



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Barbetrieb, S., vertreten durch Linder & Gruber Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8970 Schladming, Martin Luther Straße 160 und Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater, 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 5/DG, vom 27. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 7. November 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 (Sachbescheide), Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Sachbescheide) und Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer die Jahre 2004 bis 2007 umfassenden Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Pauschalierung

Der Berufungswerber (Bw.) ermittelt den Gewinn aus dem Betrieb der Bar „X.“ seit dem Jahr 2001 nach der 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, BGBl. II Nr. 227/1999, wobei der Anteil des Speisenumsatzes (Toasts und Pizzen, deren Böden zugekauft und entsprechend belegt würden) am Gesamtumsatz in den Prüfungsjahren 2004 und 2005 jeweils 8%, 2006 7% und 2007 6% betrage. Aufgrund des im Vergleich zum differenzierten Getränkeangebot geringen Speisenangebotes sei die Gaststättenpauschalierung abzuerkennen und der Gewinn unter Zugrundelegung der zur Verfügung gestellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, was zu entsprechenden Gewinnerhöhungen führe (vgl. Bericht vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1).

2) Aufzeichnungsmängel

Die mit einem Getränkestand ua. beim Stadtfest und beim Nachtslalom erzielten Erlöse seien in allen Prüfungsjahren, wie bereits bei der Vorprüfung beanstandet, nicht aufgezeichnet, sondern die jeweilige Tageslosung sei im Nachhinein durch Hochrechnung des Wareneinkaufes ermittelt worden.

Beim Vergleich der im Zuge der Prüfung zur Verfügung gestellten Daten mit jenen der eingebuchten Papierausdrucke aus der Schankanlage ergebe sich für die Monate Jänner und Februar 2005 ein Erlösfehlbetrag in Höhe von € 13.000,00 (= rd. 8% des Gesamtjahresumsatzes).

Obwohl Fassbier den Hauptumsatzträger darstelle, sei im Jahr 2007 von Februar bis 26. April, in der Hauptumsatzzeit der Tourismusregion, lt. Daten der Schankanlage kein einziger diesbezüglicher Umsatz boniert worden. Aufgrund eines angeblichen Kassendefektes sei für diesen Zeitraum ein Betrag von lediglich € 3.750,00 nachgebucht worden, während allein für den Monat Jänner noch ein Fassbiererlös von € 2.728,00 erklärt worden sei.

Überdies sei festgestellt worden, dass bezüglich der Fassbiererlöse im Vergleich der eingebuchten Erlöse lt. Papierausdrucke mit jenen lt. übergebenem Datenexport für das Jahr 2005 ein Fehlbetrag in Höhe von € 12.430,35 und für das Jahr 2006 ein solcher in Höhe von € 2.399,22 vorliege.

Eine Plausibilitätsprüfung des Sektumsatzes zum Jahreswechsel 2004/2005 und 2005/2006 habe ergeben, dass im erstgenannten Zeitraum überhaupt kein Sekt und im zweitgenannten Zeitraum lediglich ein Glas Prosecco und eine Flasche Sekt konsumiert worden seien.

Da auf den eingebuchten Papierausdrucken der Schankanlage nur unter den Schlüsseln 1 bis 14 Umsätze boniert worden seien, auf dem im Zuge der Außenprüfung zur Verfügung

gestellten Datenexport jedoch auf 21 Schlüsseln Beträge boniert worden seien, würden sich entsprechende Erlösdifferenzen (betreffend die Schlüsseln 15 bis 21) ergeben.

Im Übrigen würden die auf CD übergebenen Journaldaten weder eine laufende Journalzeilennummer noch eine laufende Bonnummer für jeden Geschäftsfall ausweisen. Im Jahr 2006 würden bei 40,62% der Datensätze und im Jahr 2007 bei 4,68% der Datensätze die Systemzeit fehlen, was vom Bw. mit der Einspielung eines DOS-Virus im Zuge der Datensicherung begründet werde (vgl. Bericht vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 2).

3) Schätzung

Da die festgestellten Mängel einen Verstoß gegen die Aufzeichnungsvorschriften im Sinne des § 131 BAO darstellten, ist gemäß § 184 BAO in allen Prüfungsjahren eine Erlöszuschätzung in Höhe von 10% [ausgehend von der festgestellten Erlösdifferenz in den Monaten Jänner und Februar 2005 in Höhe von insgesamt € 13.000,00 (= rd. 8% des Gesamtjahresumsatzes)] des jeweils erklärten Jahresumsatzes vorgenommen worden (vgl. Bericht vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 3).

Gegen die aufgrund der Prüfungsfeststellungen gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Wiederaufnahmebescheide und gegen die gemäß § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheide sowie gegen die entsprechenden Sachbescheide und gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2009 und Folgejahre hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Gewinnermittlung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 sei in allen Jahren der Beanspruchung offen gelegt und die Mängel der Tz 2 des Prüfungsberichtes, die zur Schätzung führten, seien in dieser Höhe nicht gerechtfertigt und die steuerlichen Auswirkungen könnten bei richtiger Betrachtungsweise als geringfügig angesehen werden. Der Hauptgrund für die Darstellung der Mängel in dieser überzogenen Form sei das unbedingte Bestreben Wiederaufnahmegründe zu finden, um die Gewinnermittlung nach der Gaststättenpauschalierung, die bei der Vorprüfung der Jahre 2001 bis 2003 als zulässig betrachtet worden sei, zu kippen.

Im gegenständlichen Lokal seien von Anfang an neben Getränken auch auf die Nachfrage abgestimmte Speisen angeboten worden, um sich vom großen Angebot an reinen Bars und Diskotheken abzuheben. Sämtliche Gerichte würden frisch und aufwändig zubereitet.

Zu der benachbarten Pizzeria gebe es aufgrund der Öffnungszeiten (Pizzeria: 16:00 Uhr bis 23:00 Uhr und gegenständlicher Barbetrieb: 20:00 Uhr bis in die Morgenstunden) sowohl

Synergie- als auch Konkurrenzeffekte. Die Gäste, die ab 23:00 Uhr das Lokal aufsuchen, würden hauptsächlich wegen des Speisenangebotes kommen. Da erst der Speisenumsatz den Getränkeumsatz nach sich ziehe, trage dieser maßgeblich (geschätzt 30 bis 40%) zum Gesamtumsatz bei. Die Ursachen für den extremen Rückgang des Gesamtumsatzes von 2005 bis 2007 seien einerseits in der Neueröffnung der „H.“ und andererseits in der Neueröffnung eines Kebablokales, das sich nicht an die gesetzlichen Öffnungszeiten gehalten habe, zu suchen.

Der Bw., der den Gewinn seit dem Jahr 2001 nach der VO BGBl. II Nr. 227/1999 ermittle, habe aufgrund der die Jahre 2001 bis 2003 umfassenden Vorprüfung, die diese Gewinnermittlungsart nicht beanstandet habe, darauf vertraut, dass er diese auch für die Folgejahre zu Recht beanspruche.

Das von ihm zur Ermittlung der Einnahmen verwendete Kassensystem benötige er nicht zur Personalkontrolle, da er die meiste Zeit selbst im Lokal arbeite und das Personal kontrolliere, sondern hauptsächlich aus statistischen und betriebswirtschaftlichen Gründen. Es erscheine wohl als unlogisch, dass jemand, der freiwillig ein Kassensystem verwende, schlechter behandelt wird als jemand, der seine Erlöse durch Kassensturz erfasse. Im Prüfungsbericht der Vorprüfung sei diese Schankanlage in keinem einzigen Punkt beanstandet worden, sondern es sei lediglich festgestellt worden, dass es trotz Verwendung einer EDV-Schankanlage zu Kalkulationsdifferenzen, die auch die Zurechnung von entsprechenden Sicherheitszuschlägen zur Folge gehabt hätten, gekommen sei.

Aufzeichnungsmängel und Schätzung

Zusätzlich zu der vom Kassenbetreuer erstellten Stellungnahme und zu dem während der Außenprüfung beantworteten Fragebogen sei prinzipiell Folgendes festzustellen:

Bei der angeblich nicht zulässigen Ermittlung der Losung (Erfassung der Tageslosung durch Hochrechnung des Einkaufes) handle es sich um einen typischen Fall der im § 2 der Barbewegungs-VO, BGBl. II Nr. 441/2006 geregelten Sonderbestimmung für Verkäufe im Freien („kalte Hände“), die sogar unabhängig von der ohnehin nicht überschrittenen Umsatzgrenze von € 150.000,00 gelten würde.

