

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Z Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011

### **I. zu Recht erkannt:**

- 1) Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 werden als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 sowie die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 werden als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- 3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **II. den Beschluss gefasst:**

- 1) Die Vorlageanträge betreffend die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 werden zurückgewiesen.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin hat aus einem gastwirtschaftlichen Betrieb resultierende Umsätze in Höhe von 194.772,87 € (2008), 212.945,99 € (2009) und 228.304,21 € (2010) erklärt.

Die in den Einkommensteuererklärungen ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 15.310,70 € (2008), 16.655,25 € (2009) und 15.127,12 € (2010) hat sie unter Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, ermittelt.

Im Zuge einer die Jahre 2008 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung ist die Prüferin zum Ergebnis gelangt, dass die Pauschalierungsverordnung nicht zur Anwendung kommen könne und hat die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anhand der Saldenlisten ermittelt. Weiters hat die Prüferin aufgrund einer nicht erfassten Erlösbuchung im Jahr 2009 (1.751,00 €) und einer nachträglich stornierten Erlösbuchung im Jahr 2010 (513,83 €) sowie im Einzelnen angeführter formeller Buchführungsmängel Sicherheitszuschläge von 3% (2008) bzw. 5% (2009 und 2010) in Ansatz gebracht. Infolge der Hinzurechnungen (Erlöszurechnung, Sicherheitszuschläge) erhöhte sich die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um 5.783,19 € (2008), 12.313,01 € (2009) und 11.821,24 € (2010). Den sich aufgrund der getroffenen Feststellungen ergebenden Gewinn ermittelte sie mit 45.586,94 € (2008), 48.079,69 € (2009) und 47.727,12 € (2010)

Begründend wurde dazu im Prüfungsbericht neben Ausführungen zu den rechtlichen Grundlagen zusammengefasst ausgeführt, im Prüfungszeitraum habe das Speisenangebot Schinken-Käse-Toasts mit/ohne Salat sowie Fertigpizzas umfasst. In der Folge seien nur noch Toasts angeboten worden, da die Fertigpizzas keinen Absatz gefunden hätten, weil die Gäste sich Pizzas vom benachbarten Italiener geholt hätten und diese mit Genehmigung der Inhaberin im Lokal verzehrt hätten. Diesbezüglich seien keine Erlöse erzielt worden, aber auch keine Aufwendungen für Wareneinkäufe angefallen. Es habe keine geschäftliche Beziehung mit dem benachbarten Lokal gegeben, dies sei auch niederschriftlich bestätigt worden. Auch in der vorgelegten Karte, die nach Angaben der Abgabepflichtigen für den gesamten Prüfungszeitraum gültig gewesen sei, seien keine Speisen angeboten worden. Bei der Betriebsbesichtigung seien in der Küche lediglich Zitronen/Limetten sowie Zutaten für die Zubereitung von Toasts vorgefunden worden. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierungsverordnung hätten daher nicht vorgelegen. Zum einen habe es kein ausreichendes Speisenangebot gegeben, da im Prüfungszeitraum lediglich "Snacks" in Form von Toasts und Fertigpizzas angeboten worden seien. Der Verzehr von Speisen aus der angrenzenden Pizzeria stelle kein Speisenangebot im Sinne der Pauschalierungsverordnung dar. Auch seien die Speisen weder in der Karte angeboten worden noch habe es im Lokal einen Hinweis auf die angebotenen Snacks gegeben. Zum anderen verfüge das Lokal nicht über die notwendigen Einrichtungen zur Speisenzubereitung. Es sei nur eine kleine Küche, mit einem Klapptoaster und einer kleinen Kochplatte sowie einer Mini-Friteuse, einer Mikrowelle und einem kleinen Backofen zur Verfügung gestanden, wobei die letzteren Geräte nach Angaben der Abgabepflichtigen lediglich für den privaten Gebrauch Verwendung gefunden hätten. Die erklärten Speiseumsätze hätten nur 1-2% des Gesamtumsatzes betragen. Aufgrund der im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellten Tatsachen hinsichtlich des Speisenangebotes und der Küchenausstattung (festgestellt anlässlich der im Zuge der

Betriebsprüfung durchgeführten Betriebsbesichtigung) seien die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Neuerungsstatbestand erfüllt. Der Gewinn sei daher anhand der vorgelegten Buchhaltung bzw. der Saldenlisten unter Berücksichtigung der weiteren Prüfungsfeststellungen festgesetzt worden.

Hinsichtlich der formellen Buchführungsmängel wurde im Prüfungsbericht festgehalten, dass

- vereinzelte Differenzen zwischen den Summen der Einzelaufzeichnungen und der gebuchten Tageslosung festgestellt worden seien;
- 2010, 2011 und 2012 die Einzelaufzeichnungen nicht vollständig vorhanden seien, wobei genaue Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch und Gratisabgaben erst ab 2010 vorgelegt worden seien.
- die Besteuerung der Trinkgelder für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar sei und den Bestimmungen des § 131 BAO widerspreche, zumal die Abgabepflichtige angegeben habe, dass jede Servicekraft das Trinkgeld behalten dürfe und sie ihr eigenes Trinkgeld der Besteuerung unterzogen habe, indem sie die Summe als Getränke boniert habe;
- verwendete Hilfsaufzeichnungen (Rechnungsblöcke) nicht vorgelegt worden seien;
- ein elektronisches Kassajournal, obwohl vorhanden und technisch möglich, nicht vorgelegt worden sei;

Zudem sei es bei den verwendeten, näher bezeichneten Registrierkassen technisch möglich ua. das Journal, den Arbeitsspeicher und sämtliche Zähler auf Null zu setzen.

