



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden A und die weiteren Mitglieder J, K und L über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes E vom 7. Dezember 2011 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bis 2009, Einkommensteuer 2007 bis 2010 sowie Anspruchszinsen 2007 bis 2009 nach der am 28. Juni 2012 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, [BGBl. II 227/1999](#) (kurz: Verordnung), im vorliegenden Fall nicht angewendet werden könne. Bei dem vom Bw. unterhaltenen Gastronomiebetrieb handle es sich um eine „G Bar“. Der Anteil der abgegebenen Speisen am Gesamtumsatz betrage zwischen 4,6% und 5,9%. Dabei handle es sich ausschließlich um Snacks (Toast, H, I). Dem Speisenangebot stehe ein Angebot von ca. 100 alkoholischen und nicht alkoholischen Getränken gegenüber, darunter x Sorten Whiskey, y verschiedene Liköre, z verschiedene Grappe und Digestife, zz verschiedene Longdrinks etc.). Von der Verordnung seien aber nur Betriebe erfasst, bei denen Speisen und Getränke angeboten werden. Weiters seien Durchschnittssätze nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen, deren steuerliche und wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich seien. Bei Betrieben, die nur Getränke anbieten, und bei

Betrieben, die Speisen und Getränke anbieten, könne nicht mehr von Betrieben mit gleichen steuerlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen gesprochen werden. Der alleinige oder überwiegende Ausschank von Getränken rechtfertige nicht die Anwendung der Gaststättenpauschalierung. Maßgeblich sei nicht der Umfang des Speisenangebots, sondern der Anteil der Speisen am Gesamtumsatz. Ein Speisenanteil von 5% bis 6% des Gesamtumsatzes erfülle die Voraussetzungen der Verordnung nicht (UFS 7.8.2008, RV/0422-G/07). Nach *Hofstätter/Fellner* (ESt-Kommentar) verbiete der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen in Fällen, die eine steuerliche Betrachtung nach einem Durchschnitt nicht mehr zulassen (vgl. VwGH 25.11.1966, 611/66). Die Festsetzung des Gewinnes sei anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt. Diese sei auf der Grundlage der vorgelegten Belege und Unterlagen erstellt worden und im Anhang des Prüfungsberichtes dargestellt.

Das Finanzamt verfügte mit Bescheiden vom 7.12.2011 die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2009 und erließ mit gleichem Ausfertigungsdatum berichtigte Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009, weiters Bescheide betreffend Anspruchszinsen hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bis 2009 sowie einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010.

In der umfangreichen Berufung des Bw. gegen diese Bescheide wurde eingewendet: Der Betriebsprüfer stütze sich im Wesentlichen auf eine Entscheidung des UFS Graz (vom 7.8.2008, RV/0422-G/07). Gegen diese Entscheidung sei eine VwGH-Beschwerde eingebracht worden. Der VwGH seinerseits habe am 15.9.2011 den Antrag an den VfGH gestellt, die §§ 2 bis 6 der Verordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 227/1999, in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001 und in der Fassung BGBl. II Nr. 634/2003 als gesetzwidrig aufzuheben.

Der Prüfer habe sich in seiner Begründung somit auf eine nicht rechtskräftige Entscheidung gestützt. Auch sämtliche im Prüfungsbericht angeführten Rechtsmeinungen (*Hofstätter/Reichel*, EStG, § 17 Tz 4.1, sowie *Doralt*, EStG, § 17 Tz 90 f.) seien dieser Entscheidung entnommen.

Nach Wiedergabe des Wortlauts der Verordnung sowie der Rz 4291 ff. EStR 2000 wurde ausgeführt: Durch die „vom Gesetzgeber erlassene Verordnung“ als auch durch die vom BMF in den Richtlinien getroffenen Erläuterungen sei keine einschränkende Auslegung möglich. Insbesondere habe der Verordnungsgeber bei einer breiten Vielfalt von gastronomischen Betriebstypen Steuerpflichtige mit jeweils unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu einer Gruppe zusammengefasst. Eine – in der Literatur vertretene – einschränkende Interpretation der Verordnung, wonach diese nur „Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur“ umfasse, scheine an der außerordentlichen Vielfalt und Unterschiedlichkeit der Typen von

Gastronomiebetrieben zu scheitern. Wenn § 2 der Verordnung auf „Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur“ eingeschränkt zu verstehen wäre, erwiese sich die Regelung als nicht hinreichend bestimmt. Einer einschränkenden Interpretation der Verordnung vermöge auch der VwGH nicht zu folgen. Er führe im Antrag vom 15.9.2011 aus:

„In diesem Fall bestünden gegen die Verordnung Bedenken, weil sie nicht jenes Mindestmaß an Bestimmtheit und damit Verständlichkeit aufweisen würde, das jedes – im Lichte des Rechtsstaatsprinzips anzuwendende – Gesetz von einer Verordnung verlangt. Der Verfassungsgerichtshof leitet aus dem rechtsstaatlichen Prinzip ab, dass der Inhalt eines Gesetzes (im materiellen Sinn) der breiten Öffentlichkeit in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis zu bringen ist, weil der Normunterworfenen die Möglichkeit haben muss, sich der Norm gemäß zu verhalten (vgl. VfSlg. 12420/1990). Insbesondere bei Normen des Steuerrechts als Eingriffsrecht besteht die rechtsstaatliche Verpflichtung, die Steuertatbestände in einer solchen Weise zu umschreiben, dass sie einer gleichmäßigen Anwendung zugänglich sind (vgl. *Ruppe*, Der Anspruch auf Normenklarheit im Steuerrecht und seine Durchsetzung im Gesetzgebungs- und Rechtsschutzverfahren, in DFGT 4 (2007), 61, 62 und 70). Für die hinreichende Bestimmtheit eines unbestimmten Gesetzesbegriffes ist u.a. von Bedeutung, ob er durch die Rechtsanwendung und die Rechtsprechung feste Konturen erhalten hat bzw. erhalten kann (vgl. *Ruppe*, aaO, 65, und *Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Berlin 2005, 153 f und 265). Kriterien dafür, im Wege der Rechtsprechung aus der breiten Palette von Gastronomiebetrieben Gruppen von Steuerpflichtigen mit gleichartigen wirtschaftlichen Verhältnissen zu entwickeln, sind allerdings nicht erkennbar.