Die anderen Mängelfeststellungen seien bereits während der Betriebsprüfung und auch bei der Schlussbesprechung eingehend erörtert und aufgeklärt worden. Zusätzliche Erklärungen zu den anscheinend offen gebliebenen Punkten seien der beigeschlossenen Stellungnahme des Kassenbetreuers zu entnehmen.

Bezüglich der scheinbar fehlenden Umsätze der Monate Jänner und Februar 2005 würden die Daten der Buchhaltung jedoch mit den der bevollmächtigten Vertreterin vorliegenden Daten

übereinstimmen und es sei nicht erklärbar, warum die Betriebsprüferin vom Kassensbetreuer einen anderen Datenbestand übermittelt bekommen habe.

Im Übrigen sei verabsäumt worden, die Erlöse um die zu Unrecht als Bareinnahmen erfassten Werte für Eigenverbrauch, Personalverpflegung und Gratisbewirtung zu kürzen.

Der durch einen Kassendefekt verursachte fehlende Kassenerlös sei nachweislich nacherfasst worden.

Pauschalierung

Weder aus dem Verordnungstext noch aus der mittlerweile veröffentlichten Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Einkommensteuer vom 5. August 2008 gehe hervor, dass für die Anwendung der Pauschalierungsverordnung ein bestimmter Anteil der Konsumation an Speisen am Gesamtumsatz gegeben sein müsse.

Als grundsätzliche Anwendungsvoraussetzungen dürfe keine doppelte Buchhaltung gegeben sein und die Umsätze des vorangegangenen Geschäftsjahres müssten unter € 255.000,00 liegen, was im vorliegenden Fall unbestritten vorliege.

Die Zuordnung von Unternehmen zum Gaststättengewerbe, für das die Pauschalierung in Betracht komme, habe nach der allgemeinen Verkehrsauffassung, wonach eine Gaststätte ein Dienstleistungsbetrieb sei, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) bestehe, zu erfolgen. Betriebe des Gaststättengewerbes würden nach der Verordnung nur vorliegen, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Die Verordnung führe an Hand von konkreten Beispielen detailliert aus, welche Betriebsarten keinesfalls zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehörten.

Das Bundesministerium für Finanzen habe mit Erlass vom 26. September 2001 die Ansicht vertreten, dass auch ein Betrieb, in dem nur Pizzas, Toasts und Würstel verabreicht werden, bei Zutreffen der sonstigen Anwendungsvoraussetzungen unter den Gaststättenbegriff der Verordnung fallen würde.

Eine weitere Präzisierung der Anwendungsvoraussetzungen sei vom bundesweiten Fachbereich Einkommensteuer im Erlass vom 5. August 2008 veröffentlicht worden. Darin werde erstmals auf das Erfordernis eines „nennenswerten“ Speisenangebotes abgestellt.

Unter Einbindung der Aussagen des Bundesministeriums für Finanzen vom 26. September 2001 bezüglich eines Buffets als Gaststättenbetrieb (Angebot von Pizzas, Toasts und Würstel) und der Aussage des bundesweiten Fachbereichs vom 5. August 2008

(„Speisenangebot“) könne im gegenständlichen Fall das konkrete Speisenangebot wohl nur als nennenswertes Speisenangebot im Sinne der Verordnung angesehen werden.

Die offensichtlich nunmehr seitens der Finanzverwaltung praktizierte Regel eines konkret erforderlichen Anteils des Speisenumsatzes am Gesamtumsatz in Prozentpunkten bleibe sowohl der ursprüngliche Verordnungstext als auch die Ergänzung durch den bundesweiten Fachbereich vom 5. August 2008 schuldig. Dass sich offenkundig im Einzelfall gewisse Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben könnten, liege wohl in der Natur der Sache.

Ein völlig neues Formalerfordernis eines relevanten, letztlich aber weiterhin nicht eindeutig bestimmbaren Anteils des Küchenumsatzes am betrieblichen Gesamtumsatz werde als neues, zusätzliches Kriterium für die Anwendung der Verordnung willkürlich festgelegt.

Es könne nicht im Sinne des Ordnungsgebers sein, wenn die mit der Gesetzesvollziehung befassten Beamten, nunmehr in jedem Einzelfall, unabhängig von einem lt.

Verkehrsauffassung eindeutig bestimmbaren Betriebs- bzw. Lokaltypus, zusätzlich prüfen, ob und inwieweit dieses zusätzliche Formalerfordernis eines adäquaten Küchenumsatzes erfüllt sei.

Durch die faktische Unbestimmbarkeit eines konkret erforderlichen Mindestanteils von Küchenerlösen am betrieblichen Gesamtumsatz wäre damit der Willkür einer Anwendung bzw. eines Ausschlusses der Verordnung im konkreten Einzelfall Tür und Tor geöffnet.

Eine mögliche Rechtfertigung dieser Vorgehensweise werde seitens des UFS wie folgt begründet: „Bei Betrieben, die nur Getränke anbieten einerseits und Betrieben, die sowohl Speisen und Getränke anbieten andererseits, kann nicht mehr von Betrieben mit annähernd gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gesprochen werden. Wenn aber die VO BGBl. II Nr. 227/1999 nur für Betriebe anwendbar ist, die Speisen und Getränke anbieten, dann muss sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes beitragen.“

Dem Verordnungstext sei lediglich das Erfordernis eines Angebotes von Getränken und Speisen zu entnehmen, bezüglich der konkret erforderlichen Zusammensetzung und der daraus erzielten Umsätze bzw. Umsatzanteile bleibe der Verordnungstext und auch die jüngste Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs eine Antwort schuldig.

Weder im Gesetz noch in der Verordnung gebe es eine Grundlage dafür, Betriebe hinsichtlich eines zu geringen Küchenanteiles am Gesamtumsatz von der Anwendung der pauschalierten Besteuerung auszuschließen.

Vielmehr führe auch der bundesweite Fachbereich in seiner jüngsten Veröffentlichung vom 5. August 2008 aus, dass lediglich das „Speisenangebot“, nicht aber der Anteil des Speisenumsatzes am gesamten Betriebsumsatz von rechtlicher Relevanz sein dürfe.

Der vielfach vertretenen Meinung, die wirtschaftlichen Verhältnisse bei Betrieben des Gastgewerbes, welche überwiegend Getränke anbieten im Vergleich zu Betrieben des Gastgewerbes, welche ein relativ ausgewogenes Angebot an Speisen und Getränken anbieten, würde dem Grundsatz einer pauschalierten Besteuerung widersprechen, sei folgender Umstand entgegenzuhalten:

In die Pauschalierung seien auch „bloße“ Betriebe des Beherbergungsgewerbes mit Einkünften gemäß § 23 EStG 1988 einbezogen. Die wirtschaftliche Ergebnissituation einer gewerblichen Frühstückspension (geringfügiger Anteil Speisenumsätze für Frühstücke in Relation zum Umsatz aus der Beherbergung) sei der Ergebnissituation von Gastronomiebetrieben mit einem eher geringfügigen Speisenangebot durchaus vergleichbar. Die Verordnung habe aber für beide Betriebstypen die Anwendung einer pauschalierten Besteuerung als zulässig erklärt.

Dem Argument, nur Betriebe mit annähernd gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen würden die Verordnungskriterien erfüllen, sei also unter diesem Blickwinkel entschieden zu widersprechen. Bei der Ermittlung des für die pauschalierte Besteuerung relevanten Ergebnisses werde also lt. Verordnung sowohl bei Betrieben des Gaststättengewerbes, als auch bei Betrieben des Beherbergungsgewerbes vom Gesamtumsatz, ohne Rücksicht auf die tatsächliche Umsatz- bzw. Kostenstruktur ausgegangen.

Im Zuge der Gestaltung des Verordnungstextes wäre es für den Verordnungsgeber wohl unschwer möglich gewesen, mittels vorangestellter idealtypischer Kontrollrechnungen für sämtliche Betriebstypen einen klar definierten Rahmen jener Betriebe festzulegen, der in den Genuss einer pauschalierten Besteuerung gelangen sollte.

