



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Ort1, Str, vertreten durch M KG, Steuerberatungsgesellschaft in Ort2, Str2, vom 22. Dezember 2008 sowie 29. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes S, dieses vertreten durch HR Dr. AK, vom 18. November 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 sowie vom 29. September 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitzeiträumen neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Versicherungsvertreter auch gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Kaffeehauses („Cafe X“).

Im Zuge einer die Zeiträume 2004 bis 2006 betreffenden Außenprüfung stellte der Betriebsprüfer in Tz. 2 seines BP-Berichtes vom 17.11.2008 Nachstehendes fest:

„Tz. 2 Anwendung Gaststättenpauschalierungs-VO

Im Prüfungszeitraum erfolgte die Gewinnermittlung i.S. der Pauschalierungsverordnung für das Gaststättengewerbe. Diese Pauschalierung kommt für Betriebe u.a. des Gaststättengewerbes in Betracht, wobei die Zuordnung grundsätzlich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung erfolgt.

Maßgeblich ist das Abgeben von Speisen und Getränken als wesentlicher Leistungsinhalt. Betriebe, die zwar bewirten, bei denen allerdings kein maßgebendes Speisenangebot besteht, sind von der Gaststättenpauschalierung ausgenommen.

Nach Ansicht der Ap. kann im vorliegenden Fall die cit. PauschalierungsVO nicht angewendet werden, da einerseits kein nennenswertes Speisenangebot vorhanden ist und andererseits auch nicht von einem Kaffeehaus (Cafe) gesprochen werden kann.

Begründung:

- 1) das Speisenangebot beinhaltet ausschließlich Tiefkühlpizzen
- 2) die erzielten Einnahmen aus den Speisenerlösen betragen deutlich < als 10 % der erzielten Gesamterlöse
- 3) die erzielten Erlöse aus der Verabreichung von Kaffee und Tee betragen jeweils < als 7 % Gesamterlöse
- 4) es werden keine Mehlspeisen oder ähnliches (typisches Angebot eines Kaffeehauses) angeboten.

Die Ap. ermittelt die steuerlichen Betriebsergebnisse im Prüfungszeitraum daher gemäß den Ausführungen des § 4 Abs. 3 EStG.

Nähere Details dazu ergeben sich aus der Beilage 2 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Gaststätte

Zeitraum	2004	2005	2006
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	10.900,00	10.900,00	10.900,00
Nach Bp	19.977,86	17.748,10	16.265,16
Differenz	9.077,86	6.848,10	5.365,16

Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2006 und erließ neue Sachbescheide, welche den im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellungen Rechnung trugen.

Mit Eingabe vom 22.12.2008 berief der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 mit der Begründung, dass er ein kleines Landcafe, welches er von seinen Eltern übernommen habe, betreibe. Dieses Cafe sei ganzjährig täglich von ca. 9.00 Uhr bis spätestens 22.00 Uhr geöffnet und beschäftige eine Dienstnehmerin (Gattin des Bw.). Er biete in seinem Kaffeehaus neben den üblichen Getränken auch kleine Speisen an. Im Lichte der Regelung der Rz 4294 der Einkommensteuerrichtlinien, wonach auch ein „Pub oder Beisl“ (Getränke- und Speisenangebot, letzteres zum Teil geringfügiger) einen Betrieb des Gaststättengewerbes darstellen würden, fiel sein Kaffeehaus eindeutig in den Regelungsbereich des § 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungs-VO. Die von der Betriebsprüfung relevierte Interpretation, wonach das Bestehen eines maßgeblichen Speisenangebotes für die Anwendung der Pauschalierungs-VO erforderlich sei, würde weder aus der Verordnung selbst, noch aus den einschlägigen Bestimmungen der Einkommensteuerrichtlinien zu entnehmen sein.

Das von ihm betriebene Kaffeehaus sei ein typisches Cafe, wie es in ländlichen Bereichen oft angetroffen werde. Ein solches biete neben den üblichen Kaffee-, Tee- und Kakaotränken,

