



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden A und die weiteren Mitglieder B, C und D über die Berufung des E gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 29. September 2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 bis 2006 und der Einkommensteuer 2003 bis 2007 sowie betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2006, Einkommensteuer 2003 bis 2007 und Anspruchszinsen 2003 bis 2006 nach der am 24. März 2011 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- I.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatz- und der Einkommensteuer 2003 bis 2006, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006 sowie betreffend Anspruchszinsen 2003 bis 2006 wird abgewiesen.
- II.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird aufgehoben.
- III.) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) wies in seinen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2006 auf der Grundlage der Verordnung BGBl. Nr. II 227/1999 („Gaststättenpauschalierungs-Verordnung“, kurz: VO) ermittelte Gewinne aus Gewerbebetrieb sowie Vorsteuerbeträge aus.

Nach einer Außenprüfung der Jahre 2003 bis 2007 wurde – unter Tz. 3 des Berichts vom 29.9.2009 – die Feststellung getroffen, dass eine Pauschalierung (nach der genannten Verordnung) nur jenen Steuerpflichtigen zustehe, deren steuerliche und wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich seien. Nur für solche Gruppen von Steuerpflichtigen könne es vergleichbare Erfahrungswerte geben, die geeignet seien, jeweils die Grundlagen für einen gemeinsamen Durchschnittssatz zu bilden. Der Betrieb des Steuerpflichtigen entspreche – aus den im Punkt 6 des Besprechungsprogramms vom 25.9.2009 sowie aus den in Tz. 3 des Berichts angeführten weiteren Gründen – nicht den Kriterien eines vergleichbaren Betriebs. Der vom Prüfer (im Weg einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb betrage in den Jahren 2003 bis 2006 rund 75%, 66%, 74% und 80% des erklärten Umsatzes. Die „Gasthauspauschalierung“ hingegen gehe von einem Sockelbetrag von 2.180 € zuzüglich einem Prozentsatz von 5% (gemeint: 5,5%) des Bruttoumsatzes aus. Dies ergebe einen Gewinn von 7% des Umsatzes. Hier liege „ein krasses Missverhältnis“ vor.

Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 bis 2006 und der Einkommensteuer 2003 bis 2007. In den mit gleichem Ausfertigungsdatum erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden der genannten Jahre wurde der vom Prüfer im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb angesetzt (daneben wurden weitere, im Berufungsverfahren nicht mehr strittige ertragsteuerliche Änderungen, ua. hinsichtlich des Jahres 2007, vorgenommen); in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht wurden die aus den Eingangsrechnungen ermittelten Vorsteuerbeträge zum Ansatz gebracht.

Der Bw. ersuchte in seiner Berufung, die genannten Wiederaufnahmsbescheide, die genannten neuen Sachbescheide sowie die (gleichfalls am 29.9.2009 erlassenen) Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2006 aufzuheben. Eine Wiederaufnahme der Verfahren sei unzulässig. Vom Hervorkommen neuer Tatsachen könne nicht gesprochen werden bzw. sei der in Tz. 2 des Prüfungsberichts angeführte Wiederaufnahmsgrund als geringfügig anzusehen. Mit der (vorhin wiedergegebenen) Begründung der bekämpften Sachbescheide verkenne die Abgabenbehörde erster Instanz ihre Stellung im Rechtssystem „offenbar völlig“. Die in der Begründung der angefochtenen Bescheide erwähnten Überlegungen habe

allein der auf Grund der entsprechenden Gesetzeslage zur Erlassung einer Verordnung ermächtigte Bundesminister zu treffen. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe lediglich zu prüfen, ob die Bestimmungen eines Gesetzes oder einer auf Grund einer Gesetzesermächtigung vom Bundesminister für Finanzen erlassenen konkreten Verordnung vom Abgabepflichtigen richtig angewendet würden. Allgemeine rechtspolitische Überlegungen anzustellen, unter welchen Voraussetzungen Pauschalierungen überhaupt angewendet werden können, und daraus entsprechende Schlüsse auf einen konkreten Steuerpflichtigen abzuleiten, stehe dem Finanzamt bzw. dem Betriebsprüfungsorgan nicht zu. Vielmehr seien seitens der Abgabenbehörde erster Instanz im konkreten Fall die folgenden Fragen zu stellen:

- a.) Handelt es sich beim Betrieb des Steuerpflichtigen um einen Gewerbebetrieb?
- b.) Ist dieser Gewerbebetrieb ein Beherbergungsbetrieb?
- c.) Besteht für diesen Beherbergungsbetrieb eine Buchführungspflicht oder werden freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ermöglichen?
- d.) Übersteigen die Umsätze des jeweiligen Vorjahres den Betrag von 255.000 €?

Diese Fragen seien vom Prüfungsorgan überprüft und es sei keines der genannten Kriterien in Abrede gestellt worden. Vielmehr sei unstrittig, dass es sich beim Betrieb des Steuerpflichtigen um einen gewerblichen Beherbergungsbetrieb handle, dessen Umsätze den Betrag von 255.000 € nicht übersteigen, für den keine Buchführungspflicht bestehe und für den auch nicht freiwillig Bücher geführt würden. Somit seien sämtliche für die Anwendung der VO erforderlichen Bedingungen erfüllt. Die Nichtanerkennung der Gewinnermittlung mittels Pauschalierung aus den im Prüfungsbericht angeführten rechtspolitischen Überlegungen sei rechtswidrig. Um Gutschrift des auf dem Abgabenkonto belasteten Betrags werde ersucht.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006 (Pauschalierung)

1.) Nach § 2 der zitierten VO, die erstmals für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden war, gelten für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die in den §§ 3 bis 6 der VO enthaltenen Bestimmungen. Voraussetzung ist, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermöglichen, und

2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 € betragen.

a.) Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes kann – nach § 3 Abs. 1 der genannten VO – wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn ist im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2.180 € zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer, mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900 € anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.

