dass es sich bei den Aufzeichnungen im Zusammenhang mit den „abpauschalierten“ Betriebsausgaben lediglich um Hilfsaufzeichnungen gehandelt habe, weil die Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen und zur Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Belegen gemäß [§ 132 BAO](#) im Zusammenhang mit der Pauschalierung entfalle. Dass die tatsächlichen Betriebsausgaben höher gewesen seien als sie sich aus den Hilfsaufzeichnungen ergeben haben, könne daher nur angenommen, aber nicht mehr festgestellt werden. Darüber hinaus wäre, wenn der Gewinn nicht durch Pauschalierung ermittelt worden wäre, ein niedrigeres Betriebsergebnis vor allem auf Grund einer geänderten Personalpolitik der Bw. zustande gekommen.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte die Prüferin aus, dass im Lokal der Bw. in den Streitjahren an Speisen nur fertig gekaufte, tiefgekühlte Pizzen und Baguettes, die im Lokal aufgebacken worden seien, sowie Knabbergebäck angeboten worden seien. Im Jahr 2004 sei in einem kurzen Zeitraum auch gegrilltes Fleisch angeboten worden. Dieses Angebot sei wegen fehlender Nachfrage aber wieder eingestellt worden. Das Getränkeangebot habe Bier, etliche Whiskysorten, Schnäpse, Liköre und alkoholische Mixgetränke umfasst.

Mit Vorhalt vom 24. Oktober 2012 wurde der Bw. mitgeteilt, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Fall der Bw. mit jenem Fall vergleichbar sei, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012, [2012/15/0120](#), zugrunde gelegen sei, weil auch im Lokal der Bw. in den Streitjahren nur fertig zugekaufte Pizzen und Baguettes sowie Knabbergebäck und Süßigkeiten, hingegen keine für die Gäste frisch zubereiteten Speisen, angeboten worden seien. Die Bw. wurde daher ersucht, bekannt zu geben, ob sie angesichts des genannten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes ihre Berufung aufrecht halte.

In Beantwortung dieses Vorhalts gab die Bw. mit Schreiben vom 28. November 2012 bekannt, sie halte ihr bisheriges Berufungsvorbringen aufrecht. Als Beilagen legte die Bw. diesem Schreiben einen Lageplan ihres Lokals, drei Fotos von in ihrem Lokal angebotenen Speisen sowie ein Gutachten bei, in dem ausgeführt wurde, welche Kochgeräte im Lokal der Bw.

eingebaut und dass diese für einen Kochbetrieb im gewerblichen Sinn geeignet gewesen seien. Ergänzend führte die Bw. (bzw. ihr steuerlicher Vertreter) aus, der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung darauf abgestellt, ob die küchentechnische Infrastruktur geeignet sei, Speisen frisch zuzubereiten oder ob sich das Angebot im Verkauf zugekaufter Ware, wie Erdnüsse, Schnitten oder Mehlspeisen, erschöpfe. Auf ihren Betrieb treffe das Erste zu. Dass sie sich mit ihrem Angebot auf dem Markt nicht durchgesetzt habe, sei für die Anwendbarkeit der Pauschalierungs-Verordnung bedeutungslos. Dem Finanzamt wäre es unbenommen gewesen, rechtzeitig einen Ortsaugenschein vorzunehmen und sich dabei ein Bild von den damaligen Verhältnissen zu machen. Dass das Finanzamt dies unterlassen habe, dürfe nun nicht der Bw. auf den Kopf fallen. Die Beweislast für steuerbegründende bzw. steuererhöhende Tatsachen liege beim Finanzamt. Das bedeute für den vorliegenden Fall: Wenn das Finanzamt meine, der Fall sei anders als von der Bw. dargestellt, habe es den Beweis dafür zu erbringen. Andernfalls sei die Sache zu Gunsten der Bw. zu entscheiden. Weiters führte die Bw. aus, sie habe ihr Lokal vom Jahr 1999 bis zum Jahr 2008 betrieben. In den Jahren 2004 bis 2006 habe sie auch einen Tagesbetrieb geführt, in dem sie sowohl warme Gerichte als auch Mehlspeisen angeboten habe. Im Jahr 2005 habe sie mit der Firma B warme Gerichte kreiert, die von C vorgefertigt und im Lokal der Bw. finalisiert worden seien. Daneben habe sie Pizzen und Toasts in verschiedenen Varianten angeboten. Leider sei es ihr trotz dieses Angebots nicht gelungen, ihren Küchenumsatz zu steigern. Ihr Lokal sei daher ein klassischer Fall für die Anwendung der Gastgewerbepauschalierungs-Verordnung gewesen.

