



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch ECA Haingartner und Pfnadschek Steuerberatung GmbH, 8700 Leoben, Waasenplatz 1, vom 16. Mai 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 19. April 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) eröffnete im Jahr 2002 ein Lokal, das er als Cocktail-Bar führte. Im Jahr 2008 wurde die Betriebsart des Lokals auf Antrag des Bw. (rückwirkend) zum 1. Juni 2002 von der Gewerbebehörde auf „Pub“ geändert. Den Gewinn ermittelte der Bw. nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, in der jeweils geltenden Fassung.

Bereits anlässlich einer für die Jahre 2004 bis 2006 vorgenommenen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Gewinn im Lokal des Bw. nicht nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, zu ermitteln sei, weil man unter einer Gaststätte nach der allgemeinen Verkehrsauffassung einen Dienstleistungsbetrieb verstehe, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen mit Speisen und Getränken bestehe. Im Lokal des Bw. würden als Speisen jedoch nur Toasts angeboten, aus deren Verkauf lediglich Umsätze zwischen 1,77% und 2,73% des Gesamtumsatzes erzielt worden seien. Die

Öffnungszeiten des Lokals des Bw. (an Wochentagen in der Zeit von 19:00 Uhr bis 2:00 Uhr früh und am Wochenende in der Zeit von 19:00 Uhr bis 5:00 Uhr früh) sprächen für das Vorliegen eines Barbetriebs. Auf Bars sei die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, nicht anwendbar.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 erhobenen Berufung führte der Bw. aus, er habe alle für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung erforderlichen Voraussetzungen erfüllt. Für seinen Betrieb habe keine Buchführungspflicht bestanden und er habe auch nicht freiwillig Bücher geführt. Die Umsätze des Vorjahres seien unter der Umsatzgrenze von 255.000 Euro gelegen. Der Betrieb werde in einer geschlossenen Räumlichkeit geführt, wobei Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten würden. Das Angebot an Getränken sei zwar um vieles größer als das Angebot an Speisen (es würden lediglich verschiedene Toastvarianten angeboten), ein bestimmter Anteil von Speiseumsätzen am Gesamtumsatz sei für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung aber nicht Voraussetzung. Die Öffnungszeiten des Lokals seien ebenfalls unbeachtlich. Sein Lokal werde in der Betriebsart „Pub“ geführt. Ein Pub sei ein Betrieb, der die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, anwenden könne.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Dagegen brachte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte den Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012, [2012/15/0120](#), auf, bekanntzugeben, ob im Lokal des Bw. ein Küchenbereich vorhanden sei und mit welcher Kücheneinrichtung bzw. mit welchen Küchengeräten dieser ausgestattet sei. Außerdem wurde der Bw. aufgefordert, bekanntzugeben, ob er in seinem Lokal eine Speisekarte habe.

In der Vorhaltsbeantwortung gab der Bw. bekannt, dass das Lokal vor der Übernahme durch ihn als italienisches Lokal geführt worden sei. Er habe die Ausstattung von seinem Vorgänger übernommen. Die Getränke würden an der Theke eingeschenkt und der Küchenbereich befinde sich in einem eigenen Raum. Die Ausstattung der Küche bestehe – wie aus einem beigelegten Foto zu ersehen sei – aus zwei „Gastronomie-Kontaktgrillern“ mit einer Grillfläche von jeweils 340 mm mal 230 mm, einer Arbeitsplatte mit unterbautem vierfächrigem Edelstahl-Kühlpult zur Lagerung von Lebensmitteln, Schneidbrettern, Messern und einer Stahlbürste zur Reinigung. Die Speisen, bei denen es sich nicht um Fertigprodukte oder um

aufgewärmte Tiefkühlkost handle, würden frisch zubereitet. Die vorgelegte Speisekarte enthielt folgende Gerichte:

