



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., X., vertreten durch Gissauer Wirtschaftstreuhand GmbH, 3061 Ollersbach, Schönfeld-Bahnweg 30, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.) fand eine Außenprüfung nach [§ 147 Abs. 1 BAO](#) statt. Dem darüber nach [§ 150 BAO](#) erstellten Bericht ist Folgendes zu entnehmen:

„Tz. 1 Gewinnpauschalierung

Der Abgabepflichtige betreibt in ... einen Backshop mit angeschlossenem Cafe. Hauptumsatzträger sind die von der Firma ... erworbenen Backwaren, die entweder als Teigling (diese sind vom Abgabepflichtigen vor Ort zur Gänze zu backen), als tiefgefrorene Waren (wie z.B. Mehlspeisen, die nur mehr aufgetaut werden müssen), als reine Handelswaren (wie z.B. Speiseeis) oder als fertiggebackene Waren, die nur mehr kurz aufgebacken werden müssen (z.B. Brot) vertrieben werden.

Der weitaus größte Teil des WEK und in der Folge somit auch des Umsatzes (in jedem Fall jedoch mehr als 25 % des Umsatzes) wird mit den Teiglingen erzielt.

Auf die Tatsache, dass neben dem Backshop auch ein Café betrieben wird, dessen Umsätze auch für die Pauschalierung für Lebensmitteleinzelhändler schädlich wären, wird an dieser Stelle nicht eingegangen, da nach Meinung des FA die 25% Grenze bereits durch die Bearbeitung der Teiglinge überschritten wird.

Da es sich hiebei nach Meinung des Finanzamtes um bearbeitete Waren im Sinne der Pauschalierungsverordnung handelt, ist die seitens des Abgabepflichtigen geltend gemachte Gewinnpauschalierung nicht zulässig. Der Gewinn ist daher nach den allgemeinen Vorschriften des EStG zu ermitteln..."

Die steuerliche Vertretung des Bw. erhaben gegen die aufgrund der Prüfungsfeststellungen erlassenen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 fristgerecht Berufung und begründete diese wie folgt:

„...Nach Auskunft unseres Mandanten und dessen Lieferanten wird das vorgefertigte Gebäckstück wie folgt produziert:

Der Teig wird zu verschiedenartigen Gebäckstücken geformt, vorgegart und schockgefrosten. Das Schockfrosten bewirkt die Unterbrechung des Garvorganges. Unserem Mandanten werden die vorgefertigten Gebäckstücke, sortiert nach Gebäcksart, tiefgefroren geliefert.

Durch das Backen vor Ort verändert das Gebäckstück nicht seine Wesensart, nicht seine Form, und auch nicht seine Verwendbarkeit. Das bedeutet, eine Semmel bleibt immer eine Semmel.

Der Gesetzgeber hat die Branchenpauschalierung für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel mit einem Umsatz von max. Euro 600.000,00 geschaffen. Wenn Betriebe wie der unseres Mandanten nicht in die Kategorie Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel fallen, werden kaum Betriebe übrig bleiben, auf die die Pauschalierung anzuwenden ist.

Es ist daher anzunehmen, dass der Gesetzgeber bzw. der Herausgeber der Verordnung den Begriff des Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandels sehr weit gefasst haben muss, weshalb der Betrieb unseres Mandanten jedenfalls pauschalierungsfähig im Sinne der Verordnung für den Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel ist.

Das Auftauen und Herstellen der Backfrische ist keine Be- und Verarbeitung im Sinne der Verordnung. Eine Be- und Verarbeitung setzt eine Wesensveränderung eines Produktes voraus (Herstellen einer Wurstsemme oder belegte Brötchen).“

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuer bei nichtbuchführenden Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändlern, BGBl II 228/1999 (idF: VO), lautet:

„§ 2. (1) Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler sind Gewerbetreibende, die einen Handel mit Waren des täglichen Bedarfs weitaus überwiegend in Form eines Kleinhandels unter folgenden Voraussetzungen ausüben:

1. Andere Waren als Lebensmittel dürfen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre in einem Ausmaß von höchstens 50% der gesamten Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) veräußert worden sein.
 2. Be- und/oder verarbeitete Lebensmittel dürfen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre in einem Ausmaß von höchstens 25% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) aus Lebensmitteln veräußert worden sein.
- (2) Zu den Betrieben des Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandels gehören keinesfalls gastronomische Betriebe.“

Feststehender Sachverhalt

Strittig ist ausschließlich, ob im Aufbacken von Teiglingen eine Bearbeitung von Lebensmitteln iSd § 2 Abs. 1 Z 2 der VO zu erblicken ist. Dass die sonstigen Voraussetzungen der VO erfüllt sind, ist unbestritten. Die Außenprüfung hat es allerdings dahingestellt gelassen, ob die Umsätze des Cafés in die Betrachtung einzubeziehen sind.

Rechtliche Würdigung

Die VO selbst enthält keine Definition, was unter Bearbeitung iSd § 2 Abs. 1 Z 2 der VO zu verstehen ist. Auch dem EStG ist diesbezüglich nichts zu entnehmen.

Allerdings enthält § 4 der VO auch Regelungen über die Pauschalierung von Vorsteuern, weshalb ohne Bedenken einschlägige Bestimmungen des UStG als Auslegungshilfe herangezogen werden können.

