

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 29. November 2016 des Beschwerdeführers Bf. , Anschrift, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Huber & Huber Steuerberatung OG, 5071 Wals-Siezenheim, Kasernenstraße 4, Top 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10 vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 15. November 2016 betreffend die Abweisung des Antrages vom 4. November 2016 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Beschwerdevorentscheidungen) 2010 bis 2012 vom 11. Jänner 2016 zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuer fällt in das Fachgebiet FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Aufgrund der gültigen Geschäftsverteilung wurde die Beschwerde der Gerichtsabteilung 7013 übertragen.

### 1. Verfahrensgang

#### 1.1. Antrag vom 4. November 2016

Vom Beschwerdeführer (kurz Bf.) wurde mit Schreiben vom 4. November 2016 beantragt, die **Beschwerdevorentscheidungen** bezüglich Einkommensteuer 2010 bis 2013 jeweils **vom 11. Jänner 2016** gem. § 299 BAO aufzuheben.

Aus diesem Anbringen sowie der mit Schreiben vom 8. November 2016 erstatteten Ergänzung ergeben sich die folgenden vorgebrachten Gründe für die behauptete Rechtswidrigkeit der Beschwerdevorentscheidungen:

Im Zuge einer Außenprüfung sei es zur Hinzuschätzung von Umsätzen für die Jahre 2010 bis 2014 gekommen. Unter anderem seien die Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2013 nach Erlassung dieser Beschwerdevorentscheidungen sowie dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen.

Aus den Steuerakten ergibt sich der Ansatz der folgenden Bemessungsgrundlagen (Gewinne) für die Jahre 2010 bis 2013:

lt. Bp.	2010	2011	2012	2013
<b>Umsatz gesamt netto</b>	<b>149.253,61</b>	<b>165.435,19</b>	<b>159.202,64</b>	<b>156.765,98</b>
<b>Betriebsausgaben</b>	<b>-102.551,48</b>	<b>-133.083,14</b>	<b>-123.732,90</b>	<b>-146.060,84</b>
<b>Gewinn lt. Bp.</b>	<b>46.702,13</b>	<b>32.352,05</b>	<b>35.469,74</b>	<b>10.705,14</b>
<b>Einkommensteuer</b>	<b>14.462,49</b>	<b>8.261,00</b>	<b>9.608,00</b>	<b>0,00</b>

Im Zuge der steuerlichen Neuübernahme des Bf. durch die nunmehrige Steuerberatungskanzlei sei ersichtlich geworden, dass - unabhängig von der Richtigkeit oder Unrichtigkeit der Feststellungen im Außenprüfungsverfahren - die Möglichkeit der Pauschalierung für das Gastgewerbe bestehe, weshalb versucht worden sei, eine Aufhebung der Bescheide von Amts wegen zu veranlassen. Dies sei aus zwei Gründen verweigert worden:

1. Die Pauschalierung hätte schon in den Steuererklärungen beantragt werden müssen.
2. Durch die fehlenden Anträge in den Steuererklärungen liege keine Unrichtigkeit der Bescheide vor.

Der Bf. verwies auf EStR 2000 Rz 4271, wonach die Pauschalierung in jeder Lage des Verfahrens beantragt werden könne. Damit sei keine Geltendmachung in der Steuererklärung notwendig (diese Regelung der Geltendmachung in der Steuererklärung gelte nur für die Basispauschalierung sowie die Pauschalierung für Drogisten!).

Im Erlass BMF 3.2.2003, 05 2601/2-IV/5/02 „Richtlinien zur Aufhebung gem. § 299 BAO“ werde geregelt, dass auch Berufsvorentscheidungen und andere von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassene Entscheidungen über Berufungen: aufhebbar sind. Eine Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO setze die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus. Der Bescheidspruch sei nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig, er sei auch rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden. Dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist.

Grundsätzlich sei für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist.

Eine Antragstellung in der Steuererklärung sei für die Geltendmachung der Pauschalierung nicht nötig. Eine Nichtgeltendmachung der Pauschalierung während eines laufenden Verfahrens sei ein Grund für die positive Erledigung des Antrages gem. § 299 BAO.

Der Bf. beantragte daher, dass die Finanzbehörde den Vorgaben des Gesetzes bzw. der VO für das Gastgewerbe sowie den Rechtsauffassungen (Dienstanweisungen!) des BMF folgt und die oben angeführten Bescheide aufhebt. Weiters wurde der Antrag gestellt, die Gewinne aus Gewerbebetrieb sowie die darauf entfallende Einkommensteuer wie folgt festzusetzen:

Jahr	Pauschalierungsgewinn (inkl. Umsätze BP)	Steuer
2010	11.488,51	156,00
2011	12.473,72	516,00
2012	12.075,23	371,00
2013	-5.148,23	0,00

Diese Pauschalierungsgewinnermittlung wurde zwar im Antrag nicht näher erläutert, lässt sich aber für 2010 bis 2012 wie folgt rekonstruieren:

lt. Bp.	2010	2011	2012
<b>Umsatz 20%</b>	<b>50.666,78</b>	<b>51.799,13</b>	<b>47.903,28</b>
davon Umsatzsteuer	10.133,36	10.359,83	9.580,66
<b>Umsatz 10%</b>	<b>98.586,83</b>	<b>113.636,06</b>	<b>111.299,36</b>
davon Umsatzsteuer	9.858,68	11.363,61	11.129,94
<b>Umsatz brutto</b>	<b>169.245,65</b>	<b>187.158,62</b>	<b>179.913,23</b>
davon 5,5%	9.308,51	10.293,72	9.895,23
<b>Sockelbetrag</b>	<b>2.180,00</b>	<b>2.180,00</b>	<b>2.180,00</b>
<b>Gewinn somit</b>	<b>11.488,51</b>	<b>12.473,72</b>	<b>12.075,23</b>
<b>Gewinn lt. Bp.</b>	<b>46.702,13</b>	<b>32.352,05</b>	<b>35.469,74</b>
<b>Abweichung in %</b>	<b>406,51%</b>	<b>259,36%</b>	<b>293,74%</b>

Die Auswirkung auf die Einkommensteuer ergibt sich aus dem Antrag mit insgesamt EUR 31.288,49 (siehe unten).

lt. Bp.	2010	2011	2012	2013
<b>Einkommensteuer lt. Beschwerdevorentscheidung</b>	<b>14.462,49</b>	<b>8.261,00</b>	<b>9.608,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Einkommensteuer lt. Antrag</b>	<b>156,00</b>	<b>516,00</b>	<b>371,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Differenz</b>	<b>-14.306,49</b>	<b>-7.745,00</b>	<b>-9.237,00</b>	<b>0,00</b>
<b>In Summe</b>	<b>-31.288,49</b>			<b>0,00</b>

## 1.2. Abweisungsbescheide vom 15. November 2016

Das Finanzamt (kurz FA) wies die für alle vier Jahre in einem Schreiben erstatteten Anträge mit vier Einzelbescheiden ab und begründete dies wie folgt:

Die Abgabenbehörde könne gem. § 299 BAO auf Antrag der Partei einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Durch die beantragte Aufhebung sollten hier die Gewinnermittlung geändert und dabei die Besteuerungsgrundlagen pauschal ermittelt werden. Weder in der ursprünglichen Abgabenerklärung noch im Betriebsprüfungsverfahren oder anschließenden Rechtsmittelverfahren sei eine pauschalierte Gewinnermittlung beantragt worden. Die Bescheide seien entsprechend der Gewinnermittlungsart laut Erklärung erstellt worden.