Im Übrigen wäre ein Anwendungsbereich für „Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur“ geradezu dazu angetan, laufend Rechtsstreitigkeiten darüber zu veranlassen, ob der Einzelfall von der Verordnung erfasst ist oder nicht (siehe hierzu insbesondere die Beschwerdefälle 2008/15/0271 und 2008/15/0313). Nun soll die durch eine steuerliche Pauschalierung vorgenommene Differenzierung ihre Rechtfertigung in der Vereinfachung der Vollziehung und der Verwaltungsökonomie finden; gerade dies wäre aber bei einer streitanfälligen Festlegung des Anwendungsbereiches „Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur“ nicht gewährleistet. Es wäre Sache des Verordnungsgebers, eine klar nachvollziehbare Abgrenzung der von der Verordnung erfasste(n) Gruppe(n) von Steuerpflichtigen, bei denen – Erfahrungswerten zufolge – vergleichbare wirtschaftliche Verhältnisse vorliegen – vorzunehmen. Dass die Verordnung bei den Normunterworfenen zu keiner Vereinfachung führt, geht aus einer Mitteilung der Wirtschaftskammer Vorarlberg an ihre Mitglieder hervor, in der unter dem Titel „Kritische Anmerkungen“ und „Zweckmäßigkeit der Gewinnpauschalierung“ ausgeführt wird, dass aus der Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit geringfügigen Zu- und Abrechnungen der tatsächliche Gewinn ermittelt werden kann und eine Pauschalierung nicht „ohne genaue Vergleichsrechnung vorgenommen werden“ soll. ...

Zusammenfassend ist festzustellen: Orientiert sich der Anwendungsbereich der Verordnung an ihrem weiten Wortlaut, erweist sie sich als gesetzwidrig, weil die von der Verordnung vorgegebenen Beträge an Gewinn und Vorsteuern in einer großen Anzahl von Fällen nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen und weil die Gewinn- und Vorsteuersätze vom Verordnungsgeber offensichtlich nicht auf der Grundlage von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei „Gaststätten und Beherbergungsbetrieben“ festgeschrieben wurden. Insbesondere hat der Verordnungsgeber aus der breiten Vielfalt von gastronomischen Betriebstypen Steuerpflichtige mit jeweils unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu einer Gruppe zusammengefasst.

Eine – in der Literatur vertretene – einschränkende Interpretation der Verordnung, wonach diese nur „Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur“ umfasse, scheint an der außerordentlichen Vielfalt und Unterschiedlichkeit der Typen von Gastronomiebetrieben zu scheitern. Wäre – dieser Literaturmeinung entsprechend – § 2 der Verordnung auf „Gaststättenbetriebe

mit typischer Kostenstruktur“ eingeschränkt zu verstehen, erwiese sich die Regelung als nicht hinreichend bestimmt; zudem würde sie im Hinblick auf die aus einer solchen Unbestimmtheit resultierenden signifikanten „Streitanfälligkeit“ auch nicht mehr dem Rechtfertigungsgrund der Vereinfachung Genüge tun.

Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungs-/Gesetzmäßigkeit hin zu prüfenden Vorschrift sind so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden (vgl. VfSlg. 15203/-1996, und das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16. Juni 2011, [G 28/11](#)). Die §§ 2 bis 6 der Verordnung stehen in einem inhaltlich untrennbaren Zusammenhang: Die in § 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung vorgesehenen Anwendungsvoraussetzungen umfassen Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, die nicht miteinander vergleichbar sind. Dadurch stimmen die nach den §§ 3 und 4 der Verordnung ermittelten Durchschnittssätze mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei den von der Verordnung umfassten Betrieben vielfach nicht überein. Die §§ 2 bis 4 der Verordnung stehen mit § 5 (der letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden war) und § 6 der Verordnung in einem untrennbaren Zusammenhang. Daher wird die Aufhebung der §§ 2 bis 6 der Verordnung beantragt.“

Genau diese einschränkende Interpretation liefere allerdings das dem Prüfungsbericht vom 5.12.2011 zugrunde gelegte Erkenntnis des UFS Graz vom 7.8.2008, weshalb dieses auch mit VwGH-Beschwerde bekämpft worden sei. Da es dem Prüfer in keiner Weise zustehe, die Gesetzmäßigkeit der Verordnung in Frage zu stellen bzw. zu überprüfen, sei diese Vorgehensweise zumindest als Amtsanmaßung, wenn nicht sogar als Amtsmissbrauch entsprechend dem StGB zu werten, zumal sich nicht einmal der VwGH in der Lage sehe, eine diesbezügliche Entscheidung zu treffen.

In der Verordnung sei auch niemals von einem prozentuellen Verhältnis zwischen Speisen- und Getränkeumsatz die Rede. Es sei sogar davon auszugehen, dass der Gesetzgeber eine genaue Festlegung von Prozentsätzen vermeiden wollte, denn in der Verordnung bzw. in den Richtlinien seien sehr wohl an anderer Stelle (beispielsweise bei den branchenfremden Umsätzen) genaue Prozentsätze zur Einschränkung definiert.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren werde im Prüfungsbericht ausgeführt, dass erst im Zuge der im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeführten Betriebsbesichtigung festgestellt werden konnte, dass das Angebot und der Umfang der Speisen nicht den Anwendungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierung entspreche und somit ein Wiederaufnahmsgrund iSd § 303 Abs. 4 BAO vorliege, was vollkommen verfehlt sei und nicht den Tatsachen entspreche.

Den Ausführungen des Prüfers sei insofern massiv zu widersprechen, da der Behörde in den monatlich abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen als auch in den jährlich eingereichten Umsatzsteuererklärungen das Verhältnis zwischen 10-igen und 20-igen Umsätzen „erkennbar“ gewesen sei. Somit sei die Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren als obsolet zu

betrachten. Von dem seitens der Finanz angepriesenen „Fair Play“ zwischen Steuerpflichtigen und Abgabenbehörde könne wohl kaum die Rede sein.

Der Prüfer habe sich auch über die Rechtsansichten des BMF hinweggesetzt, das noch im Schreiben vom 3.8.2011 an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausdrücklich auf die weitere Gültigkeit der Verordnung bis zu einem anders lautenden VfGH-Entscheid hingewiesen habe. Das BMF weise unter Hinweis auf die Grazer UFS-Entscheidung vom 7.8.2008 darauf hin, dass es sich hierbei lediglich um eine Rechtsmeinung im Einzelfall handle.

„Obigen Ausführungen folgend“ dürfte es dem Prüfer nur um die Erreichung eines möglichst hohen Mehrergebnisses für seine Statistik und Außerachtlassung jeglicher rechtsstaatlicher Grundsätze gegangen sein.

Da es sich bei der Wiederaufnahme um eine Ermessensentscheidung handle, seien Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe ausführlich darzulegen, was von der Behörde gänzlich verabsäumt worden sei.

Auf Grund der dargelegten eklatanten Verfahrensmängel sowie materiellen Unzulänglichkeiten und Willkürakte der Behörde werde die gänzliche Aufhebung sämtlicher bekämpfter Bescheide bzw. die erklärungskonforme Veranlagung 2007 bis 2010 beantragt.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bis 2009, Einkommensteuer 2007 bis 2010 sowie gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2008 bis 2009 wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 5. bzw. 8.3.2012 als unbegründet abgewiesen.