Die vorliegende Judikatur des UFS bleibe jedoch auch eine klare Antwort darauf schuldig, welcher Anteil des Küchenumsatzes am Gesamtumsatz im konkreten Einzelfall als gerade noch ausreichend angesehen werde, um die Anwendung der pauschalierten Besteuerung zu gewährleisten.

In der UFS-Entscheidung vom 7. August 2008 werde angeführt, dass es für die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungsverordnung nicht auf den Umfang des Speisenangebotes (dh. auf den „Umfang der Speisekarte“) ankomme, sondern auf den Anteil am Gesamtumsatz, der aus der Konsumation von Speisen erzielt werde. Diese Ansicht stehe in grobem Widerspruch zu der ab 2008 geltenden Neuerung in der Verordnung, dass nämlich bei der

Überwiegensprüfung bei Saisonbetrieben, welche innen und außen Sitzplätze hätten, nicht mehr der überwiegende Umsatz herangezogen werde, sondern die überwiegende Anzahl der Sitzplätze. Durch diese vernünftige Lösung sei ein entscheidender Beitrag in Richtung Rechtssicherheit geschaffen worden, da man zwar im Vorhinein die Anzahl der Sitzplätze feststellen könne, jedoch nicht den auf die Sitzplätze fallenden Umsatz. Dies heiße im Umkehrschluss auf die Beurteilung des anteiligen Küchenumsatzes, dass es nicht auf die im Voraus feststellbare Höhe des Umsatzes gehen könne, sondern, ob die Möglichkeiten gegeben seien, einen entsprechenden Küchenumsatz zu erzielen (Vorhandensein einer Küche mit entsprechendem Angebot).

Die Verordnung nehme also weder eine Überwiegensprüfung noch eine Verhältnisprüfung hinsichtlich der Speisen und Getränke zueinander vor. Daher existiere keine Untergrenze für den einen oder anderen Spartenumsatz. Es gebe daher keine plausiblen Gründe, warum die Verordnung hier nicht anwendbar sein sollte. Hätte vielmehr das Bundesministerium für Finanzen bei der Formulierung des Verordnungstextes einen Mindestspeisenumsatz als Anwendungsvoraussetzung gewollt, wäre dies ohne weiteres wie vergleichsweise in der Verordnung BGBl. II Nr. 228/1999 betreffend Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler mit den dort genannten 50% bzw. 25%-Grenzen im dortigen § 2 hinsichtlich der Spartenumsätze möglich gewesen. Aber gerade das sei in der Gaststättenpauschalierungsverordnung nicht vorgenommen worden.

Zur Gewinnschätzung sei festzustellen, dass diese durch die Betriebsprüferin aufgrund der vom Bw. zur Verfügung gestellten Hilfsaufzeichnungen vorgenommen worden sei. Nach seinen Erfahrungswerten würden die Gewinne vergleichbarer Betriebe bei ca. 20% der Nettoumsätze liegen, woraus sich im vorliegenden Fall folgende geschätzte Gewinne ergeben würden: 2004: € 30.000,00; 2005: € 32.000,00; 2006: € 27.000,00 und 2007: € 24.000,00.

Sollte die Gaststättenpauschalierung tatsächlich weiterhin aberkannt werden, sollten diese geschätzten Gewinne, jedoch unter Berücksichtigung der adaptierten Einnahmen (Korrektur Eigenverbrauch, Personal und Gratisgetränke) für die Besteuerung herangezogen werden. Hätte er nicht auf die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierung vertraut, hätte er nicht nahezu 15 bis 20 Stunden pro Tag mit Einkauf, Vorbereitungen und Bardienst aufgewendet, sondern hätte er zusätzliches Personal eingestellt.

Zusammenfassende Würdigung

Bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 sei die Gaststättenpauschalierung für das Lokal „X.“ nicht beanstandet worden. Da mittlerweile eine UFS-Entscheidung ergangen sei, nach der ein Betrieb mit 5 bis 6%-igem Küchenumsatzanteil nicht pauschalierungsfähig sei,

versuche man nun auch im gegenständlichen Fall, obwohl der Küchenumsatz höher sei und andere Voraussetzungen gegeben seien, die Pauschalierung zu kippen. Um die offen gelegte Pauschalierung zu versagen, sei es notwendig gewesen, Wiederaufnahmegründe zu finden. Obwohl bei der Vorprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 das Kassensystem nicht beanstandet worden sei, sollte jetzt allein dessen Verwendung eine Totalschätzung ermöglichen. Erst durch die Wiederaufnahme sei demnach das Versagen der offen gelegten Pauschalierung möglich. Weiters seien für die Gewinnsschätzung die für umsatzsteuerliche Zwecke relevanten aber für die Ergebnisschätzung als Hilfsaufzeichnungen dienenden Unterlagen herangezogen worden. Eine entsprechende Gewinnsschätzung von Seiten des Bw. sei ziffernmäßig vorgenommen worden. Überdies seien die fälschlicherweise als Bareinnahmen erfassten Eigenverbrauchs-, Personalverpflegungs- und Gratiswerte zu korrigieren.

Die im Zusammenhang mit einem allfälligen Küchenumsatz von Gastronomiebetrieben genannten Begriffe „geringfügig“, „maßgeblich“, „nicht zu vernachlässigend“, „nennenswert“ seien unbestimmt und könnten als Grundlage für eine gleichmäßige und faire Besteuerung nicht herangezogen werden. Gegen den davon abgeleiteten, willkürlichen, mit dem vorliegenden Verordnungstext nicht zu vereinbarenden Ausschluss bestimmter Betriebe von der Anwendung der pauschalierten Besteuerung sei Widerspruch zu erheben.

Der Verweis auf das Erfordernis annähernd vergleichbarer wirtschaftlicher und steuerlicher Verhältnisse als Anwendungsvoraussetzung für die Pauschalierung gehe, wie bereits in Form einer Gegenüberstellung zu den wirtschaftlichen Gegebenheiten eines Frühstückspensionsbetriebes dargelegt, ins Leere.

Der sowohl von Seiten des Finanzamtes, als auch seitens des UFS geforderte Anteil der Konsumation von Speisen am betrieblichen Gesamtumsatz als Anwendungsvoraussetzung werde nicht einmal durch die jüngste Veröffentlichung des Fachbereiches bestätigt und lasse sich im konkreten Fall weder aus dem Gesetz, noch aus dem Text der Verordnung, noch aus den mittlerweile dazu ergangenen Erläuterungen ableiten.

Sowohl das Finanzamt als auch der UFS blieben jegliche Begründung schuldig, warum in den konkreten Streitfällen Betriebe des Gaststättengewerbes einen derzeit vom prozentuellen Umfang nicht einmal konkret bestimmbar Anteil von Küchenumsätzen am Gesamtumsatz aufweisen müssten, um die Verordnung anwenden zu können.

Es gebe keine wie auch immer geartete Rechtsgrundlage dafür, dass seitens der Abgabenverwaltung bzw. durch den UFS nunmehr ein zusätzliches Kriterium als Voraussetzung für die Anwendung einer pauschalierten Besteuerung definiert werden könne.

Ein versierter, rechtskundiger Berater könne der bestehenden Verordnung unschwer entnehmen, dass bestimmte Betriebstypen von deren Anwendung grundsätzlich auszuschließen seien. In der Einleitung der Verordnung werde unter anderem eine Umsatzgrenze (25%) für nicht branchentypische Leistungen festgelegt. Der Verordnungsgeber habe sich damit wohl offenkundig Gedanken über die konkrete Zusammensetzung des Umsatzes eines Gastronomie- bzw. Beherbergungsbetriebes gemacht.

Über die im Regelfall für jeden Gaststättenbetrieb, gleich welchen Typs, relevante Aufteilungsrelation des Umsatzes zwischen Küche und Keller werde allerdings in der Verordnung keine Aussage getroffen. Daraus sei wohl abzuleiten, dass seitens des Gesetzgebers dem Aufteilungsschlüssel des zentralen Angebotsbereiches des Gaststättengewerbes (Küche und Keller) keine rechtliche Relevanz beigemessen worden sei. Andernfalls wäre es naheliegend gewesen, dass der Gesetzgeber dieses Erfordernis jedenfalls expressis verbis in die Verordnung aufgenommen hätte.

