

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Winner& Wieser KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Betriebsprüfung gemäß §§ 147 Abs. 1 und 151 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung, BGBl. 1961/194 iGF., (BAO), über die Jahre 1998 bis 2000 wurde festgestellt, dass für die vom Bw. ab 1. Jänner 2000 vorgenommene Änderung der Gewinnermittlung gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, VO-Gaststättengewerbe, BGBl. II 1999/227, für die Jausenstation *L.A/m* die in der VO bestimmten Voraussetzungen nicht vorlagen.

Der Prüfer nahm die Gewinnermittlung für die Jausenstation ab 1. Jänner 2000 nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 iVm. § 184 BAO vor.

Gegen den gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 des Finanzamtes vom 2. August 2002 wurde Berufung eingebracht. Zur Begründung des Rechtsmittels führte der Bw. Folgendes aus: Die Möglichkeit zur Gewinnpauschalierung bei Gastronomiebetrieben sei gemäß § 2 Abs. 2 der VO BGBl. II 1999/227 dann gegeben, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden.

Die Behörde sei im Betriebsprüfungsverfahren also in weiterer Folge ohne zusätzliche Erhebungen davon ausgegangen, dass allein aufgrund der potentiell größeren Sitzplatzanzahl im Freien auch tatsächlich außerhalb der Baulichkeit die überwiegende Konsumation stattgefunden habe. Der Bw. habe im Betriebsprüfungsverfahren darauf hingewiesen, dass wegen der exponierten Lage seines Betriebes am Gipfel aufgrund von Wind- und Witterungsverhältnissen mit Sicherheit der Sachverhalt so sei, dass der überwiegende Teil der Konsumationen innerhalb der Baulichkeiten in geschlossenen Räumen stattfinde und der Umstand, ob innerhalb oder außerhalb des Gebäudes mehr konsumiert werde, nicht allein mit dem Abzählen von Sitzplätzen beantwortet werden könne. Diese Argumentation sei aber im Verfahren keiner weiteren Untersuchung unterzogen worden, sodass die Behörde die Frage, ob die Verordnungsnorm der überwiegenden Konsumation innerhalb geschlossener Räume erfüllt und daher die Gewinnpauschalierung anwendbar sei, gar nicht geprüft habe. Der

bescheidmäßigen Aberkennung der Möglichkeit der Gewinnpauschalierung gem. VO BGBl. II 1999/227 liege daher ein Verfahrensmangel zugrunde.

Der Bw. beantragte, den im Berufungsschriftsatz vom 29. August 2002 dargestellten Gewinn für den Betrieb *L. Alm*, ermittelt nach der VO BGBl. II 1999/227, der Einkommensbesteuerung für 2000 zu Grunde zu legen.

Nach Einholung einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wies das Finanzamt die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2002 als unbegründet ab. Auf die Begründung dieser Entscheidung darf verwiesen werden.

Dagegen beantragte der Bw. seine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Zur Begründung führte er in diesem Schriftsatz vom 13. Jänner 2003 Folgendes aus: Die *L. Alm* werde seit Bestehen dieses Betriebes ausschließlich in der Wintersaison betrieben. Weiters sei die im Jahr 1994/95 vorgezogene Terrassensanierung wegen der frostbedingten Hebungen und Setzungen vor dem im Jahr 2000/2001 erfolgten Gebäudeum- und -zubau erforderlich geworden.

Aufgrund der Ereignisse im Zuge dieses Betriebsprüfungsverfahrens zeichne der Bw. ab der nunmehr laufenden Wintersaison 2002/2003 die Verhältnisse – **ob eine Außenkosumation möglich gewesen sei oder nicht, die Richtigkeit der Aufzeichnungen werde belegt durch die Daten der neu errichteten Wetterstation bei der Bergstation des Liftes**, täglich auf. Für das Jahr 2000 müsse der Bw. auf die Hilfe der Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik zurückgreifen. Deren Leiter habe dem Bw. bestätigt, dass auf den Skibergen des Mitterpinzgaues – also Schmittenhöhe, Aberg/Alm, Schattberg/Saalbach, Asitz/Leogang – jeweils sehr ähnliche Witterungsverhältnisse im Hinblick auf Temperatur, Windstärken und Sonnenschein herrschen würden. Da von der ZAMG im Jahr 2000 lediglich auf der Schmittenhöhe eine Wetterstation betrieben wurde, habe der Leiter der Zentralanstalt für die benötigten Wochen des Jahres 2000 die dortigen Daten bekannt gegeben, mit dem ausdrücklichen Hinweis, dass die auf der Schmittenhöhe gemessenen Werte durchaus auch im Bereich Aberg in einer Seehöhe von 1900 m ähnlich gewesen sein müssen. Anhand dieser Witterungsdaten habe der Bw. nunmehr eine Aufteilung der Tageslosungen in Innen- und Außenbereich vorgenommen. Auf die aktenkundige Aufteilung ist zu verweisen.