Der Spruch der vom Aufhebungsantrag betroffenen Bescheide sei aus diesem Grund nicht unrichtig.

### **1.3. Beschwerde vom 29. November 2016 und Beschwerdevorentscheidungen vom 1. Dezember 2016**

Dagegen ergriff der steuerlich vertretene Bf. Beschwerde und wiederholte seine bisherigen Argumente. Das FA wies auch diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen (Sammelbescheid vom 1. Dezember 2016) als unbegründet ab und führte ergänzend aus, der Inhalt eines Bescheides sei dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (Verweis auf *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Rz 10).

Ob im gegenständlichen Fall eine normale Gewinnermittlung durchgeführt und der Besteuerung zugrunde gelegt wird oder - bei Vorliegen der Voraussetzungen - die Gastwirtepauschalierung in Anspruch genommen wird, sei ein steuerliches Wahlrecht, das im Rahmen der Steuererklärung und auch später in jeder Lage des Verfahrens geltend gemacht werden könne. Im konkreten Fall sei eine normale Gewinnermittlung durchgeführt und der Besteuerung zugrunde gelegt worden. In keinem Stadium des Verfahrens seien ein Antrag auf Pauschalierung gestellt oder diese angewendet worden. Das Verfahren sei mit Rechtskraft der Beschwerdevorentscheidungen abgeschlossen worden.

Die durchgeführten Veranlagungen (Erstbescheide, wiederaufgenommene Bescheide, Beschwerdevorentscheidungen) seien daher nicht inhaltlich unrichtig, da eine Besteuerung in Form einer normalen Gewinnermittlung ebenso rechtlich richtig sei wie eine Inanspruchnahme der Pauschalierung. Das Wahlrecht sei mit Rechtskraft der letztergangenen Bescheide verwirkt, da damit das Abgabenverfahren beendet sei.

Eine Aufhebung erscheine in diesem Sinne mangels rechtlicher Unrichtigkeit der Bescheide sowohl im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtsrichtigkeit als auch auf jenen der Rechtsbeständigkeit nicht möglich.

#### **1.4. Vorlageantrag vom 13. Dezember 2016**

Der Bf. bekämpfte die Beschwerdevorentscheidungen mittels Vorlageantrag. Es sei unstrittig, dass die Pauschalierung für das Gastgewerbe im vorliegenden Fall möglich ist und dass während des laufenden Verfahrens der Antrag auf Anwendung der Pauschalierung für das Gastgewerbe gestellt werden könne (Hinweis auf EStR 2000 Rz 4271 und *Doralt*, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 70/2).

§ 299 BAO sei dynamisch auszulegen und gelte daher auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Maßgebend sei dabei die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung bzw. der Entscheidung über einen Aufhebungsantrag (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Rz 14 und 39). Entscheidend sei nicht, ob der aufzuhebende Bescheid bzw. der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wird, im Zeitpunkt seiner Erlassung unrichtig war (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Rz 39). Ebenso stehe der Anwendung des § 299 BAO nicht entgegen, dass ein Bescheid mit derselben Begründung wie im Antrag auf Aufhebung bereits in einem Rechtsmittelverfahren bekämpft werden hätte können (VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009). Wie das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012 ausführe, hindere eine Nichtbeantragung einer Pauschalierung im Veranlagungsverfahren oder in einem Rechtsmittelverfahren nicht an der Beantragung des § 299 BAO und erweise sich ein solcher Antrag auch als nicht unbegründet.

Der Gesetzgeber stelle damit die materielle Richtigkeit eines Bescheides über die Rechtssicherheit somit den Gedanken der Möglichkeit der Herstellung eines dem Legalitätsprinzip entsprechenden Bescheidzustandes über den Rechtssicherheit.

Daher sei ein Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung der oben angeführten Bescheide und auf Anwendung der Pauschalierung für das Gastgewerbe aufgrund der obigen Ausführung und der Rechtsprechung möglich.

Das Bundesfinanzgericht wies daraufhin die Beschwerde hinsichtlich der beantragten Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 als unbegründet ab (BFG 11.10.2017, RV/6100005/2017) und stützte das im Kern auf die für 2013 gültige Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 (BGBl. II Nr. 488/2012), die ihre Anwendung an die Geltendmachung in der Steuererklärung knüpft.

Ergänzend gab das Bundesfinanzgericht dem Bf. mit Schreiben vom 11. Oktober 2017 Gelegenheit zur Rechtslage bis 2012 und zu diesbezüglichen Rechtsproblemen Stellung zu beziehen (siehe unten). Dem kam dieser mit Schreiben vom 31. Oktober 2017 nach.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

## **2. Sachverhalt**

Fest steht, dass die strittigen Einkommensteuerverfahren 2010 bis 2012 bereits Anfang 2016 mit Beschwerdevorentscheidungen rechtskräftig abgeschlossen worden waren. Unstrittig ist weiters, dass der Gewinn bisher durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde und dass weder freiwillig noch verpflichtend Bücher geführt wurden.

Die Ermittlung der Gewinne im Wege der „Gastwirtepauschalierung“ wurde erstmals im November 2016 im Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO thematisiert und fand bis dahin weder in den Steuererklärungen noch in diesbezüglichen Beilagen oder anderen Aktenteilen einen Niederschlag.

Bei dem strittigen Betrieb handelte es sich 2010 bis 2012 um eine klassische Pizzeria, in der Speisen und Getränke überwiegend in geschlossenen Räumen verabreicht wurden. Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (siehe unten) wären damit gegeben.

Dieses Lokal befand sich im grenznahen Bereich im Großraum Salzburg und war ca. X\*\*\* Kilometer von Deutschland entfernt.

Strittig ist nur, ob die nun verlangte Anwendung dieser bisher nicht angewendeten Pauschalierungsmethode(n) eine Rechtswidrigkeit der aufzuhebenden Bescheide zu bewirken vermag.

## **3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung**

Dem Antrag auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidungen vom Jänner 2016 gem. § 299 BAO konnte schon deshalb keine Erfolg beschieden sein, weil die Gaststättenpauschalierung bis 2012 eine unzulässige staatliche Beihilfe darstellte (Art. 107 ff. AEUV), die vom Bundesfinanzgericht nicht anzuwenden ist (siehe Punkt 3.2). Die Beschwerde war also schon aus diesem Grund abzuweisen.