Bezüglich der materiellen Buchführungsmängel wurde ausgeführt, dass im Zuge einer stichprobenartigen Überprüfung der Erlöse im Zeitraum 08/2009 eine Differenz zwischen den gebuchten Tageslosungen und den Tageslosungen lt. Einzelaufzeichnungen in Höhe von 1.751 € festgestellt worden sei und im Rahmen einer USt-Verprobung hervorgekommen sei, dass die gebuchten Erlöse für den 1. September 2010 wieder storniert worden seien.

Infolgedessen sei ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 3% (2008) bzw. 5% (2009, 2010, Nachschauzeitraum) der bisher erklärten Erlöse in Ansatz gebracht worden. Weiters seien die festgestellten Differenzen (1.751,00 € im Jahr 2009 bzw. 513,83 € im Jahr 2010) hinzugerechnet worden.

Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 und 2009 wurde ausgeführt, dass erst im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellt habe werden können, dass das Speisenangebot lediglich Snacks umfasst habe und das Speisenangebot in der vorgelegten Karte nicht enthalten sei. Auch habe erst im Zuge der Betriebsbesichtigung festgestellt werden können, dass das Lokal gar nicht über die nötige Ausstattung zur Speisenzubereitung verfüge, da weder entsprechende Kühlräume noch ein Herd noch Töpfe oder Pfannen vorhanden gewesen seien. Lediglich ein Klapptoster, ein kleiner Backofen und eine einzelne Herdplatte seien verwendet worden. Diese Tatsachen hätten erst im Zuge

des Prüfungsverfahrens festgestellt werden können und seien aus den eingereichten Erklärungen oder Beilagen nicht ersichtlich und der Behörde nicht bekannt gewesen. Damit liege ein Neuerungsstatbestand im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vor.

Ebenso hätten die formellen und materiellen Buchführungsmängel erst im Zuge der Betriebsprüfung (Durchsicht der Buchhaltung und der Belege ab 12. Juni 2012) festgestellt werden können, da aus den eingereichten Erklärungen die Art der Erlösermittlung sowie die Verbuchung nicht ersichtlich gewesen sei. Die festgestellten Mängel stellten somit einen Neuerungsstatbestand im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. Hinsichtlich der Wiederaufnahme sei auch zu erwähnen, dass der gegenständliche Betrieb erst Mitte 2007 eröffnet worden sei und bis dato noch keinerlei Überprüfungsmaßnahmen durch das Finanzamt gesetzt worden seien. Die amtsbekannten Umstände seien nur den eingereichten Erklärungen sowie dem Fragebogen zur Betriebseröffnung zu entnehmen gewesen. Weiters sei in einem im Akt abgelegten Artikel über das Lokal von einem Frühschoppen mit Gulasch und Grillspeisen die Rede. Dieser Artikel würde an sich die Vermutung nahe legen, dass die Pauschalierung zustehen würde. Die tatsächlichen Umstände hätten somit erst im Zuge des Prüfungsverfahrens und der Betriebsbesichtigung geklärt werden können.

Unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" wurde ergänzend ausgeführt, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Im vorliegenden Fall hätten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde zur Begründung der unterschiedlichen Höhe des Sicherheitszuschlages weiters ausgeführt, der Sicherheitszuschlag sei für das Jahr 2008 niedriger angesetzt worden, da im Zuge der stichprobenartigen Überprüfung keinerlei Erlösdifferenzen mit steuerlicher Auswirkung festgestellt worden seien. Zudem lägen für dieses Jahr sämtliche Einzelaufzeichnungen lückenlos vor. Die bestehende Unsicherheit ergebe sich, weil die Verbuchung des Trinkgeldes der Besitzerin in keiner Weise nachvollziehbar sei und somit eine lückenlose Überprüfung der Erlöse im Sinne des § 131 BAO nicht möglich sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren (Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009) entsprechende Abgabenbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010.

Mit Schriftsatz vom 24. August 2012 hat die steuerliche Vertretung Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die

Jahre 2008 bis 2011 erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nach der Verordnung zur Gaststättenpauschalierung, BGBl. II Nr. 227/1999, und den damit übereinstimmenden Ausführungen des BMF in der Abgabenerklärung "Komb 11E" Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Verordnung lediglich sei, dass keine Buchführungspflicht bestehe bzw. nicht freiwillig Bücher geführt würden, eine bestimmte Umsatzgrenze nicht überschritten werde und in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten würden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt würden.