In dem von der Bw. vorgelegten Gutachten wurde ausgeführt, dass im Lokal der Bw. folgende Küchengeräte vorhanden gewesen seien: ein Kochfeld mit zwei Zonen, ein Kombidämpfer, ein Mikrowellenherd, eine Aufschnittmaschine, ein Tiefkühlschrank, Normalkühlladen, eine Spülmaschine und ein eingebautes Spülbecken. Weiters wurde ausgeführt, dass die Küchengeräte für einen Kochbetrieb im Sinn der Gewerbeordnung geeignet gewesen seien und in der Küche kleine kalte und warme Speisen zubereitet werden konnten. Der „Convenience-Grad“ der Rohwaren müsse in so kleinen Küchen jedoch sehr hoch sein. Die dafür erforderlichen Kühllager (Kühlladen und Tiefkühlschrank) seien ebenfalls vorhanden gewesen.

Mit Vorhalt vom 3. Dezember 2012 wurde die Bw. ersucht, den genauen Inhalt ihrer Speisekarte bekannt zu geben und bei jeder einzelnen Speise anzuführen, ob diese frisch im Lokal der Bw. zubereitet oder fertig (zB tiefgekühlt) bzw. halbfertig zugekauft worden sei.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2013 gab die Bw. bekannt, in den geprüften Jahren habe sie die Halbfertigprodukte „Geschnetzeltes mit Nudeln“, „Eiernockerln mit Käsesauce“ und

„Steirischer Sterz“ angeboten. Diese Gerichte seien von der Firma B vorgekocht worden. Die finale Zubereitung sei im Lokal der Bw. erfolgt. Dazu sei das Hauptgericht ca. acht Minuten im Kombidämpfer fertig gegart und die dazugehörige Sauce frisch am Kochfeld zubereitet worden. Daneben habe die Bw. Pizzen, die in tiefgekühlter Form geliefert worden seien, Schinken-Käse-Toasts, die im Lokal der Bw. zubereitet worden seien und kalte Käse-Wurst-Platten, die im Lokal der Bw. aufgeschnitten und angerichtet worden seien, angeboten. Die Mehlspeisen seien zum Teil zu Hause und zum Teil im Lokal (im Kombidämpfer) gebacken und zum Teil zugekauft worden. Ergänzend führte die Bw. aus, dass auch Gerichte, die einen hohen „Convenience-Grad“ haben, wie Halbfertigprodukte und tiefgekühlte Pizza, nach der gesetzlichen Definition in Österreich als frisch zubereitet bezeichnet werden dürfen.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Jänner 2013 wurde der Bw. vorgehalten, dass sie während der abgabenbehördlichen Prüfung angegeben habe, sie habe – wie auch auf der Internetseite der Bw. angeführt worden sei - in ihrem Lokal in den Streitjahren an Speisen nur Pizzen, Baguettes und Knabbergebäck angeboten. Erst im Berufungsverfahren habe sie angegeben, auch vorgefertigte Speisen der Firma B, Toasts und Mehlspeisen angeboten zu haben. Die Bw. wurde daher ersucht, den mit der Firma B über die Lieferung von vorgefertigten Speisen abgeschlossenen Vertrag vorzulegen. Weiters wurde sie ersucht, anzugeben, in welchem Zeitraum sie von der Firma B beliefert wurde und diese Lieferungen anhand von Rechnungen zu belegen. In diesem Zusammenhang wurde der Bw. auch vorgehalten, dass sich unter den von der Prüferin erhobenen Wareneingangsrechnungen zwar zahlreiche Rechnungen über Getränkelieferungen sowie über Lieferungen von Knabbergebäck, Pizzen und Baguettes, jedoch keine Rechnungen über die Lieferung von Halbfertigprodukten der Firma B befunden hätten. Der Bw. wurde schließlich vorgehalten, dass die von ihr angesprochene „finale Zubereitung“ offenbar darin bestanden habe, die in Portionsschalen gelieferten und im Lokal der Bw. gekühlt aufbewahrten Speisen in einem Kombidämpfer warm zu machen. Die Bw. wurde in diesem Zusammenhang gefragt, welche Saucen in ihrem Lokal frisch zubereitet bzw. aus welchen Zutaten diese zubereitet worden seien. Außerdem wurde die Bw. nochmals ersucht, den genauen Inhalt ihrer Speisekarte, sowohl für das Jahr 2005 als auch für das Jahr 2006, bekannt zu geben.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2013 gab die Bw. bekannt, bei den Produkten der Firma B habe es sich um eine Gemeinschaftsentwicklung gehandelt, die die Firma B auch in ihr Catering-Programm aufnehmen habe wollen. Das Lokal der Bw. habe als Testbetrieb gedient, weshalb es für diese Produkte keine Wareneingangsrechnungen gegeben habe. Die Bw. habe in der Schlussbesprechung der abgabenbehördlichen Prüfung die Produkte der Firma B erwähnt, dies sei vom Finanzamt aber nicht beachtet worden. Weiters führte die Bw. aus, sie werde die Rezepte der von ihr angebotenen Hauptspeisen und Saucen ausheben und nachreichen.