Selbst wenn diese Verordnung allerdings rechtlich relevant wäre, könnte der Bf. sie nur bis zur Rechtskraft des das betreffende Verfahren abschließenden Bescheides in Anspruch nehmen (siehe Punkt 3.3).

### **3.1. Gesetzliche Grundlage für die Pauschalierung**

Für die Ermittlung des Gewinnes können 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). Da hier beides nicht der Fall ist, wäre die Pauschalierung nach dieser Methode gesetzeskonform.

In einer solchen Verordnung werden gem. § 17 Abs. 5 EStG 1988 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 Wareneinsatz, 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.

Dazu erging für die Streitjahre 2010 bis 2012 die nachstehende Verordnung:

### **3.2. Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (2010 bis 2012)**

Für **2010 bis 2012** ist die Verordnung 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 (**Gaststättenpauschalierungs-Verordnung**; BGBl. II Nr. 227/1999) gültig.

Diese Norm sah in § 3 Abs. 1 vor, dass der Gewinn beim Fehlen einer Buchführung und beim Unterschreiten eines Umsatzes von EUR 255.000 im Vorjahr nach bestimmten Pauschalierungsregeln ermittelt werden **kann**. Sie eröffnete damit ein Wahlrecht des Abgabepflichtigen, das von ihm auszuüben war. Zusätzlich war es möglich, Vorsteuern pauschal geltend zu machen.

Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes konnte wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn war im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

mit einem Durchschnittssatz von EUR 2.180,00 zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von EUR 10.900,00 anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn durften keine Betriebsausgaben abgezogen werden.

Unternehmer konnten die nach § 12 und Art. 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem pauschalen Satz von 5,5% jener Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) ermitteln, die nicht auf Umsätze mit Getränken entfallen. Daneben konnten noch Vorsteuerbeträge im Sinne des § 14 Abs. 1 Z 1 lit. a und b UStG 1994 (Vorsteuer auf abnutzbarem Anlagevermögen mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten über EUR 1.100,00 sowie Grundstücken) und Vorsteuerbeträge für die Lieferung von Getränken abgezogen werden.

Bei Bruttoumsätzen zwischen ca. EUR 240.000,00 und EUR 305.000,00 (im letzten Pauschalierungsjahr) errechnete der Unabhängige Finanzsenat im März 2011 (UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10) eine realistische jährliche Steuerersparnis von ca. EUR 90.000,00 (siehe unten). Umgelegt auf den Zeitraum von **drei Jahren** ergibt das ein **Einsparungspotential von annähernd EUR 270.000,00**.

	Pauschalierung		Regelbesteuerung	
	Gewinn	Vorsteuer	Gewinn	Vorsteuer
2003	15.756,00	13.554,00	168.088,00	2.519,00
2004	15.376,00	13.196,00	144.765,00	7.362,00
2005	16.013,00	13.833,00	171.707,00	3.899,00
2006	19.104,00	16.822,00	222.741,00	3.803,00
<b>Vorteil Einkommensteuer</b>			320.526,00	
<b>Vorteil Umsatzsteuer</b>			39.821,00	
<b>Gesamtvorteil</b>			360.347,00	
<b>Durchschnitt pro Jahr</b>			90.086,75	

Die für 2010 bis 2012 anwendbare Verordnung enthielt – im Gegensatz zu ihrer Nachfolgebestimmung - keine Vorschriften, bis wann und in welcher Form dieses Wahlrecht auszuüben ist.

Dies wurde allgemein so interpretiert, dass der Steuerpflichtige für jeden Gewinnermittlungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum frei wählen konnte, ob er die Gewinnermittlung auf Grundlage der Pauschalierungsverordnungen vornimmt oder nicht (vgl. *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>63</sup>, § 17 Rz 37). Für die Anwendung der Pauschalierung war keine Angabe in der Steuererklärung bzw. einer diesbezüglichen Beilage erforderlich und die Pauschalierung konnte in jeder Verfahrenslage **bis zur Rechtskraft des Bescheides** beantragt werden (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 70/2). Vom VwGH wurde zur diesbezüglich ähnlichen gesetzlichen Basispauschalierung wiederholt ausgesprochen, dass der Abgabepflichtige **im Laufe des Verwaltungsverfahrens jederzeit** eine neue Wahl treffen könne (VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300). Die Pauschalierung konnte damit niemals durch die Abgabenbehörde erzwungen werden, selbst dann nicht, wenn mangelhafte bzw. nicht vorhandene

Aufzeichnungen eine Pauschalierung sinnvoll erscheinen ließen. Die Inanspruchnahme erfolgte durch den Abgabepflichtigen und im Normalfall mit der Steuererklärung (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 68).

Nach der allgemeinen Erfahrung nahmen Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen stand, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vor und entschieden sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken -, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. Solcherart ist es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen (vgl. zur Basispauschalierung VwGH 27.2.2003, 99/15/0143). Dabei hat die Verordnung generell nur begünstigenden Charakter, weil der Steuerpflichtige in jedem Jahr die für ihn günstigere Gewinnermittlungsvariante wählen kann und nicht gehindert ist, nach Übergang zu einer exakten Gewinnermittlung im Folgejahr wieder zur Pauschalierung zu wechseln (VfGH 14.3.2012, V 113/11).

### **3.2.1. Beurteilung als Beihilfe durch Unabhängigen Finanzsenat, Verwaltungsgerichtshof und Verfassungsgerichtshof**

Mit der Entscheidung UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10, verweigerte der Unabhängige Finanzsenat die Anwendung dieser Verordnung aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen und kam zum Schluss, es liege eine unzulässige staatliche Beihilfe vor (Art. 107 ff. AEUV). Der **Verfassungsgerichtshof** gelangte in Beurteilung dieser Entscheidung auf Antrag des Verwaltungsgerichtshofes (Art. 139 B-VG iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG) zur Ansicht, die Verordnung sei verfassungs- und gesetzeswidrig (VfGH 14.3.2012, V 113/11) und **hob sie mit Wirkung ab 2013 auf**.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung in der Folge (wegen der Anlassfallwirkung iSd Art. 139 Abs. 6 B-VG) als unbegründet ab (VwGH 28.6.2012, 2012/15/0088). Auf die Beihilfenproblematik gingen die beiden Höchstgerichte nicht weiter ein (vgl. *Mitterer/Pachinger*, SWK 8/2013, 437). Soweit erkennbar, ließen der Unabhängige Finanzsenat sowie das Bundesfinanzgericht in der Folge bis November 2016 (siehe unten) die Anwendung der Pauschalierungsverordnung nicht mehr zu, begründeten dies aber nicht mit dem Vorliegen einer Beihilfe, sondern mit der mangelnden Qualität der jeweils ausgeübten Tätigkeit und dem Vorliegen einer Buchhaltung.