Die Berufungsführerin habe im Prüfungszeitraum unbestritten sowohl Getränke als auch Speisen in geschlossenen Räumlichkeiten angeboten und ihre Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt. Bei ihrem Unternehmen handle es sich auch zweifelsohne nicht um einen Würstelstand, eine Maronibraterei oder etwas dergleichen.

Nach beinahe zehn Jahren des Bestehens der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung habe der unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 7. August 2008, RV/0422-G/07, ausgeführt, dass die Verordnung so zu verstehen sei, dass sie nur für Betriebe anwendbar sei, die Speisen und Getränke anbieten würden, wobei sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes beitragen müsse. Den Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates sei entgegenzuhalten, dass Letzteres nach dem klaren Wortlaut der Verordnung eben nicht verlangt werde. Offensichtlich handle es sich um eine extensive "teleologische" Interpretation der Verordnung durch den unabhängigen Finanzsenat, die im Widerspruch zur Ansicht des zur Erlassung der Verordnung befähigten Bundesministeriums für Finanzen stehe.

Wie auch aus dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. März 2012, V 113/11, hervorgehe, sei die Verordnung des BMF in der Stammfassung BGBl. II Nr. 227/1999, zu allgemein formuliert (keine Vergleichbarkeit der von der Pauschalierung erfassten Betriebe; Typenvielfalt im Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe; keine Rechtfertigung durch den Aspekt der Verwaltungsökonomie) und sei die Verordnung in der Folge daher teilweise aufgehoben worden.

Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem auf Artikel 139 B-VG iVm Artikel 89 Abs. 2 B-VG gestützten Antrag auf Aufhebung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ausgeführt, dass der nach der Verordnung ermittelte Gewinn in einer großen Anzahl von Fällen erheblich vom tatsächlich realisierten abweiche und die Ursache für die Abweichungen offenbar darin liege, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung als Anwendungsvoraussetzung nur vorsehe, dass keine Buchführungspflicht bestehe und Bücher auch nicht freiwillig geführt würden (§ 2 Abs. 1 Z 1), die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 € betragen hätten (§ 2 Abs. 1 Z 2) und bei Betrieben des Gaststättengewerbes Speisen und Getränke in geschlossenen Räumen zur dortigen Konsumation angeboten würden (§ 2 Abs. 2).

Der Verfassungsgerichtshof führe in seinem Erkenntnis vom 14. März 2012, V 113/11, auch aus, dass er dem Verwaltungsgerichtshof darin zustimme, dass eine einschränkende Interpretation in dem Sinn, dass nur Betriebe mit einer "typischen Kostenstruktur" in ihren Anwendungsbereich fielen, nicht in Betracht komme.

Die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes angeführte, vom unabhängigen Finanzsenat vertretene Rechtsauffassung, dass entgegen dem klaren Wortlaut der Verordnung die Konsumation von Speisen in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz beitragen müsse, sei daher offensichtlich widerlegt bzw. überholt.

Dem Argument des Finanzamtes in der Bescheidbegründung, dass ein Wiederaufnahmegrund vorläge, weil nicht offengelegt worden sei, dass nur ein Klapptaster und eine Herdplatte im Betrieb vorhanden seien, sei zu entgegnen, dass zu keiner Zeit behauptet worden sei, dass eine Großküche vorhanden sei. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass bei einem Gastgewerbebetrieb, welcher jährlich dem 10%igen Steuersatz unterliegende Umsätze von lediglich ca. 1.000 € bis 3.000 € erkläre, ein derartiges Anlagevermögen mit großer Wahrscheinlichkeit nicht vorhanden sei. Zudem seien, entgegen der Behauptung in der Begründung der Einkommensteuerbescheide, ein ausreichendes Speisenangebot und ein gewisser Anteil der Speisenumsätze am Gesamtumsatz nicht Voraussetzung für die Gaststättenpauschalierung.

Der Verfassungsgerichtshof habe nunmehr die angefochtenen Bestimmungen der Verordnung mit einer Fristsetzung bis zum 31. Dezember 2012 aufgehoben. Wie aus Artikel 139 Abs. 6 B-VG hervorgehe, sei die Rechtsansicht in der Bescheidbegründung vom 8. August 2012 irrelevant, da eine Bindung an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes bestehe. Nachdem im vorliegenden Falle kein "Anlassfall" vorliege, sei die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung bis zum Außerkrafttreten der Verordnung anwendbar.