Speisekarten aus den Streitjahren, die sie in Form von Tischaufstellern geführt habe, habe sie nicht mehr. Sie könne aber Zeugen nennen, die in den Streitjahren Speisen in ihrem Lokal konsumiert haben. Zu dem von der Bw. im Zusammenhang mit der „Finalisierung“ der Halbfertigprodukte verwendeten Begriff „regenerieren“ führte sie ergänzend aus, dass es sich dabei nicht um ein bloßes „aufwärmen“, sondern um ein fertig garen im Kombidämpfer, somit um einen echten Kochvorgang, handle. Die Homepage der Bw. habe vor allem dazu gedient, um ihre Kunden über Veranstaltungen zu informieren. Vom Inhalt der Homepage auf das Speiseangebot in ihrem Lokal zu schließen, sei hingegen „an den Haaren herbeigezogen“. Abschließend weist die Bw. nochmals darauf hin, dass sie ihr Lokal neun Jahre geführt habe und das Finanzamt bisher keine Einwendungen gegen die Gewinnermittlung durch Pauschalierung erhoben habe.

Das Finanzamt führte mit Schreiben vom 4. April 2013 zu den Ergebnissen des ergänzenden Ermittlungsverfahrens aus, die Bw. habe nicht nachweisen können, dass das Speiseangebot in ihrem Lokal den vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien entsprochen habe. Es gäbe keinen Hinweis dafür, dass die Firma B tatsächlich Speisen an die Bw. geliefert habe. Es gäbe über diese Speisen weder Rechnungen noch einen Liefervertrag. Selbst wenn es sich um einen Testbetrieb gehandelt habe, sei es zumindest unüblich, keinen schriftlichen Vertrag über die Lieferung von Produkten abzuschließen. Entgegen den Ausführungen der Bw. hätten sowohl die Prüferin als auch der Teamleiter, die bei der Schlussbesprechung anwesend gewesen seien, angegeben, dass der Verkauf von Produkten der Firma B durch die Bw. bei der Schlussbesprechung nicht erwähnt worden sei. Aber selbst wenn die Firma B Halbfertigprodukte an die Bw. geliefert habe, handle es sich bei der Finalisierung oder Regenerierung nicht um eine frische Zubereitung von Speisen, wie sie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5.9.2012, [2012/15/0120](#), als Voraussetzung für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung gefordert habe. Die von der Firma B produzierten Speisen werden offensichtlich nach dem Verfahren „Cook and Chill“ hergestellt. Bei diesem Verfahren werden Speisen auf herkömmliche Art und Weise zubereitet und gegart und unmittelbar darauf auf eine Temperatur von unter 4°C abgekühlt. Diese Speisen sind dann bis zu vier Tage ohne Qualitätsverlust lagerbar. Erst kurz vor dem Verzehr werden die Speisen wieder auf Verzehrrtemperatur erwärmt, was Finalisierung oder Regenerierung genannt werde. Es sei aber auch möglich, die Speisen mittels Schockfrosten tiefzुकühlen, was eine längere Lagerdauer ermögliche. Auch bei den übrigen von der Bw. angebotenen Speisen – Wurstplatten, Toasts und Pizza – habe es sich nicht um frisch und individuell für den Gast zubereitete Speisen im Sinn des oa. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes gehandelt. Zu dem von der Bw. vorgelegten Gutachten führte das Finanzamt aus, dass in dem Gutachten nur bestätigt werde, dass die vorhandenen Küchengeräte für einen Kochbetrieb im Sinn der