Die unter § 2 der VO angeführten Unternehmer können – nach § 4 der VO – die nach § 12 und Art. 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nach Durchschnittssätzen ermitteln:

1. Die Vorsteuer beträgt 5,5% jener Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), die nicht auf Umsätze mit Getränken entfallen.

2. Neben dem nach Z 1 berechneten Vorsteuerbetrag können bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 abgezogen werden:

a) Vorsteuerbeträge im Sinne des § 14 Abs. 1 Z 1 lit. a und b UStG 1994,

b) Vorsteuerbeträge für die Lieferung von Getränken einschließlich Rohstoffen und Halbzeugnissen hiefür.

b.) Mit der Verordnung BGBl. II 149/2007 wurden in § 2 Abs. 1 der VO – mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2008 – die folgenden zwei Sätze neu aufgenommen: Durch die Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt. Provisionen und provisionsähnliche Betriebseinnahmen sind in voller Höhe gesondert anzusetzen.

c.) In ertragsteuerlicher Hinsicht wird allgemein davon ausgegangen, dass die Verordnung nur bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs iSd § 23 EStG 1988 anwendbar ist (wenngleich die Verordnung keine solche Anknüpfung kennt). In umsatzsteuerlicher Hinsicht wird dieselbe Ansicht vertreten (wenngleich das Umsatzsteuerrecht – von gemeinnützigen Rechtsträgern abgesehen – den Begriff des „Betriebes“, nicht aber jenen des „Gewerbebetriebes“ verwendet).

2.) Der Bw. hat in den Jahren 2003 bis 2006 (für das Jahr 2007 wurde die VO auf Grund des Überschreitens der Umsatzgrenze des Vorjahres nicht mehr angewendet) die folgenden Gewinne aus Gewerbebetrieb bzw. Vorsteuerbeträge erklärt:

Jahr Bruttoumsätze/Betriebseinnahmen	Gewinn- pauschalierung:	Vorsteuer- pauschalierung:
2003:		

Bruttoumsätze: 246.451,50 € Betriebseinnahmen: 246.846,70 €	15.756,76 €	13.554,83 €
2004: Bruttoumsätze: 239.934,61 € Betriebseinnahmen: 239.934,61 €	15.376,40 €	13.196,40 €
2005: Bruttoumsätze: 251.527,18 € Betriebseinnahmen: 251.527,18 €	16.013,99 €	13.833,99 €
2006: Bruttoumsätze: 305.856,35 € Betriebseinnahmen: 307.724,66 €	19.104,86 €	16.822,10 €

Hingegen hat der Prüfer im Verlauf der Außenprüfung die folgenden Gewinne aus Gewerbebetrieb bzw. tatsächlichen Vorsteuerbeträge ermittelt und angesetzt:

Jahr	Gewinn:	Vorsteuer:
2003:	168.088,51 €	2.519,56 €
2004:	144.765,96 €	7.362,58 €
2005:	171.707,92 €	3.899,68 €
2006:	222.741,09 €	3.803,85 €

Für die genannten Jahre (2003 bis 2006) ergaben sich Gewinnerhöhungen von 152.331,75 €, 129.389,56 €, 155.693,93 € und 203.636,23 € (in Summe 641.051,47 €) sowie Vorsteuerkürzungen von 11.035,27 €, 5.833,82 €, 9.934,31 € und 13.018,25 € (in Summe 39.821,65 €).

Die mit den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide beseitigten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide waren somit für den Bw. – ohne Einbeziehung der weiteren, unstrittigen Änderungen der Außenprüfung – um 360.347,39 € vorteilhafter als die strittigen Sachbescheide (39.821,65 € USt + 320.525,74 € ESt).

Der Steuervorteil belief sich somit im Jahresschnitt auf 90.086,85 €. Das ist eine Größenordnung, die weit jenseits eines durchschnittlichen österreichischen Jahreseinkommens liegt.

3.) Der Bw. hatte die „Gaststättenpauschalierung“ (genauer: die in der VO enthaltene Pauschalierung für „Beherbergungsbetriebe“) schon für die Jahre 2000 bis 2002 in Anspruch genommen (dabei wurde der Betrieb, wie der Bw. in seiner Berufung ausführt, in unveränderter Form geführt):

2000: Betriebseinnahmen einschließlich USt 3.359.771,48 ATS (entspricht: 244.164,12 €); pauschalierter Gewinn aus Gewerbebetrieb 2000: 214.787,43 ATS (entspricht: 15.609,21 €, ds. 6,4% der Betriebseinnahmen);
 2001: Betriebseinnahmen einschließlich USt 3.737.982,25 ATS (entspricht: 271.649,76 €); pauschalierter Gewinn aus Gewerbebetrieb 2001: 235.589,02 ATS (entspricht: 17.120,92 €, ds. 6,3% der Betriebseinnahmen);
 2002: Betriebseinnahmen einschließlich USt 257.200,18 €; pauschalierter Gewinn aus Gewerbebetrieb 2002: 16.326,20 € (ds. 6,3% der Betriebseinnahmen).

In den Jahren 1998 und 1999 hatte er – bei (Netto-)Umsätzen von 1.697.685,46 ATS bzw. 2.867.738,98 ATS (entspricht 123.375,61 € bzw. 208.406,72 €) – Gewinne aus Gewerbebetrieb von 729.209,86 ATS bzw. 1.801.975,20 ATS (entspricht 52.993,75 € bzw. 130.954,64 €) ausgewiesen, dh. Gewinne in einer Größenordnung von rd. 43% bzw. 63% des (Netto-)Umsatzes.