Der Bf. wies deshalb in seiner Stellungnahme vom 31. Oktober 2017 zu Recht darauf hin, der VwGH habe seine Entscheidung im Erkenntnis VwGH 28.5.2015, 2012/15/0167 nicht auf das Vorliegen einer Beihilfe, sondern auf andere Gründe gestützt. Dies ist zwar richtig, spricht aber noch nicht gegen das Vorliegen einer Beihilfe. Die vom Höchstgericht entschiedene Fallkonstellation fiel von vornherein nicht in den Anwendungsbereich der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, weil dies erforderte, dass den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen angeboten werden (zumindest "kleine

Speisekarte"). Ein Betrieb, der seinen Gästen lediglich Toasts anbietet, fiel nicht darunter (vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120; 25.7.2013, 2013/15/0208; 28.5.2015, 2012/15/0104). Mangels Anwendbarkeit der Verordnung, war diese deshalb nicht weiter relevant.

Soweit erkennbar gestattete der Verwaltungsgerichtshof seit der Entscheidung des UFS im März 2011 die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung für die Jahre 2009 bis 2011 nur ein einziges Mal (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0004). Dabei klammerte das Höchstgericht die – auch von den Verfahrensparteien nicht thematisierte - Beihilfenproblematik jedoch ohne jede weitere Begründung vollends aus. Eine konkrete Beurteilung durch den VwGH blieb deshalb weiter offen.

### **3.2.2. Beurteilung durch Bundesfinanzgericht**

Nach Art 107 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Wie von Peyerl (*Peyerl* in Jahrbuch Beihilfenrecht 2012, 325) unter Hinweis auf UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10 und Sutter (aktuell *Sutter* in *Meyer/Stöger*, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV, Stand 1/2014) mit vielen weiteren Nachweisen überblicksartig dargestellt, sind die nationalen Gerichte verpflichtet, einem Beihilfenverdacht nachzugehen, der sich etwa aus den Pauschalierungen des § 17 EStG 1988 ergeben können.

Eine gewisse Indizwirkung dafür sehen die Autoren unter anderem in der wirtschaftspolitischen Zielsetzung der **Förderung kleiner Unternehmer** durch solche Pauschalierungen. Dafür spricht hier die Tatsache,

- dass das Pauschalierungswahlrecht **keinerlei zeitliche Bindung** beinhaltet,
- von Interessensvertretungen empfohlen wurde, die **Vorteilhaftigkeit** der Pauschalierung im **Einzelfall** zu prüfen, zahlreiche betriebswirtschaftliche Untersuchungen darüber bestehen, unter welchen Voraussetzungen eine Pauschalierung vorteilhaft ist und
- vom VwGH ausgesprochen bzw. vom VfGH bestätigt wurde, dass es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst ist, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die **jeweils steuerlich günstigere** Variante zu wählen.
- Außer Zweifel steht auch, dass damit ein bestimmter Produktionszweig begünstigt wird, zu dem auch Dienstleistungsbetriebe zählen.
- Dazu kommt, dass wie der hier zu beurteilende Betrieb auch nahezu alle anderen Betriebe in aller Regel **ohnedies eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** führten, um einen Vorteilhaftigkeitsvergleich zu ermöglichen, was nicht nur jede Verwaltungsvereinfachung ad absurdum führte, sondern im Gegenteil sogar den Mehraufwand der Vergleichsrechnung provozierte.

Schon in UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10 wurde darauf hingewiesen, dass die Verordnung in einer gehäuften Anzahl von Fällen in touristisch attraktiven Regionen, zu denen ohne Zweifel auch der Großraum Salzburg zählt, zumindest potentiell zu gravierenden steuerlichen Vorteilen führt, die Konkurrenzbetriebe im benachbarten Ausland nicht haben. Dass angesichts der Grenznähe auch Kunden aus den deutschen Nachbargemeinden - zumindest potentiell – Kunden des hier zu beurteilenden Lokals waren, steht außer Zweifel. Diese Pizzeria stand damit im Wettbewerb mit Lokalen jenseits der Grenze.

In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob nicht eine verbotene staatliche Beihilfe vorliegt. Dazu ist zuerst auf die steuerliche Normalbelastung (den Regelsteuertatbestand) abzustellen und zu erforschen, ob eine begünstigende Abweichung davon vorliegt. Ist dies der Fall, muss geprüft werden, ob sich diese Abweichung durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems rechtfertigen lässt.

Hier liegt ohne Zweifel eine begünstigende Abweichung vor. Das ergibt sich schon aus dem Vergleich der vom Bf. selbst errechneten Einkommensteuerbelastung mit der Belastung, die sich auf Basis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergibt und vom FA in den letztgültigen Bescheiden festgesetzt wurde:

<b>It. Bp.</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Einkommensteuer It.</b>			
<b>Beschwerdevorentscheidung</b>	<b>14.462,49</b>	<b>8.261,00</b>	<b>9.608,00</b>
<b>Einkommensteuer It. Antrag</b>	<b>156,00</b>	<b>516,00</b>	<b>371,00</b>
<b>Differenz</b>	<b>-14.306,49</b>	<b>-7.745,00</b>	<b>-9.237,00</b>
<b>In Summe</b>		<b>-31.288,49</b>	

Diese Zahlen beweisen die exorbitante Diskrepanz, die sich im Grunde auf die oben dargestellte gravierende Abweichung des Gewinnes zurückführen lässt. Dass diese Abweichung durchaus mit dem Durchschnitt der Abgabepflichtigen, die die Pauschalierung in Anspruch nahmen, vergleichbar ist, wurde schon in den von UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10 und *Peyerl* bzw. *Sutter* zitierten Untersuchungen nachgewiesen.

Dazu kommt, dass sich die Abweichung **nicht durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems rechtfertigen lässt**. Das wurde vom VfGH klargestellt, der die Verordnung unter anderem auch deshalb aufhob. Er kam zum Schluss, dass ein einheitlicher Gewinndurchschnittssatz nicht geeignet ist, den offenbar gegebenen - erheblichen - Unterschieden zwischen den verschiedenen Gruppen von Betrieben Rechnung zu tragen. **Die Verordnung habe stets nur begünstigenden Charakter**, weil der Steuerpflichtige in jedem Jahr die für ihn günstigere Gewinnermittlungsvariante wählen kann und insbesondere nicht gehindert ist, nach Übergang zu einer exakten Gewinnermittlung im Folgejahr wieder zur Pauschalierung zu wechseln. **Auch Verwaltungsvereinfachungsargumente sah das Höchstgericht nicht bestätigt**: Angesichts der von der Verordnung gewählten Rechtstechnik sei vom rational denkenden Steuerpflichtigen bzw. von seinem Berater in jedem Jahr die Entscheidung zu treffen, ob von der Pauschalierung Gebrauch gemacht wird oder ob die Gewinnermittlung durch

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder gar Buchführung zum günstigeren Ergebnis führt. Die Anwendung der Pauschalierungsverordnung erfordere daher jeweils, um den Vergleich vornehmen zu können, eine Kontrollrechnung. In allen den VfGH-Verfahren zugrunde liegenden Anlassfällen fanden sich Unterlagen über den jeweils tatsächlich erzielten Gewinn.