Die Entscheidungen wurden wie folgt begründet: Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH komme es bei der Beurteilung der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO „neu hervorgekommen“ sind, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit dem jenes Verfahren abgeschlossen worden sei, das wiederaufgenommen werden soll. Den Berufungsausführungen, dass die Umsätze laufend offen gelegt worden seien und der Anteil der 10%-igen Umsätze somit bekannt gewesen sei, werde entgegen gehalten, dass diese Tatsachen nur aus den Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Umsatzsteuer-Jahreserklärung hervorgingen. Die Berufung richte sich allerdings nicht gegen Bescheide betreffend Umsatzsteuer. Aus den betroffenen Einkommensteuererklärungen und der Beilage Komb11 seien nur die pauschal erklärten Gewinne ersichtlich. Art und Umfang des Speisen- und Getränkeangebots hätten von der Betriebsprüfung erst im Zuge der Betriebsbesichtigung durch Einsichtnahme in die Speisen- und Getränkekarten festgestellt werden können. Bei der Besichtigung der Betriebsräumlichkeiten sei darüber hinaus festge-

stellt worden, dass gar keine Möglichkeit bestehe, Speisen zuzubereiten, da die dafür notwendige Ausstattung gar nicht vorhanden sei (Küche, geeignete Lagerräumlichkeiten, Kühlhaus etc.). Nach Ansicht des Finanzamtes seien die näheren Umstände des pauschalierten Betriebes erst im Zuge des Prüfungsverfahrens hervorgekommen und liege somit die Grundlage zur Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren vor.

Den Ausführungen der Berufung zur Gaststättenpauschalierung sei zu entgegen, dass sich der Anfechtungsantrag des VwGH auf Veranlagungen bis 2006 beziehe. Die aktuelle Fassung der Verordnung (BGBl. II Nr. 149/2007) besitze indes weiterhin Gültigkeit.

§ 2 der Verordnung definiere die Betriebe des Gaststättengewerbes. Maßgebendes Kriterium für die Anwendung der Verordnung sei somit die Konsumation von Speisen und Getränken in geschlossenen Räumen. Es sei zwar richtig, dass in der gegenständlichen Verordnung keine prozentuelle Grenze bezüglich des Verhältnisses von Speisen am Gesamtumsatz eines Gaststättenbetriebes gezogen werde. Es werde in diesem Zusammenhang allerdings auf eine Information des bundesweiten Fachbereichs verwiesen, in der die Anwendbarkeit der Verordnung vom tatsächlichen Umfang des Speisenangebots abhängig gemacht werde. Betriebe, die im weitesten Sinne auch bewirten würden, bei denen allerdings kein maßgebendes Speisenangebot bestehe, seien demnach von der Pauschalierung nicht erfasst. Wenn außer Toasts, Sandwiches und Snacks nichts anderes zum Essen angeboten werde, komme ein solcher Betrieb einer „Bar“ gleich (Hinweis auf Rz 4298 EStR) und falle somit nicht unter die Gaststättenpauschalierung. Da keine nennenswerten Speisen – das Angebot umfasse nur Snacks (Toast, H, I) – angeboten würden, sei die Anwendung der Gaststättenpauschalierung nach Ansicht des Finanzamtes nicht zulässig.

Der Prüfer habe in keinsten Weise die Gesetzmäßigkeit der Verordnung in Frage gestellt, sondern entsprechend den Grundlagen der gegenständlichen Verordnung überprüft, ob diese überhaupt anzuwenden sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde, wie bereits in der Berufung vom 12.1.2012, beantragt, die bekämpften Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Auf die ausführliche Begründung der Berufung werde verwiesen. Auch wenn sich der Anfechtungsantrag des VwGH auf Veranlagungen bis 2006 beziehe, seien die Ausführungen des Gerichtshofs auch für Veranlagungen ab 2006 maßgebend.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Einkommensteuer 2007 bis 2010 (Pauschalierung)

1. Nach § 2 der Verordnung, die erstmals für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden war, gelten für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die in den §§ 3 bis 6 der VO enthaltenen Bestimmungen. Voraussetzung ist, dass keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermöglichen, und die Umsätze ([§ 125 Abs. 1 BAO](#)) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 € betragen.

Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes kann – nach § 3 Abs. 1 der genannten Verordnung – wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn ist im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2.180 € zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer, mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900 € anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.

Mit der Verordnung BGBl. II 149/2007 wurden in § 2 Abs. 1 der Verordnung – mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2008 – die folgenden zwei Sätze neu aufgenommen:

„Durch die Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt. Provisionen und provisionsähnliche Betriebseinnahmen sind in voller Höhe gesondert anzusetzen.“

Weiters traten an die Stelle des bisherigen ersten Satzes des § 2 Abs. 2 der Verordnung die folgenden Sätze:

„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 Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei Gaststätten, die ganzjährig innerhalb geschlossener Räume betrieben werden, unterbleibt diese Überwiegensprüfung“.

§ 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 149/2007 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 anzuwenden (§ 6 Abs. 4 der Verordnung).

Vor der Novellierung lautete der erste Satz des § 2 Abs. 2 der Verordnung:

„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“.

2. Nach Rz 4298 der EStR 2000 in der vom 22.3.2005 bis zum 1.1.2006 geltenden Fassung waren eine Bar, ein Nachtclub, eine Diskothek oder ein ähnlicher Betrieb von der Verordnung ausgeschlossen. Ein Cafe oder Kaffeehaus erfüllt (danach) die Anwendungsvoraussetzungen, nicht jedoch die in erheblichem Umfang „Gassenverkauf“ betreibende Cafe-Konditorei. Dabei

ist sowohl auf das äußere Erscheinungsbild als auch auf die Art der abgegebenen Waren abzustellen.

In der bis zum 4.12.2007 geltenden Folgefassung wurde der bisherige letzte Satz gestrichen. An dessen Stelle trat der folgende Satz: „Dies ist der Fall, wenn die Umsätze aus dem Gassenverkauf 20% der Gesamtumsätze überschreitet“. In der danach folgenden, derzeit gültigen Fassung lautet dieser Satz: „Dies ist der Fall, wenn bei der Cafe-Konditorei die Umsätze aus dem Gassenverkauf 20% der Gesamtumsätze überschreiten“.

3. In dem Berufungsfall, der der Entscheidung des UFS vom 7.8.2008, RV/0422-G/07, zugrunde lag, war strittig, ob ein Barbetrieb unter die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung fällt, wenn neben den Getränken auch Speisen („Tiefkühlpizzas“) angeboten werden und der mit den Speisen erzielte Umsatz rund 5% bis 6% des Gesamtumsatzes beträgt. Der Unabhängige Finanzsenat war dabei zu der Auffassung gelangt, dass von der Verordnung nur Betriebe Gebrauch machen könnten, deren primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen mit Speisen und Getränken bestehe, weshalb ein Betrieb, der seinen Gästen hauptsächlich Getränke offeriere, von der Anwendung der Verordnung ausgeschlossen sei. Die Entscheidung betraf Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2004.

