



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J, vertreten durch Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungs GmbH, 8990 Bad Aussee, Hürschweg 28, vom 17. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 19. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) führt ein Lokal mit der Bezeichnung "Xcafe" bzw. "Y die Bar". Seit dem Jahr 2002 ermittelt die Bw. den Gewinn für dieses Lokal nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe.

Anlässlich einer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer ua. fest, dass das Lokal der Bw. kein "pauschalierungsfähiger Gaststättenbetrieb" sei und ermittelte den Gewinn durch Schätzung anhand der von der Bw. zur Verfügung gestellten Unterlagen. Als Begründung führte der Prüfer aus, das "Xcafe" sei jeweils von Dienstag bis Samstag geöffnet, im Sommer von 20:00 Uhr bis 3:00 Uhr und im Winter von 20:00 Uhr bis 24:00 Uhr. Das Lokal verfüge über 50 bis 60 Sitz- und Stehplätze. Die Fenster seien alle blickdicht verklebt. Das Speisenangebot beschränke sich auf fertige Tiefkühlpizzas, mit denen im Prüfungszeitraum ein Anteil von 5% bis 6% des Gesamtumsatzes erzielt worden sei. Diesem Speisenangebot stehe ein Angebot von ca. 90 alkoholischen und nicht alkoholischen

Getränken gegenüber, darunter ua. 14 Sorten Whiskey, zehn Sorten Rum, sieben Sorten Schnaps, fünf Sorten Wodka und 31 Longdrinks. Beim "Xcafe" handle es sich daher nicht um ein Pub oder Beisl, sondern um eine Bar.

Bei den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002, 2003 und 2004 wurde der vom Prüfer geschätzte Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde ausgeführt, gemäß § 2 Abs. 1 der VO BGBI. II Nr. 227/1999 setze die Inanspruchnahme der Pauschalierung voraus, dass einerseits keine Buchführungspflicht bestehe und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen und andererseits die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 Euro betragen.

Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt. Gemäß § 2 Abs. 2 der VO BGBI. II Nr. 227/1999 liegen Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn der Verordnung vor, wenn in geschlossenen Räumen Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Das Angebot in dem von der Bw. betriebenen "Xcafe" umfasse ausschließlich Getränke und Speisen zur Konsumation in den von der Bw. gemieteten Räumen. Umsätze anderer Art werden in diesem Betrieb nicht erzielt. Im Betrieb der Bw. wurden bzw. werden daher Getränke und Speisen in geschlossenen Räumlichkeiten zur dortigen Konsumation angeboten und die Umsätze werden überwiegend bzw. sogar ausschließlich aus diesen Konsumationen erzielt. Eine Angabe, in welchem Verhältnis die angebotenen Speisen zu den angebotenen Getränken stehen müssen, sei aus der Verordnung nicht abzuleiten. Weiters unterscheide die Verordnung auch nicht zwischen den einzelnen Betriebsarten, sondern schließe lediglich Betriebe aus, die keine Gaststätten seien. Die in § 2 Abs. 2 der VO BGBI. II Nr. 227/1999 genannten Betriebe, die nicht zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören, seien solche, die Getränke und Speisen nicht in geschlossenen Räumen zur dortigen Konsumation anbieten, sondern die eine Art von "Gassenverkauf" betreiben. Bei diesen Betrieben stehe die Abgabe von Waren und nicht die gastronomische Leistung im Vordergrund, weshalb diese Betriebe mit dem Betrieb der Bw. nicht vergleichbar seien. Nach dem "Pauschalierungserlass" (BMF 24.1.2000, 06 0801/1-IV/6/00) habe die Qualifikation als "gastronomischer Betrieb" im Sinn des § 2 Abs. 2 der VO BGBI. II Nr. 227/1999 nach der Verkehrsauffassung zu erfolgen. Da der Betrieb der Bw. die in § 2 Abs. 2 der VO BGBI. II Nr. 227/1999 genannten Voraussetzungen erfülle, handle es sich beim Betrieb der Bw. jedenfalls um eine Gaststätte im Sinn der Verordnung und die Frage nach der Betriebsart erübrige sich. Dennoch führte der steuerliche Vertreter der Bw. in der Folge aus, seiner Ansicht nach handle es sich beim Betrieb der Bw. um ein Pub oder Beisl und damit um eine Gaststätte im Sinn der Verordnung, weil der primäre

Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen bestehe. Auch nach Rz 4294 der EStR 2000 stelle ein Pub oder Beisl (Getränke- und Speisenangebot, letzteres zum Teil geringfügiger, vorhandene Musikanlage, jedoch keine "Discothekenmusikanlage", keine Tanzfläche) einen Betrieb des Gaststättengewerbes dar. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei der Betrieb der Bw. aufgrund des geringfügigen Speisenangebotes hingegen eine Bar. Nach Rz 4298 der EStR 2000 seien eine Bar, ein Nachtclub, eine Diskothek oder ein ähnlicher Betrieb von der Anwendung der Verordnung ausgeschlossen. Ein Betrieb, in dem nur Pizzas, Toasts und Würstel angeboten werden, falle bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen jedoch unter den Gaststättenbegriff der Verordnung (Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 26. September 2001). Auch ein Cafe oder Kaffeehaus, das nach der Verkehrsauffassung nur ein geringfügiges Speisenangebot aufweise, sei eine Gaststätte im Sinn der Verordnung. Das Ausmaß des Speisenangebotes könne für die Beurteilung als Gaststätte somit nicht ausschlaggebend sein. Darüber hinaus sei im Betrieb der Bw. zwar eine Musikanlage, jedoch keine Discothekenmusikanlage vorhanden. Eine Tanzfläche gäbe es ebenfalls nicht. Die österreichische Rechtsordnung kenne keine Definition der Betriebsarten des Gaststättengewerbes und somit auch keine Definition der Betriebsart "Bar". Nach allgemeiner Verkehrsauffassung sei eine Bar gekennzeichnet durch ein Schankpult mit Sitz- und Stehmöglichkeiten, gedämpfte Beleuchtung sowie die besondere Art der Betriebsführung (Musikvorträge, Publikumstanz, Ausschank vor allem "harter" Getränke und Mischen dieser durch einen Barmixer auf Wunsch des Gastes). Eine Bar im herkömmlichen Sinn diene vorwiegend dem Bedürfnis nach Unterhaltung ähnlich der Betriebsart Nachtclub. Bei Bars, Nachtclubs, Diskotheken und ähnlichen Betrieben liege der primäre Leistungsinhalt nicht in der Bewirtung von Gästen. Unter einem Pub sei eine Kneipe zu verstehen, die vorwiegend in Großbritannien, Irland, der Bretagne und der Saintonge ihren festen Platz im sozialen Leben habe. Beliebt sei das Stehen an der Bar oder an hohen Tischen. Getönte Fenster verdecken die Sicht von Außen und geben dem Ganzen eine etwas schummrige Atmosphäre. Die Ausschank von Alkoholika stehe im Vordergrund. Die Abgrenzung zwischen einem "Pub" und einer Bar könne nicht anhand des Umfanges des Speisenangebotes, sondern lediglich aufgrund der besonderen Art der Betriebsführung (Musikvorträge, Publikumstanz) erfolgen. Die bloße Benennung oder Bezeichnung eines Betriebes (im Fall der Bw. als "Xcafe" oder "Y die Bar") sei hingegen ebenso wenig ausschlaggebend wie die gewerberechtliche Zuordnung (im Fall der Bw. handle es sich gewerberechtlich um ein "Cafe"). Da der primäre Leistungsinhalt beim Betrieb der Bw. in der Bewirtung von Gästen liege, stelle dieser Betrieb zweifellos eine pauschalierungsfähige Gaststätte dar.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde diese Rechtsansicht nicht teile, beantragte die Bw., einige näher ausgeführte Adaptierungen der vom Prüfer für die Streitjahre geschätzten Gewinne sowie die Berichtigung eines Rechenfehlers vorzunehmen.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung insoweit stattgegeben als die Adaptierung der Gewinne sowie die Berichtigung eines Rechenfehlers beantragt wurde. Die Ermittlung der Gewinne des Betriebes "Xcafe" für die Streitjahre durch Pauschalierung wurde hingegen weiterhin für nicht zulässig erachtet, wobei ausgeführt wurde, es seien in der Berufung keine nicht schon während der Außenprüfung vorgebrachten Argumente für die Zulässigkeit der Pauschalierung genannt worden.