Daraus folgt, dass der Unabhängige Finanzsenat mit seiner Entscheidung UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10 im Recht war und dass es sich bei der Pauschalierung nach der **Gaststättenpauschalierungs-Verordnung** (BGBl. II Nr. 227/1999) um eine Beihilfe handelte. **Sie ist damit vom Bundesfinanzgericht nicht anzuwenden.**

Diese Beurteilung wurde in der Literatur mehrfach untersucht. Außer dem Vorschlag, die Norm gesetzes- und damit wohl auch gemeinschaftsrechtskonform zu interpretieren, wurden aber keine stichhaltigen Gründe dafür aufgezeigt, an der grundsätzlichen Richtigkeit der Bejahung einer Beihilfe zu zweifeln. Auch die Notwendigkeit der Befassung des EuGH mit einem Vorabentscheidungsverfahren lässt sich daraus nicht ableiten.

Der Bf. wies in seiner Stellungnahme vom 31. Oktober 2017 darauf hin, dass **nicht geprüft worden sei**, ob auch in den benachbarten Ländern entsprechende Erleichterungen oder Pauschalierungen vorliegen. Für (das unmittelbar angrenzende) Deutschland nannte der Bf. dabei nur die geringere Umsatzsteuer auf Lebensmittel von 7% (Österreich 10%) bzw. der geringere Normalsteuersatz von 19% (Österreich 20%), die seiner Ansicht nach zu entsprechenden Wettbewerbsverzerrungen führen könnten. Dies würde allein aufgrund der 10%-igen Umsätze von 2010 bis 2012 einer Ersparnis in Deutschland von EUR 9.700,00 entsprechen, die einer österreichischen Steuerersparnis von rund EUR 10.400,00 gegenüberstehe. Damit liege, gestützt unter anderem auch auf die Meinung der Kommission bis 2006, keine den Wettbewerb verzerrende unzulässige Beihilfe vor.

Es trifft zwar zu, dass das Bundesfinanzgericht – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hat, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde allerdings in Fort- und Umsetzung der bisherigen Judikatur nun auch gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird. Nach den Gesetzesmaterialien (RV 1660 d.B. XXV. GP 24) trifft dies etwa auch dann zu, wenn der Abgabepflichtige wie hier Begünstigungen oder Befreiungen in Anspruch nehmen möchte oder wenn die Abgabenbehörde auf Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird. Durch das Wort „beispielsweise“ sollte klargestellt werden, dass nicht nur bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht. In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es zum Beispiel am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaften. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 13.3.2009, 2007/12/0138 unter Hinweis auf *Hengstschläger/Leeb*, AVG, § 37 Rz 3 mit weiteren Nachweisen), dass der

Inhalt ausländischen Rechts ein Sachverhaltselement darstellt, das einen Gegenstand des erforderlichen Ermittlungsverfahrens bildet. Die Beischaffung behaupteter ausländischer Rechtsgrundlagen obliegt damit in erhöhtem Maße dem Bf.

Der Bf. selbst bringt als vergleichbare Begünstigung im Ausland nur den unterschiedlichen Umsatzsteuersatz vor. Die Prüfung kann sich deshalb auf diesen Problemkreis beschränken. Da dieser Umsatzsteuersatz in den Jahren 2010 bis 2012 in Deutschland unstrittig auf der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz MwSt-Syst-RL) basiert und sich im dort vorgegebenen Rahmen bewegt, muss der Einwand des Bf. schon deshalb ins Leere gehen. Dazu kommt, dass für die Frage des Vorliegens einer Beihilfe nicht – wie hier verlangt – völlig verschieden gestaltete Parameter verglichen werden können. Der Umsatzsteuersatz steht hier mit den Ertragsteuern (und der Höhe des Vorsteuerabzugs) nicht in einem vergleichbaren Zusammenhang.

### **3.2.3. De Minimis Regel**

Der Bf. wendete nach Konfrontation mit diesen Argumenten weiters ein, es liege auch aufgrund der De-minimis-Regel keine Beihilfe vor, da mit dem errechneten Betrag von EUR 31.288,40 die Grenze von EUR 100.000,00 weit unterschritten sei.

Dieser Einwand geht schon deshalb ins Leere, weil – wie Raab überzeugend resümiert (vgl. Raab, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, Wien 2011, 237) – die De-minimis-Regeln auf steuerliche Beihilfen nur sehr eingeschränkt anwendbar sind. Die Gaststättenpauschalierung fällt nicht unter diese Ausnahmeverordnung.

Es ist zwar richtig, dass bestimmte niederschwellige Beihilfemaßnahmen kraft Verordnung der Kommission von den Wirkungen verbotener Beihilfen ausgenommen werden, die vom Bf. ins Treffen geführte Grenze von EUR 100.000,00 stammt dabei aber aus der Verordnung (EG) Nr. 69/2001 der Kommission vom 12. Januar 2001. Diese Verordnung wurde zwischenzeitig mehrmals modifiziert bzw. ersetzt. Dabei wurde der **Dreijahres-Grenzbetrag auf EUR 200.000,00** angehoben.

Die Verordnung (EG) Nr. 69/2001 der Kommission vom 12. Januar 2001 ist nur mehr auf bis 30. Juni 2007 **gewährte** De-minimis-Einzelbeihilfen anzuwenden. Auf zwischen dem 1. Jänner 2007 und dem 30. Juni 2014 **gewährte** Beihilfen ist die De-minimis-Regel dann anzuwenden, wenn die Voraussetzungen der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 erfüllt sind. Auf ab Juli 2014 **gewährte** Beihilfen ist die Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 anzuwenden (vgl. Art. 7 leg.cit.).

Als **Bewilligungszeitpunkt** einer De-minimis-Beihilfe gilt gem. Art. 3 Abs. 4 der letztzitierten Verordnung der Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen nach dem geltenden

nationalen Recht einen **Rechtsanspruch auf die Beihilfe erwirbt**, und zwar unabhängig davon, wann die De-minimis-Beihilfe tatsächlich an das Unternehmen ausbezahlt wird.

Der Rechtsanspruch des Bf. auf die Gaststättenpauschalierung und damit die Steuerersparnis entsteht frühestens mit deren Anwendung durch den Bf. Im konkreten Fall wurde sie erstmals im Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO im Jahr 2016 geltend gemacht. Ihre Beurteilung als De-minimis-Beihilfe unterliegt damit den Regeln der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013.

- Mangelnde Transparenz

An einer De-minimis-Beihilfe mangelt es – unabhängig von ihrer individuell errechneten Höhe - schon deshalb, weil diese Pauschalierung von Österreich nicht als solche deklariert wurde.