Bei den festgestellten Buchführungsmängeln handle es sich um eher "bescheidene" Fehlleistungen der Berufungsführerin. Sie sei erst im Herbst 2007 selbständig geworden und als Einzelunternehmerin für alle Probleme persönlich zuständig und verantwortlich gewesen. Wie aus den Ausführungen der Prüferin hervorgehe, liege eine einzige Differenz zwischen den gebuchten Tageslosungen und den Einzelaufzeichnungen vor; dieser Fehler werde nun als materieller Buchführungsmangel angeführt und als formeller Buchführungsmangel unter Verwendung der Mehrzahl ("vereinzelte Differenzen") aufgebauscht. Ebenso sei die Aussage der Prüferin "die Einzelaufzeichnungen 2010 bis 2012 sind nicht vollständig vorhanden" zu hinterfragen. Nach gesicherter Lebenserfahrung gebe es für das Fehlen jeglicher (formaler wie auch materieller) Mängel in einer Buchführung nur zwei Gründe: Der jeweilige Prüfer habe die Prüfung ohne besonderen Arbeitseinsatz durchgeführt oder die Buchführung sei vom Steuerpflichtigen/Berater im Nachhinein auf die formale und materielle Richtigkeit eingehend geprüft und entsprechend überarbeitet worden. Geringfügige Fehler seien ein Indiz dafür, dass die Buchhaltung im Wesentlichen korrekt sei. Die beiden angeführten Mängel würden von der Abgabepflichtigen durchaus als Fehler eingestanden. Die Ursache dafür (mangelnde

Konzentration, Stress) sei im Nachhinein nicht mehr feststellbar. Bezüglich der von der Prüferin behaupteten mangelhaften Aufzeichnung der Trinkgelder sei auszuführen, dass es sich bei der Abgabepflichtigen um keine "Teamexpertin BAO" handle. Ihre Annahme, dass eine Bonierung ihres eigenen Trinkgeldanteiles als Getränk dem Gesetz genüge, sei für einen Laien durchaus vertretbar.

Die Betriebsprüfung habe die Höhe der Rohaufschläge nicht beanstandet. Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb Sicherheitszuschläge von 3% und 5% angesetzt worden seien. Bei diesen Sätzen lägen nach der Judikatur (zB UFS 11.12.2003, RV/0415-F/02, UFS 4.2.2005, RV/0021-S/04, UFS 17.1.2006, RV/1706-W/02, UFS 26.4.2012, RV/0246-G/10) eine Vielzahl von Buchführungsmängeln und festgestellte Kalkulationsdifferenzen und Schwarzeinkäufe vor. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb für das Jahr 2008 überhaupt ein Sicherheitszuschlag festgesetzt worden sei. Zudem sei der Sicherheitszuschlag von 5% augenscheinlich überzogen.

In Anbetracht der erklärten Umsätze von jährlich rund 200.000,00 € einerseits und den festgestellten Erlösdifferenzen von 1.751,00 € und 513,83 € liege eine absolute und relative Geringfügigkeit der Auswirkungen (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044) sowie ein Missverhältnis zwischen den Folgen des Wiederaufnahmegrundes und den abgabenrechtlichen Auswirkungen insgesamt (vgl. VwGH 27.8.1998, 93/13/0023) vor. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen sei daher nicht vorzunehmen gewesen.

Mit Bescheid vom 27. September 2012 hat das Finanzamt die Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie Einkommensteuer 2011 mit der Begründung, dass hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügt worden sei und hinsichtlich des Jahres 2011 ein Einkommensteuerbescheid nicht ergangen sei, als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. Oktober 2012 hat das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009, Umsatzsteuer 2008 bis 2011 sowie Einkommensteuer 2008 bis 2010 als unbegründet abgewiesen.

Bezüglich der Sicherheitszuschläge wurde unter Verweis auf die Begründung der Prüferin in Tz 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung im Wesentlichen ausgeführt, dass die Feststellungen hinsichtlich der Aufzeichnungsmängel in der Berufung nicht bestritten worden seien, sondern lediglich auf die Geringfügigkeit der Buchführungsmängel hingewiesen worden sei und das Finanzamt daher keinen Grund sehe, die festgesetzten Sicherheitszuschläge abzuändern.

Den Ausführungen betreffend die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung hielt das Finanzamt zusammengefasst entgegen, dass die Sachverhaltsdarstellungen der Prüferin betreffend das Speisenangebot sowie die vorhandene Einrichtung zur Speisenzubereitung nicht bestritten worden seien. Nach

der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120), erfasse die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nur jene Betriebe, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten würden (zumindest "kleine Speisekarte") und über die dafür erforderlichen infrastrukturellen Einrichtungen verfügten. Da nach den unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen der Prüferin ein derartiges Speisenangebot nicht vorgelegen habe, seien die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht gegeben, die Ermittlung des Gewinnes an Hand der Saldenlisten sei daher zu Recht erfolgt.

Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausgeführt, dass sich die Bescheide auf die in Tz 1 und Tz 2 des Prüfungsberichtes angeführten Feststellungen stützten. Zum einen sei festgestellt worden, dass die Abgabepflichtige keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen hinsichtlich ihrer bar vereinnahmten Umsätze habe vorweisen können (Tz 2) und zum anderen, dass die Voraussetzungen für die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht vorlägen (Tz 1). Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei von der Prüferin festgestellt worden, dass die Auswahl an Speisen in den geprüften Jahren sehr eingeschränkt gewesen sei und die Kucheneinrichtung das Zubereiten von Speisen einer "kleinen Speisekarte" nicht zulasse. Diese im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Tatsachen seien aus den angeführten Gründen für das Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Berufungsjahres zweifelsohne neu hervorgekommen und entscheidungswesentlich. Die von der Prüferin im Prüfbericht dargestellten erheblichen Abänderungen (Gewinnerhöhungen und Umsatzerhöhungen) in jedem der Prüfungsjahre rechtfertigten den Eingriff in die Rechtskraft der Bescheide, zumal dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) bei der Ermessensübung grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen sei.