auch alkoholische und nicht alkoholische Getränke an. Die erzielten Umsätze würden im Wesentlichen am Tag und nicht so sehr am Abend erzielt. Sein Kaffeehaus sei sonach in keiner Weise mit einer Bar zu vergleichen, welche gemäß der Verkehrsauffassung nur am Abend geöffnet sei, ein überwiegendes Spirituosenangebot, eine entsprechende Musikanlage und unter Umständen auch eine Tanzfläche, etc., aufweise.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.1.2009 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde aus, der Umstand, dass an Speisen ausschließlich Tiefkühlpizzen angeboten worden seien, aus deren Verkauf in den Streitjahren deutlich weniger als 10 % der Gesamterlöse erzielt worden sei, sei letztlich ausschlaggebend für die Versagung der Gaststättenpauschalierungs-VO. Gemäß § 2 Abs. 2 dieser Verordnung (Rechtslage bis 2007) würden Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der besagten VO nur dann vorliegen, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten und die Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt würden. Nach der Verwaltungspraxis habe die Zuordnung von Unternehmen zum Gaststättengewerbe nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu erfolgen. Eine Gaststätte sei danach ein Dienstleistungsbetrieb, dessen wesentlicher Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) bestehe. Betriebe, welche über kein maßgebendes Speisenangebot verfügen würden, seien daher nicht von der Gaststättenpauschalierung erfasst. Der Grund für diese Auslegung liege darin, dass Durchschnittssätze jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen seien, deren steuerliche bzw. wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich seien. Nur für solche Gruppen von Steuerpflichtigen könne es vergleichbare Erfahrungswerte geben, die geeignet seien, jeweils die Grundlage für einen gemeinsamen Durchschnittssatz zu bilden. Bei Betrieben, die nur Getränke anbieten einerseits und Betrieben, die sowohl Speisen als auch Getränke anbieten andererseits, könne nicht mehr von Betrieben mit annähernd gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gesprochen werden. In diesem Sinne fordere auch die Judikatur des UFS (BE vom 7.8.2008, RV/0422-G/07), dass die aus der Konsumation von Speisen erzielten Umsätze in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes zu stehen hätten.

Mit Eingabe vom 18.2.2009 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Was den Zeitraum 2008 anbelangt, so wies die zunächst im elektronischen Wege übermittelte Einkommensteuererklärung keine gewerblichen Einkünfte aus. Der antragsgemäß erlassene Einkommensteuerbescheid wurde nach Eingang einer Einkommensteuererklärung in Papierform (in dieser am 24.9.2010 beim FA eingegangenen Erklärung wurde der Gewinn

anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit € 13.479,04 ermittelt) samt einer Beilage zur Einkommensteuererklärung zur Gewinnermittlung nach der VO BGBl II 227/1999 unter Anwendung der Bestimmung des § 299 BAO aufgehoben. In weiterer Folge erging ein neuer Sachbescheid, welcher an gewerblichen Einkünften den in der Einkommensteuererklärung vom 24.9.2010 in Ansatz gebrachten Betrag auswies.

Mit Eingabe vom 29.10.2009 berief der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und zwar mit derselben Begründung, welche auch in der Berufungseingabe betreffend die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 angezogen wurde.

Das Finanzamt legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens erging nachstehender Ergänzungsvorhalt:

„1. Vorzulegen sind die Speisen- und Getränkekarten betreffend die berufsverfangenen Zeiträume 2004 bis 2006 und 2008.

Sollten diesbezüglich keine Unterlagen mehr vorhanden sein, so ist das Speisen- und Getränkeangebot detailliert darzustellen.

2. Anzuführen ist in diesem Zusammenhang auch, ob Mehlspeisen dargereicht wurden.

3. Bekannt zu geben wäre weiters,

a) welche Pizzasorten konkret verkauft wurden sowie

b) ob es sich dabei um fertige Tiefkühlpizza handelte, die lediglich aufgebacken werden mussten, oder aber, ob die (fertigen) Pizzaböden in der Küche noch belegt werden mussten.

4. Anzuführen wäre ferner, ob und in welchem Umfang (in Prozent am Gesamtumsatz) ein Gassenverkauf stattfand.

5. Zur Vorlage zu bringen wären

a) Lichtbilder (Digitalfotos), welche die Aussenansicht des Gebäudes (samt Parkflächen und Gastgarten) dokumentieren,

b) Lichtbilder (Digitalfotos), welche die Innenansicht (Innenräume) des Gebäudes (Gastlokales) zur Gänze dokumentieren.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.1.2011 teilte der Bw. wörtlich Nachstehendes mit:

„1. Speise- und Getränkekarten 2004 bis 2006 und 2008. In der Beilage finden sie die Getränke- und Speisekarte 2008. Die anderen Getränke- und Speisekarten folgen. Grundsätzlich hat sich das Speisen- und Getränkeangebot nicht verändert.

2. Mehlspeisen wurden fallweise dargereicht.

3.a) Es wurden die Pizzasorten Capricciosa und Hauspizza verkauft.

b) Es wurden Fertigpizza verkauft, die aufgebacken wurden.