Die VO war erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb dieses Jahres belief sich sodann – auf Grund der Anwendung der VO – nur mehr in etwa auf 7% des (Netto)Umsatzes.

4.) Strittig ist ausschließlich die Frage, *in welcher Höhe* in den Jahren 2003 bis 2006 Gewinne aus Gewerbebetrieb bzw. Vorsteuerbeträge anzusetzen sind.

5.) Nach den in der Präambel der VO zitierten Bestimmungen des [§ 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988](#) können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen ([§ 17 Abs. 4 EStG 1988](#)).

In der Verordnung werden bestimmt:

1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.
2. Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale. Als solche kommen insbesondere in Betracht:
 - a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.
 - b) Bei anderen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, der Wareneingang oder Warenausgang, die Zahl der Arbeitskräfte und die Stabilität der Erträge und Aufwendungen.
3. Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von anderen, für einen Rückschluss auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, dass für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.
4. Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.
5. Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden ([§ 17 Abs. 5 EStG](#)).

Nach den – in der Präambel der VO weiters zitierten – Bestimmungen des [§ 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge Durchschnittssätze für Gruppen von Unternehmern aufstellen. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Unternehmern festzusetzen.

In der Verordnung gemäß [§ 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) werden bestimmt:

1. Die Gruppe von Betrieben, für welche Durchschnittssätze anwendbar sind;
2. die für die Ermittlung der Durchschnittssätze jeweils maßgebenden Merkmale. Als solche kommen insbesondere Art und Höhe der an den Betrieb ausgeführten Umsätze in Betracht;
3. der Umfang, in dem Unternehmern, deren Vorsteuer nach diesen Durchschnittssätzen zu ermitteln ist, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden (§ 14 Abs. 2 UStG).

Die Durchschnittssätze gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 UStG müssen zu einer Vorsteuer führen, die nicht wesentlich von dem Betrag abweicht, der sich ohne Anwendung der Durchschnittssätze ergeben würde (§ 14 Abs. 3 UStG).

6.) Die zitierten Bestimmungen des EStG 1988 bzw. UStG 1994 gehen – zusammengefasst – davon aus, dass die Durchschnittssätze auf der Grundlage von *Erfahrungen* über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen sind.

a.) Die Ermittlung des *Gewinnes aus Gewerbebetrieb* auf der Grundlage von Durchschnittssätzen dient der vereinfachten Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Entsprechen die Durchschnittswerte nicht den Erfahrungswerten, sind sie gesetzwidrig. Sie sind aber nicht schon deshalb gesetzwidrig, weil sie nicht den Verhältnissen jedes einzelnen Steuerpflichtigen entsprechen. Abweichungen, die sich im Einzelfall ergeben, liegen im Wesen eines Durchschnittssatzes (*Doralt*, EStG, § 17 Tz 60).

Die Durchschnittssätze sind jeweils für eine bestimmte „Gruppe von Steuerpflichtigen“ festzusetzen. Es kommen nur Gruppen in Betracht, bei denen die steuerlichen Verhältnisse *vergleichbar* sind und daher eine durchschnittliche Betrachtung zulassen (*Doralt*, aaO., Tz 57). Nur in diesem Rahmen erlaubt eine Pauschalierung eine „bewusst in Kauf genommene Unterbesteuerung“.

§ 17 EStG enthält – im Unterschied zu § 14 Abs. 3 UStG – keine Einschränkung des Inhalts, dass die Durchschnittssätze zu einer Bemessungsgrundlage führen müssen, die nicht wesentlich von dem Betrag abweicht, der sich ohne Anwendung des Durchschnittssatzes ergeben würde. Eine entsprechende Determinierung von Durchschnittssätzen ergibt sich aber (bereits) daraus, dass die Festlegung von Durchschnittssätzen auf *Erfahrungswerten* beruhen

muss. Eine Verordnungsermächtigung kann verfassungskonform nur ausgefüllt werden, wenn eine ungefähre Vorstellung über den tatsächlichen Gewinn des betreffenden Steuerpflichtigen besteht (*Ruppe*, Ausnahmebestimmungen, 140), was voraussetzt, dass die Ermittlung solcher Werte nach erkannten Methoden erfolgt und – auch im Nachhinein – nachvollziehbar ist (*Jakom/Baldauf*, EStG, 2011, § 17 Rz 2). Die Durchschnittssätze müssen den Erfahrungswerten nicht nur zum Zeitpunkt der Erlassung der Verordnung, sondern in jedem Veranlagungszeitraum entsprechen, in dem sie angewandt werden können.

Die der Verordnung zugrunde liegenden *Betriebsmerkmale* müssen für einen Rückschluss auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb *geeignet* sein. Daran fehlt es, wie die in einer großen Anzahl von Fällen in Erscheinung tretenden gravierenden Missverhältnisse zwischen den *pauschalierten* und den meist ohnedies (noch) im Weg einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten *tatsächlichen* Gewinnen zeigen, offenbar gerade bei einer Anknüpfung an den Bruttoumsatz von Gaststätten bzw. Beherbergungsbetrieben, weil die Steuervorteile in solchen Fällen umso gewichtiger sind, je geringer insbesondere der Personalaufwand, der Mietaufwand und der Finanzierungsaufwand eines Betriebes in Erscheinung treten. Gerade auf die Aufwandsstruktur des in Frage kommenden Betriebes stellt die VO aber nicht ab. Sie dürfte daher – in einer großen Anzahl von Fällen – schon *strukturell gesehen ungeeignet* sein, zu annähernd zutreffenden Ergebnissen zu führen. Es muss davon ausgegangen werden, dass die Anwendung der VO in einer gehäuften Anzahl von Fällen, vor allem in touristisch attraktiven Regionen, zu gravierenden steuerlichen Vorteilen führt (vgl. SWK 2010, T 171 mwH; *Jakom/Baldauf*, aaO., § 17 Rz 1, 56, mwH). Selbst Steuervorteile in einer Größenordnung, wie sie im vorliegenden Fall zu Tage treten, sind offenbar keine Seltenheit.