Mit Schriftsatz vom 8. November 2012 hat die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, dass, sofern der unabhängige Finanzsenat die Rechtsansicht der Prüferin bzw. des Finanzamtes Feldkirch betreffend die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung bestätige, die Ermittlung des Gewinnes an Hand der Saldenlisten für die Jahre 2008 bis 2010 mangelhaft sei. Nachdem grundsätzlich keine Verpflichtung zur Buchführung bestanden habe, seien die durch die Pauschalierung abgegoltenen sonstigen betrieblichen Aufwendungen nur rudimentär ermittelt und angesetzt worden. Eine vollständige und aufwändige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 werde daher gegebenenfalls nachgereicht.

Zu den Ausführungen betreffend Sicherheitszuschläge und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei festzustellen, dass bei den als formeller Mangel angeführten "Differenzen zwischen den Summen der Einzelaufzeichnungen und der gebuchten Tageslosung" die Mehrzahl verwendet werde, während derselbe Vorwurf unter den materiellen



Mängeln als Einzeldelikt angeführt werde. Auch die festgestellte Erlösstornierung sei ein einfacher und einmaliger Fehler, der möglicherweise nur auf einer mangelhaften Dokumentation beruhe und daher nicht mehr nachvollziehbar sei, materiell aber vielleicht sogar richtig gewesen sei. Keinesfalls lasse dies den Schluss zu, dass die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien. Das Finanzamt gehe offensichtlich davon aus, dass die Sicherheitszuschläge umso höher sein dürften, je dürftiger die Anhaltspunkte für Mängel in der Buchführung seien.

Hinsichtlich der Besteuerung der Trinkgelder habe die Berufungsführerin - von der Betriebsprüfung unwidersprochen - eingewendet, dass jede Servicekraft ihr Trinkgeld behalten habe. Nach Rz 92a ff der Lohnsteuer-Richtlinien 2002 seien Trinkgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen steuerfrei. Trinkgelder an Arbeitnehmer des Unternehmers seien umsatzsteuerlich nicht als Entgelt für eine Leistung des Unternehmers anzusehen (Ruppe, UStG, § 4 Tz 103). Nachdem die Trinkgelder direkt von der Bedienung einbehalten worden seien und bei der Berufungsführerin daher weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerlich zu erfassen seien, sei eine Verletzung der Bestimmungen des § 131 BAO nicht zu erkennen. Lediglich die von der Berufungsführerin für sich persönlich eingenommenen Trinkgelder seien als ertrag- und umsatzsteuerpflichtige Einnahmen zu erfassen. Dazu habe die Berufungsführerin glaubwürdig erklärt, dass sie diese Trinkgelder der Summe entsprechend als Getränke boniert habe. Damit aber seien diese Trinkgelder als Einnahmen erfasst worden.

Grundtenor des § 131 BAO sei, dass Bücher so zu führen seien, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln könnten und die für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse vermitteln könnten. Seitens der Finanzbehörde sei weder erläutert worden, weshalb die beschriebene Erfassung der Trinkgelder diese Bestimmung verletze noch wie die Berufungsführerin dies besser hätte machen können.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass von den vorgeworfenen Buchführungsmängeln als echte Mängel nur das Fehlen von einzelnen Aufzeichnungen (Einzelaufzeichnungen Tageslosungen, Rechnungsblöcke, elektronisches Kassajournal) sowie die technischen Mängel der Registrierkassen zu nennen seien. In der Berufung seien die Gründe für diese "Fehlleistungen" bereits genannt worden. In den Abgabenbescheiden sowie in der Berufungsvorentscheidung sei hingegen nichts dazu ausgeführt worden, warum für das Jahr 2008 überhaupt ein Sicherheitszuschlag festgesetzt worden sei und für die Folgejahre Sicherheitszuschläge von 5%. Weder habe die Betriebsprüfung die Rohaufschläge der Steuerpflichtigen in Frage gestellt, noch hätten Kalkulationsdifferenzen und Schwarzeinkäufe vorgelegen. Geringfügige Mängel bei den Aufzeichnungen rechtfertigten nicht die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens werde vom Finanzamt mit der Unkenntnis der mangelnden Ausstattung des Lokals zur Speisenzubereitung begründet. Neue

Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen seien keine Wiederaufnahmegründe, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen würden. Die im BP-Bericht angeführte Entscheidung (UFS 14.4.2011, RV/0351-I/08) könne die Ansicht der Finanzverwaltung nicht stützen. In diesem Falle handle es sich um eine mit dem Betrieb der Berufungsführerin nicht vergleichbare Apres-Ski-Bar. Zudem sei bereits für einen betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Laien leicht erkennbar, dass bei den jährlich erklärten, dem Steuersatz von 10% unterworfenen Umsätzen in Höhe von 1.000 € bis 3.000 €, das seien ca. 1-2% des Gesamtumsatzes, die technische Ausstattung des Lokals für die Speisenzubereitung nicht besonders umfangreich sein könne. Umso mehr könne diese Tatsache für die fachkundige Finanzverwaltung nicht neu hervorgekommen sein. Die entgegen der Bestimmung des § 161 BAO unterlassene Prüfung der Steuererklärungen - auch die Vorlage der gesamten Buchführung bei der Finanzbehörde hätte an diesem Umstand mit ziemlicher Sicherheit nichts geändert - rechtfertige keine Wiederaufnahme der Verfahren.