Aus dieser Aufschlüsselung der Tageseinnahmen des Jahres 2000 in Innenumsätze und Außenumsätze ergebe sich ein Verhältnis von 65,5% Innenumsatz zu 34,5% Außenumsatz. Tatsächlich werde der Anteil der Innenumsätze ein Ausmaß von etwa 70% erreichen, da – wie bereits erwähnt – selbst bei besten Witterungsbedingungen ein gewisser Anteil an Innenumsatz erzielt werde, umgekehrt jedoch bei schlechten Bedingungen überhaupt niemand die Terrasse frequentieren würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 VO-Gaststättengewerbe, BGBl. II 1999/227 gelten für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des **Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes** die folgenden Bestimmungen.

Voraussetzung ist, dass

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

die Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 3,5 Millionen Schilling (255.000 €) betragen.

Abs. 2 der Bestimmung besagt, dass Betriebe des **Gaststättengewerbes** nur dann vorliegen, 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.

Nach ständiger Verwaltungsübung erfüllen Gaststätten in der vom Bw. betriebenen Art ("Skihütte") die Anwendungsvoraussetzungen dann, wenn die Anzahl der Sitzplätze in den geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei dieser Betrachtung ist es unerheblich, wo der Gast tatsächlich konsumiert.

Im gegenständlichen Fall stellte die Betriebsprüfung hingegen fest, dass die Außensitzplätze die Anzahl der Sitzplätze im Innenbereich der *L.A/m* bei weitem überwiegen. Diese Tatsache wurde vom Bw. in seinen Berufungsschriften auch niemals bestritten (Ergänzungsschreiben vom 30.4.2003).

Gemäß § 5 der zitierten VO ist weiters die Anwendung der Pauschalierung nur dann zulässig, wenn aus einer der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von dieser Pauschalierung Gebrauch macht. **Der Steuerpflichtige hat in der Beilage die Berechnungsgrundlagen** darzustellen.

Der Bw. hat zwar sowohl für den Pensionsbetrieb B.-hof als auch für die Jausenstation (Skihütte) *L.A/m* den Gebrauch der Pauschalierung für das Jahr 2000 erklärt, eine Berechnungsgrundlage für die Ermittlung des Überwiegens der in den geschlossenen Räumlichkeiten der *L.A/m* zum dortigen Konsum angebotenen Speisen- und Getränkeumsätze hat er der Einkommensteuererklärung aber nicht beigelegt.

Mangels Darstellung der oben bezeichneten Berechnungsgrundlage für die Ermittlung des Überwiegens der Innen- oder Außenumsätze beim Betrieb *L.A/m* besichtigte der Prüfer in Gegenwart des Bw. den Skihüttenbetrieb im Sommer des Jahres 2002 und stellte an Hand der Sitzplätze an den hochgeklappten Tischen auf der Sonnenterrasse und im Inneren der Skihütte die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung dargestellten Sitzplatzverhältnisse fest.

Wenn der Bw. in seiner Berufungsschrift vom 29. August 2002 ausführt, dass er im Betriebsprüfungsverfahren mehrfach darauf hingewiesen habe, dass aufgrund der exponierten Lage des Betriebes am Gipfel und aufgrund der Wind- und Witterungsverhältnisse die Frage nach der überwiegenden Konsumation im Innerbereich oder Außenbereich der Hütte nicht mit dem Abzählen von Sitzplätzen beantwortet werden könne, und dass diese Argumentation im Verfahren jedoch keiner weiteren Untersuchung unterzogen worden sei, sodass somit dem Verfahren ein Verfahrensmangel zugrunde liege, so ist dazu auszuführen:

Das Vorbringen des Bw. hinsichtlich der exponierten Lage seiner Jausenstation war eines der Hauptthemen in der im Anschluss an die Prüfung in den Räumlichkeiten des Abgabepflichtigen stattgefundenen Schlussbesprechung (siehe Beiblatt zur Schlussbesprechung). Die vom Bw. diesbezüglich vorgebrachten Argumente wurden aber im Hinblick auf seine Erlöserfassung, die in keinsten Weise geeignet war, die Umsätze derart zu trennen, dass die überwiegende Konsumation im Innenbereich nachgewiesen werden konnten, und im Hinblick darauf, dass keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt wurden, von der Betriebsprüfung nicht weiter berücksichtigt. Ein daraus resultierender Verfahrensmangel durch das Finanzamt I. Instanz kann von der Behörde dabei nicht erkannt werden.