Dazu kommt, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb praktisch in allen Fällen, in denen die VO zur Anwendung gelangt, ohnedies im Wege einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt wird, die die erzielten Steuervorteile ausweisen soll (SWK 2008, S 830). Abgesehen davon, dass der Zweck der Verwaltungsvereinfachung damit ad absurdum geführt wird (der Aufwand einer doppelten Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb zur Lukrierung von Steuervorteilen in Kauf genommen wird), führt die Inanspruchnahme der Pauschalierung – in ertragsteuerlicher Hinsicht – zu *keinerlei Bindungswirkung*. Der Steuerpflichtige hat es in der Hand, die ihm am attraktivsten erscheinende Methode der Gewinnermittlung jährlich neu in Anspruch zu nehmen. In Jahren, in denen die genannten Aufwandskategorien ins Gewicht fallen, wird die Pauschalierung verlassen. In den übrigen Jahren wird sie angewandt. Die VO lässt es also nicht nur zu, (je nach den Besonderheiten des jeweiligen Betriebs) erhebliche Steuervorteile zu lukrieren; sie erlaubt es auch noch, solche Vorteile – ohne jegliche Bindungswirkung – jährlich neu in Anspruch zu nehmen.

b.) Die pauschalierten *Vorsteuerbeträge* dürfen nicht wesentlich von den tatsächlichen Vorsteuerbeträgen abweichen. Die Verordnungsermächtigung deckt daher nur eine Pauschalierung zu Vereinfachungszwecken, nicht aber zu Begünstigungs- oder Lenkungszwecken (*Ruppe*, UStG 1994, § 14 Tz 5). Es dürfen nur solche Unternehmer zu einer Gruppe zusammengefasst werden, bei denen hinsichtlich der zu pauschalierenden Vorsteuern *gleichartige Verhältnisse* – vgl. dazu die Ausführungen in Tz. 3 des vorliegenden Prüfungsberichts – gegeben sind (*Ruppe*, aaO., § 14 Tz 31).

Führen die Durchschnittssätze zu einer Vorsteuer, die im Einzelfall oder auf die Gruppe bezogen wesentlich von der tatsächlichen Vorsteuerbelastung abweicht, so ist die Verordnung (möglicherweise) gesetzwidrig. Nichtsdestoweniger ist die Verordnung im Einzelfall bis zu ihrer Aufhebung oder Änderung anzuwenden. [§ 14 Abs. 3 UStG 1994](#) richtet sich an den Verordnungsgeber, nicht an die Behörde oder den Steuerpflichtigen (*Ruppe*, aaO., Tz 32; VwGH 30.1.2001, [2000/14/0133](#)).

Die für die Ermittlung der Durchschnittssätze jeweils maßgebenden Merkmale müssen zu den effektiven (tatsächlichen) Vorsteuerbeträgen in einer solchen Relation stehen, dass eine Pauschalierung an Hand der Merkmale zu einer *realitätsnahen* Festsetzung führt. Nach § 14 Abs. 1 Z 2 UStG kommen als solche Merkmale „insbesondere Art und Höhe der *an den Betrieb ausgeführten Umsätze* in Betracht“.

Die vom Bw. angewandte VO bezieht sich hingegen auf die *vom Unternehmer ausgeführten Umsätze*, und zwar die Bruttoumsätze. Atypische Ausgangsumsätze werden – im Unterschied etwa zu der VO BGBI. 627/1983 – nicht ausgenommen (vgl. *Ruppe*, aaO., Tz 33 und 35). Der maßgebende Durchschnittssatz beträgt 5,5%, dh. das Dreifache des Durchschnittssatzes gemäß [§ 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) (von 1,8%). Anders als die gesetzliche Basispauschalierung enthält die Gaststättenpauschalierung keine Obergrenze. Die Erklärung des Unternehmers, den Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen in Anspruch nehmen zu wollen, bindet ihn für zwei Kalenderjahre. Erfolgt ein Widerruf mit der Erklärung, die Vorsteuern nach einer anderen Pauschalierung vorzunehmen, ist der Unternehmer ebenfalls zwei (Kalender)-Jahre gebunden. Erfolgt ein Widerruf mit der Erklärung, die Vorsteuern nach den allgemeinen Vorschriften ermitteln zu wollen, ist der Unternehmer fünf Jahre gebunden. Keine Bindungsfrist besteht, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung weggefallen sind.

7.) In der Begründung der angefochtenen Bescheide wurde die Feststellung getroffen, dass der vom Prüfer ermittelte *Gewinn aus Gewerbebetrieb* in einer Größenordnung von rund 66% bis 80% des erzielten Nettoumsatzes liege, die Pauschalierung aber lediglich zu einem Gewinn aus Gewerbebetrieb von rund 7% derselben Bezugsgröße führe. Der Wertung des Prüfers, dass es sich *in einem solchen Fall* um ein „krasses Missverhältnis“ handle (der pauschalierte

Gewinn beträgt im Durchschnitt der Jahre ein Zehntel des tatsächlichen Gewinnes) ist beizupflichten. Dass es Fälle geben mag, in denen die VO geeignet ist, zu steuerlichen Ergebnissen zu führen, die sich in etwa auch bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergeben, sei eingeräumt. Dessen ungeachtet ist davon auszugehen, dass es die VO – insbesondere unter den genannten Voraussetzungen (damit aber in einer sehr hohen Anzahl von Fällen) – erlaubt, Steuervorteile in Größenordnungen in Anspruch zu nehmen, die sich mit den Vorgaben des EStG offenkundig nicht mehr in Einklang bringen lassen.