Mit Vorhalt vom 25. September 2015 wurde die steuerliche Vertretung, nachdem im Vorlageantrag eingewendet worden ist, dass die von der Betriebsprüfung anhand der Saldenlisten vorgenommene Gewinnermittlung mangelhaft sei und erforderlichenfalls vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen nachgereicht würden, unter Hinweis auf die zwischenzeitig zur Frage der Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs -Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, ergangenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ersucht, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2008 bis 2010 bis zum 30. Oktober 2015 vorzulegen.

Auf das sowohl per E-Mail als auch auf postalischem Weg übermittelte Ersuchen des Bundesfinanzgerichts erfolgte seitens der steuerlichen Vertretung keine Reaktion.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

#### **1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 und 2009**

§ 303 BAO in der vom Finanzamt angewandten Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

*"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

...

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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."*

Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012), BGBl. I Nr. 14/2013, wurde die Bestimmung des § 303 BAO geändert und lautet nunmehr auszugsweise wie folgt:

*"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

*a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt die Bestimmung des § 303 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Bezüglich der Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist damit

gegenüber der bis zum Inkrafttreten des § 303 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, anzuwendenden Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 keine Änderung eingetreten. Die zu § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ergangene Rechtsprechung ist auf die im Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage daher gleichermaßen anwendbar.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht nach § 305 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 BAO aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3 BAO) zuständig gewesen wäre.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106, VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135, und VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045, mwN) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, 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" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 und 2009 vom 8. August 2012 unter Hinweis auf die im Betriebsprüfungsbericht bzw. der Niederschrift über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung angeführten Feststellungen begründet und ergänzend angemerkt, dass die im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellten, die Festsetzung von Sicherheitszuschlägen nach sich ziehenden formellen und materiellen Buchführungsmängel erst bei der Durchsicht der Belege bzw. im Zuge der Betriebsbesichtigung festgestellt hätten werden können und der Neuerungsstatbestand im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO daher erfüllt sei. Betreffend Einkommensteuer wurde überdies ausgeführt, dass im Zuge der Betriebsprüfung, insbesondere im Zuge der Betriebsbesichtigung bzw. bei Durchsicht der Unterlagen festgestellt worden sei, dass die in Anspruch genommene Gaststättenpauschalierung nicht zustehe, da die entsprechenden Voraussetzungen hierfür (ausreichendes Speisenangebot, gewisser Anteil der Speisenumsätze am Gesamtumsatz) nicht gegeben seien. Im Prüfungsbericht wurde betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren im Wesentlichen ausgeführt, dass erst im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellt habe werden können, dass das Speisenangebot lediglich Snacks umfasst habe und das Lokal auch nicht über die für die Zubereitung von Speisen nötige Ausstattung verfügt habe (kein Kühlraum, kein

Herd, keine Töpfe und Pfannen) und lediglich ein Klapptoaster, ein kleiner Backofen und eine einzelne Kochplatte vorhanden gewesen seien.

Die Feststellungen betreffend das Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung wurden vom Finanzamt nur zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer herangezogen. Mit dem Einwand, dass dem Finanzamt auf Grund der eingereichten Umsatzsteuererklärungen bekannt gewesen sei, dass die dem ermäßigten Steuerersatz (10%) unterliegenden Umsätze nur 1-2% des erklärten Gesamtumsatzes betragen hätten, ist damit bezüglich der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren nichts zu gewinnen, ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln doch nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Zudem war aus den Umsatzsteuererklärungen nur das Verhältnis von 10%igen und 20%igen Umsätzen, nicht aber das konkrete Speisen- und Getränkeangebot erschließbar (vgl. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0167). Dass dem Finanzamt das tatsächliche Speisenangebot und die tatsächlich vorhandene Einrichtung für die Zubereitung frischer Speisen bereits bei der Erlassung der jeweiligen Erstbescheide bekannt gewesen wäre, behauptet auch die steuerliche Vertretung nicht und sind damit ohne Zweifel rechtserhebliche Tatsachelemente neu hervorgekommen. Hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren lag damit schon deshalb ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor.

Ebenso stellen die vom Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten und im Beschwerdeverfahren nicht widerlegten formellen und materiellen Buchführungsmängel ohne Zweifel Tatsachen im Sinne des § 303 BAO dar (vgl. VwGH 18.1.1989, 88/13/0075). Dass diese Umstände dem Finanzamt nicht bereits bei der Erlassung der in den wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Veranlagungsbescheide bekannt waren bzw. bekannt sein konnten, liegt auf der Hand, sind diese doch aus den elektronisch eingereichten Erklärungen samt Beilagen in keiner Weise erkennbar. Gegenteiliges wurde schließlich auch von der steuerlichen Vertretung nicht eingewendet. Somit sind auch diesbezüglich Tatsachelemente neu hervorgekommen und lagen daher sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuerverfahren als auch der Einkommensteuerverfahren taugliche Wiederaufnahmegründe vor.

Dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommene Umstände gewerteten Sachverhaltselemente geeignet sind, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen, ergibt sich indes aus den unten angeführten Gründen.

Die Ermessensübung hat das Finanzamt mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit sowie den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, 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,

beizumessen (vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 67, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes hat ein Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides zu unterbleiben. Dabei ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015, mwN). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, im Rahmen einer Wiederaufnahme vorgenommene Änderungen, die zu einer Steuererhöhung von 1.010,15 € und einer Gewinnerhöhung von 29.234,90 S (Änderung der Einkünfte um mehr als 2 %) führen, als weder absolut noch relativ geringfügig beurteilt.

Dass bei den im Prüfungsbericht dargestellten steuerlichen Auswirkungen von einer Geringfügigkeit nicht die Rede sein kann, bedarf vor diesem Hintergrund keiner näheren Erörterung. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Auswirkungen zur Gänze auf den angeführten Wiederaufnahmegründen und nicht auf anderen rechtlichen Beurteilungen beruhen. Die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt sich insoweit nicht.

Vor diesem Hintergrund kann die Ermessensübung des Finanzamtes nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal aus der Aktenlage auch keine unter dem Gesichtspunkt einer Unbilligkeit allenfalls zu berücksichtigenden Umstände hervorgehen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 stellt sich sohin gesamthaft gesehen als rechtmäßig dar und waren die dagegen erhobenen Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen.

## **2. Umsatzsteuer 2008 bis 2011 und Einkommensteuer 2008 bis 2010**

### **a) Gaststättenpauschalierung**

Die 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 (Gaststättenpauschalierungs-Verordnung) lautet auszugsweise:

*"§ 2 (1) Für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes gelten die folgenden Bestimmungen.  
Voraussetzung ist, daß*

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

*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.*

*(2) 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. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.*

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

*..."*

Mit Erkenntnis vom 14. März 2012, V 113/11, hat der Verfassungsgerichtshof die §§ 2 und 3 der Verordnung in der Stammfassung und in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001 aufgehoben. Ebenso 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 trat mit Ablauf des 31. Dezember 2012 in Kraft.

Nach § 9 der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013, BGBl. II Nr. 488/2012, ist die Pauschalierungsverordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden.

Wie die steuerliche Vertretung zutreffend eingewendet hat, ist die Verordnung somit in den im Beschwerdefall strittigen Jahren weiterhin anzuwenden.

Im Ergebnis lässt sich für die Beschwerdeführerin damit aber nichts gewinnen. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in jüngster Zeit mehrfach mit der Frage der Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung auseinandergesetzt. Im Erkenntnis vom 5. September 2012, 2012/15/0120, hat der Verwaltungsgerichtshof zu

Recht erkannt, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, als Gaststätten keine anderen Betriebe als solche erfasst, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest "kleine Speisekarte") und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen, durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels ("Würstel") ein solches Speisenangebot aber nicht bewirkt werde. Im Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2013/15/0208, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch ein Betrieb, der seinen Gästen lediglich Toasts anbietet, die wahlweise mit Schinken und/oder Käse sowie verschiedenen Gewürzen belegt werden, über keine Speisekarte im Sinne des Erkenntnisses vom 5. September 2012, 2012/15/0120, verfügt. Gleiches gilt für einen Betrieb, der seinen Gästen lediglich zwei Arten von Fertigpizzas zur Auswahl stellt (vgl. VwGH 4.9.2014, Ra 2014/15/0002), nur "Snacks" wie Toast, Bruschetta, Tramezzini und Brote (vgl. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0167) oder lediglich auf einem Grill zubereitete Wurstwaren, Pommesfrites sowie Semmeln mit Leberkäse und Schnitzel anbietet (VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104). Verfügt ein Betrieb nicht über eine Speisekarte und damit ein Speisenangebot im Sinne der zitierten Erkenntnisse, sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, unabhängig vom möglichen Vorhandensein einer Kücheneinrichtung oder einer ausreichenden Anzahl von Sitzplätzen in geschlossenen Räumlichkeiten, nicht gegeben (vgl. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104, und VwGH 4.9.2014, Ra 2014/15/0002).