Gewerbeordnung geeignet gewesen seien, nicht aber, dass es sich dabei um eine „infrastrukturelle Einrichtung einer Küche“ gehandelt habe, wie sie vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5.9.2012, [2012/15/0120](#), gefordert worden sei. Auch der Gutachter spreche vom Erfordernis eines sehr hohen „Convenience-Grades“, was gegen die frische Zubereitung von Speisen in dieser Küche spreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Bescheid vom 7. Oktober 2010 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof unter GZ 2008/15/0271 anhängigen Verfahrens aus. Im genannten Verfahren wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde mit Erkenntnis vom 28. Juni 2012 (vgl. VwGH 28.6.2012, [2012/15/0086](#)) als unbegründet ab. In der Begründung dieser Entscheidung führte der Verwaltungsgerichtshof aus, mit Erkenntnis vom 14. März 2012 (vgl. VfGH 14.3.2012, [V 113/11-14](#)) habe der Verfassungsgerichtshof die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ua. in der für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 maßgebenden Fassung aufgehoben. Der Beschwerdefall (GZ 2008/15/0271) stelle einen Anlassfall iSd [Art. 139 Abs. 6 B-VG](#) dar, weshalb in diesem Fall so vorzugehen sei, als ob die als gesetzwidrig aufgehobene Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalts nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Daraus folge, dass die Beschwerdeführerin nicht in dem als Beschwerdepunkt geltend gemachten Recht auf Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung verletzt sei.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2012, [2012/15/0086](#), können in materiellrechtlicher Hinsicht daher keine für das gegenständliche Berufungsverfahren verwertbaren Schlüsse gezogen werden (vgl. auch UFS 6.12.2012, RV/0005-G/08).

Gemäß [§ 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, liegen Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn dieser Verordnung nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Mit Erkenntnis VwGH 5.9.2012, [2012/15/0120](#), sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung solche Betriebe nicht als Gaststätte erfasse, die keine Speisen (zur Konsumation in geschlossenen Räumlichkeiten) anbiete. Unter in

Gaststätten zu konsumierenden „Speisen“ könnten mit der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche für den Gast individuell zubereiteten Gerichte verstanden werden. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (wie etwa Schokoriegel, Nüsse, Brezen, Landjäger oder Kaugummi) zählten keinesfalls zu den Speisen. Ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden könne, werde aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels („Würstel“) bewirkt. Der Verwaltungsgerichtshof kam in dem genannten Erkenntnis daher zu dem Ergebnis, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung als Gaststätten keine anderen Betriebe erfasse als solche, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbetrieb zubereitete Speisen anbieten (zumindest „kleine Speisekarte“) und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen.

Die Bw., die in den Streitjahren ein Lokal in der Betriebsart „Bar“ bzw. „Café“ führte, gab zunächst an, ihr Speiseangebot habe sich auf Pizzen und Baguettes, die sie tiefgekühlt geliefert erhalten habe, sowie Knabbergebäck beschränkt.

Bei diesen Speisen handelt es sich ohne Zweifel nicht um frisch in einem Küchenbetrieb zubereitete Speisen im Sinn der oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Im Berufungsverfahren wurde vorgebracht, die Bw. habe in den Streitjahren auch Mehlspeisen, Toasts, (kalte) Käse-Wurst-Platten und verschiedene warme Gerichte in ihrem Lokal angeboten. Die warmen Gerichte, bei denen es sich in den Streitjahren um „Geschnetzeltes mit Nudeln“, „Eiernockerln mit Käsesauce“ und „Steirischen Sterz“ gehandelt habe, habe die Bw. gemeinsam mit der Firma B kreiert. Diese Speisen seien dann von der Firma C für die Firma B vorgefertigt und im Lokal der Bw. „finalisiert“ worden.

Die weiteren Ermittlungen ergaben, dass es über die Lieferung der genannten vorgefertigten Speisen von der Firma B an die Bw. keinen Vertrag gab. Da es sich bei diesen Lieferungen - nach den Angaben der Bw. - nur um einen Probetrieb gehandelt habe, seien darüber auch keine Rechnungen ausgestellt worden. Die Lieferungen wurden im Wareneingang der Bw. daher nicht erfasst. Die Frage, in welchem Zeitraum die Lieferung der vorgefertigten Speisen von der Firma B erfolgte, wurde von der Bw. nicht beantwortet. Doch selbst wenn die Lieferung dieser Speisen tatsächlich in den Streitjahren erfolgte, ist damit für den Standpunkt der Bw. noch nichts gewonnen. Unbestritten ist nämlich, dass die von der Firma B bereits in Portionsschalen an die Bw. gelieferten Speisen vor dem Servieren im Lokal der Bw. nur mehr für einige Minuten im Kombidämpfer fertiggegart werden mussten. Dieser Vorgang wurde von der Bw. als „finalisieren“ bzw. „regenerieren“ bezeichnet. Dass im Lokal der Bw. weitere Kochleistungen im Zusammenhang mit der „Finalisierung“ der genannten Speisen erbracht wurden, kann nicht als erwiesen angesehen werden. Die Bw. brachte zwar vor, die zu den