Gegen die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2002, dass das Verhältnis der Sitzplätze im Inneren der Skihütte zur Anzahl der Sitzplätze auf der Terrasse das Überwiegen der Konsumationen außerhalb der geschlossenen Räumlichkeiten als höchstwahrscheinlich erscheinen lasse, legte der Bw. eine Tabelle mit den täglichen Wetterdaten von der Schmittenhöhe für die Zeiträume 1. Jänner bis 31. März und 20. Dezember bis 31. Dezember 2000 vor. Auf die bezügliche Anfrage wurde von der Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik – Regionalstelle für Oberösterreich und Salzburg (ZAMG) bestätigt, dass die Temperaturen, die auf der Schmittenhöhe gemessen wurden, mit denen im Bereich der *L. Alm* in einer Höhe von etwa 1900 m vergleichbar sind. Aus dem Begleitschreiben der ZAMG zu den übermittelten Tabellenwerten geht aber bereits hervor, dass diese Wetterdaten nicht auf einer mit der gegenständlichen Sonnenterrasse vergleichbaren Terrasse einer Skihütte auf der Schmittenhöhe ermittelt worden sind. Bei der Sonnenscheindauer könnte es aber zum Teil Abweichungen geben, wird darin ausgeführt. Überdies seien die Windspitzen sehr von lokalen Einflüssen abhängig. Auf der Schmittenhöhe werde an einer freistehenden Fläche auf einem 10 Meter hohen Mast gemessen. Im windgeschützten Bereich eines Almhauses könne davon ausgegangen werden, dass die Windspitzen im Allgemeinen geringer sind.

Auf telefonische Anfrage der Rechtsmittelbehörde am 3. Juli 2003 erläuterte Dr. Staudinger, der Leiter der ZAMG, bei den übermittelten Temperaturdaten handelt es sich um **reine Lufttemperatur**, das heißt jedweder Einfluss von Sonneneinstrahlung oder Wärmeabgabe benachbarter Körper bei der Messstelle ist bei diesen Messungen weitestgehend ausgeschaltet worden.

Die allgemeine Erfahrung, dass es auf der westsüdwestseitig gelegenen Sonnenterrasse einer Skihütte, die in einer Höhe von 1900 m liegt und in den Hauptwindrichtungen durch die Almhütte selbst und durch einen Windschutz aus Glas den Terrassenbereich vom Wind abschirmt, eine sehr angenehme und warme Atmosphäre gibt, kann nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde mit den vorgelegten Wetterdaten der ZAMG nicht widerlegt werden. Auch der vorgezogene Neubau der Terrasse mit dem Windfang unterstreicht aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Richtigkeit der dargelegten allgemein bekannten Tatsache. Als Berechnungsgrundlage für das Überwiegen der Konsumationen innerhalb der geschlossenen Räumlichkeiten der *L.A/m* kann daher die Darstellung der Messwerte einer Wetterstation in Verbindung mit dem Sitzplatzverhältnis im Inneren und im Freien nicht anerkannt werden.

Im übrigen unterstreicht der Umstand der durch den Bw. im Jahre 1994/1995 "vorgezogenen" Neugestaltung der Außenterrasse der Jausenstation, die weit über eine reine Sanierung der bestehenden Terrassenanlage hinausging (großzügiger Aus- und Umbau der Terrasse, Neuerrichtung des Windfanges) die Annahme des Finanzamtes, dass hierzu vorwiegend betriebswirtschaftliche Überlegungen ausschlaggebend waren.

Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass jemand großzügige Investitionen im Außenbereich der Jausenstation tätigt, wenn die Umsätze überwiegend im Innenbereich erwirtschaftet werden.

Ein derartiger Zu- und Umbau lässt auf entsprechende Umsätze im Außenbereich schließen.

Da es gemäß § 5 der VO-Gaststättengewerbe, BGBl. II 1999/227 bereits bei der Abgabe der entsprechenden Steuererklärungen Pflicht des Bw. gewesen wäre, das Überwiegen der Innenumsätze bei der Skihütte *L.A/m* nachzuweisen, er aber auch im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren das Vorliegen der Voraussetzungen für den Gebrauch der in Rede stehenden Pauschalierung nicht glaubhaft darstellen konnte (die im Zuge des Ergänzungsauftrages vom 24. 3. 2003 nachgereichte Auflistung der Aufzeichnungen und Daten der Witterungsverhältnisse der Monate Jänner bis April 2003 können nicht zur Beweisführung für das Jahr 2000 herangezogen werden), kann die Berufungsbehörde keine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 erkennen, wenn der Prüfer bei der Betriebsprüfung das Vorliegen dieser Voraussetzungen nach dem Verhältnis der vorhandenen Sitzplätze im Inneren und auf der Sonnenterrasse beurteilt und das Finanzamt den Prüfungsbericht dem obigen Bescheid zu Grunde legt.

Das Abstellen auf das Sitzplatzangebot ist auch deshalb schlüssig, da die genaue Aufteilung der Tagesumsätze, wie aus Punkt 2. des ergänzenden Schriftsatzes vom 30. April 2003 zu ersehen ist, nur im Schätzungswege erfolgen kann. Eine derartige Schätzung birgt jedoch, im Gegensatz zur Abgrenzung mit Hilfe des Sitzplatzangebotes, die Gefahr einer "Verzerrung durch das subjektive Empfinden des Unternehmers".

Übersteigt daher das Angebot der Sitzplätze im Freien die Sitzplätze im geschlossenen Raum, kommt (infolge fehlender schlüssiger Berechnungsunterlagen) – ungeachtet der tatsächlichen Auslastung.-. die Anwendung der Pauschalierung nicht in Betracht.

Die Berufung war daher aus den vorstehenden Erwägungen als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 21. Oktober 2003