Das wäre aber aufgrund des Transparenzerfordernisses sowie der notwendigen Zusammenrechnung solcher De-minimis-Beihilfen unabdingbar. So kam Bednar überzeugend zum Schluss, die explizite Qualifizierung einer Maßnahme als Beihilfe durch den Mitgliedsstaat sei eine konstitutive Bedingung für die Privilegierung als De-minimis-Beihilfe (*Bednar, taxlex 2016, 331*). Sie stützt das unter anderem auf die ausdrückliche Formulierung des Art. 3 Abs. 1 der letztgültigen Verordnung, dass nur Beihilfen, die die Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllen, als Maßnahmen angesehen werden, die nicht alle Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen, und daher von der Anmeldepflicht des Art. 108 Abs. 3 AEUV ausgenommen sind.

Schon zur Rechtslage vor 2014 kam der EuGH zum Schluss, es genüge eine Beihilfe insbesondere dann nicht den Anforderungen der „De-minimis-Regel“, wenn keine Vorsorge dafür getroffen wird, dass die festgelegte Betragsschwelle (auch) durch Kumulierung mit anderen staatlichen Beihilfen überschritten werden kann (vgl. EuGH 19.9.2000, C-156/98, *Deutschland/Kommission*, Rz 40). Eine Entbindung einer De-minimis-Beihilfe von der Notifikation war damit schon damals nur dann denkbar, wenn der Mitgliedstaat ein nationales Einzelüberwachungssystem installiert und dem Unternehmer den Erhalt einer solchen Beihilfe ausdrücklich bewusst macht (vgl. *Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen*, 141ff, mit vielen weiteren Nachweisen und Argumenten). Das war hier nicht der Fall.

Eine nachträgliche Rechtfertigung nicht angemeldeter Beihilfen als De-minimis-Beihilfen ist unzulässig (vgl. *Peyerl, Jahrbuch Beihilferecht 2012*, 346 unter Hinweis auf *Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben* (2006) 103 f mit weiteren Nachweisen).

- Keine ausreichende Obergrenze (EUR 200.000,00)

Zudem schließt die Gaststättenverordnung nicht aus, dass der erwähnte Drei-Jahres-Schwellenwert zumindest potentiell überschritten werden kann.

Schon zur bis 2014 gültigen Rechtslage sprach der Europäische Gerichtshof sehr deutlich aus, dass es nicht bewiesen ist, dass eine Maßnahme unter die „De-minimis-Regel“

fällt, wenn die nationale Regelung **keine Begrenzung des Betrages** vorsieht, den ein einzelnes Unternehmen erhalten kann, (EuGH 3.3.2005, C-172/03, *Heiser*, Rz 34). Seit 1. Juli 2007 sieht Art. 2 Abs. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 eine Einschränkung der De-minimis-Beihilfe auf „transparente Beihilfen“ vor, für die das Bruttosubventionsäquivalent im Voraus genau berechnet werden kann, ohne dass eine Risikobewertung erforderlich ist. Im Erwägungsgrund 13 führt diese Rechtsquelle dabei als Beispiel „begrenzte Steuerbefreiungen“ an.

Raab interpretiert das zu Recht so, dass die De-minimis-Regel auf pauschale, nicht betragsmäßig beschränkte, Steuervergünstigungen seit der Verordnung 2006 nicht mehr zur Anwendung gelangen kann (*Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, Wien 2011, 237, mit weiteren Nachweisen).

Die hier konkret anzuwendende Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 ergänzte diese aus der Vorgängervorschrift übernommenen Regeln um Abs. 7 und sieht nun auch wörtlich vor, dass die nicht in den anderen Absätzen geregelten Beihilfen (wozu nach Erwägungspunkt 14 auch Steuerbefreiungen zählen) nur dann als transparente Beihilfen gelten, wenn die Beihilfebestimmungen **eine Obergrenze vorsehen, die gewährleistet, dass der einschlägige Höchstbetrag nicht überschritten wird.**

Eine solche Einschränkung fehlt der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung. Sie enthält zwar als Anwendungsgrenze das Unterschreiten eines Vorjahresumsatzes von EUR 255.000,00, was als Begrenzung gesehen werden könnte. Die oben dargestellte Berechnung des Unabhängigen Finanzsenates im Jahr 2011 beweist allerdings, dass auch beim Unterschreiten dieser Umsatzgrenze eine steuerliche Begünstigung (Ersparnis an Einkommensteuer und Umsatzsteuer) von an die EUR 90.000,00 jährlich und damit EUR 270.000,00 in einem Dreijahreszeitraum realistisch ist. Damit enthält die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung keine ausreichende Begrenzung, die für das Vorliegen einer De-minimis-Beihilfe sprechen könnte.

**Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass die Gaststättenpauschalierung zu einer verbotenen staatlichen Beihilfe führt und damit vom Bundesfinanzgericht nicht anzuwenden ist.**

### **3.3. Aufhebung gem. § 299 BAO**

#### **3.3.1. Allgemeines**

Voraussetzung für die Aufhebung eines Bescheides gem. § 299 Abs. 1 BAO ist, dass der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Sie ist gem. § 302 Abs. 2 lit. b

BAO nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides eingebracht wurde.

Ritz geht davon aus, dass § 299 BAO nicht nur dann anwendbar ist, wenn eine Bestimmung unrichtig ausgelegt wurde, sondern auch dann, wenn die Unrichtigkeit auf mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes oder dem Übersehen von Grundlagenbescheiden beruht. § 299 BAO steht demnach nicht nur in Konkurrenz zur Bescheidbeschwerde (§ 243 ff BAO), sondern auch zur Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) bzw. zur Abänderung gem. § 295a BAO (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, Tz 10 unter Hinweis auf UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08, BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012 sowie *Tanzer/Unger* in *Althuber/Toifl*, Rückforderung, 115 f.).

Dabei ist zu beachten, dass das Höchstgericht - wie im von der Bf. zitierten Erkenntnis (BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012) zutreffend dargestellt – ausgesprochen hat, dass sich der **Spruch des Bescheides schon dann als nicht richtig erweist, wenn er nicht dem Gesetz entspricht**. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

### **3.3.2. Nachträglich hervorgekommener Sachverhalt im Konnex mit zwingenden Rechtsvorschriften**

Entgegen kritischer Stimmen (etwa *Ehrke* in SWK 16/2003, S 447) entschied das Höchstgericht, dass auch Mängel im Tatsachenbereich eine Aufhebung rechtfertigen und verwies auf die Parallelität von Berufung und § 299 BAO. Durch den VwGH geklärt und damit unter § 299 BAO subsumierbar sind jedenfalls Fälle, bei denen Tatsachen neu hervorkommen, die **zwingende Rechtsfolgen** nach sich ziehen (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009). Auch der Unabhängige Finanzsenat sowie das Bundesfinanzgericht beurteilten bislang – soweit erkennbar – nur solche Fälle.