Der Vorlageantrag der Bw. enthält kein weiteres Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass die Bw. in den Streitjahren ein Lokal mit der Bezeichnung "Xcafe" bzw. "Y die Bar" führte. In dem Lokal, das im Sommer von 20:00 Uhr bis 3:00 Uhr und im Winter von 20:00 Uhr bis 24:00 Uhr, jeweils von Dienstag bis Samstag, geöffnet hatte, wurden den Gästen fast ausschließlich Getränke angeboten. An Speisen wurden nur Tiefkühlpizzas angeboten, aus deren Verkauf in den Streitjahren rund 5% bis 6% der Umsätze erzielt wurden. Die gesamten übrigen Umsätze wurden aus dem Verkauf von Getränken erzielt. Zur Unterhaltung der Gäste befand sich im Lokal eine Musikanlage. Tanzmöglichkeit bestand jedoch keine. Die Gewinne für die Streitjahre wurden von der Bw. durch Pauschalierung ermittelt. Die von der Bw. durch Pauschalierung ermittelten Gewinne betrugen 11.426,77 Euro (2002), 11.712,38 Euro (2003) bzw. 12.558,13 Euro (2004). Die vom Prüfer gemäß § 4 Abs. 3 EStG geschätzten Gewinne betrugen 30.525,85 Euro (2002), 33.552,56 Euro (2003) bzw. 38.502,15 Euro (2004).

Gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 können mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für die Ermittlung des Gewinnes für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

Gemäß § 2 Abs. 1 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, gelten für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzuges von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die folgenden Bestimmungen. *Voraussetzung ist, dass*

-
1. *keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen, und*
 2. *die Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 Euro betragen.*

Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn der folgenden Bestimmungen liegen nach § 2 Abs. 2 der VO BGBI. II Nr. 227/1999 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*.

Die Durchschnittssätze dienen der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen; im Ergebnis soll der Steuerpflichtige weder begünstigt noch benachteiligt werden. Entsprechen die Durchschnittssätze nicht den Erfahrungswerten, dann sind sie gesetzwidrig; sie sind allerdings nicht schon deshalb gesetzwidrig, weil sie nicht den Verhältnissen jedes einzelnen von der Verordnung erfassten Steuerpflichtigen entsprechen. Abweichungen im Einzelfall liegen im Wesen eines Durchschnittssatzes (vgl. Doralt, EStG⁶, § 17 Tz 59f).

Durchschnittssätze sind jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen, deren steuerliche Verhältnisse vergleichbar sind (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 17 Tz 4.1). Von der VO BGBI. II Nr. 227/1999 werden daher nur jene Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe erfasst, die ua. die Voraussetzung erfüllen, dass "in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden". Bei den in der Folge beispielweise angeführten Betrieben handelt es sich ausschließlich um solche, die die genannten Voraussetzungen nicht erfüllen.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich beim Betrieb der Bw. um eine "Bar". Ersichtlich sei das aus dem äußeren Erscheinungsbild des Lokals ("blickdicht verklebte Fenster"), den Öffnungszeiten, dem Angebot an Getränken und der Höhe der Preise der Getränke sowie dem auf Tiefkühlpizzas eingeschränkten Speisenangebot.

