



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch ECA Haingartner und Pfnadschek Steuerberatung GmbH, 8700 Leoben, Waasenplatz 1, vom 24. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 25. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

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

Anlässlich einer für die Jahre 2004 bis 2006 vorgenommenen Außenprüfung stellte der Prüfer ua. fest, dass die für die genannten Jahre geltende Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, nicht anzuwenden und der Gewinn durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zu ermitteln sei. In der Begründung führte der Prüfer aus, auf Bars sei die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht anwendbar. Unter einer Gaststätte verstehe man nach der allgemeinen Verkehrsauffassung einen Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen mit Speisen und Getränken bestehe. Im

vorliegenden Fall würden als Speisen nur Toasts angeboten und der aus der Verabreichung von Speisen erzielte Umsatz sei überdies von untergeordneter Bedeutung. Er habe im Jahr 2004 1,77%, im Jahr 2005 2,18% und im Jahr 2006 2,73% des Gesamtumsatzes betragen. Auch die Öffnungszeiten des Lokals (an Wochentagen von 19:00 Uhr bis 2:00 Uhr und am Wochenende von 19:00 Uhr bis 5:00 Uhr in der Früh) sprechen für das Vorliegen eines Barbetriebs.

Der Bw. erklärte für die Jahre 2004, 2005 und 2006 durch Pauschalierung ermittelte Gewinne in Höhe von 11.149,64 Euro, 12.205,29 Euro bzw. 12.714,02 Euro. Die vom Prüfer durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelten Gewinne betrugen 64.120,96 Euro, 58.877,03 Euro bzw. 65.246,03 Euro.

Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide den Feststellungen des Prüfers.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 führte der Bw. aus, er habe im Streitjahr alle Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, erfüllt. Für seinen Betrieb habe keine Buchführungspflicht bestanden und er habe auch nicht freiwillig Bücher geführt. Die Umsätze des Vorjahrs seien unter der Umsatzgrenze von 255.000 Euro gelegen. Der Betrieb werde in einer geschlossenen Räumlichkeit geführt, wobei Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden. Sitzplätze im Freien seien nicht vorhanden. Eine Gaststätte sei ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) bestehe. Die Gewerbeanmeldung des Bw. sei auf das Gastgewerbe mit der Betriebsart „Pub“ ausgestellt. Während der Außenprüfung sei das Unternehmen noch unter der Betriebsart „Bar“ geführt worden. Da erst durch den Prüfer dieser Irrtum in der Bezeichnung der Betriebsart aufgedeckt worden sei, habe der Bw. bei der Gewerbebehörde die Änderung auf die Betriebsart „Pub“ beantragt. Da der Prüfer die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung bei der Betriebsart „Bar“ verneint habe, sei die Änderung auf die Betriebsart „Pub“ von der Gewerbebehörde rückwirkend zum 1. Juni 2002 vorgenommen worden. Ein Pub sei ein Betrieb, der die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung anwenden könne. In einem Pub werden Speisen und Getränke angeboten und es könne eine Musikanlage vorhanden sei. Ein Pub habe aber keine Diskothekenmusikanlage und keine Tanzfläche. Das treffe auch auf das Lokal des Bw. zu. Der Definition eines Pubs entsprechend sei das Lokal des Bw. vorwiegend mit Holz eingerichtet und habe einige Sitzgelegenheiten. Am Abend seien vor allem vor der Theke viele Menschen zu treffen. Es gäbe auch die Möglichkeit, Darts zu spielen. Die Fenster seien verdunkelt, um eine angenehme Atmosphäre zu erzeugen. Das Angebot an Getränken sei natürlich um vieles