Aus sämtlichen veröffentlichten, ergänzenden Ausführungen zur Verordnung sei das Erfordernis eines konkreten Anteils des Küchenumsatzes am Gesamtumsatz eines Gastronomieunternehmens nicht ableitbar. Auch der bundesweite Fachbereich spreche in seiner jüngsten Stellungnahme zur Gaststättenpauschalierung in drei Absätzen nur von einem relevanten „Speisenangebot“, auf ein erforderliches Verhältnis des Speisenumsatzes zum Gesamtumsatz werde nicht eingegangen.

Die vorrangige Zielsetzung der pauschalierten Besteuerung, eine Erleichterung bei den betrieblichen Grundaufzeichnungen für Kleinbetriebe zu schaffen, werde in Anbetracht dieser Diskussionen überhaupt in den Hintergrund gedrängt.

In dem am 14. November 2012 abgehaltenen Erörterungsgespräch haben die Parteien Nachstehendes ausgeführt:

1) Pauschalierung (Tz 1 des Berichtes vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung)

Der steuerliche Vertreter verweist auf die Vorprüfung über den Zeitraum 2001 bis 2003. Dort sei die Verordnung bei gleicher Sach- und Rechtslage anstandslos anerkannt worden. In Tz 4 des damaligen Bp-Berichtes vom 14. Dezember 2004 sei von „pauschalierter Gewinnermittlung“ die Rede. Das lasse zwingend darauf schließen, dass sich der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) mit der Grundsatzfrage der Anwendbarkeit besagter Verordnung beschäftigt habe.

Angesichts der gleichen Verhältnisse in der Vorprüfung sei der Meinungswechsel beim Finanzamt ungerecht und unverständlich, zumal die Verhältnisse den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes aus der Entscheidung vom 5. September 2012, 2012/15/0120 entsprechen würden. Die infrastrukturellen Einrichtungen, um Speisen frisch zuzubereiten, seien gegeben. Dazu verweise er auf die dazu vorgelegten aktuellen Fotos.

Hätte das Finanzamt die nunmehrige Meinung bereits im Zuge der Vorprüfung (2001 bis 2003) vertreten, so hätte der Bw. die Möglichkeit gehabt und Notwendigkeit verspürt, die tatsächlichen Verhältnisse entsprechend zu adaptieren.

Vom Vertreter der Amtspartei wurde dazu wie folgt Stellung genommen:

Ob oder warum sich der Prüfer in der Vorprüfung nicht mit der Thematik der Pauschalierungsverordnung befasst hat, könne aus heutiger Sicht nicht mehr gesagt werden. Es bleibe ein Faktum, dass im gegenständlichen Berufszeitraum und im Lichte der jüngsten VwGH-Judikatur weder frisch zubereitete Speisen tatsächlich angeboten worden seien, noch das Lokal über die entsprechende Einrichtung verfüge habe.

Zur Einrichtung der Küche während der Prüfung führte die Betriebsprüferin Folgendes aus:

Im Zuge der Betriebsbesichtigung gemeinsam mit dem Teamleiter habe sich hinter der Bar in einer Kochnische ein kleiner weißer Ofen, ähnlich einer Mikrowelle, mit dem Tiefkühlgut aufgewärmt wurde, befunden. Eine Fritteuse sei nicht vorhanden gewesen. Im Kühlschrank hätten sich vorgefertigte Toasts befunden und Pizzaböden seien tiefgekühlt zugekauft worden.

2) Aufzeichnungsmängel und Schätzung (Tz 2 und 3 des Berichtes vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung)

Auf Grund der massiven Aufzeichnungsmängel, die bereits bei der Vorprüfung festgestellt worden seien und die sich im gegenständlichen Prüfungszeitraum fortgesetzt hätten, sei eine Zuschätzung erforderlich gewesen. Die Begründung für diese Entscheidung, insbesondere für die Höhe des festgesetzten Sicherheitszuschlages, finde sich im Bp-Bericht. Des Weiteren werde auch auf die Begründung des Bp-Berichtes der Vorprüfung verwiesen, wo aufgrund von Kalkulationsdifferenzen bereits damals ein noch höherer Prozentsatz zugeschätzt worden sei, der vom Bw. nicht bekämpft worden sei. Abschließend sei noch angemerkt, dass auf Basis der fehlenden Erlöse von Jänner und Februar 2005 die Zuschätzung in Höhe von 10% eher im unteren Bereich angesiedelt sei.

Der steuerliche Vertreter verwies in diesem Zusammenhang auf die Berufungsschrift samt Anlage.

In der Eingabe vom 19. November 2012 hat der bevollmächtigte Vertreter des Bw. im Anschluss an das Erörterungsgespräch wegen der Anwendbarkeit der Pauschalierungsverordnung in einem „Nachtrag“ Folgendes ausgeführt:

a)

Sachvorbringen

„Nur der Vollständigkeit halber sei bemerkt: Derselbe Teamleiter, der bei der hier gegenständlichen Außenprüfung 2004 bis 2008 mein Lokal besucht hat, war auch bei der Vorprüfung 2004 (2001 bis 2003) vor Ort anwesend. Damals hat er (und damit das Finanzamt insgesamt) trotz Augenscheins an der Anwendbarkeit der Verordnung nichts auszusetzen gehabt.

b)

Materielle Aspekte

1. Mir ist voll und ganz bewusst, dass die EStR 2000 (oder andere Aussagen, Erlässe, Richtlinien des BMF) mangels normativer Wirkung auch für den UFS unverbindlich sind (zB VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062; 27.8.2008, 2006/15/0057; UFS 7.5.2012, RV/0820-L/08). Dessen ungeachtet können sie im Einzelfall – wie hier – ein wertvoller Auslegungsbehelf sein (UFS 21.5.2004, RV/0683-W/04). Zu diesem Zweck verweise ich pauschal auf die Rz 4294 bis 4300a EStR 2000 (./A), die meines Erachtens klar für mich sprechen:

- Eine Gaststätte ist dann ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsgehalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) besteht (Rz 4294). Diese Voraussetzung war und ist bei mir unstrittig erfüllt.
- Unter die VO kann auch ein „Pub“ fallen, zumal es auf die Öffnungszeiten nicht ankommt (Rz 4294 am Ende).
- Gaststätten, die das ganze Jahr in geschlossenen Räumen geführt werden, sind jedenfalls von der Verordnung erfasst (Rz 4296). Auch diese Voraussetzung ist bei mir unstrittig erfüllt.
- Unter der Überschrift „Anwendungsfälle“ befindet sich eine demonstrative Aufzählung von Einrichtungen, die unter die PauschVO fallen bzw. von ihr ausgeschlossen sind (zB sog. „Schirme“ oder „Schneebars“). Zur ersten Kategorie zählt selbst ein Buffetbetrieb in einem Kino, einer Tankstelle oder einer Krankenanstalt (Rz 4297), deren Speisenangebot traditionell höchst überschaubar ist. Unter die VO fallen weiters Caféhäuser (Rz 4298), Almhütten, Schihütten, Berghütten, Ausflugsgasthäuser (Rz 4299), wobei klargestellt ist, dass selbst ein Barhocker als Sitzplatz gilt (Rz 4299 ganz am Ende).

2. Auf dieser Linie liegt auch die beiliegende Äußerung des Bundesweiten Fachbereichs Einkommensteuer vom 5.8.2008 (. /B). Demnach kommt es für die Anwendbarkeit der PauschVO weder auf die gewerberechtliche Einstufung noch auf die Öffnungszeiten an. Dazu sei mit Blick auf meinen Betrieb bemerkt, dass er nur wegen der Öffnungszeiten als Bar geführt wird. Rein theoretisch hätte ich auch um die Berechtigung als Gaststätte ansuchen können. Doch hätte dies eine um mehrere Stunden vorverlegte Sperrstunde zur Folge gehabt. Aussagekräftig ist der vorletzte Absatz, wonach die „Grenzen oft fließend“ sind. Genau das trifft auch hier den Punkt: Ich habe selbst im Prüfungszeitraum mehr angeboten, als nur Toasts, Sandwiches und Snacks, konkret auch eine Reihe frischbelegter Pizzen. Damit erscheint mein Vorbringen beim Erörterungsgespräch in einem völlig anderen Licht: Hätte das Finanzamt seine aktuelle Meinung bereits bei der Vorprüfung 2004 kundgetan, so wäre es mir ein Leichtes gewesen, die Speisenpalette so zu erweitern, dass die Anwendbarkeit der PauschVO problemlos gesichert wäre. Da die Behörde trotz Augenscheins und Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse damals nichts auszusetzen gehabt hat, hat für mich kein Grund bestanden, das Speisenangebot zu erweitern. Darauf ist gleich beim Ermessen noch näher zurückzukommen.