Die Berufungswerberin (und spätere Beschwerdeführerin zu VwGH-Zl. 2008/15/0271) vertrat den Standpunkt, dass eine solche Unterscheidung mit dem Wortlaut der Verordnung nicht vereinbar sei, weil gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung pauschalierungsfähige Betriebe des Gaststättengewerbes vorliegen würden, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten und Umsätze vorwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt würden. Dass sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes beitragen müssten, werde nicht gefordert.

4. Der VwGH hat unter anderem aus Anlass des Beschwerdefalles Zl. 2008/15/0271 den VfGH ersucht, die §§ 2 bis 6 in den bis zum Veranlagungsjahr 2007 geltenden Fassungen aufzuheben. Der VfGH ist diesem Antrag mit dem Erkenntnis vom 14.3.2012, V 113/11, gefolgt. Die §§ 2 und 3 der VO in der Stammfassung und in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001 wurden aufgehoben. Desgleichen die §§ 4 und 5 der Verordnung in der Stammfassung sowie § 6 in der Stammfassung, in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001 sowie in der Fassung BGBl. II Nr. 634/2003. Die Aufhebung des § 3 in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001 und des § 4 der Verordnung tritt mit Ablauf des 31.12.2012 in Kraft.

Dies hat zur Folge, dass die Verordnung – gemessen an den Maßstäben des innerstaatlichen Rechts – im Berufungsfall weiter anzuwenden ist. Für das Veranlagungsjahr 2007 ist § 2 in

der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001 anzuwenden, für die Folgejahre (2008 bis 2010) § 2 in der Fassung BGBl. II Nr. 149/2007. § 3 der Verordnung ist für alle Berufungsjahre (2007 bis 2010) in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001 anzuwenden.

5. Unzutreffend ist, dass dem Prüfungsbericht ein Verständnis der Verordnung zugrunde liege, das davon ausgehe, dass die Verordnung nur auf „Gaststättenbetriebe mit *typischer Kostenstruktur*“ anwendbar sei (ein solches Verständnis haben sowohl der VwGH in seinem Anfechtungsbeschluss als auch der VfGH unter Tz 33 des Erkenntnisses vom 14.3.2012 abgelehnt). Vielmehr wurde – wie ausgeführt – in *Anlehnung an die Begründung* der Entscheidung des UFS vom 7.8.2008, RV/0422-G/07, nicht *auf Grund der Rechtskraft* dieser Entscheidung, die Auffassung vertreten, dass ein derart geringfügiger Anteil an Speisen am Gesamtumsatz nicht mehr den Intentionen des Ordnungsgebers entsprechen könne. Eine der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gaststättenbetriebes sei, dass Speisen und Getränke angeboten würden. Die Formulierung sei so zu verstehen, dass Betriebe des Gaststättengewerbes, in denen nur Getränke, aber keine Speisen angeboten würden, die Pauschalierung nicht in Anspruch nehmen dürften. Der Grund liege darin, dass Durchschnittssätze jeweils nur für Gruppen festzusetzen seien, deren steuerliche bzw. wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich seien. Wenn die Verordnung nur für Betriebe anwendbar sei, die *Speisen und Getränke* anbieten, müsste sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem „relevanten Ausmaß“ zum Gesamtumsatz beitragen.

Es trifft auch nicht zu, dass sich nicht einmal der VwGH in der Lage gesehen habe, eine diesbezügliche Entscheidung zu treffen. Der VwGH ist davon ausgegangen, dass der nach der Verordnung ermittelte Gewinn in einer großen Anzahl von Fällen erheblich vom tatsächlich realisierten Gewinn abweiche, woraus folge, dass die Verordnung gegen [§ 17 Abs. 4 EStG 1988](#) (und [§ 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#)) verstoße. Die Ursachen für die Abweichungen lägen offenbar darin, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Verordnung zu allgemein gehalten seien, weshalb deren Rechtmäßigkeit vom *dafür (ausschließlich) zuständigen VfGH* zu prüfen sei. Ob der VfGH der Ansicht des VwGH folgen würde, war dem Prüfer zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide (noch) nicht bekannt. Die angefochtenen Bescheide sind aber ganz offensichtlich von dem Bemühen getragen, den Intentionen des Ordnungsgebers und des Gesetzgebers (§ 17 EStG 1988) sowie des Verfassungsgesetzgebers ([Art. 7 B-VG](#)) möglichst gerecht zu werden. Amtsanmaßung ist nicht zu erkennen (siehe auch Punkt 11. unten).

Nicht gefolgt werden kann der Ansicht, dass der „Gesetzgeber“ (gemeint wohl: der Ordnungsgeber) eine genaue Festlegung von Prozentsätzen vermeiden wollte, weil „in der Verordnung“ sehr wohl genaue Prozentsätze zur Einschränkung des Anwendungsbereichs ent-

halten seien. In der Verordnung sind solche Sätze nicht enthalten. Wenn sie in den Richtlinien des BMF zB für Leistungen enthalten sind, die nicht zum typischen Leistungsangebot von Betrieben des Gaststättengewerbes gehören, mag daraus, was solche Umsätze betrifft, eine großzügige Auslegung des BMF zu entnehmen sein. Es besteht aber keinerlei Anlass, eine solche Auslegung auf den hier strittigen Fragenbereich zu übertragen, zumal der Unabhängige Finanzsenat an Richtlinien des BMF nicht gebunden ist.

6. Der VfGH ist den Ausführungen des Anfechtungsbeschlusses des VwGH in allen Punkten gefolgt. Er hat in seinem Erkenntnis vom 14.3.2012 insbesondere zum Ausdruck gebracht, dass eine Pauschalierung den Vorgaben des Verfassungsrechts und auch des [§ 17 Abs. 4 EStG 1988](#) nur dann entspreche, wenn sie sich auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe von Betrieben beziehe und die Pauschalierung für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringe, das den tatsächlichen Ergebnissen zumindest im mehrjährigen Durchschnitt entspreche (Tz 36). Diese Voraussetzungen seien bei der Gaststättenpauschalierung nicht erfüllt. Dabei falle auch ins Gewicht, dass die Pauschalierung nach der angefochtenen Verordnung stets nur begünstigenden Charakter habe, weil der Steuerpflichtige offenbar in jedem Jahr die für ihn günstigere Gewinnermittlungsvariante wählen könne und insbesondere nicht gehindert sei, nach Übergang zu einer exakten Gewinnermittlung im Folgejahr wieder zur Pauschalierung zu wechseln, sodass die Unschärfe im Prozentsatz auch nicht dadurch gerechtfertigt werden könne, dass er jedenfalls für einen längeren Zeitraum zur Anwendung komme (Tz 37).

Einen Nachweis dafür, dass der Gewinnsatz auf der Grundlage von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben festgesetzt wurde, habe von der Verordnungsgeberin nicht erbracht werden können (Tz 35). Es treffe aber auch das Bedenken des VwGH zu, dass die Verordnung gesetzwidrig sei, weil der auf ihrer Grundlage ermittelte Gewinnbetrag *in einer großen Anzahl von Fällen* nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspreche (Tz 31).