größer als das Angebot an Speisen. Zum Essen würden verschiedene Toastvariationen angeboten. Die Öffnungszeiten des Lokals seien für die Anwendung der Pauschalierungs-Verordnung unbedeutlich. Der Anteil der Speiseumsätze an den Gesamtumsätzen sei in den Jahren 2004 bis 2006 von 1,77% auf 2,73% gestiegen. Damit erfülle der Bw. auch die Voraussetzung der Abgabe von Speisen. Ein bestimmter Anteil von Speiseumsätzen sei nicht Voraussetzung für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung. Da ein Pub auch seiner Art nach nicht von der Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ausgeschlossen sei, sei der Bw. berechtigt, die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung im Streitjahr anzuwenden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamts wurde damit begründet, dass nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen sei, welcher Betrieb als Gaststätte im Sinn des [§ 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, anzusehen sei. Maßgebend für das Vorliegen einer Gaststätte im Sinn der Verordnung sei die Abgabe von Speisen und Getränken als wesentlicher Leistungsinhalt. Betriebe, die zwar auch bewirken, bei denen jedoch kein maßgebendes Speiseangebot bestehe, seien von der Anwendung der Pauschalierung ausgeschlossen. Im gegenständlichen Fall liege der Anteil des Speiseumsatzes am Gesamtumsatz zwischen 1,77% und 2,73% pro Jahr. Das Speiseangebot sei auf Toasts beschränkt und spiele für den Betriebserfolg keine Rolle. Das Lokal werde unter dem Namen „Cocktail Bar“ geführt. Aufgrund der tatsächlichen Betriebsführung und des Angebots an Getränken handle es sich nach der Verkehrsauffassung um einen reinen Barbetrieb. Die rückwirkende Änderung auf die Betriebsart „Pub“ durch die Gewerbebehörde auf Antrag des Bw. ändere nichts an der tatsächlichen Ausrichtung des Betriebes und sei für die gegenständliche Beurteilung nicht maßgeblich. Der Bw. habe die Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierungs-Verordnung im Streitjahr daher nicht erfüllt.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Oktober 2012 wurde der Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 05.09.2012, [2012/15/0120](#), ersucht, bekanntzugeben, ob im Jahr 2006 in seinem Lokal ein Küchenbereich vorhanden gewesen sei und wenn ja, mit welcher Kücheneinrichtung und mit welchen Küchengeräten dieser ausgestattet gewesen sei. Weiters wurde der Bw. ersucht, bekanntzugeben, ob er im Jahr 2006 neben der umfangreichen Getränkekarte auch eine (zumindest kleine) Speisekarte gehabt habe und allenfalls den genauen Inhalt dieser Speisekarte bekanntzugeben bzw. eine solche vorzulegen. Der Bw. wurde abschließend darauf hingewiesen, dass mit der Angabe, dass zum Essen verschiedene Toastvariationen angeboten worden seien, die Frage nach dem Vorhandensein einer zumindest kleinen Speisekarte noch nicht beantwortet sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2012 führte der Bw. zur Frage des Vorhandenseins eines Küchenbereichs aus, das Lokal sei vor der Übernahme durch ihn als italienisches Restaurant betrieben worden. Er habe die gesamte Ausstattung von seinem Vorgänger übernommen. Die Getränke würden an der Theke eingeschenkt, der Küchenbereich befindet sich in einem eigenen Raum. Die Ausstattung des Küchenbereichs (dazu legte der Bw. ein Foto bei) bestehe aus zwei Gastronomie-Kontaktgrillern (das seien Grillflächen aus Gusseisen mit keramischer Beschichtung, einem Korpus aus Edelstahl und einer Grillfläche von jeweils 340 mm mal 230 mm), einer Arbeitsplatte mit unterbautem vierfachrigem Edelstahl-Kühlpult zur Lagerung von Lebensmitteln, diversen Schneidbrettern und Messern sowie einer Stahlbürste zur Reinigung. Der Bw. habe im Streitjahr (sowie in den Jahren danach) eine kleine Speisekarte gehabt (diese wurde ebenfalls vorgelegt). Alle Speisen seien frisch zubereitet worden (in diesem Zusammenhang legte der Bw. zwei weitere Fotos vor, eines, auf dem „El Martinos Toastecken würzig“ zu sehen sind und ein weiteres, auf dem ein „Toast Hawaii“ abgebildet ist). Bei den vom Bw. angebotenen Speisen habe es sich weder um Fertigprodukte noch um aufgewärmte Tiefkühlkost gehandelt.

Die vom Bw. vorgelegte Speisekarte enthält die folgenden Gerichte:

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

Alle Gerichte kosteten 3,50 Euro.

In einem ergänzenden Schreiben vom 7. Februar 2013 führte der Bw. aus, ihm sei bewusst, dass sein Fall ein Grenzfall hinsichtlich der Zulässigkeit der Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung sei. Gerade das spreche aber dafür, zu seinen Gunsten zu entscheiden, zumal die Verordnung sehr unklar formuliert sei. Während der Außenprüfung sei es vor allem darum gegangen, ob sein Betrieb eine „Bar“ oder ein „Pub“ sei.

Im Jahr 2008, dem Jahr der Prüfung, habe er noch nicht nachweisen können, dass es sich um ein „Pub“ handle, weil er die entsprechende Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft erst nach Beendigung der Außenprüfung erhalten habe. Sein Betrieb habe jedenfalls alle Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung erfüllt, auch jene, die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 05.09.2012, [2012/15/0120](#)) genannt seien. Da in den Räumen seines Lokals davor ein italienisches Restaurant betrieben worden sei, sei auch eine entsprechende Kücheneinrichtung vorhanden. Er weise nochmals darauf hin, dass die von ihm – laut Speisekarte - angebotenen Speisen frisch und individuell zubereitet worden seien und es sich nicht um Fertigprodukte oder Tiefkühlkost gehandelt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2008 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof unter GZ 2008/15/0271 anhängigen Verfahrens aus. Im genannten Verfahren wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde mit Erkenntnis vom 28. Juni 2012 (vgl. VwGH 28.06.2012, [2012/15/0086](#)) als unbegründet ab. In der Begründung dieser Entscheidung führte der Verwaltungsgerichtshof aus, mit Erkenntnis vom 14. März 2012 (vgl. VfGH 14.3.2012, [V 113/11-14](#)) habe der Verfassungsgerichtshof die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ua. in den für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 maßgebenden Fassungen als gesetzwidrig aufgehoben. Der Beschwerdefall (GZ 2008/15/0271) stelle einen Anlassfall iSd [Art. 139 Abs. 6 B-VG](#) dar, weshalb in diesem Fall so vorzugehen sei, als ob die als gesetzwidrig aufgehobene Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalts nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Daraus folge, dass die Beschwerdeführerin nicht in dem als Beschwerdepunkt geltend gemachten Recht auf Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung verletzt sei.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.06.2012, [2012/15/0086](#), können in materiellrechtlicher Hinsicht daher keine für das gegenständliche Berufungsverfahren verwertbaren Schlüsse gezogen werden (vgl. auch UFS 06.12.2012, RV/0005-G/08).