3. An sich sollte die Sache damit aus materiellen Gründen zu unseren Gunsten entschieden sein: Mein Betrieb ist mit Blick auf die PauschVO ein klassischer „Grenzfall“, der aber – wenn auch nur knapp, so doch – im „grünen Bereich“ liegt. Wenn andere Erscheinungsformen mit ähnlich eingeschränktem Speisenangebot unter die VO fallen – von diversen Buffets über Pubs bis hin zu Berghütten – hat Gleiches auch für meinen Betrieb zu gelten. Mehr erwarte ich nicht und mehr ist auch nicht erforderlich, um die Sache doch noch zu einem guten Ende zu bringen.

C.

Prozessuale Aspekte

a)

Ermessen

1. Mit diesem Thema hat sich mein steuerlicher Vertreter vor Jahren literarisch beschäftigt (Kotschnigg, SWK 2006, S 419). Zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen sei auf diesen Fachartikel verwiesen.

2. Demnach kann ich mich auf folgende Detailspekte beschränken:

2.1. Die Ausgangslage ist sehr einfach: Entweder liegt die Prüferin Eva Y. mit ihrer profiskalischen Sichtweise falsch; dann ist die Sache – siehe oben – bereits aus materiellen Gründen zu meinen Gunsten entschieden. Oder sie hat – wider Erwarten – doch Recht; dann

ist die gegenteilige Beurteilung im Zuge der Vor-BP als Verschulden derselben Behörde zu werten, weil in mir durch eine Fehlanwendung des Gesetzes ein falscher Eindruck erweckt worden ist, der mich nunmehr viel Geld kostet. Damit ist die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme unter dem Aspekt der Ermessensübung kritisch zu hinterfragen. Zumal das Ermessen – so der VwGH wörtlich – „auch die rechtlichen Interessen“ des Betroffenen zu berücksichtigen hat (VwGH 27.8.1998, 93/13/0023, VwSlg 7302/F).

2.2. Verstärkt wird dieser Aspekt durch das Missverhältnis der Auswirkungen: Jene Feststellungen, auf die der Eingriff in die Rechtskraft gestützt wird, machen einen Bruchteil der Nachteile aus der (behaupteten) Unanwendbarkeit der PauschVO aus. Schließlich hat die Ermessensentscheidung auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079; 22.4.2009, 2006/15/0257). Bezogen auf diesen Fall: Wenn Gleiches gleich zu behandeln ist und sich die Verhältnisse bei dieser Außenprüfung von jener der Vorprüfung nur unwesentlich unterscheiden, hat auch das Ergebnis dem Rechnung zu tragen. Das ist hier aber eindeutig nicht der Fall. Die Ursache dafür liegt in der seitens des Finanzamtes behaupteten Unanwendbarkeit der PauschVO, nachdem sie bei gleichbleibenden Verhältnissen zuvor noch anstandslos bewilligt worden ist. Noch deutlicher formuliert: Gesamthaft wäre es für mich die bessere Lösung gewesen, hätte die Behörde den nunmehrigen Standpunkt bereits bei der Vorprüfung angewendet; dann hätte ich darauf angemessen reagieren und das Speisenangebot entsprechend erweitern können (und hätte dies aus unmittelbar einsichtigen Gründen auch getan).

2.3. Auch wenn es in der täglichen Praxis zuweilen anders gesehen wird: Das Ermessen lässt die Wiederaufnahmegründe an Bedeutung weit zurück. Diese bleiben wirkungslos, wenn die Maßnahme – wie hier – aus übergeordneten Gründen zu unterbleiben hat: Es ist das gute Recht der Behörde, die eigene Meinung zu ändern. Problematisch wird ein solcher Meinungswechsel indes, wenn es um die Beurteilung desselben Sachverhalts, teilweise durch dieselben Personen geht. Geradezu bedenklich wird ein solcher Meinungsumschwung dann, wenn er nicht pro futuro, sondern mit Rückwirkung vorgenommen wird. Bezogen auf diesen Fall: Es geht hier nicht nur um den Zeitraum 2004 bis 2008, sondern de facto um die gesamte Restlaufzeit der PauschVO, dh um den Zeitraum 2004 bis 2012, weil kaum anzunehmen ist, dass die Behörde aufgrund der (geringfügigen) Erweiterung der Speisekarte für die Jahre 2009 bis 2012 zu einem anderen Ergebnis gelangen wird. Damit wird Fehlerhaftigkeit auf Seiten der Behörde zu 100% auf meinem Rücken ausgetragen. Ein solches Ergebnis ist rechtsstaatlich alles andere als frei von Bedenken. Es sei an den aus dem Römischen Recht stammenden Grundsatz erinnert (*iura novit curia*): Das Amtsorgan hat das anzuwendende Recht zu kennen oder sich dessen Kenntnis zu verschaffen (Fasching, Lehrbuch

Zivilprozessrecht II² Rz 829). Das war hier auf Seiten des Finanzamtes Judenburg Liezen entweder bei der Vorprüfung 2004 oder der hier gegenständlichen Außenprüfung 2008 nicht der Fall. Daher geht diese Fehlerhaftigkeit auf Behördenseite aus unmittelbar einsichtigen Gründen zu Lasten desjenigen, der sie zu vertreten hat. Das ist hier die Amtspartei.

2.4. Beim Ermessen sind alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257). Hätte die Prüferin (und damit das Finanzamt insgesamt) dies – wie es ihre Aufgabe gewesen wäre – getan, wäre die Entscheidung schon damals anders ausgefallen.

b)

Rückwirkungsproblematik steuerlastverschärfende Judikatur

Mit der Forderung nach Rechtssicherheit ist es unvereinbar, Judikatur des Jahres 2012 (konkret: das Erkenntnis des VwGH vom 5.9.2012, 2012/15/0120) auf Sachverhalte zurück bis 2004 anzuwenden, zumal es nicht einmal der Prüferin (und damit dem Finanzamt insgesamt) bei Abschluss der Außenprüfung 2008 bekannt gewesen ist und es von der Verwaltungspraxis klar abweicht (zu dieser Problematik ausführlich Keppert, ÖStZ 1996, 44).“

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007

Pauschalierung

Gemäß § 2 Abs. 2 der 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 (im Folgenden: Gaststättenpauschalierungs-Verordnung) in der ab 2002 geltenden Fassung BGBl. II Nr. 416/2001, liegen Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem eine „Apres Ski Bar“, in der das Speisenangebot auf Nüsse, „Twix“, „Bounty“, Kaugummi, Brezen, Bierbrezen, Landjäger, Würstl, Knoblauchbrot

und Pizzaschnitten beschränkt war, betreffenden Erkenntnis vom 5. September 2012, 2012/15/0120, Nachstehendes zu Recht erkannt:

„Die ua. auf Grund der Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassene Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (in der Stammfassung BGBl. II Nr. 227/1999, und in den im Beschwerdefall maßgeblichen Fassungen BGBl. II Nr. 416/2001 und BGBl. II Nr. 634/2003) ermöglicht – unter bestimmten Voraussetzungen – eine pauschale Ermittlung von Gewinn und Vorsteuern bei kleineren Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes.

§ 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung lautet auszugsweise:

„Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. ...“

Der Wortlaut des § 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung lässt keinen Zweifel, dass die Verordnung solche Betriebe nicht als Gaststätten erfasst, die keine Speisen (zur Konsumation in geschlossenen Räumlichkeiten) anbieten.

Unter in Gaststätten zu konsumierenden „Speisen“ können mit der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte verstanden werden. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (hier etwa Schokoriegel, Nüsse, Brezen, Landjäger oder Kaugummi) zählen keinesfalls zu den Speisen. Ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden kann, wird aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels („Würstel“) bewirkt.

Im angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde – wie *Pircher* (Gastgewerbliche Pauschalierung, SWK 2011, 861) – die Auffassung, aus Funktion und Zweck einer Pauschalierungsregelung, vergleichbare Gestaltungen einer vereinfachten Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen zu unterwerfen, ergebe sich, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nur solche Betriebe als Gaststätten erfasse, die einen relevanten Anteil ihres Umsatzes aus der Verabreichung von Speisen erzielten. Nur solche Betriebe befänden sich in einer vergleichbaren wirtschaftlichen Lage und könnten daher von einer Durchschnittssatzregelung erfasst sein.