Die Pauschalierung der *Vorsteuer* dürfte mit den tatsächlichen Werten in einem weniger krassem Missverhältnis stehen. Im vorliegenden Fall führt sie aber immerhin noch zu einer Vorsteuer, die das 3,3-fache des Betrages ausmacht, der vom Prüfer ermittelt worden ist (57.407,32 € gegenüber 17.585,67 €; 2003 bis 2006). Von einer „nicht wesentlichen“ Abweichung im Sinne des [§ 14 UStG 1994](#) kann nicht mehr die Rede sein (sie beträgt immerhin 39.821,65 €).

8.) Die vom Bw. zur Ermittlung seiner Gewinne aus Gewerbebetrieb sowie Vorsteuerbeträge herangezogenen Durchschnittssätze – § 3 Abs. 1 der VO hinsichtlich der Einkommensteuer, § 4 Abs. 1 Z 1 der VO hinsichtlich der Umsatzsteuer – dürften damit zweifellos gegen die Vorgaben des § 17 Abs. 4 und 5 EStG bzw. § 17 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 UStG 1994 verstoßen. Dessen ungeachtet ist der Unabhängige Finanzsenat nach der bestehenden Gesetzeslage an ordnungsgemäß kundgemachte Verordnungen gebunden. Er ist – im Unterschied zu vergleichbaren Einrichtungen – nicht berechtigt, an den VfGH heranzutreten und ein Verordnungsprüfungsverfahren in die Wege zu leiten (Art. 140 Abs. 1 B-VG).

9.) Der Unabhängige Finanzsenat ist indessen nicht nur an die bestehenden Bestimmungen des *nationalen* Rechts, sondern – in gleicher Weise – an die Regelungen des in den Berufsjahren geltenden *Unionsrechts* gebunden.

a.) Nach [Art. 87 des EG-Vertrags](#) (nunmehr: [Art. 107 AEUV](#)) sind, soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Gemäß [Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag](#) wird die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Art. 87 mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Abs. 2 vorgesehene Verfahren ein. Der

betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme *nicht durchführen*, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat.

b.) Eine Beihilfe iSd EG-Vertrags setzt voraus, dass es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handelt. Sie muss geeignet sein, den Handel bzw. Dienstleistungsverkehr zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Dem Begünstigten muss (durch sie) ein Vorteil gewährt werden. Sie muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

c.) Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall als erfüllt anzusehen. Der Bw. ist selbständiger Unternehmer im Sinne dieser Bestimmung. Er erbringt Dienstleistungen als selbständiger Wirtschaftsteilnehmer.

Bei der Gewährung von ertrag- und umsatzsteuerlichen Begünstigungen handelt es sich um eine staatliche Maßnahme. Die Maßnahme ist geeignet, den Dienstleistungsverkehr nicht nur national zu beeinträchtigen (zB gegenüber Unternehmen, deren Vorjahresumsatz knapp über der Grenze lag), sondern auch zwischen den Mitgliedstaaten (auf den örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienste kommt es nicht an). Mit Rücksicht auf die Grenznähe des strittigen Betriebs ist davon auszugehen, dass der Bw. mit vergleichbaren Betrieben in anderen Mitgliedstaaten in Wettbewerb tritt.

Bei den strittigen Steuervorteilen handelt es sich auch offenkundig um solche, die geeignet sind, die steuerliche Belastung des Bw. zu vermindern, auch wenn es sich um keine Subventionen im strengen Sinn des Wortes handeln mag. Nach Art und Wirkung der Maßnahmen sind sie diesen gleichzusetzen, weil sie ausschließlich davon abhängig sind, dass ein Gaststätten- bzw. Beherbergungsgewerbe betrieben wird. Sie sind geeignet, bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen zu begünstigen. Die Verordnung wirkt daher auch „selektiv“. Die „Maßnahme“ (dh. der durch die Inanspruchnahme der VO gewährte Steuervorteil) ist durch das „Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört“, in keiner Weise gerechtfertigt (im Gegenteil müsste es sich – wie bereits ausgeführt wurde – um eine schlichte Verwaltungsvereinfachung handeln). Steuerbegünstigungen, die ein Unternehmen von den Kosten entlasten, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung bzw. üblichen Tätigkeit (gemessen an den für die übrigen Steuerpflichtigen geltenden Vorschriften) zu tragen hätte, sind – jedenfalls unter den gegebenen Umständen (Größenordnungen) – geeignet, die Wettbewerbsbedingungen zu verfälschen (vgl. EuGH 3.3.2005, [C-172/03 Heiser](#), mwN).

d.) Aus der Mitteilung der Kommission vom 6.3.1996 über „de minimis“-Beihilfen, ABI. C 68/9, ergab sich, dass [Art. 92 Abs. 1 EGV](#) (entspricht [Art. 88 Abs. 1 EG-Vertrag](#)) für Beihilfen mit

einem maximalen Gesamtbetrag von 100.000 ECU als nicht anwendbar erachtet wurde und die Anmeldepflicht nicht mehr zu gelten hatte. Der VwGH ist der Rechtsansicht gefolgt, dass die genannte Mitteilung nicht zu den nach dem EG-Vertrag verbindlichen Rechtsakten zu zählen ist. Zu der jedenfalls eine Norm iSd [Art. 249 EG-Vertrag](#) darstellenden Verordnung 69/2001 der Kommission vom 12.1.2001 (ABl. L 10/30) hat er auf die in der Literatur zum Ausdruck gebrachten Anforderungen einer Anwendbarkeit der „de minimis“-Schwelle verwiesen: die Anwendbarkeit der Schwelle setze auch voraus, dass die Beihilfe *bei ihrer Gewährung vom Mitgliedstaat ausdrücklich als solche qualifiziert und ihre Höhe ermittelt werde* (vgl. Art. 3 der Verordnung 69/2001). *Jede Nutzung* einer solchen, nicht notifizierten steuerlichen Beihilfenregelung unterliege nach dieser Ansicht dem Durchführungsverbot des [Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag](#) (VwGH 29.6.2005, [2005/14/0024](#), unter Hinweis auf *Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen*, Wien 2005, 140 ff.).