Gemäß [§ 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, liegen Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinn dieser Verordnung nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien,

Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Mit Erkenntnis VwGH 05.09.2012, [2012/15/0120](#), sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung solche Betriebe nicht als Gaststätte erfasse, die keine Speisen (zur Konsumation in geschlossenen Räumlichkeiten) anbiete. Unter in Gaststätten zu konsumierenden „Speisen“ könnten mit der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte verstanden werden. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (wie etwa Schokoriegel, Nüsse, Brezen, Landjäger oder Kaugummi) zählten keinesfalls zu den Speisen. Ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden könnte, werde aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels („Würstel“) bewirkt. Der Verwaltungsgerichtshof kam in dem genannten Erkenntnis daher zu dem Ergebnis, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung als Gaststätten keine anderen Betriebe erfasse als solche, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbetrieb zubereitete Speisen anbiete (zumindest „kleine Speisekarte“) und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfüge.

Der Bw. gab im vorliegenden Fall an, in seinem Lokal sei vor der Übernahme durch ihn ein italienisches Restaurant geführt worden, dessen Küchenausstattung er übernommen habe. Sein Speiseangebot habe aus frisch in seiner Küche zubereiteten Toasts bestanden.

Aufgrund der Beschreibung der Küchenausstattung durch den Bw. und dem von ihm vorgelegten Foto ist erkennbar, dass die Küchenausstattung lediglich aus einer Arbeitsplatte, auf der sich zwei Grillplatten befanden, sowie einem darunter eingebauten Kühlpult mit vier Fächern (zur Lagerung von Lebensmitteln) bestand. Es waren jedoch weder eine andere Kochstelle (Herd, Backrohr) noch ein Geschirrspüler oder weitere Küchengeräte vorhanden. Ob es sich bei dieser Küchenausstattung tatsächlich um eine „infrastrukturelle Einrichtung einer Küche“ im Sinn des o.a. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes handelt, ist zu bezweifeln. Unklar ist auch, wie mit dieser Küchenausstattung ein italienisches Restaurant betrieben werden konnte. Für die Zubereitung der vom Bw. in seinem Lokal angebotenen und tatsächlich verkauften Speisen (der Umsatz aus dem Verkauf von Speisen machte im Lokal des Bw. im Streitjahr lediglich 2,73% des Gesamtumsatzes aus) war die genannte Küchenausstattung zweifellos ausreichend. Das Speiseangebot des Bw. umfasste nach der von ihm vorgelegten Speisekarte 16 „Toastvariationen“. Bei näherer Betrachtung der Speisekarte ist jedoch ersichtlich, dass – abgesehen von der Variante mit (frischen?) Ananasstücken – im Grunde nur zwei Varianten, und zwar Schinken-Käse-Toast und Käse-Toast (ohne Schinken), angeboten wurden. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates

kann nämlich bei Toasts, die einmal nur mit Ketschup und Majonäse, das andere Mal zusätzlich mit Salz und Pfeffer bzw. zusätzlich mit Tabascosauce oder mit Worcestershiresauce angeboten werden, noch nicht von verschiedenen „Toastvariationen“ gesprochen werden. Das gleiche gilt, wenn Toastbrote einmal im Ganzen und das andere Mal (wie auf den vom Bw. vorgelegten Fotos ersichtlich ist) schräg durchgeschnitten serviert werden. Die vom Bw. auf diese Weise geschaffenen 16 „Toastvariationen“ stellen daher noch keine „kleine Speisekarte“ im Sinn der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 05.09.2012, [2012/15/0120](#), dar. Bei den vom Bw. angebotenen „Toastvariationen“ handelt es sich auch nicht um ein Speiseangebot, wie es von einer Gaststätte im Sinn der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung erwartet werden kann. Daran ändert auch die Tatsache, dass die Toasts im Küchenbereich des Lokals des Bw. frisch zubereitet wurden, nichts.

Nicht relevant für die Frage des Vorliegens einer Gaststätte im Sinn der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ist die bloße Bezeichnung eines Lokals. Die Ausführungen des Bw., bei seinem Lokal habe es sich um ein "Pub" und nicht um eine „Bar“ gehandelt, können somit dahingestellt bleiben.

Da es sich beim Lokal des Bw. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates somit nicht um eine Gaststätte im Sinn des [§ 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, handelte, konnte der Bw. von der Möglichkeit der Gewinnermittlung durch Pauschalierung nicht Gebrauch machen.

Graz, am 5. März 2013