Pircher fordert überdies, dass, um von Gaststätten iSd Verordnung sprechen zu können, die für das Gaststättengewerbe „typische Kostenstruktur“, insbesondere im Küchenbereich (Personal und Investitionen, etc.), vorliegt (aaO, 865) und den Gästen ein zumindest

einigermaßen reichhaltiges Angebot an frisch zubereiteten Speisen angeboten wird (SWK 2011, 1042, 1046). Das Unterhalten eines Küchenbetriebes sei kostenintensiv (Aufwendungen für Küchenpersonal und –investitionen, Servicepersonal, Wareneinsatz im Küchenbereich) und der maßgebliche Kostenfaktor für Gaststätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 15. September 2011, A 2011/0003 bis 0006, den Antrag auf Aufhebung der §§ 2 bis 6 der Gastgewerbepauschalierungs-Verordnung durch den Verfassungsgerichtshof gestellt. In diesem Antrag spricht der Verwaltungsgerichtshof die Möglichkeit an, die Verordnung dahingehend zu interpretieren, dass sie nur jene Gastgewerbebetriebe erfasst, welche eine „typische“ Kostenstruktur aufweisen und bei denen die Darreichung von Speisen einen „relevanten“ Anteil des Gesamtumsatzes ausmacht sowie die für Gaststätten im Allgemeinen „erforderliche“ Personalstruktur gegeben ist, zumal es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, bei Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein typisches Berufsbild abzustellen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044). Bei der Gastgewerbepauschalierungs-Verordnung bestünden aber, so der Verwaltungsgerichtshof im genannten Beschluss, im Fall des ganz allgemeinen Abstellens auf die genannten Kriterien gegen die Verordnung Bedenken dahingehend, dass sie nicht jenes Mindestmaß an Bestimmtheit aufweisen würden, das jedes – im Lichte des Rechtsstaatsprinzips anzuwendende – Gesetz von einer Verordnung verlangt.

Im Erkenntnis vom 14. März 2012, V 113/11, teilt der Verfassungsgerichtshof die aufgeworfenen Bedenken. Das Abstellen auf Kriterien, wie insbesondere eine „typische Kostenstruktur“ als solche, hätte zur Folge, dass die Verordnung einen völlig unbestimmten Anwendungsbereich hätte. Der Verfassungsgerichtshof hat mit diesem Erkenntnis Teile der Gastgewerbepauschalierungs-Verordnung aufgehoben, und zwar mit Ablauf des 31. Dezember 2012 (vgl. dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2012/15/0085). Die Gesetzwidrigkeit der Verordnung hat sich für den Verfassungsgerichtshof daraus ergeben, dass die Verordnung einen einheitlichen Gewinndurchschnittssatz auch für der Aufwandstruktur nach nicht miteinander vergleichbare Betriebstypen vorgibt.

Der gegenständliche Beschwerdefall betrifft ausschließlich vor der Aufhebung der Verordnung durch den Verfassungsgerichtshof bzw. vor Ablauf der durch den Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis gesetzten Frist verwirklichte Tatbestände im Sinn des Art. 139 Abs. 6 B-VG. In diesem Rahmen erschließt sich dem Verwaltungsgerichtshof auf der Grundlage der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis V 113/11, wonach die Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 bloß erlaubt, Durchschnittssätze für tendenziell homogene Gruppen von Steuerpflichtigen aufzustellen, und unter

Bedachtnahme darauf, der Verordnung keinen völlig unbestimmten Anwendungsbereich beizumessen, folgende Interpretation des § 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung: Die Verordnung erfasst als Gaststätten keine anderen Betriebe als solche, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest „kleine Speisekarte“) und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen.

Im gegenständlichen Fall lag nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde ein derartiges Speisenangebot nicht vor. Somit ist die belangte Behörde zutreffend zum Ergebnis gelangt, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht gegeben sind.“

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass sich im vorliegenden Fall das Speisenangebot in den Streitjahren ausschließlich auf Toasts und Pizzen, wobei die zugekauften Pizzenböden vom Bw. mit unterschiedlichen Zutaten belegt worden sind, beschränkt hat. Aus den Berufungsausführungen, „die voll ausgestattete Küche ermöglicht prinzipiell das Kochen eines Großteils der in herkömmlichen Gaststätten angebotenen Speisen, wobei das Angebot auf die Nachfrage abgestimmt wurde“ (vgl. Berufungsschriftsatz vom 27. Jänner 2009, Seite 2, letzter Absatz), kann nichts für den Bw. gewonnen werden, da für die steuerliche Beurteilung nicht die Küchenausstattung allein, sondern das tatsächliche Speisenangebot entscheidend ist. Die Beweggründe, die den Bw. dazu veranlasst haben das Speisenangebot auf die beiden eingangs erwähnten Speisengattungen zu beschränken, machen seine Entscheidung zwar betriebswirtschaftlich verständlich, sind aber nicht geeignet den gegenständlichen, vornehmlich auf die Konsumation von Getränken ausgerichteten Barbetrieb als Betrieb einer Gaststätte im Sinne der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung zu qualifizieren.

Aus der in der Eingabe vom 19. November 2012 vertretenen Argumentation, dass es für ihn bei Kenntnis der nunmehr vom Finanzamt bezüglich Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung vertretenen Meinung im Zuge der im Jahr 2004 stattgefundenen, die Jahre 2001 bis 2003 betreffenden Vorprüfung, ein Leichtes gewesen wäre, die Speisenpalette so zu erweitern, dass die Anwendbarkeit der Verordnung problemlos gesichert wäre, kann aus nachstehenden Erwägungen nichts für ihn gewonnen werden:

Abgesehen davon, dass es sich um ein rein hypothetisches Vorbringen handelt, das bei der steuerlichen Beurteilung, die sich am tatsächlichen Geschehen zu orientieren hat, keine Berücksichtigung finden kann, kann wohl nicht ernsthaft und glaubwürdig angenommen werden, dass der Bw. das Speisenangebot nicht an der Nachfrage seiner Gäste, sondern an

den Erfordernissen der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung orientiert hat. Er selbst hat ja im Berufungsschriftsatz ohnehin ausgeführt, dass „das Angebot auf die Nachfrage abgestimmt wurde.“ Ein Speisenangebot ohne Bedachtnahme auf die konkrete Nachfrage wäre wohl betriebswirtschaftlich nicht vertretbar und würde infolge der dadurch bedingten Kosten (Verderb von Lebensmitteln, zusätzliche Personalkosten und unwirtschaftliche Kücheninfrastruktur) wohl unweigerlich das Betriebsergebnis belasten.

Die Zubereitung von Toasts und Pizzen, mögen die zugekauften tiefgekühlten Pizzaböden auch in verschiedenen Varianten mit Gemüse, Schinken, Wurst, Käse und Meeresfrüchten belegt werden, besteht im Wesentlichen im bloßen Erwärmen von einfachen Produkten des Lebensmittelhandels; einerseits wird Toastbrot im Wesentlichen unter Beifügung von Schinken und Käse und andererseits wird der aus Hefeteig bestehende Pizzaboden unter Zugabe von Gemüse, Schinken, Wurst, Käse und Meeresfrüchten kurz überbacken. Damit liegt aber kein Speisenangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden kann, vor. Denn dieses setzt frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen voraus, die man üblicherweise auf einer „kleinen Speisekarte“ vorfindet. Dass ein auf Toasts und Pizzen beschränktes Speisenangebot nach der Verkehrsauffassung keine „kleine Speisekarte“, wie sie üblicherweise von Gaststätten erwartet werden kann, darstellt, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen.