e.) Nach Art. 2 Abs. 2 der zitierten VO, die bis zum 31.12.2006 galt, darf die Gesamtsumme der einem Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfen 100.000 € *bezogen auf einen Zeitraum von drei Jahren* nicht übersteigen. Dieser Schwellenwert gilt für Beihilfen gleich welcher Art und Zielsetzung.

Die vom Bw. – durch die Inanspruchnahme der (nationalen) VO – erzielten Steuervorteile (Beihilfen) betrugen ca. 90.000 € jährlich. Sie überschritten den Schwellenwert von 100.000 € in einem Dreijahreszeitraum jedenfalls bei Weitem, und zwar schon ab dem ersten Berufungsjahr.

f.) Im Hinblick darauf, dass die Verordnung auf § 17 Abs. 4 und 5 EStG sowie § 14 Abs. 1 Z 2 UStG gestützt wird, ist auszuschließen, dass die entsprechenden (Steuer-)Vorteile als Beihilfe iSd [Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag](#) notifiziert worden sind. Auch Maßnahmen im Sinne des Art. 3 der Verordnung 69/2001 wurden offenkundig (selbst nach der Thematisierung der auf Grund der VO erzielbaren Steuervorteile) nicht getroffen. Die entsprechenden Steuervorteile sollen auch nicht etwa nach den Bestimmungen des Transparenzdatenbankgesetzes, BGBl. I Nr. 109/2010, ausgewiesen werden.

g.) Das Tätigwerden der nationalen Gerichte im System der Kontrolle von staatlichen Beihilfen beruht auf der unmittelbaren Wirkung, die dem in [Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG-Vertrag](#) ausgesprochenen Verbot, beabsichtigte Beihilfemaßnahmen durchzuführen, zukommt. Die Gerichte der Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alles in ihrer Macht stehende zu unternehmen, um diesem Verbot Wirksamkeit zu verleihen (*Lenz/Borchardt, EU- und EG-Vertrag*, 4. Aufl., Wien 2006, Vorbem. Art. 87-89 EGV, Rn. 24). Dies konnte im vorliegenden Fall nur durch *Rückabwicklung* der Beihilfen im wieder aufgenommenen Verfahren geschehen.

Da im Hinblick auf die zitierten Entscheidungen des EuGH und des VwGH Zweifel an der unionsrechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts nicht bestehen, wird im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T (Urteil des EuGH 6.10.1982, Rs. [283/81](#)) von einem Ersuchen um Vorabentscheidung an den Gerichtshof der Europäischen Union abgesehen.

10.) Die Parteien des Verwaltungsverfahrens (der Bw. wie auch die Abgabenbehörde erster Instanz) gehen übereinstimmend davon aus, dass der Bw. in den Berufsjahren einen Gewerbebetrieb unterhalten hat. Lag ein Gewerbebetrieb in der Form eines Beherbergungsbetriebs vor, sind die Anwendungsvoraussetzungen der Verordnung – worauf der Bw. in seiner Berufung verwiesen hat – als erfüllt anzusehen. Die Verordnung wäre, gemessen an den Maßstäben des nationalen Rechts, anzuwenden; die in den § 3 Abs. 1 und § 4 der Verordnung vorgesehenen Durchschnittssätze wären zu gewähren. Gemessen an den – höherrangigen – Maßstäben des Unionsrechts hingegen dürfen die Durchschnittssätze nicht mehr angewandt werden.

Das Vorliegen einer Beihilfe iSd [Art. 87 EG-Vertrag](#) ließ sich auch nicht mit dem – in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgetragenen – Hinweis darauf verneinen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen in den vergangenen Jahren bzw. Jahrzehnten stets zur vollsten Zufriedenheit des Finanzamts nachgekommen sei und erhebliche Steuerleistungen erbracht habe.

II.) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 bis 2006 sowie der Einkommensteuer 2003 bis 2007

1.) Der Bw. wendet ein, dass eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 bis 2006 sowie hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2007 unzulässig sei, weil das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu verneinen sei. Der Abgabepflichtige betreibe seinen Gewerbebetrieb in der Betriebsform eines Beherbergungsbetriebs bereits seit dem Jahr 19xx, und zwar in unveränderter Form. In den Abgabenerklärungen der Jahre ab 2000 sei zum Ausdruck gekommen, dass der Bw. von der Verordnung Gebrauch mache. Darüber hinaus seien sämtliche Umstände in Zusammenhang mit dem vorhandenen Gewerbebetrieb (einschließlich der Gewinnermittlung in Form der „Gastgewerbepauschalierung“) im Zuge einer im Jahr 2002 für die Jahre 1997 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfung geprüft worden. Wie sich aus dem beigelegten Bericht ergebe, habe die Prüfung zu keiner Beanstandung geführt. Aus den genannten Umständen ergebe sich eindeutig, dass sowohl die Art als auch der Umfang des bestehenden Gewerbebetriebs wie auch die Form der Gewinnermittlung bereits seit Jahren bekannt und – ohne Beanstandung – geprüft worden seien. Die in den Tzlen. 1, 2 und 4 des Prüfungsberichtes dargestellten Wiederaufnahmsgründe seien unzureichend. Der unter Tz 3 des Prüfungsberichtes („Gaststätten-

pauschalierung“) genannte Wiederaufnahmsgrund verstöße auch gegen die Grundsätze von Treu und Glauben. Sei eine bestimmte Tatsachenbeurteilung durch die Abgabenbehörde ausdrücklich als zulässig zum Ausdruck gebracht worden (wie dies im Zuge der Betriebsprüfung für das Jahr 2000 geschehen sei), erweise sich eine Wiederaufnahme (aus diesem Grund) als „Ermessenswidrigkeit“.