- Toast „Classic“ (Toastschinken, Gouda Käse)
- Toast „Würzig“ (Toastschinken, Gouda Käse, Schwarzer Pfeffer, Salz)
- Toast „Scharf“ (Toastschinken, Gouda Käse, Tabasco)
- Toast „Spezial“ (Toastschinken, Gouda Käse, Worcestershiresauce)
- Toast „Hawaii“ (Toastschinken, Gouda Käse, Ananasstücke)
- El Martino´s Toastecken „Classic“ (4 Stück Weißbrotecken mit Toastschinken belegt und mit Gouda Käse überbacken)
- El Martino´s Toastecken „Würzig“ (4 Stück Weißbrotecken mit Toastschinken belegt und mit Gouda Käse überbacken, Schwarzer Pfeffer, Salz)
- El Martino´s Toastecken „Scharf“ (4 Stück Weißbrotecken mit Toastschinken belegt und mit Gouda Käse überbacken, Tabasco)
- Käsetoast „Classic“ (Gouda Käse)
- Käsetoast „Würzig“ (Gouda Käse, Schwarzer Pfeffer, Salz)
- Käsetoast „Scharf“ (Gouda Käse, Tabasco)
- Käsetoast „Spezial“ (Gouda Käse, Worcestershiresauce)
- Käsetoast „Hawaii“ (Gouda Käse, Ananasstücke)
- El Martino´s Käseecken „Classic“ (4 Stück Weißbrotecken mit Gouda Käse überbacken)
- El Martino´s Käseecken „Würzig“ (4 Stück Weißbrotecken mit Gouda Käse überbacken, Schwarzer Pfeffer, Salz)
- El Martino´s Käseecken „Scharf“ (4 Stück Weißbrotecken mit Gouda Käse überbacken, Tabasco).

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS 5.3.2013, RV/0388-G/08) wies die Berufung unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012, [2012/15/0120](#), als unbegründet ab. Der Unabhängige Finanzsenat führte aus, aus der Beschreibung des Bw. und aus dem vorgelegten Foto sei erkennbar, dass die Küchenausstattung lediglich aus einer Arbeitsplatte, auf der sich zwei Grillplatten befänden, sowie einem darunter eingebauten Kühlpult mit vier Fächern (zur Lagerung von Lebensmitteln) bestanden habe. Eine andere Kochstelle (Herd, Backrohr), Geschirrspüler oder weitere Küchengeräte seien nicht vorhanden. Ob bei dieser Ausstattung von einer Küche im Sinn des oa. Erkenntnisses auszugehen sei, sei zu bezweifeln. Für die Zubereitung der im Lokal angebotenen Speisen sei die Ausstattung aber zweifellos ausreichend. Das Speiseangebot umfasse nach der vorgelegten Speisekarte zwar 16 „Toastvariationen“. Bei näherer Betrachtung sei jedoch ersichtlich, „dass – abgesehen von der Variante mit (frischen?) Ananasstücken – im Grunde nur zwei Varianten, und zwar Schinken-Käse-Toast und Käse-Toast (ohne Schinken), angeboten wurden“. Bei Toasts, die einmal nur mit Ketchup und Mayonnaise, das andere Mal zusätzlich mit Salz und Pfeffer bzw. mit Tabascosauce oder mit Worcestershiresauce angeboten würden, könne noch nicht von verschiedenen „Toastvariationen“ gesprochen werden. Das gleiche gelte, wenn Toastbrote einmal im Ganzen und das andere Mal schräg durchgeschnitten serviert würden. Die so geschaffenen 16 „Toastvariationen“ stellten noch keine „kleine Speisekarte“ im Sinn des oa. Erkenntnisses dar. Es handle sich dabei auch nicht um ein Speiseangebot, wie es von einer Gaststätte im Sinn der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung erwartet werden könne. Daran

ändere auch die Tatsache nichts, dass die Toasts im Küchenbereich des Lokals frisch zubereitet würden. Die Bezeichnung des Lokals sei für die Frage des Vorliegens einer Gaststätte im Sinn der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht relevant, weshalb dahingestellt bleiben könne, ob es sich beim Lokal des Bw. um ein „Pub“ oder um eine „Bar“ handle.