Nach der im Zuge des Erörterungsgesprächs am 14. November 2012 unwidersprochen gebliebenen Aussage der Betriebsprüferin habe die Küche während der Prüfung (Prüfungsbeginn: 3. September 2008 und Schlussbesprechung am 23. Oktober 2008) aus folgender Einrichtung bestanden: „Im Zuge der Betriebsbesichtigung gemeinsam mit dem Teamleiter, Ing. Z., befand sich hinter der Bar in einer Kochnische ein kleiner weißer Ofen, ähnlich einer Mikrowelle, mit dem Tiefkühlgut aufgewärmt wurde. Eine Fritteuse war nicht vorhanden. Im Kühlschrank haben sich vorgefertigte Toasts befunden. Pizzaböden sind tiefgekühlt zugekauft worden.“

Der bevollmächtigte Vertreter hat im Zuge des Erörterungsgesprächs bezüglich der infrastrukturellen Einrichtungen der Küche ein Foto, das den aktuellen Einrichtungsstand der Kochnische zeigt, vorgelegt. Abgesehen davon, dass daraus nichts für den Zeitraum der Streitjahre gewonnen werden kann, erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit den infrastrukturellen Einrichtungen, da das in den Streitjahren unbestritten vorliegende, auf Toasts und Pizzen beschränkte Speisenangebot nicht jenem einer Gaststätte im Sinne der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung entspricht.

Zu den übrigen Ausführungen unter „b) Materielle Aspekte“ in der Eingabe vom 19. November 2012, die im Wesentlichen auf UFS-Entscheidungen und Ausführungen in den

EStR 2000 hinweisen, ist lediglich festzustellen, dass die dort getroffenen Aussagen noch aus der Zeit vor dem eingangs zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes stammen.

Der infolge Aberkennung der pauschalierten Gewinnermittlung erforderlichen Ermittlung der Gewinne (2004: € 30.728,48; 2005: € 57.689,40; 2006: € 38.152,44 und 2007: € 21.569,63), die unter Zugrundelegung der vom Bw. zur Verfügung gestellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vorgenommen wurde, begegnet dieser in der Berufung damit, dass nach seinen Erfahrungswerten die Gewinne vergleichbarer Betriebe bei ca. 20% der Nettoumsätze liegen würden, sodass sich daraus folgende geschätzte Gewinne ergeben würden:

2004: € 30.000,00; 2005: € 32.000,00; 2006: € 27.000,00 und 2007: € 24.000,00. Diese seien in den Jahren 2005 bis 2007 noch um die zu Unrecht als Bareinnahmen erfassten Werte für den Eigenverbrauch, Personalverpflegung und Gratisbewirtung zu adaptieren.

Diesem Berufungsbegehren konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Abgesehen davon, dass der Bw. bezüglich der „Erfahrungswerte“ und der „Vergleichsbetriebe“ nähere Angaben schuldig bleibt, erweist sich die von ihm vorgenommene Schätzung, die im Übrigen im Jahr 2007 sogar zu einem höheren Gewinn führt, angesichts der Tatsache, dass die Besteuerungsgrundlagen ohnedies aus den im Betrieb vorhandenen Aufzeichnungen und Unterlagen ermittelt werden konnten, als entbehrlich. Dem ohne entsprechende Aufzeichnungen unter täglicher Aufgliederung der pauschalen Beträge vertretenen Begehren auf Korrektur der Bareinnahmen aus dem Titel des Eigenverbrauches, der Personalverpflegung und der Gratisbewirtung konnte mangels entsprechender Beweismittel nicht entsprochen werden.

Schätzung

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 des mit 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen BetrBG 2006, BGBl. I Nr. 99/2006, sollen Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten.

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Nach Abs. 3 der genannten Bestimmung ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen.

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind keine abstrakten, der willkürlichen Ermittlung überlassene Zahlen; sie bedürfen implizit der Aufzeichnung, soll nicht die Abgabenbehörde wegen der Unmöglichkeit, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln oder zu berechnen, von vornherein zur Schätzung verpflichtet sein. Welche Aufzeichnungen zu führen sind, bestimmt § 126 BAO, wie diese zu führen sind, § 131 leg. cit. (vgl. VwGH 13.6.1989, 86/14/0037).

Die Bestimmung des § 126 Abs. 2 BAO hat auch in den Fällen einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG 1988 insoweit Bedeutung, als auf Grund der jeweiligen Durchschnittssatzverordnung tatsächliche Betriebseinnahmen oder –ausgaben steuerlich von Bedeutung sind (vgl. Ellinger, Neuregelungen betreffend die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die Erteilung von Belegen in ÖStZ 1990, 266).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 20.12.1994, 93/14/0173) ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Aufzeichnungsmängel

a) Es ist unbestritten, dass der Bw. in allen Streitjahren hinsichtlich der mit einem Getränkestand ua. beim Stadtfest und beim Nachtslalom erzielten Erlöse keine Aufzeichnungen geführt, sondern diese im Nachhinein durch Hochrechnung des Einkaufes ermittelt hat (vgl. Tz 2 des Berichtes vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Die diesbezüglich im Berufungsschriftsatz vom 27. Jänner 2009 vertretene Argumentation, es handle sich um einen typischen Fall der im § 2 der Barbewegungsverordnung geregelten Sonderbestimmungen für Verkäufe im Freien („kalte Hände“), die sogar unabhängig von der hier ohnehin nicht überschrittenen Umsatzgrenze von € 150.000,00 gelten würden, erweist sich aus folgenden Erwägungen als nicht zielführend:

Abgesehen davon, dass die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen (Barbewegungs-VO), BGBl. II Nr. 441/2006, erst mit 1. Jänner 2007 in Kraft getreten ist und demnach für die Streitjahre 2004 bis 2006 keine Rechtsgrundlage darstellt, wird in der zitierten Bestimmung lediglich ein umsatzunabhängiger Anwendungsbereich normiert, während die Vorgangsweise der vereinfachten Losungsermittlung eines Tages im § 3 durch Rückrechnung aus dem ausgezählten End- und Anfangsbestand normiert ist. Die Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung muss nachvollziehbar sein (Kassabericht) und hat spätestens zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages zu erfolgen.

Da demnach der Bw., wie bereits bei der Vorprüfung beanstandet (vgl. Tz 1, Punkt 3. des Berichtes vom 14. Dezember 2004 über das Ergebnis der Außenprüfung), weder der Aufzeichnungsverpflichtung der Betriebseinnahmen nach § 126 Abs. 2 BAO nachgekommen ist, noch bezüglich des Streitjahres 2007 der vereinfachten Losungsermittlung nach § 3 der Barbewegungs-VO entsprochen hat, hat er in allen Streitjahren einen schweren formellen Aufzeichnungsmangel zu vertreten.

b) Obwohl Fassbier den Hauptumsatzträger darstellt und im Jänner 2007 noch ein diesbezüglicher Umsatz in Höhe von € 2.728,00 boniert worden ist, ist für den Zeitraum von 1. Februar bis 26. April 2007, in der Hauptumsatzzeit der Region, nach den Daten der Schankanlage kein einziger Fassbierumsatz boniert worden (vgl. Tz 2 des Berichtes vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Die diesbezüglichen Berufungsausführungen begnügen sich mit dem Hinweis, dass der durch einen Kassendefekt verursachte fehlende Kassenerlös nachweislich nacherfasst worden sei.

Abgesehen davon, dass die Ermittlung des für einen Zeitraum von nahezu drei Monaten nachgebuchten Betrages in Höhe von € 3.750,00 netto vom Bw. nicht dargestellt wird und damit jedenfalls gegen die tägliche Aufzeichnungsverpflichtung verstoßen wurde, ist es für die Schätzungsberechtigung ohne Belang, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 184, Tz 6 und die dort zitierte Judikatur).

c) Bezüglich der im Jänner und Februar 2005 aus dem Vergleich der eingebuchten Beträge mit den anlässlich der Außenprüfung übergebenen Daten der Schankanlage festgestellten Erlösfehlbeträge in Höhe von rd. € 13.000,00 erschöpfen sich die Berufungsausführungen in der Behauptung, dass die Daten der Buchhaltung mit den ausgegebenen Daten, die der bevollmächtigten Vertreterin vorliegen würden, übereinstimmten. „Weder der bevollmächtigten Vertreterin noch dem Bw. ist erklärbar, warum das prüfende Organ von Herrn M. einen anderen Datenbestand übermittelt bekam.“

Die von Herrn M., dem Systembetreuer der Schankanlage, in der Beantwortung des Fragebogens zur Betriebsprüfung dazu abgegebene Stellungnahme, bei der Extrahierung der Daten für Jänner und Februar seien auf seinem PC noch Dateien offen gewesen und es sei leider zu einer Vermischung der Daten gekommen, vermag in dieser allgemeinen Form ohne konkrete Bezugnahme auf die von der Betriebsprüferin ziffernmäßig festgestellten Differenzen diese Feststellung nicht zu entkräften.