2.) Dazu gilt es zunächst darauf hinzuweisen, dass der Prüfer im Prüfungsbericht und damit auch das Finanzamt in der Begründung seiner Bescheide von der – im Wesentlichen auf § 17 Abs. 4 und 5 EStG sowie § 14 Abs. 1 Z 2 UStG gestützten – Überlegung ausgegangen sind, dass eine Pauschalierung nur Steuerpflichtigen zustehe, deren steuerliche und wirtschaftliche Verhältnisse „annähernd gleich seien“. Nur für solche Gruppen von Steuerpflichtigen könne es vergleichbare Erfahrungswerte geben, die geeignet seien, jeweils die Grundlagen für einen gemeinsamen Durchschnittssatz zu bilden. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurde, wie in Tz. 3 des Prüfungsberichts dargestellt, davon ausgegangen, dass der vorliegende Betrieb den Kriterien eines vergleichbaren Betriebes nicht entspreche. Es liege kein Wareneinsatz vor, es sei kein Personalaufwand gegeben und es würden nur geringe Ausgabenpositionen vorliegen (Pkt. 6 der Niederschrift vom 25.9.2009). Der gesamte Lohnaufwand werde von der G getragen. Das gesamte Marketing und die Verwaltung würden von der H betrieben. Kunde des Pensionsbetriebs sei ausschließlich die H.

Wie sich aus der vom Prüfer erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Jahre 2003 bis 2006 ergibt, hatte der Bw. tatsächlich nur *äußerst geringe Ausgaben* zu tragen, nämlich – von der Absetzung für Abnutzung abgesehen – Ausgaben von 15.559,87 € (2003), 38.451,24 € (2004), 35.207,87 € (2005) und 34.505,28 € (2006), das sind 6,93%, 17,9%, 15,08% und 12,33% der Nettoumsätze (zusammen mit der AfA 25,11%, 33,85%, 26,42% und 20,43% der Nettoumsätze). Es handelte sich somit, wie der Prüfer feststellte, um einen Betrieb, der mit anderen Beherbergungsbetrieben nicht „vergleichbar“ war. Erst diese Feststellung erlaubte ihm den Schluss, dass die VO (bei den gegebenen „krass“ abweichenden Umständen) nicht angewandt werden durfte und der von ihm festgestellte Sachverhalt nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 3 EStG bzw. § 12 UStG zu beurteilen war.

3.) Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt *so vollständig* bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu den in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen *im jeweiligen Veranlagungsjahr* an (zB VwGH 9.7.2010, [2006/15/0006](#)).

4.) Aus den Abgabenerklärungen und Beilagen der Jahre 2003 bis 2006 konnte nur ersehen werden, dass der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen) und die Gewinne aus diesem Gewerbebetrieb „lt. Pauschalierungs-VO“ ermittelt wurden. Aus den Beilagen „Komb 11U“ und „Komb 11E“ ergaben sich lediglich die in der VO vorgesehenen Ausgangsgrößen (Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer) und Rechenschritte. Weder aus den Abgabenerklärungen noch aus den genannten Beilagen und auch nicht aus weiteren Aktenstücken konnte ersehen werden, um welche *Art von Betrieb* es sich dabei handeln sollte. Ausschließlich für die Jahre 2004 und 2007 findet sich in den eingereichten Unterlagen (als Anhang zur Beilage „Komb 11U“ bzw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) der Hinweis, dass die Umsätze aus „Beherbergung“ stammen. Für die übrigen Jahre konnte aus den eingereichten Unterlagen nicht einmal dieser Umstand ersehen werden. Die näheren Umstände, unter denen die Tätigkeit entfaltet wurde, waren der Abgabenbehörde unbekannt.

5.) Der Bericht vom 4.1.2002 betraf das Ergebnis der Außenprüfung der Jahre 1997 bis 2000. Feststellungen, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen führen sollten, wurden dabei nicht getroffen (Tz. 4). Selbst zum Gegenstand des Unternehmens des Bw. findet sich nur der Hinweis „Beherbergungswesen“. Es kann daher auch keine Rede davon sein, dass „die Art als auch der Umfang des bestehenden Gewerbebetriebes“, wie er sich in den Veranlagungsjahren *2003 bis 2006* dargestellt hat, bei der Erlassung der Erstbescheide dieser Jahre aus der vorangegangenen Prüfung bekannt gewesen sind, zumal es bei der Beurteilung der Frage, ob neu hervorgekommene Tatsachen vorliegen, auf den Wissensstand der Behörde *im jeweiligen Veranlagungsjahr* ankommt (VwGH 1.10.2008, [2006/13/0036](#), mwN). Erst die im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellungen erlaubten es, den Gewinn des Gewerbebetriebs im Weg einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) zu ermitteln. Die *Ausgabenpositionen* dieser Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bildeten – je für sich – neue Tatsachen iSd [§ 303 Abs. 4 BAO](#). Dasselbe gilt für die auf Grund der vorgefundenen Eingangsrechnungen in Erfahrung gebrachten *tatsächlichen* Vorsteuerbeträge der einzelnen Jahre.