Gegen diese Entscheidung erhob der Bw. zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 6.6.2013, B 409/2013, ablehnte und sie gemäß [Art. 144 Abs. 3 B-VG](#) dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde mit Erkenntnis VwGH vom 25.7.2013, [2013/15/0208](#), als unbegründet ab und führte aus, wie bereits mit Erkenntnis VwGH vom 5.9.2012, [2012/15/0120](#), ausgesprochen worden sei, erfasse die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung 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. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel zählen nicht zu den Speisen und ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden könne, werde nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels bewirkt. Zum gegenständlichen Fall führte der Verwaltungsgerichtshof aus, die belangte Behörde habe festgestellt, dass das Speiseangebot im Lokal des Bw. nach der vorgelegten Speisekarte 16 „Toastvarianten“ umfasse, bei näherer Betrachtung der Speisekarte jedoch ersichtlich sei, „dass – abgesehen von der Variante mit (frischen?) Ananasstücken – im Grunde nur zwei Varianten, und zwar Schinken-Käse-Toast und Käse-Toast (ohne Schinken), angeboten wurden“. Letzteres werde in der Beschwerde, die den Standpunkt vertrete, dass es jedem Unternehmer freistehen müsse, welche Speisen er seinen Kunden anbiete, nicht in Abrede gestellt. Die belangte Behörde sei damit zutreffend zum Ergebnis gelangt, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht vorliegen, weil ein Betrieb, der seinen Gästen lediglich Toasts anbiete, die wahlweise mit Schinken und/oder Käse sowie verschiedenen Gewürzen belegt würden, über keine Speisekarte im Sinn des Erkenntnisses VwGH 5.9.2012, [2012/15/0120](#), verfüge. Dazu komme, dass im Lokal des Bw. auch keine Küche vorhanden sei, die den im genannten Erkenntnis aufgestellten Kriterien genüge. Von einer solchen könne bei Vorhandensein lediglich einer Arbeitsplatte, auf der sich zwei Grillplatten befänden, sowie einem darunter eingebauten Kühlpult mit vier Fächern keine Rede sein.

Anlässlich einer weiteren für die Jahre 2007 bis 2011 vorgenommenen Außenprüfung stellte der Prüfer unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.3.2013, RV/0388-G/08, fest, dass es sich beim Lokal des Bw. nicht um eine Gaststätte im Sinn des [§ 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, in der jeweils geltenden Fassung, handle und somit von der Möglichkeit der Gewinnermittlung durch Pauschalierung nicht Gebrauch gemacht werden könne. Da sich die Verhältnisse in den Jahren 2007 bis 2011 nicht verändert haben, seien die Gewinne durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

Die vom Prüfer ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 89.636,43 Euro für das Jahr 2007, 67.021,78 Euro für das Jahr 2008 sowie 30.209,48 Euro für das Jahr 2009. Die vom Bw. unter Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ermittelten Einkünfte betrugen hingegen lediglich 14.696,20 Euro für das Jahr 2007, 14.345,20 Euro für das Jahr 2008 sowie 11.596,80 Euro für das Jahr 2009.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2011.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007, 2008 und 2009 erhobenen Berufung führte der Bw. (wie bereits in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006) aus, er habe im Streitjahr alle Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung erfüllt. Für seinen Betrieb habe keine Buchführungspflicht bestanden und er habe auch nicht freiwillig Bücher geführt. Die Umsätze der Vorjahre seien immer unter der Umsatzgrenze von 255.000 Euro gelegen. Der Betrieb werde in einer geschlossenen Räumlichkeit geführt, wobei Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten würden. Sitzplätze im Freien seien nicht vorhanden. Eine Gaststätte sei ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) bestehe. Die Gewerbeanmeldung des Bw. sei auf das Gastgewerbe mit der Betriebsart „Pub“ ausgestellt. Ein Pub werde als Betrieb definiert, der die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung anwenden könne. In einem Pub würden Speisen und Getränke angeboten und es könne eine Musikanlage vorhanden sein. Ein Pub habe aber keine Diskothekenmusikanlage und keine Tanzfläche. Das treffe auch auf das Lokal des Bw. zu. Der Definition eines Pubs entsprechend sei das Lokal des Bw. vorwiegend mit Holz eingerichtet und habe einige Sitzgelegenheiten. Am Abend seien vor allem vor der Theke viele Menschen zu treffen. Der Bw. gebe auch Speisen an seine Kunden ab. Der Anteil der Speiseumsätze habe in den Jahren 2007 bis 2011 jeweils zwischen 4,24% und 5,96% der Gesamtumsätze betragen. Damit erfülle der Bw. auch die Voraussetzung der Abgabe von Speisen, da in der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung kein erforderlicher Umfang des Verkaufs von Speisen