Da auf Grund der vorhin aufgezeigten schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel die in § 184 Abs. 3 BAO normierte Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen jedenfalls gegeben ist, erweist sich die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10% der erklärten Umsätze in allen Streitjahren als rechtmäßig.

Mangels eines substantiierten Vorbringens in der Berufung – „Die Mängel der Tz 2 des Prüfungsberichtes, die zu einer Schätzung gemäß Tz 3 des Prüfungsberichtes führten, sind nach meiner Ansicht in dieser Höhe nicht gerechtfertigt“ – zur Höhe der griffweise zugeschätzten Sicherheitszuschläge – die Höhe orientiert sich an den festgestellten Erlösdifferenzen der Monate Jänner und Februar 2005, die rd. 8% des Jahresumsatzes betragen – vermag der Unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Fall angesichts der festgestellten Aufzeichnungsmängel keine Unsachlichkeit zu erkennen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass bereits im Rahmen der die Jahre 2001 bis

2003 umfassenden Vorprüfung schwerwiegende Aufzeichnungsmängel, die zu entsprechenden Umsatzzuschätzungen (Zuschätzung von Kalkulationsdifferenzen und Sicherheitszuschlägen) geführt haben, festgestellt wurden (vgl. Bericht vom 14. Dezember 2004 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1 bis 3). Im Übrigen ist festzustellen, dass sich eine griffweise Schätzung einer detaillierten Begründung entzieht (vgl. VwGH 18.2.1999, 96/15/0050 und VwGH 9.12.1992, 91/13/0094).

2) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

„Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens führt stets zur gänzlichen Beseitigung des früheren Bescheides, der das nunmehr wiederaufgenommene Verfahren zum Abschluss gebracht hat. Dies hat zur Folge, dass dann, wenn aufgrund irgendeiner neu hervorgekommenen Tatsache die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, im wiederaufgenommenen Verfahren auch eine Änderung der übrigen Bescheidgrundlagen und Bescheidelemente erfolgen kann, hinsichtlich derer das Vorliegen von neuen Tatsachen und Beweismitteln nicht gegeben ist (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994, 90/14/0044).

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich – wie schon erwähnt – um eine Ermessensentscheidung. Die Rechtmäßigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete

Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Oktober 1985, 85/14/0071 und vom 25. März 1992, 90/13/0238). Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensmaßnahme muss – so gesehen – nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (vgl. zum Ganzen mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nochmals das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994).

Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmsgründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen. Allerdings muss ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, nicht schon der Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand lediglich im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinander zu setzen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 93/13/0023, VwSlg.Nr. 7.302 F/1998)“ [VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Auf Grund der Ausführungen unter Punkt 1) handelt es sich bei den vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund qualifizierten Aufzeichnungsmängel (vgl. Hinweis auf die Tz 2 und 3 im Zusammenhang mit der Rechtfertigung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 im Bericht vom 5. November 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung unter dem Punkt „Prüfungsabschluss – Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO“) um neu hervorgekommene Tatsachen und damit um taugliche Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO.

Die Qualifikation der festgestellten Aufzeichnungsmängel als taugliche Wiederaufnahmsgründe wird vom bevollmächtigten Vertreter in seiner Eingabe vom 19. November 2012 auch nicht in Abrede gestellt. Er wendet sich darin vielmehr gegen die Ermessensübung im Hinblick auf das seines Erachtens vorliegende Missverhältnis der Auswirkungen indem er ausführt, dass „jene Feststellungen, auf die der Eingriff in die Rechtskraft gestützt wird, einen Bruchteil der Nachteile aus der (behaupteten) Unanwendbarkeit der PauschVO ausmachen.“ Schließlich habe die Ermessensentscheidung auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht.

Die Bedachtnahme auf die tatsächlichen steuerlichen Auswirkungen des in allen Streitjahren auf Grund der als Wiederaufnahmsgründe qualifizierten Aufzeichnungsmängel hinzugerechneten Sicherheitszuschlages beweist, dass keinesfalls von einer Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen ausgegangen werden kann. Denn die ausschließlich auf die verhängten Sicherheitszuschläge (2004: € 14.500,00; 2005: € 16.000,00 und 2006: € 13.000,00) – unter Außerachtlassung der infolge Aberkennung der Pauschalierung erfolgten Gewinnzurechnungen in Höhe von € 18.887,09 (2004); € 43.511,48 (2005) und € 27.038,21 (2006) – entfallenden Einkommensteuernachforderungen betragen € 3.312,10 (2004); € 5.622,96 (2005) und € 1.649,17 (2006), was nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinesfalls als geringfügig zu bezeichnen ist (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257). Diese Beurteilung gilt auch für die Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von € 2.784,00 (2004); € 3.072,00 (2005) und € 2.509,00 (2006).

An dieser Beurteilung würde sich auch bei den nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen anzustellenden Verhältnismäßigkeitsüberlegungen der steuerlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmsgrundes zur steuerlichen Gesamtauswirkung (vgl. nochmals VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257) nichts ändern. Denn die vorhin angeführten, ausschließlich auf die Sicherheitszuschläge zurückzuführenden Einkommensteuernachforderungen betragen 28,44% (2004), 21,48% (2005) und 12,01% (2006) der jeweiligen, auch unter Einbeziehung der auf die anders geartete rechtliche Würdigung der Anwendungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung resultierenden Einkommensteuernachforderung (Gesamtauswirkung der Wiederaufnahme), was nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinesfalls als Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes und der Gesamtauswirkung der Wiederaufnahme zu qualifizieren ist.

An dieser Würdigung der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren vermögen auch die unter Bezugnahme auf den aus dem Römischen Recht stammenden Rechtsgrundsatz „iura novit curia“ gemachten Ausführungen, wonach die Fehlerhaftigkeit der Beurteilung der Anwendungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung im Zuge der im Jahr 2004 stattgefundenen Vorprüfung oder im Zuge der im Jahr 2008 stattgefundenen laufenden Außenprüfung der Abgabenbehörde anzulasten sei, nichts zu ändern.

Da im gegenständlichen Verfahren die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten, schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel als Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO qualifiziert worden sind und diese auf Grund der obigen Ausführungen auch unter dem Blickwinkel der Rechtmäßigkeit der Ermessensübung die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide zu stützen vermögen, erweist sich die im Gegensatz zur Vorprüfung anders geartete rechtliche Würdigung der Anwendungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung und die damit verbundene Gewinnerhöhung im Rahmen der neuen Sachbescheide als rechtmäßig. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde auch aus dem Blickwinkel von Treu und Glauben nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 9 und die dort zitierte Judikatur).

Die vom bevollmächtigten Vertreter relevierte Rückwirkungsproblematik steuerlastverschärfender Judikatur durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. September 2012, 2012/15/0120, wonach die Anwendung auf Sachverhalte zurück bis 2004 mit der Forderung nach Rechtssicherheit unvereinbar sei, übersieht den Umstand, dass die in diesem Zusammenhang relevanten Bestimmungen des § 307 Abs. 2 BAO durch BGBl. I Nr. 97/2002 ab 26. Juni 2002 und § 117 BAO durch BGBl. I Nr. 2/2005 ab 14. Jänner 2005 nicht mehr dem Rechtsbestand angehören.

3) Aufhebung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO, in der ab 20. Dezember 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Inhalt eines Bescheides ist 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) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 299, Tz 10).

Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 299, Tz 14).

Da, wie vom Finanzamt in den angefochtenen Aufhebungsbescheiden unter Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht vom 5. November 2008 zutreffend festgestellt, es sich um keine geringfügige Rechtswidrigkeit handelt, erweisen sich diese als rechtmäßig. Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen ließen, werden weder vom Bw. behauptet noch sind solche aus der Aktenlage erkennbar.

Bezüglich der Berufungsausführungen, dass sich die Berufung „gegen den Aufhebungsbescheid 2007 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer richtet, da kein Aufhebungsgrund gegeben ist“, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die obigen Ausführungen unter Punkt 1) verwiesen.

4) Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 und Folgejahre

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Da die Berufung gegen den für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgeblichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 als unbegründet abgewiesen wurde, ergibt sich auch hinsichtlich der Festsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2009 und Folgejahre keine Änderung.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. November 2012