Der Abgabenbehörde war bei der Erlassung der Erstbescheide bekannt, dass die VO in Anspruch genommen wird. Sie musste der Ansicht sein, dass die VO im Rahmen der Gesetzesermächtigungen (§ 17 Abs. und 5 EStG 1988, [§ 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#)) erlassen wurde; weiters, dass die VO für den Bw. von Vorteil sein konnte. Dass sich auf der Grundlage der VO allerdings Steuervorteile *in einer Dimension* erzielen ließen, wie sie schließlich im Prüfungsbericht dargestellt wurden (rd. 90.000 € jährlich), konnte sich für die Abgabenbehörde erst auf Grund der Kenntnis aller Umstände ergeben, die in eine (vollständige) Einnahmen-Ausgaben-

Rechnung bzw. in eine Aufstellung der tatsächlichen Vorsteuerbeträge Eingang zu finden haben.

6.) Die Verfahrensbescheide verstößen auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Abgesehen davon, dass es der Bw. unterlässt, zur Darstellung zu bringen, welche „Tatsachenbeurteilung durch die Abgabenbehörde ausdrücklich als zulässig zum Ausdruck gebracht worden“ wäre, lässt sich – wie bereits ausgeführt wurde – aus den Akten des Verwaltungsverfahrens kein Hinweis gewinnen, von welchem Sachverhalt die Behörde bei der erkläzungsgemäßen Erlassung der Erstbescheide ausgegangen wäre. Ermittlungen zur Überprüfung der für die Jahre 2003 bis 2006 eingereichten Abgabenerklärungen wurden ganz offenkundig nicht vorgenommen. Dass es sich um eine Inanspruchnahme der VO aus dem Grunde des Vorliegens eines „Beherbergungsbetriebes“ gehandelt hat (2003, 2005, 2006) und die Beherbergung unter Umständen erfolgt ist, wie sie bei typischen Beherbergungsbetrieben nicht gegeben sind (2003 bis 2006), ist erst bei der Außenprüfung bekannt geworden. Sind die dabei zu Tage getretenen Steuervorteile als unzulässige Beihilfe zu werten, die zurückzufordern *ist*, war diesem Umstand auch bei der Ermessensübung (im Rahmen der Wiederaufnahme) Rechnung zu tragen.

7.) Der Bw. wies in seinen Einkommensteuererklärungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, wobei um Schätzung des Überschusses mit 80% der Einnahmen ersucht wurde. Unter Tz. 4 des Prüfungsberichtes wurde dazu die Feststellung getroffen, dass „keinerlei Werbungskosten angefallen“ seien, weil sämtliche Aufwendungen von der Mieterin getragen wurden. In dieser Feststellung seien neue Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu erblicken.

Der Bw. wandte dagegen ein, dass „auch hinsichtlich dieses vermeintlichen Hervorkommens neuer Tatsachen eindeutig belegt sei, dass die Art der Überschussermittlung und die Höhe der (pauschalen) Werbungskosten vollständig offen gelegt“ worden sei.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Es ist unbestritten, dass dem Bw. in Zusammenhang mit seiner Vermietung keine Werbungskosten erwachsen sind. Diese Tatsache war dem Finanzamt bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2007 nicht bekannt. Sie ist ihm erst im Zug der Außenprüfung zur Kenntnis gelangt. Hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2007 ist daher auch in dieser Tatsache ein Wiederaufnahmsgrund zu erblicken, wobei in Anbetracht der Höhe der nicht mehr anerkannten Werbungskosten der Jahre 2003 bis 2006 (zwischen rund 8.200 und 9.000 € jährlich) auch nicht davon die Rede sein, es handle sich um Feststellungen, die nur von geringfügiger steuerlicher Auswirkung sind.

8.) Eine andere Beurteilung gilt für das Jahr 2007. Die Hinzurechnung beträgt 1.080,33 €. Andere Wiederaufnahmsgründe bzw. Feststellungen zur Einkommensteuer liegen nicht vor. Die steuerliche Auswirkung der Hinzurechnung steht in keinem Verhältnis zum Einkommen dieses Jahres (von immerhin rund x. €). Es wäre dem Finanzamt auch möglich gewesen, noch vor einer Veranlagung dieses Jahres in Erfahrung zu bringen, ob (und ggf. in welcher Höhe) dem Bw. Werbungskosten erwachsen sind. Weshalb dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) auch für dieses Jahr der Vorrang einzuräumen wäre, wurde nicht erläutert.

9.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 war daher Folge zu geben. Der Bescheid wird aufgehoben. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006 war als unbegründet abzuweisen.

III.) Einkommensteuer 2007

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 tritt (nach [§ 307 Abs. 3 BAO](#)) in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Verfahrensbescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2007 war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

IV.) Anspruchszinsen 2003 bis 2006

Der Bw. bekämpft die Bescheide, mit denen Anspruchszinsen hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 bis 2006 festgesetzt wurden, mit dem Hinweis auf sein Berufungsvorbringen in der Sache selbst. Damit kann der Berufung aber kein Erfolg beschieden sein, weil die genannten Bescheide nicht mit der Begründung angefochten werden können, dass sich die maßgebenden Einkommensteuerbescheide als rechtswidrig erweisen. Selbst wenn sich ein Stammabgabenbescheid als rechtswidrig erweisen sollte, wäre diesem Umstand mit einem an den Änderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung zu tragen. Es käme zu keiner Änderung des ursprünglichen Bescheides.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2003 bis 2006 war daher als unbegründet abzuweisen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. März 2011