Der Verwaltungsgerichtshof prüfte im genannten Erkenntnis die Anwendbarkeit des § 38 Abs. 7 Z 2 NÖ Bauordnung 1996. Diese Bestimmung regelt die **zwingende** Anrechnung von bestimmten Arbeits- und Materialleistungen auf die Aufschließungsabgabe. Das Höchstgericht sprach aus, dass diese Anrechnung auch dann zu erfolgen hat, wenn diese Leistungen erst später bekannt werden bzw. vom Antragswerber bekannt gegeben werden.

In Einklang mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung kam das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012 zum Schluss, § 299 BAO sei "dynamisch" auszulegen und beziehe sich nicht nur auf im Zeitpunkt der Bescheiderlassung erweisliche Unrichtigkeiten, sondern auch auf erst später hervorgekommene (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 10). Maßgebend sei dabei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung bzw. der Entscheidung über einen Aufhebungsantrag (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 14 und 39; betreffend die maßgebliche Rechtslage vgl. VwGH 20.6.2012,

2012/17/0146). Es stehe der Anwendung des § 299 BAO auch nicht entgegen, dass ein Bescheid mit derselben Begründung bereits in einem Rechtsmittelverfahren bekämpft werden hätte können (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009). Auch hier wurde allerdings eine Vorschrift mit zwingendem Charakter beurteilt (erstmalige Anwendung des Vertreterpauschales iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBI. II Nr. 382/2001 im Zuge der Antragstellung gem. § 299 BAO). Das Bundesfinanzgericht ließ dies zu und führte aus, bezüglich der Geltendmachung des Vertreterpauschales existiere keine Fallfrist oder eine Einschränkung dahingehend, dass diese nur in der Abgabenerklärung erfolgen könnte.

Zu beachten ist hier zum einen,

- dass das Bundesfinanzgericht im November 2015 klarstellte, dass sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung, soweit erkennbar, nicht explizit mit diesem Problem befasste, und eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zuließ. Ergriffen wurde eine solche allerdings nicht.
- Dazu kommt, dass die Rechtslage zur Gaststätten-Pauschalierung in den Jahren 2010 und 2012 nicht vollends mit dem Vertreterpauschale vergleichbar war.

Das Vertreterpauschale basiert auf § 17 Abs. 6 EStG 1988 und der dazu ergangenen Verordnung (BGBI. II Nr. 382/2001). Danach können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Dies erscheint deshalb wichtig, weil Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen sind und es sich deshalb dabei um kein Wahlrecht handelt, sondern um eine zwingend vom Finanzamt anzusetzende Verminderung der Einnahmen (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164 mit weiteren Nachweisen). Zudem ordnet § 1 Z 9 der zitierten Verordnung mit zwingendem Wortlaut „anstelle des“ (von Amts wegen zu berücksichtigenden) „Werbungskostenpauschbetrages gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988“ an, dass für Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage (höchstens EUR 2.190,00 jährlich) anzusetzen sind. § 5 der Verordnung normiert (wohl ergänzend), dass keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden können, wenn die Pauschbeträge in Anspruch genommen werden.

Das alles deutet auf einen Vorrang der Pauschalierung hin (Regelatbestand): Die Werbungskosten von Vertretern sind auf Basis der Verordnung von Amts wegen pauschal zu schätzen, was den Ansatz darüber hinausgehender tatsächlicher Kosten ausschließen würde. Will der Vertreter (Ausnahmetatbestand) höhere tatsächliche Werbungskosten geltend machen, verhindert diese Entscheidung die Pauschalierung. Das jedenfalls unterscheidet das Vertreterpauschale von der hier anzuwendenden Gaststätten-Pauschalierung, bei der die Regelbesteuerung im Vordergrund steht, weil § 3 Abs. 1 der entsprechenden Verordnung klar als Kann-Bestimmung formuliert ist und damit dessen Anwendung in die alleinige Entscheidungsgewalt des Steuerpflichtigen überträgt.

Nachdem dem Bf. diese Überlegungen vorgehalten wurden, entgegnete er unter Hinweis auf *Doralt*, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 70/2, nur bei der Pauschalierung für Drogisten sei die Beantragung der Pauschalierung bereits in der Steuererklärung notwendig. Bei allen anderen Pauschalierungen könne diese in jeder Verfahrenslage bis zur Rechtskraft des Bescheides beantragt werden. Bis 2003 sei auch für die Gaststättenpauschalierung eine Beilage zur Steuererklärung vorgesehen gewesen, was mit BGBl. II Nr. 634/2003 aufgehoben worden sei. Der Bf. führte aus, die Werbungskostenpauschalierung scheine tatsächlich Werbungskosten festzulegen, welche von Amts wegen zu berücksichtigen sind. Hätte der Gesetzgeber aber eine Geltendmachung der Pauschalierung in der Steuererklärung gewollt, hätte er eine Regelung entsprechend der Drogisten-VO treffen können. Dass er diese Regelung zunächst für die Gaststättenpauschalierung vorgesehen, dann aber wieder aufgehoben hat, spreche dafür, dass diese Pauschalierung in jeder Verfahrenslage bis zur Rechtskraft des Bescheides beantragt werden kann. § 299 BAO könne nicht von der Amtswegigkeit des Ansatzes von Werbungskosten abhängig gemacht werden. Auch die Einführung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, durch welche die Rechtsrichtigkeit vor die Rechtssicherheit gestellt wurde, spreche für die Anwendung des § 299 BAO in diesem Fall.

Diese Ausführungen widersprechen der bisherigen Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht nicht, stimmen sie doch in dem Punkt überein, dass die Geltendmachung nur bis zur Rechtskraft möglich ist, die ohne Zweifel eingetreten ist.

Zu beachten ist weiters im Hinblick auf den Hinweis auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, dass der Bf. keine Bücher führte, sondern den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2012 (1960 BlgNR 24. GP 18 ff) wurde zur hier angesprochenen Anpassung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 u.a. ausgeführt, es sollten die Grundsätze für die Bilanzberichtung und Bilanzänderung klarer dargestellt werden und um eine Bestimmung zum Grundsatz der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes erweitert werden. Da diese Grundsätze für Fehlerberichtigungen im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend gelten sollen, wurden auch in § 4 Abs. 3 EStG 1988 und § 28 Abs. 7 EStG 1988 entsprechende Hinweise aufgenommen.

Dabei wurde aber ausdrücklich nur § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Bilanzberichtigung) und auch diese Ziffer nur in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschläge sinngemäß für anwendbar erklärt.