Speisen gehörenden Saucen in ihrer Küche jeweils frisch zubereitet zu haben, die Antwort auf die Frage, um welche Saucen es sich dabei handelt bzw. aus welchen Zutaten sie diese Saucen zubereitet habe, blieb die Bw. jedoch schuldig. Auch im Wareneinkauf der Bw. findet sich kein Hinweis auf den Einkauf von entsprechenden Zutaten. Der von der Bw. als „Finalisierung“ bzw. „Regenerierung“ bezeichnete Vorgang kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher nicht als frische Zubereitung von Speisen im Sinn der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals VwGH 5.9.2012, [2012/15/0120](#)) angesehen werden, weil bei diesem Vorgang im Wesentlichen kein Unterschied zum Erwärmen von tiefgekühlt gelieferten Speisen (wie Pizzen oder Baguettes) besteht.

Bei den von der Bw. angebotenen Mehlspeisen handelte es sich ebenfalls nicht um für die Gäste individuell und frisch zubereitete Speisen im Sinn der oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, unabhängig davon, ob die Bw. tatsächlich einen Teil dieser Mehlspeisen selbst herstellte oder nicht.

Die vom Unabhängigen Finanzsenat wiederholt gestellte Frage, welchen Umfang bzw. welchen Inhalt die von der Bw. im Schriftsatz vom 28. November 2012 angesprochene „kleine Speisekarte“ in ihrem Lokal in den Streitjahren tatsächlich gehabt habe, blieb letztlich unbeantwortet. Die von der Bw. in diesem Zusammenhang angebotene Einvernahme von Zeugen, die in ihrem Lokal in den Streitjahren Speisen konsumiert haben, konnte unterbleiben, weil die Bestätigung der Konsumation einzelner, von der Bw. genannter Speisen, die Bekanntgabe des Inhalts der (gesamten) Speisekarte nicht ersetzen kann.

Im Schreiben vom 29. Jänner 2013 gab die Bw. lediglich bekannt, sie habe keine Speisekarten aus den Streitjahren mehr, weil sie das aktuelle Speiseangebot nur auf Tischaufstellern, die sie stets geändert habe, bekannt gegeben habe. Doch selbst wenn die Bw. alle von ihr im Berufungsverfahren aufgezählten Speisen während des gesamten Streitzeitraums tatsächlich durchgehend angeboten hätte (was angesichts der Tatsache, dass die Bw. das jeweils aktuelle Tagesangebot auf stets geänderten Tischaufstellern bekanntgab, sehr unwahrscheinlich ist), hätten diese Speisen noch nicht den Umfang einer „kleinen Speisekarte“ von frisch in einem Küchenbetrieb zubereiteten Speisen im Sinn der oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergeben, zumal es den von der Bw. angebotenen warmen Speisen an der frischen Zubereitung in ihrem Lokal fehlte.

Zweifelhaft ist auch, ob die Küche der Bw. überhaupt geeignet gewesen wäre, darin eine zumindest kleine Auswahl an Speisen frisch zuzubereiten. In dem von der Bw. vorgelegten Gutachten wurde nämlich ausgeführt, dass in so kleinen Küchen wie in jener der Bw. der „Convenience-Grad“ (der Fertigstellungsgrad) der Speisen sehr hoch sein müsse.

Insgesamt handelte es sich bei den von der Bw. in den Streitjahren angebotenen Speisen somit nicht um ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten, die sowohl Speisen als auch Getränke anbieten, erwartet werden kann. Das als „Bar“ bzw. „Café“ geführte Lokal der Bw. war daher keine Gaststätte im Sinn des [§ 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, weshalb die Bw. von der Möglichkeit der Gewinnermittlung durch Pauschalierung nicht Gebrauch machen konnte.

Graz, am 15. April 2013