7. Der Unabhängige Finanzsenat ist – ungeachtet der vom VfGH bestätigten Bedenken gegen die Verfassungs- und Gesetzmäßigkeit der Verordnung in den geprüften Fassungen – an die nationale Rechtslage gebunden. Er ist verpflichtet, die Verordnung für das Veranlagungsjahr 2007 sowie die Folgejahre (2008 bis 2010) weiterhin anzuwenden. Gleichwohl darf er die Verordnung – wie schon im Berufungsfall UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10 (betreffend einen Beherbergungsbetrieb) – nicht als Grundlage seiner Entscheidung heranziehen, weil sie dem (höherrangigeren) Unionsrecht widerspricht. Sie stellt die Rechtsgrundlage der Gewährung einer nicht notifizierten, unzulässigen Beihilfe iSd Art. 87 Abs. 1 EG (nunmehr [Art. 107 Abs. 1 AEUV](#)) dar. Danach sind, soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, staatli-

che oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt (Binnenmarkt) unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

8. Der Bw. ist Unternehmer. Er erbringt Dienstleistungen als selbständiger Wirtschaftsteilnehmer. Die (in die Form einer Pauschalierung gekleidete) Begünstigung der Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe stellt eine staatliche Beihilfe dar, die den betroffenen Unternehmern wirtschaftliche Vorteile verschafft, auch wenn es sich um keine Subventionen im strengen Sinn des Wortes handeln mag. Nach Art und Wirkung der Maßnahmen sind sie diesen aber gleichzuhalten, da sie ausschließlich davon abhängig sind, dass ein bestimmtes Gewerbe betrieben wird.

Die „Pauschalierung“ ist geeignet, bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen zu begünstigen. Sie wirkt daher auch "selektiv". Die "Maßnahme", dh. der durch die Verordnung vermittelte Steuervorteil, ist durch das "Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört", in keiner Weise gerechtfertigt. Es müsste sich um eine den „Erfahrungen der Praxis“ entsprechende Maßnahme der Verwaltungsvereinfachung handeln. Gerade dies ist aber – durch das Erkenntnis des VfGH vom 14.3.2012 bestätigt – nicht der Fall.

Die Maßnahme ist geeignet, den Dienstleistungsverkehr nicht nur national zu beeinträchtigen (zB gegenüber Unternehmen, deren Vorjahresumsatz knapp über der Grenze lag), sondern auch zwischen den Mitgliedstaaten. Auf den örtlichen oder regionalen Charakter der erbrachten Dienste kommt es nicht an.

Begünstigungen (der vorliegenden Art), die ein Unternehmen von den Kosten entlasten, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung bzw. üblichen Tätigkeit (gemessen an den für die übrigen Steuerpflichtigen geltenden Vorschriften) zu tragen hätte, sind – jedenfalls unter den gegebenen Umständen (Größenordnungen) – geeignet, die Wettbewerbsbedingungen zu verfälschen.

Es ist auszuschließen, dass die Verordnung als Grundlage einer (Neu-)Beihilfe iSd Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag notifiziert worden wäre. Derartiges ist auch im VwGH-Verfahren zu Zl. 2011/15/0092 nicht hervorgekommen.

9. Der VwGH ist der Ansicht gefolgt, dass die Mitteilung der Kommission vom 6.3.1996 über "de minimis"-Beihilfen, ABl. C 68/9, nicht zu den nach dem EG-Vertrag verbindlichen Rechtsakten zu zählen war. Zu der jedenfalls eine Norm iSd Art. 249 EG-Vertrag darstellenden Verordnung 69/2001 der Kommission vom 12.1.2001 (ABl. L 10/30) hat er auf die in der Literatur zum Ausdruck gebrachten Anforderungen einer Anwendbarkeit der "de minimis"-Schwelle

verwiesen: die Anwendbarkeit der Schwelle setze (auch) voraus, dass die Beihilfe bei ihrer Gewährung vom Mitgliedstaat ausdrücklich als solche qualifiziert und ihre Höhe ermittelt werde (vgl. auch Art. 3 der Verordnung 69/2001). Jede Nutzung einer solchen, nicht notifizierten steuerlichen Beihilfenregelung unterliege nach dieser Auffassung dem Durchführungsverbot des Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag (VwGH 29.6.2005, [2005/14/0024](#), unter Hinweis auf *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Wien 2005, 140 ff.).

Nach der am 1.1.2007 in Kraft getretenen De-minimis-VO 2006 erfüllen staatliche Beihilfen den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV dann nicht, wenn die Gesamtsumme der einem Unternehmer innerhalb von drei Jahren gewährten staatlichen Beihilfen den Bruttobetrag von 200.000 € nicht übersteigt. Weil aber staatliche Beihilfen (wie die vorliegende) häufig nicht nur einem Unternehmen, sondern einer ganzen Gruppe von Unternehmen gewährt werden, kann es – auch im Interesse der Vermeidung einer dem Gleichheitssatz widersprechenden unsachlichen Differenzierung (vgl. *Tumpel*, SWK 2005, S 339) – nicht beachtlich sein, ob der gewährte Vorteil *im Einzelfall* die De-minimis-Grenze erreicht oder nicht. Vielmehr bilden sämtliche Begünstigte den Beurteilungsmaßstab (vgl. EuGH 3.3.2005, [C-172/03](#) *Heiser*, Tz 34). Eine staatliche Vorteilsgewährung wird nur dann als De-minimis-Beihilfe einzustufen sein, wenn *sichergestellt* ist, dass der relevante Schwellenwert in allen Fällen nicht überschritten wird. Es muss *ausgeschlossen sein*, dass die Grenze in allen in Betracht kommenden Einzelfällen überschritten wird (vgl. *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, Wien 2011, 190 sowie 191 f.; weiters *Raab*, ÖStZ 2011, 567 [572]).

Davon kann aber bei der Gaststättenpauschalierung, wie die in der Vergangenheit publizierten Berufungsentscheidungen erkennen lassen, nicht die Rede sein (vgl. zB die im Anfechtungsbeschluss des VwGH dargestellten Entscheidungen, aber beispielsweise auch UFS 19.12.2008, RV/0272-K/06, sowie die weiteren im Internet veröffentlichten Berufungsentscheidungen des UFS). Wie im Verordnungsprüfungsverfahren zu Zl. V 113/11 zu Tage getreten ist, verfügt die Verordnungsgeberin offenkundig über keinerlei Datenmaterial, dem entnommen werden könnte, welche Begünstigungen von den einzelnen Betrieben seit dem Jahr 2000 in Anspruch genommen werden (Äußerung vom 6.12.2011). Es ist nicht nachvollziehbar, wie der Gewinnprozensatz von 5,5% zustande gekommen ist (VfGH 14.3.2012, [V 113/11](#), Tz 35). Der Vollzug der Verordnung erlaubt es ganz offensichtlich, dass die Beihilfe partiell in enormer Höhe in Anspruch genommen werden kann (90.000 € jährlich, UFS 30.3.2011, RV/0688-I/10), wobei in keiner Weise sichergestellt erscheint, dass solche oder ähnliche Fälle aufgedeckt werden.