Nicht anwendbar sind damit aufgrund des klaren Wortlautes des Gesetzes die Regeln für die Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) im Bereich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Sie gelten nur für die Geltendmachung von Wahlrechten innerhalb der Gewinnermittlungsart „Betriebsvermögensvergleich“. Nicht anwendbar sind sie auch für die Wahl der Gewinnermittlungsart selbst. Eine nachträgliche Änderung einer bereits

getroffenen Entscheidung über die Gewinnermittlungsart kann darauf nicht gestützt werden (vgl. auch VwGH 27.2.2003, 99/15/0143).

### **3.3.3. Nachträglich hervorgekommener Sachverhalt im Konnex mit Wahlrechten**

Bisher fehlt Rechtsprechung dazu, ob § 299 BAO auch dann anwendbar ist, wenn er bloß auf die Änderung der Ausübung eines **Wahlrechtes** gestützt wird.

Die antragstellende Partei bestimmt in diesem Fall den **Aufhebungsgrund im Antrag** und gibt dabei an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Sie legt damit die Sache fest, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056 mit weiteren Nachweisen). Nur über diese Aufhebungsgründe hat das FA und in der Folge das Bundesfinanzgericht zu befinden.

Hier ist unstrittig, dass der Bf. die Gaststättenpauschalierung bis zur Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 nicht in Anspruch nahm.

Erstmals im Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO nennt der Bf. nun als einzigen Grund für die Rechtswidrigkeit dieser Bescheide, dass er die Pauschalierung in Anspruch nehmen will. Nur die Deklaration dieser Entscheidung nach Rechtskraft der Bescheide kann deshalb Gegenstand der Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht sein.

Es bestehen keine Zweifel, dass die Gaststättenpauschalierung vom FA anerkannt worden wäre, wenn sie schon im Zuge der Außenprüfung und damit während des laufenden Verfahrens für die Wiederaufnahme und Änderung der Einkommensteuerbescheide in Anspruch genommen worden wäre, kam doch die Steuerreformkommission 2014 (veröffentlicht auf <https://www.bmf.gv.at/ministerium/presse/archiv-2014/dezember/BerichtSteuerreformkommission.html>) zur Expertise, die Gaststättenpauschalierung sei 2012 (also im Regime der hier strittigen Verordnung) von 7067 Unternehmern in Anspruch genommen (und damit wohl gewährt worden).

Das ändert nichts daran, dass das Bundesfinanzgericht an diese Verwaltungsübung nicht gebunden ist und die Gaststättenpauschalierung deshalb aufgrund der Einstufung als unionsrechtlich unzulässige Beihilfe nicht anwenden darf. Damit sind die Beschwerdevorentscheidungen, deren Aufhebung begeht wird, schon aus diesem Grund nicht rechtswidrig.

Dazu kommt, dass eine Rechtswidrigkeit – wie vom FA argumentiert – nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts selbst dann nicht gegeben wäre, wenn die Verordnung anzuwenden wäre.

Wie vom Bf. selbst vorgebracht stimmen die Verwaltungspraxis und die Literatur darüber überein, dass diese Form der Pauschalierung in jeder Verfahrenslage **bis zur Rechtskraft** des Bescheides beantragt werden konnte (vgl. EStR 2000 Rz 4271 in der dazu gültigen Fassung; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>12</sup>, Tz 70/2; *Jakom/Baldauf* EStG

2012, § 17 Rz 54). Dies ist wohl ohne Zweifel auch dann bzw. solange der Fall, wenn ursprünglich rechtskräftige Bescheide verfahrensrechtlich zur Gänze beseitigt wurden (z.B. §§ 295 oder 303 BAO) und die entsprechenden Verfahren wieder „offen“ sowie die (neuen) Sachbescheide nicht rechtskräftig sind. Eine höchstgerichtliche Klärung dieser Frage ist allerdings nicht erkennbar (siehe Revisionszulassung).

Unstrittig ist wie oben dargestellt, dass die Geltendmachung im diesem Antrag vorangegangenen Beschwerdeverfahren möglich gewesen wäre. Bis zu dessen Abschluss mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 11. Jänner 2016 war das Verfahren noch nicht in Rechtskraft erwachsen.

Durch den Verzicht auf einen Vorlageantrag wurden die Bescheide auch formell rechtskräftig. Das verhindert einen Wechsel von der Regelbesteuerung (vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) zur Gaststättenpauschalierung. Das deckt sich sowohl mit allen Kommentarstellen wie auch der Verwaltungsübung, weshalb diese letztgültigen Beschwerdevorentscheidungen nicht rechtswidrig sind und auch nicht rückwirkend rechtswidrig werden.

Nur dann, wenn die Bescheide, die die Verfahren rechtskräftig abschlossen (hier die Beschwerdevorentscheidungen) aus anderen verfahrensrechtlichen Gründen beseitigt werden würden, könnte das Wahlrecht neuerlich ausgeübt werden. Dies würde wohl auch dann gelten, wenn die Bescheidaufhebung auf eine andere Rechtswidrigkeit des das Verfahren rechtskräftig abschließenden Bescheides gestützt wird. Im Rahmen des Verfahrens zur Erlassung des sodann dieser Bescheidaufhebung folgenden neuen Sachbescheides wäre wohl auch die Ausübung eines Wahlrechtes möglich.

### **3.4. Zusammenfassung**

Die Gaststättenpauschalierungsverordnung ist vom Bundesfinanzgericht als unzulässige staatliche Beihilfe nicht anzuwenden. Zudem wäre ihre Anwendung nur bis zum formell rechtskräftigen Abschluss der entsprechenden Abgabenverfahren möglich gewesen.

Der Entscheidung des FA über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidungen konnte damit nicht mit Erfolg entgegen getreten werden. Sie war vom Bundesfinanzgericht zu bestätigen.

## **4. Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Der Beihilfenzcharakter der Gaststättenpauschalierung wurde vom Verwaltungsgerichtshof bislang nicht dezidiert und endgültig geklärt, obwohl er im November 2016 deren Anwendung zuließ (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0004). Letzteres steht zumindest inhaltlich im Widerspruch zur hier getroffenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass keine erhebliche Rechtsfrage vorliegt, wenn die revisionsgegenständliche Regelung bereits außer Kraft getreten ist und es angesichts eines kleinen Kreises potentiell betroffener Personen nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. VwGH 21.11.2017, Ro 2015/16/0025 mit weiteren Nachweisen oder auch VwGH 29.8.2017, Ro 2016/17/0014 unter Hinweis auf VwGH 11.10.2016, Ro 2016/01/0007), dennoch ließ das Höchstgericht noch vor etwa einem Jahr die Revision zum hier strittigen Thema der Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierung zu und bejahte diese (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0004).

Das Bundesfinanzgericht schließt daraus, dass das Höchstgericht immer noch von einer nennenswerten Anzahl an betroffenen Fällen ausgeht, wenngleich die Gaststättenpauschalierungsverordnung schon 2012 mit Wirkung ab 2013 aufgehoben wurde. Es folgt deshalb dieser Beurteilung und lässt die Revision zu.

Salzburg-Aigen, am 18. Jänner 2018