Nach [§ 3 Abs 6 UStG 1994](#) gilt als Be- oder Verarbeitung jede Behandlung eines Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit) entsteht.

Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON 2.00 § 3 Rz 177, führt hierzu aus:

„Entscheidend für die Frage, ob ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit vorliegt, ist die allgemeine Auffassung der beteiligten Wirtschaftszweige, insb des Abnehmers. Eine Be- oder Verarbeitung kann

nicht nur durch positives Tun, sondern auch durch jede andere gewollte Einwirkung geschehen (zB Reifen, Gären etc.).

Der Begriff der ‚Bearbeitung oder Verarbeitung‘ setzt **keine Funktionsänderung** voraus, sondern ist weit auszulegen: Eine Veränderung der Marktähnlichkeit genügt. Dadurch fallen nicht nur funktionsändernde Werkleistungen unter den Begriff der Bearbeitung oder Verarbeitung, sondern ebenso Reparaturen, welche bloß eine vorher vorhandene Funktion wiederherstellen. Ebenso fallen auch Leistungen wie Umpacken, Umfüllen, Kennzeichnen etc unter den Begriff der Be- oder Verarbeitung, soweit sich die Marktähnlichkeit zB aufgrund eines geänderten Abnehmerkreises ändert. Die Behebung von Bagatellmängeln, welche Marktähnlichkeit und Funktion nicht berühren, ist keine Bearbeitung oder Verarbeitung (vgl *Beiser*, Reparaturen für ausländische Unternehmer in der Umsatzsteuer, ÖStZ 1995, 85).“

Ruppe, UStG³, § 3 Tz 112, verweist in seiner Kommentierung auf § 8 Tz 9ff; in § 8 Tz 19ff heißt es:

„Die Lohnveredlung in der ersten Variante setzt eine Be- oder Verarbeitung des Gegenstandes voraus. § 8 Abs. 1 verweist ausdrücklich auf § 3 Abs. 6. Gem. § 3 Abs. 6 gilt als Be- oder Verarbeitung jede Behandlung eines Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit) entsteht. Die Umschreibung stammt bereits aus dem UStG 1959. Nach § 3 Abs 9 UStG 1959 galten nicht als Be- oder Verarbeitung das Kennzeichnen, Umpacken, Umfüllen, Kühlen und Sortieren sowie bei Früchten auch das Trocknen, Reinigen, Reifen und Nachreifen. Diese Einschränkungen wurden in das UStG 1972 nicht übernommen. Entscheidend ist nach österr Recht seither, ob durch diese Vorgänge ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit entsteht.

...

Entscheidend ist die Verkehrsauffassung, dh die allgemeine Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise, wobei vor allem die Sicht des Abnehmers maßgeblich ist...“

Schon aufgrund der Legaldefinition des [§ 3 Abs. 6 UStG 1994](#) muss also durch die Behandlung des Gegenstandes nach der Verkehrsauffassung ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit entstehen. Hierfür ist nach übereinstimmender Kommentierung vor allem die Sicht des Abnehmers maßgeblich.

Gemessen an diesen Kriterien stellt das Aufbacken von tiefgefrorenen Teiglingen Bearbeitung dar: Es kann kein Zweifel bestehen, dass fertig gebackene Backwaren eine andere Marktähnlichkeit haben als die dem Bw. gelieferten tiefgefrorenen Teiglinge. Für den Abnehmer ist es von wesentlicher Bedeutung, das fertige nunmehr frische Backgut zu erwerben und nicht tiefgekühlte Teiglinge. Sollte hingegen der Abnehmer tatsächlich fertigzubackende Ware kaufen wollen, gibt es hierfür etwa in Supermärkten ein reiches Warenangebot, womit aber ein anderer Kundenkreis angesprochen wird.

Auch das offenkundig aus Rz 4315 EStR entnommene Beispiel, wonach ein Fleischhauer aus Wurst und Gebäck einen Gegenstand anderer Marktähnlichkeit herstellt, nämlich eine Wurstsemme, spricht nicht für, sondern gegen den Standpunkt des Bw. Sowohl der zeitliche Aufwand als auch die Bearbeitungsintensität ist nämlich bei der Herstellung einer Wurstsemme wesentlich geringer als beim Aufbacken von Teiglingen.

Abschließend sei auf zwei Kommentarstellen zum insoweit vergleichbaren deutschen UStG verwiesen; nach *Rau/Dürrwächter*, dUStG, § 7 Anm 189 bleiben bei der Bearbeitung von Ge-

genständen diese gegenständlich individuell mit ihren wesentlichen Merkmalen erhalten. Es findet lediglich eine Veränderung des Aussehens oder der Eigenschaften statt. Als Beispiele werden angeführt: Färben von Geweben, Beizen von Möbeln, Schleifen oder Brennen von Rohlingen sowie das Mästen von Vieh, nach *Hartmann/Metzenmacher*, dUStG, § 7 Anm 66 ist Bearbeiten auch das Waschen von Wäsche.

Auch diese Kommentarstellen sprechen gegen den Standpunkt des Bw., da – ungeachtet des Umstandes, dass das Gebäck individuell mit seinen wesentlichen Merkmalen erhalten geblieben ist – eine Veränderung des Aussehens sowie der Eigenschaften stattgefunden hat.

Wien, am 17. März 2011