10. Erhebungen des BMF haben ergeben, dass im Veranlagungsjahr 2009 immerhin knapp *über 6.200 Betriebe* von der Gewinnpauschalierung (nach der Verordnung) Gebrauch gemacht haben. Geht man – mit dem VfGH (V 113/11-14) – davon aus, dass eine Pauschalierung der vorliegenden Art „*stets* nur begünstigenden Charakter hat“ (Tz 37) und auf Grund ihrer Ausgestaltung daher von vornherein keine innerstaatlich zulässige Pauschalierung darstellen kann, kann die Maßnahme auch auf unionsrechtlicher Ebene nicht durch *die Art und den inneren Aufbau des Systems* gerechtfertigt sein. Gründe, die eine Rückforderung der Beihilfe aus dem Blickwinkel des Vertrauensschutzes auszuschließen vermochten, scheiden – wie schon im VwGH-Verfahren zu Zl. 2011/15/0092 vorgetragen wurde – ebenfalls aus.

11. Die vom Bw. für die Berufungsjahre erklärten Gewinne aus Gewerbebetrieb sowie die bei der Betriebsprüfung – für die Jahre 2009 und 2010 nach Abzug von Freibeträgen für investierte Gewinne von 2.553,00 € bzw. 4.752,54 € – ermittelten (tatsächlichen) Gewinne aus Gewerbebetrieb betrugen:

	explärer Gewinn lt. Verordnung:	Gewinn lt. BP:
2007	Laut „Komb11E“: Betriebseinnahmen: 158.590,54 €; Gewinn: 2.180 € + 8.722,48 € (158.590,54 € * 5,5%): 10.902,48 €, gerundet 10.900,00 €	45.844,38 €
2008	11.911,46 €	24.693,07 €
2009	12.677,20 €	30.158,50 €
2010	12.792,85 €	31.805,49 €

Die tatsächlichen Gewinne (vor Abzug der Freibeträge 2009 und 2010 für investierte Gewinne) haben somit das 4,2-fache, 2,1-fache, das 2,6-fache und das 2,9-fache der pauschalierten Gewinne betragen (die Gewinndifferenzen 76,22%, 51,76%, 61,25% und 65,01% der tatsächlichen Gewinne), die Steuernachforderungen der Jahre 2007 bis 2010 ca. 33.400 € (vgl. Aussetzungsantrag).

In der Literatur wird – gestützt auf die Erkenntnisse des VfGH vom 8.10.1959, B 72/59, VfSlg. 3595/1959, und vom 10.12.1965, B 167/65, VfSlg. 5160/1965 (dazu VwGH 25.11.1966, 611/66) – die Ansicht vertreten, dass Pauschalierungsvorschriften jedenfalls in einem angemessenen Verhältnis zu den in Kauf genommenen Differenzierungen stehen müssen und ein – benachteiligendes oder begünstigendes – Abweichen vom Durchschnitt nur in einer Bandbreite von etwa 10% bis 20% zulässig sei (vgl. *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung, Mai 2011, Seiten 2 und 30). Die im Internet zugänglichen Berufungsfälle (findok/bmf/gv/at) bewegen sich samt und sonders au-

Berhalb einer solchen Bandbreite. Im Berufungsfall liegt das Ausmaß der Begünstigung zwischen dem 2,6-fachen (2008) und dem 3,8-fachen (2007) der danach *höchstzulässigen* Bandbreite, die für das Jahr 2007 immerhin mit 9.168,88 € anzusetzen wäre. Ob eine solche Bandbreite des *Gesamtgewinns* eines Betriebes überhaupt ernsthaft vertreten werden könnte, soll dahingestellt bleiben.

12. Unbestritten ist, dass der Anteil der abgegebenen Speisen im Berufungsfall lediglich in etwa 5% bis 6% des Gesamtumsatzes des Bw. betragen hat. Selbst wenn die Verordnung anzuwenden wäre, erwiese sich – in Anbetracht der in der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts aufgezeigten Auswirkungen der Verordnung – jedenfalls eine Auslegung angebracht, die die Gesetz- und Verfassungswidrigkeit der Verordnung *nach Möglichkeit zu mindern* versucht. Ein solcher (gesetzeskonformer) Zugang würde dafür sprechen, den Anwendungsbereich der Verordnung (schon mit Rücksicht auf die stark unterschiedliche Höhe der zugrunde liegenden Rohaufschläge) auf Betriebe einzuschränken, die in nennenswertem Umfang Speisen und nicht (wie der vorliegende Betrieb) *nahezu ausschließlich* Getränke anbieten.

13. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. darauf verwiesen, dass der Studie von *Wöber*, Betriebskennzahlen des österr. Gastgewerbes, Bilanzjahr 1999 (vgl. VfGH 14.3.2012, [V 113/11](#), Tz 8), unterschiedliche Betriebsgruppen, darunter „Kaffeehäuser Kat. 1“, „Kaffeehäuser Kat. 2“ sowie „Esspressi und Buffets“, zugrunde lägen und diese Studie für die Erstellung des Durchschnittssatzes nach § 3 der Verordnung (5,5%) herangezogen worden sei. Beim Betrieb des Bw. handle es sich um ein solches Kaffeehaus.

Diesen Ausführungen ist entgegen zu halten, dass es sich beim Betrieb des Bw. um kein typisches Kaffeehaus, sondern um eine „G- Bar“ (siehe Getränkekarte) handelt, wobei zB für das Jahr 2007 Erlöse aus Warmgetränken und alkoholfreien Getränken von 51.901,52 € und Erlöse aus Bier, Wein/Sekt und Spirituosen von 68.871,84 € erklärt worden sind (für Bier und Spirituosen wurden im Zuge der Außenprüfung noch 14.000 € hinzugeschätzt). Für das Jahr 2010 wurden Erlöse aus Warmgetränken und alkoholfreien Getränken von 61.046,67 € und Erlöse aus Bier, Wein/Sekt und Spirituosen von 85.254,86 € erklärt (an weiteren Erlösen für Bier wurden 13.000 € hinzugerechnet).