4. Ein Gassenverkauf fand nicht statt.

5. Fotos von der Innenansicht und der Außenansicht des Gebäudes.“ [...].

Die übermittelte Ablichtung der „Getränke- und Speisekarte“ zum 1.1.2008 weist als Speise ausschließlich „Pizza“ aus. Hingegen wurden nachstehende Getränke ausgeschenkt: Bier, Sodawasser, Frucade, Coca Cola, Mineralwasser, Apfelsaft, Apfelsaft mit Soda, Pago,

Almdudler, Weißwein, Rotwein, Mezzo, Apfelmost, Sekt, Obstschnaps, Weinbrand, Likör, Campari gespritzt, Bacardi Cola, Whisky Cola, Tee mit Zitrone, Tee mit Rum, Kaffee schwarz, Kaffee mit Milch und Kleiner Brauner.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 14.2.2011 wurde der Bw. ersucht, bekanntzugeben, ob und in welchem Umfang sich das Speiseangebot in den nachfolgenden Zeiträumen 2009 und 2010 erhöht habe. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, bekanntzugeben, welche „fallweise dargereichten Mehlspeisen“ in den Streitjahren verkauft worden seien bzw. welche Erlöse daraus erzielt worden seien. Schlussendlich wurde der Bw. ersucht, die Speise- und Getränkekarten für 2009 und 2010 und auch für die Zeiträume 2004 bis 2006 nachzureichen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ergangene Verordnung des BM 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 (Gaststättenpauschalierungsverordnung), BGBl. II 1999/227, definiert in § 2 Abs. 2 den Begriff des Gaststättengewerbes wie folgt:

„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. [..].“

Infolge einer Novelle zur gegenständlichen Verordnung durch das BGBl II 2007/149 (gemäß § 6 Abs. 4 erstmalig anzuwenden bei der Veranlagung des Kalenderjahres 2008) erfährt der Gaststättenbegriff nachstehende Modifizierung:

„Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten **Speisen und Getränke** zur dortigen Konsumation angeboten werden und die Anzahl der geschlossenen Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei Gaststätten, die ganzjährig innerhalb geschlossener Räume betrieben werden, unterbleibt diese Überwiegensprüfung. [..].“

Die Verordnung selbst legt weder Mindestumsätze an Speisenverkäufen fest noch normiert sie ein gewisses Umsatzverhältnis aus Speisen- und Getränkeverkäufen.

Wie aus dem Arbeitsbogen der Bp ersichtlich ist, betrugen die Einnahmen aus dem Verkauf von Getränken (inklusive Kaffee und Tee) € 40.976,97 (2004), € 38.192,87 (2005) und € 36.914,10 (2006). Dem gegenüber standen Küchenerlöse in Höhe von € 3.145,08 (2004), € 2.004,54 (2005) und € 2.469,09 (2006). Sonach ergibt sich ein Verhältnis der Speisenumsätze

am Gesamtumsatz betreffend Verköstigung (Speisen und Getränke) zwischen 4,99% (2005) und 7,13% (2004). Für das Jahr 2008 sind keine derartigen Aufschlüsselungen aktenkundig, weshalb hilfsweise die erklärten Umsätze mit einem Steuersatz von 20% (€ 42.743,31) und jene mit einem Steuersatz von 10% (€ 1.812,28) zugrunde gelegt werden. Daraus ergibt sich ein prozentueller Anteil der 10%igen Umsätze im Ausmaß von 4,07% am Gesamtumsatz.

Entscheidend für die Qualifikation als Gaststätte im Sinne der Verordnung ist allerdings nicht so sehr das prozentuelle Ausmaß des Speisenangebotes, sondern vielmehr die Frage, ob – gemessen am Maßstab der Verkehrsauffassung – überhaupt eine *Gaststätte* vorliegt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem ergangenen Erkenntnis vom 5.9.2012, 2012/15/0120, unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, umfasse die Gaststättenpauschalierungs-VO „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 besagten Erkenntnis – dieses betraf eine Apres´ Ski Bar in Tirol – wurde zudem festgehalten, dass das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels (Würstel, etc.) nicht ausreiche, um das Erfordernis des Gaststättenbegriffes iSd zitierten VO zu erfüllen. Auch würden die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (Brezen, Landjäger, Nüsse, etc.) nicht zu den Speisen zählen.

Im vorliegenden Berufungsfall wurden laut Feststellungen der Bp ausschließlich aufgebackene Tiefkühlpizzen zum Verzehr angeboten. Im Lichte des genannten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses reicht Derartiges nicht aus, um den Betrieb als einen solchen des Gaststättenwesens zu qualifizieren. Auch hat die Betriebsprüferin im Zuge der Betriebsbesichtigung (s. Arbeitsbogen der Bp, AS 20) protokollarisch festgehalten, dass sich die Küche im privaten Bereich befindet. Sonstige infrastrukturelle Einrichtungen, die dem Zubereiten von frischen Speisen dienen würden, sind im Betrieb offenkundig nicht vorhanden.

Aufgrund der festgestellten Sachlage im Zusammenhalt mit den eindeutigen Aussagen im verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis vom 5.9.2012 konnte den beiden gegenständlichen Berufungen kein Erfolg beschieden sein.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. Jänner 2013