angeführt sei. Das Lokal sei vor der Übernahme durch den Bw. als italienisches Restaurant geführt worden. Die Ausstattung habe der Bw. in vollem Umfang von seinem Vorgänger übernommen. Die Getränke würden an der Theke eingeschenkt. Der Küchenbetrieb befände sich in einem eigenen Raum. Die angebotenen Toasts würden stets frisch zubereitet. Es handle sich weder um Fertigprodukte noch um aufgewärmte Tiefkühlkost. In der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung würden bestimmte Betriebe, wie zB Würstelstände, Maronibratereien und ähnliche von der Anwendung der Verordnung ausgeschlossen. In dieser Aufzählung befände sich jedoch kein Betrieb, der jenem des Bw. ähnlich sei. Da der Bw. ein Pub führe, das als Betrieb des Gaststättengewerbes gelte, könne er die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung anwenden.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der der gegenständlichen Entscheidung zugrunde zu legende Sachverhalt ist unbestritten und unterscheidet sich in den wesentlichen Punkten nicht von jenem, der der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.3.2013, RV/0388-G/08, betreffend Einkommensteuer 2006 desselben Bw. zugrunde lag. Der Bw. führte auch in den Streitjahren das als „Pub“ bezeichnete Lokal, in dem überwiegend Getränke ausgeschenkt wurden. Der mit dem Verkauf von Speisen erzielte Umsatz betrug in den Jahren 2007 bis 2011 jeweils zwischen 4,24% und 5,96% des Gesamtumsatzes, wobei es sich bei den angebotenen Speisen weiterhin ausschließlich um die im Lokal des Bw. zubereiteten Toasts handelte. Die Küchenausstattung des Lokals, die der Bw. von seinem Vorgänger übernommen hatte, bestand – ebenfalls unverändert - aus zwei Grillplatten, einer Arbeitsplatte mit unterbautem Edelstahl-Kühlpult zur Lagerung von Lebensmitteln sowie aus diversen Schneidbrettern und Messern.

Gemäß [§ 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999 (in der für das Jahr 2007 geltenden Fassung), liegen Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn dieser Verordnung nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Gemäß [§ 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999 (in der Fassung BGBl. II Nr. 149/2007, somit in der für die Jahre 2008 und 2009 geltenden Fassung), liegen Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn dieser Verordnung nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei Gaststätten, die ganzjährig innerhalb geschlossener Räume betrieben werden, unterbleibt diese Überwiegensprüfung. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Mit Erkenntnis VwGH vom 5.9.2012, [2012/15/0120](#), sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung als Gaststätten keine anderen Betriebe als solche erfasse, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest „kleine Speisekarte“) und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel zählen nicht zu den Speisen und ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden könne, werde nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels bewirkt.

Mit Erkenntnis VwGH vom 25.7.2013, [2013/15/0208](#), sprach der Verwaltungsgerichtshof betreffend das vom Bw. betriebene Lokal aus, dass im Jahr 2006 die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht vorgelegen seien, weil ein Betrieb, der seinen Gästen lediglich Toasts anbiete, die wahlweise mit Schinken und/oder Käse sowie verschiedenen Gewürzen belegt würden, über keine Speisekarte im Sinn des Erkenntnisses VwGH 5.9.2012, [2012/15/0120](#), verfüge. Hinzu komme, dass im Lokal des Bw. auch keine Küche vorhanden sei, die den im genannten Erkenntnis aufgestellten Kriterien genüge. Von einer solchen könne bei Vorhandensein lediglich einer Arbeitsplatte, auf der sich zwei Grillplatten befänden, sowie einem darunter eingebauten Kühlpult mit vier Fächern keine Rede sein.

Da in den Jahren 2007, 2008 und 2009 weder an der Ausstattung der Küche im Lokal des Bw. noch an der Art und dem Umfang der im Lokal des Bw. angebotenen Speisen eine wesentliche Änderung gegenüber dem Jahr 2006 eintrat, kann der Gewinn im Lokal des Bw. auch in den Jahren 2007, 2008 und 2009 nicht nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, in der jeweils geltenden Fassung, ermittelt werden. Der Gewinn war vielmehr – wie vom Prüfer festgestellt wurde – durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

Weitere Einwendungen gegen die vom Prüfer ermittelten Gewinne wurden im Berufungsverfahren nicht erhoben. Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. Dezember 2013