Der VfGH ist in seinem Anfechtungsbeschluss vom 15.9.2011 (Zl. A 2011/0003-0006) davon ausgegangen, dass die Verordnung offenbar Betriebe erfasse, die nicht miteinander vergleichbar sind und der zitierten Studie von *Wöber* entnommen werden könne, dass die Betriebskennzahlen „starken Schwankungen, auch innerhalb einzelner Betriebsgruppen, unterliegen“. Der „Festsetzung des Durchschnittssatzes durch den Ordnungsgeber“ lag aber –

der Äußerung der Bundesministerin vom 6.12.2011 zufolge – nicht diese Studie, sondern eine Reihenuntersuchung der Österr. Gesellschaft für angewandte Fremdenverkehrswissenschaft (ÖGAF) „aus dem Jahre 1993 zu Grunde“. Mit der vom VfGH zitierten Studie sollte lediglich „untermauert“ werden, dass die in der Verordnung „festgeschriebenen Vereinfachungsregeln damals ... wie heute den Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben entsprechen“. Nach Ansicht des VfGH vermag die Studie der ÖGAF aus dem Jahr 1993 (!) ganz „offensichtlich“ keine Begründung für den Gewinnprozent-satz in Höhe von 5,5% zu liefern (Tz 35); die in der Äußerung vom 6.12.2011 vorgelegte Tabelle von *Wöber* für das Jahr 1999 spricht „gerade nicht für die Angemessenheit des (einheitlichen Satzes) von 5,5%, sondern bestätigt vielmehr die vom antragstellenden Gerichtshof vorgebrachten Bedenken“ (Tz 30 des Erkenntnisses vom 14.3.2012). Wie sich aus der Äußerung vom 6.12.2011 ergibt, wurde diese Tabelle im Jahre 1999 nicht herangezogen. Es ist nicht vorstellbar, dass sie der Verordnungsgeber des Jahres 1999 herangezogen hätte, um einen Durchschnittssatz von 5,5% (§ 3 der Verordnung) ermitteln zu können. Aus diesen Gründen kann auch der Ansicht des Bw. nicht gefolgt werden, der zufolge die Verordnung auf „Kaffeehäuser“ der vorliegenden Art anzuwenden wäre.

Nur der Abrundung halber sei vermerkt, dass es sich bei dem im VfGH-Verfahren (zu V 112/11-5) vorgelegten „Betriebsvergleich“ vom Dezember 1993 (ÖGAF) um eine „Sonderauswertung *als Diskussionsgrundlage* für die Pauschalierungsverhandlungen“ gehandelt hat, sodass nicht einmal eine Aussage darüber getroffen werden kann, ob und inwieweit dieser Studie tatsächlich gefolgt wurde. Der Betriebsvergleich betrifft Betriebe unter 5 Mio. S an Betriebserlösen. Bei den Betriebserlösen handelt es sich zudem nur um valorisierte Werte (offenbar aus dem Jahre 1991). Einnahmen-Ausgaben-Rechner wurden nicht berücksichtigt. Die Verordnung (in der Stammfassung) war hingegen nur für Betriebe zulässig, bei denen keine „Bücher“ (iSd [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)) geführt werden und deren Umsätze (iSd [§ 125 Abs. 1 BAO](#)) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 3,5 Mio. S betragen haben. Weshalb – unter solchen Umständen – eine ausdehnende Auslegung der Verordnung angebracht wäre, vermag der Bw. folglich nicht aufzuzeigen.

14. In dem am 28.6.2012 eingelangten Schreiben (vom 27.6.2012) sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Antrag gestellt, die Entscheidung über die vorliegende Berufung iSd § 281 BAO auszusetzen, da ein beim VfGH anhängiges Beschwerdeverfahren (Zl. 2007/15/0250) nahezu denselben Sachverhalt betreffe wie das vorliegende Verfahren.

Die Aussetzung gemäß § 281 BAO liegt im Ermessen der Behörde. Ein subjektiv-öffentliches Recht auf das Unterbleiben einer Entscheidung über die Berufung ist nicht eingeräumt (VwGH 17.12.2003, [2000/13/0220](#), mwN).

Im vorliegenden Fall handelt es sich – im Unterschied zum Beschwerdefall VwGH-ZI.

2007/15/0250 (betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004) – um keinen Anlassfall iSd Art. 139 B-VG. Die Verordnung in der für das Veranlagungsjahr 2007 anzuwendenden Fassung ist daher – anders als im Anlassfall – weiterhin anzuwenden. Hingegen ist der Anlassfall vom VwGH auf der Grundlage der bereinigten Rechtslage (dh. unter Außerachtlassung der als gesetzwidrig befundenen Bestimmungen der Verordnung) zu beurteilen. Es erscheint daher nicht zweckmäßig, das Berufungsverfahren im Hinblick auf das Beschwerdeverfahren zu ZI. 2007/15/0250 auszusetzen. Was die Folgejahre (Veranlagung ab 2008) betrifft, vermochte der Bf. ohnedies kein beim VwGH anhängiges Verfahren zu benennen, das es zulässig erscheinen ließe, das vorliegende Verfahren unter Bezugnahme auf ein solches Verfahren auszusetzen, zumal sich hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen des § 2 der Verordnung in der für die Veranlagungsjahre ab 2008 geltenden Fassung dieselben Bedenken ergeben, wie sie vom VwGH im Anfechtungsbeschluss vom 15.9.2011, Zlen. A 2011/0003 bis 0006, geäußert wurden (der Bw. dürfte derselben Ansicht sein), sodass es – unabhängig von der Beurteilung der aufgeworfenen unionsrechtlichen Fragen – als hochgradig wahrscheinlich angesehen werden muss, dass dieselben verfassungsrechtlichen Bedenken (zu § 2 in der Fassung BGBl. II Nr. 149/2007) bei sich bietender Gelegenheit neuerlich an den VfGH herangetragen werden.

II.) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bis 2009

1. Im Prüfungsbericht vom 5.12.2011 ist zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Frage der Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierung ausgeführt (Tz 2):

„Erst im Zuge der im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeführten Betriebsbesichtigung konnte festgestellt werden, dass Angebot und Umfang der Speisen nicht den Anwendungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierung entsprechen. Diese neuen Tatsachen stellen einen Wiederaufnahmsgrund iS des § 303 (4) Bundesabgabenordnung dar. Da der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit vorrangig ist und die Änderungen nicht geringfügig waren, wird eine amtswegige Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO durchgeführt. Sie betrifft die Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 2007 - 2009.“

2. Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem 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. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, auf den Wissensstand der Behörde *im Zeitpunkt* der Erlassung des Bescheides an, mit welchem *jenes Verfahren* abgeschlossen worden ist, das wiederaufgenommen werden soll.