Abgesehen davon, dass die Einteilung von Betrieben des Gaststättengewerbes in bestimmte Lokaltypen mangels gesetzlicher Definition nur anhand der "Verkehrsauffassung" möglich ist und die Grenzen zwischen Lokaltypen wie Bar, Cafe, Pub oder Beisl fließend sind, wodurch eine Abgrenzung zusätzlich erschwert wird, ist eine Zuordnung einer Gaststätte zu einem bestimmten Lokaltyp für die Beurteilung der Frage, ob ein Betrieb des Gaststättengewerbes im Sinn der VO BGBI. II Nr. 227/1999 vorliegt, nicht relevant. Die VO BGBI. II Nr. 227/1999

unterscheidet bei der Beurteilung der Frage, ob die Anwendung der Pauschalierungsverordnung zulässig ist oder nicht, nicht nach Lokaltypen, sondern danach, ob ein Betrieb die o.a. Voraussetzungen erfüllt oder nicht. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist daher für jeden Betrieb – unabhängig von seiner Bezeichnung und unabhängig davon, um welchen Lokaltyp es sich nach der Verkehrsauffassung handelt – zu prüfen.

Zur Frage des Vorliegens der genannten Voraussetzungen im gegenständlichen Fall vertrat das Finanzamt die Ansicht, von der Pauschalierungsverordnung können nur Betriebe Gebrauch machen, deren primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen mit Speisen und Getränken bestehe. Nach den EStR 2000 (Rz 4294) werden diese Anforderungen auch von Pubs oder Beislern erfüllt, deren Speisenangebot zum Teil geringfügiger als deren Getränkeangebot sei. Daraus sei abzuleiten, dass zB eine Bar mit einem geringfügigen Angebot an Essbarem die Pauschalierungsverordnung ebenfalls anwenden könne. Ein derart geringfügiger Anteil an Speisen am Gesamtumsatz wie im vorliegenden Fall (rund 5% bis 6%) entspreche hingegen nicht mehr der Intention des Verordnungsgebers. Der vorliegende Betrieb sei von der Anwendung der Pauschalierungsverordnung daher ausgeschlossen.

Dieser Argumentation schließt sich der Unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen an: Eine der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gaststättenbetriebes im Sinn der VO BGBI. II Nr. 227/1999 ist, dass im Betrieb Speisen **und** Getränke angeboten werden. Die Verordnung spricht nicht wie die Bw. von Getränken und/oder Speisen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Formulierung der Verordnung so zu verstehen, dass Betriebe des Gaststättengewerbes, in denen nur Getränke, aber keine Speisen zur Konsumation in geschlossenen Räumen angeboten werden, die Gewinnpauschalierung nicht in Anspruch nehmen dürfen. Der Grund liegt darin, dass Durchschnittssätze jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen sind, deren steuerliche bzw. wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich sind. Nur für solche Gruppen von Steuerpflichtigen kann es vergleichbare Erfahrungswerte geben, die geeignet sind, 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, kann nicht mehr von Betrieben mit annähernd gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gesprochen werden.

Wenn aber die VO BGBI. 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. Bei einem Ausmaß von nur 5% bis 6% des Gesamtumsatzes, der aus der Konsumation von Speisen erzielt wird, ist das nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht mehr der Fall. Die Ermittlung des Gewinnes nach den Bestimmungen der VO BGBI. II Nr. 227/1999 war für den Gaststättenbetrieb der Bw. in den Streitjahren daher nicht zulässig.

Aus dem Einwand, laut einer Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 23. Jänner 2001 (vgl. ua. SWK 30/2001, S 733) falle auch ein Betrieb, in dem nur Pizzas, Toasts und Würstel verabreicht werden, bei Zutreffen der sonstigen Anwendungsvoraussetzungen unter den Gaststättenbegriff der VO BGBI. II Nr. 227/1999, kann die Bw. für ihren rechtlichen Standpunkt nichts gewinnen. Für die Anwendbarkeit der VO BGBI. II Nr. 227/1999 kommt es nicht auf den Umfang des Speisenangebotes (dh auf den "Umfang der Speisekarte") an, sondern auf den Anteil am Gesamtumsatz, der aus der Konsumation von Speisen erzielt wird.

Den übrigen in der Berufung erhobenen Einwendungen war Folge zu geben. In diesen Punkten ergeben sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderungen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. August 2008