3. Die vom Finanzamt nach Durchführung der Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahmebescheide vom 7.12.2011 stützen sich auf die vom Prüfer in der Niederschrift vom 16.11.2011 und in Tz 2 des Prüfungsberichts vom 5.12.2011 enthaltenen Feststellungen. Aus diesen ergibt sich zweifelsfrei, dass das Finanzamt erstmals im Zuge des Prüfungsverfahrens die näheren Umstände des Betriebs des Bw. in Erfahrung bringen konnte. Es ist zwar richtig, dass dem Finanzamt auf Grund der eingereichten Abgabenerklärungen zur *Umsatzsteuer* bekannt sein musste, dass der Bw. neben begünstigten Umsätzen vor allem Umsätze erzielt hat, die dem Normalsteuersatz (20%) unterliegen. Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln allerdings nur *aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens* zu beurteilen, und zwar derart, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt *so vollständig* bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres, dh. aber im vorliegenden Fall auf die jeweiligen Verfahren betreffend Veranlagung zur *Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009*. Davon abgesehen wäre aus den jeweiligen Aufgliederungen der erzielten Umsätze nach unterschiedlichen Steuersätzen noch nicht ersichtlich gewesen, wie hoch die Umsätze waren, die auf die Abgabe von Speisen bzw. auf die Abgabe von *Getränken* entfallen. Aus den Einkommensteuererklärungen bzw. der für das Jahr 2007 eingereichten Papierbeilage „Komb11E“ war nur ersichtlich, dass die Gewinne pauschal ermittelt worden sind und, was das Veranlagungsjahr 2007 betrifft, offenbar aus dem Betrieb eines „Kaffeehauses“ stammen sollten. Allein auf Grund dieses Wissenstandes konnte das Finanzamt nicht beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Verordnung – beurteilt nach den tatsächlichen Verhältnissen – gegeben sind (in dem am 10.2.2004 eingereichten Fragebogen wurde die Tätigkeit als „Cafetier“ bezeichnet). Erst im Zuge der Außenprüfung wurde die in Tz 2 des Prüfungsberichts dargestellte Feststellung getroffen, dass der Anteil der abgegebenen Speisen lediglich 5% bis 6% des Gesamtumsatzes beträgt, somit völlig untergeordnet ist, lediglich „Snacks“ abgegeben wurden und im Übrigen auch, worauf die Berufungsvorentscheidung ergänzend verweist, keinerlei Infrastruktur für eine Zubereitung von Speisen in größerem Umfang bzw. in aufwändigerem Stil vorhanden war.

4. Der Prüfer ist von der – auf [§ 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988](#) gestützten – Überlegung ausgegangen, dass eine Pauschalierung nur Steuerpflichtigen zustehe, deren steuerliche und wirtschaftliche Verhältnisse "annähernd gleich seien". Nur für solche Gruppen von Steuerpflichtigen könne es vergleichbare Erfahrungswerte geben, die geeignet seien, die Grundlagen für einen gemeinsamen Durchschnittssatz zu bilden (gesetzeskonforme Interpretation). In sachverhältnismäßiger Hinsicht hat er die Feststellung getroffen, dass der geprüfte Betrieb den Kriterien eines solchen Betriebes gar nicht entspreche, da im Wesentlichen nur Getränke abgegeben wurden und – mit Rücksicht auf die abweichende Höhe der Aufschläge – folglich auch der Gewinn aus dem geprüften Betrieb nicht mit jenem eines Gaststättenbetriebs vergleichbar sein könne, der neben Getränken in nennenswertem Umfang Speisen abgebe. Der nach den Grundsätzen einer (vollständigen) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erzielte Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde im Prüfungsverfahren erstmals ermittelt. Die dafür maßgeblichen Größen sind der Behörde erst im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden. Die für die Ermittlung eines solchen Gewinnes (nach den Grundsätzen des [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)) erforderlichen Einzelpositionen (siehe Beilage zum Prüfungsbericht) bilden – je für sich – neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO.

5. Dazu kommt, dass im Zuge der Außenprüfung Kalkulationsdifferenzen bei den Warengruppen Bier und Spirituosen festgestellt wurden, die Hinzurechnungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb von 14.000 € (2007), 2.000 € (2008), 2.000 € (2009) und 13.000 € (2010) erforderlich gemacht haben, wobei – in Tz 1 des Prüfungsberichts – ausgeführt wurde, dass die Berechnung der Zuschätzungen anhand der *im Zuge der Betriebsprüfung* vorgelegten Unterlagen und Belege erfolgt sei. In den diesbezüglichen Feststellungen wurden zutreffend (und unbestritten) *weitere* Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 erblickt.

6. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenvorgangs handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Die Rechtsrichtigkeit 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 Begriff "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, beizulegen.

Die Hinzuschätzungen nach Tz 1 des Prüfungsberichts von 14.000 € (2007), 2.000 € (2008) und 2.000 € (2009) betragen 128,4% (2007), 16,8% (2008) und 15,8% (2009) der erklärten Gewinne dieser Jahre (für das Jahr 2010 wiederum war der erklärte Gewinn aus Gewerbebe-

trieb um 101,6% zu erhöhen). Sie sind daher – (schon) für sich genommen – nicht als geringfügig einzustufen. Dazu kommt, dass das Gewicht eines Wiederaufnahmsgrunds, der sich auf mehrere Jahre erstreckt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen ist (VwGH 24.2.2010, [2005/13/0015](#)). Die Hinzuschätzungen der drei strittigen Jahre (2007 bis 2009) von 18.000 € haben aber zB in etwa 142% des erklärten Gewinns aus Gewerbebetrieb des Jahres 2009 betragen.

Die gesamten ertragsteuerlichen Hinzurechnungen des Prüfers belaufen sich auf 34.944,38 € im Jahr 2007 (45.844,38 € - 10.900,00 €), 12.781,61 € im Jahr 2008 (24.693,07 € - 11.911,46 €) und 17.481,30 € im Jahr 2009 (30.158,50 € - 12.677,20 €), in Summe somit auf 65.207,29 € (2007 bis 2009). Sie sind beträchtlich und ausschließlich auf die Kenntnis neuer Tatsachen im Zuge der durchgeführten Außenprüfung zurückzuführen, wobei es zu berücksichtigen gilt, dass die für die Streitjahre unter Tz 1 des Prüfungsberichts festgestellten Wiederaufnahmsgründe auch im Folgejahr (2010) ins Gewicht fallende steuerliche Auswirkungen zur Folge hatten (vgl. VwGH 20.9.1983, [82/14/0341](#), mwN). Auf der Grundlage dieser Feststellungen wurde ein Verkürzungszuschlag gemäß § 30a FinStrG vorgeschrieben. Der Bw. vermochte darüber hinaus keinerlei Umstände vorzutragen, die auf eine nicht berücksichtigte Unbilligkeit der Abgabefestsetzung hinweisen würden. Es kann daher auch keine Rechtswidrigkeit der Ermessensübung des Finanzamts erblickt werden, die der Zweckmäßigkeit der Festsetzung der strittigen Abgaben eine überragende Bedeutung beigemessen hat, zumal auch eine unionsrechtliche *Verpflichtung* des Inhalts besteht, unzulässige Beihilfen von Amts wegen zurückzufordern (vgl. *Raab*, ÖStZ 2011/1012).

III. Anspruchszinsen betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009

Die bekämpften Bescheide betreffend Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Spruch der bekämpften Sachbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Sie können nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung bekämpft werden, dass die maßgebenden Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig sind. Selbst wenn sich ein Stammabgabenbescheid (nachträglich) als rechtswidrig erweist und der Bescheid abgeändert oder aufgehoben wird, würde diesem Umstand mit einem an den Änderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen weiteren Zinsenbescheid Rechnung getragen (VwGH 28.05.2009, [2006/15/0316](#)).

IV. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Juli 2012