Die Beschwerdeführerin ist Inhaberin einer Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Gastgewerbes gemäß § 111 Abs. 1 Z 2 GewO 1994, in der Betriebsart "Cafe mit auf Imbisse eingeschränkter Verabreichung von Speisen". In den Streitjahren hat sie in A ein Lokal unter dem Namen "xxx Bar" betrieben. Nach den unbestrittenen Feststellungen der Betriebsprüferin beschränkte sich das Speisenangebot auf Schinken-Käse-Toasts und (vorübergehend) Fertigpizzas. Eine Speisekarte wurde nicht geführt, das Warenlager in der Küche bestand bei der Betriebsbesichtigung lediglich aus einigen Zitronen/Limetten sowie Zutaten für die Zubereitung von Toasts. Das Lokal verfügte auch nicht über die notwendigen Einrichtungen für die Zubereitung von frischen Speisen. Unbestritten ist weiters, dass der Umsatz an Speisen entsprechend auch den eingereichten Umsatzsteuererklärungen lediglich 1-2% des Gesamtumsatzes betragen hat.

Bei dieser Sachlage bedarf es im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes somit keiner näheren Erläuterung, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung im Beschwerdefall nicht angewendet werden kann, hat der Betrieb der Beschwerdeführerin doch über kein Speisenangebot im Sinne der angeführten Erkenntnisse verfügt. Auch die Möglichkeit, von einer benachbarten Pizzeria mitgebrachte Pizzas im Lokal der Beschwerdeführerin zu verzehren, vermag daran nichts zu ändern, stellt die Verordnung doch nicht auf den bloßen Konsum entsprechender Speisen in einem geschlossenen Lokal, sondern auch auf deren Zubereitung ab und konnte der Beschwerde diesbezüglich somit kein Erfolg beschieden sein.



Nachdem die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2008 bis 2010 ungeachtet des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichts nicht vorgelegt wurden und von der steuerlichen Vertretung in keiner Weise konkretisiert wurde, welche Betriebsausgaben in welcher Höhe nicht berücksichtigt worden sein sollten, bestand für das Bundesfinanzgericht schließlich auch keine Veranlassung, die von der Prüferin ermittelten Gewinne abzuändern.

#### b) Schätzung

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen nach § 163 Abs. 2 BAO insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

§ 131 Abs. 1 BAO wiederum sieht für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher ua. vor, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen (Z 2) und die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden sollen, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (Z 5).

Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechenden Grundsätze erfolgt. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen dabei die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, dass die Geschäftsvorfälle von der Buchung bis zum Beleg zurück nachvollzogen werden können (vgl. VwGH 7.8.2001, 96/14/0118, mwN).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit muss derjenige hinnehmen, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123, sowie VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119, mwN; s.a. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 184 Tz 3 und 12 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen einer Schätzung. Dabei ist davon auszugehen, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. etwa VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150, mwN). Die Methode dient somit der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123). In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, mwN und VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164, mwN). Das Schätzungsergebnis wie auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen sind zu begründen, wobei sich die Höhe nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten hat (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Bezüglich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wurde im Betriebsprüfungsbericht (Tz 1) im Wesentlichen ausgeführt, dass die Einzelaufzeichnungen nicht vollständig vorhanden gewesen seien, genaue Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch und die Gratisabgaben erst ab 2010 vorgelegt worden seien, die Erfassung der Trinkgelder nicht nachvollziehbar sei, verwendete Hilfsaufzeichnungen (Rechnungsblöcke) und elektronische Kassajournale nicht vorgelegt worden seien, wobei bei den verwendeten Registrierkassen der Arbeitsspeicher und sämtliche Zähler gelöscht werden hätten können, und bei einer stichprobenartigen Überprüfung der Erlöse betreffend den Zeitraum 08/2009 eine Differenz zwischen den gebuchten Tageslosungen und den Erlösen laut Einzelaufzeichnungen in Höhe von 1.751 € sowie eine Stornierung der am 1. September 2010 eingebuchten Erlöse festgestellt worden sei.

Unbestritten ist, dass die angeführten Aufzeichnungen und Unterlagen nicht oder nicht vollständig vorgelegt wurden, die Registrierkassen die beschriebenen technischen Möglichkeiten geboten haben und bei einer stichprobenartigen Überprüfung auch die angeführte Erlösdifferenz sowie die Stornierung einer Erlösbuchung aufgedeckt wurden. Entgegen der Auffassung der steuerlichen Vertretung kann damit aber auch nicht von bloß geringfügigen, der Annahme formell ordnungsmäßiger Bücher und Aufzeichnungen nicht entgegenstehender Mängel ausgegangen werden, ist bei nicht vollständigen Aufzeichnungen doch nicht in kontrollierbarer Weise gewährleistet, dass tatsächlich sämtliche erlöswirksamen Vorgänge erfasst sind.

Die von der Betriebsprüfung festgestellten formellen Mängel sind somit jedenfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin in Zweifel zu ziehen. Liegen formelle Fehler vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es keines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen. In diesem Fall obliegt es der Abgabepflichtigen die sachliche Richtigkeit der formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, mwN).

In der Berufung und im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen auf die Geringfügigkeit der festgestellten materiellen Mängel sowie das Fehlen von festgestellten Kalkulationsdifferenzen und Schwarzeinkäufen hingewiesen. Damit aber wird die sachliche Richtigkeit der formell mangelhaften Aufzeichnungen nicht belegt. Einerseits kann, wie bereits ausgeführt, aufgrund der formell nicht ordnungsmäßigen Buchführung nicht selbstredend davon ausgegangen werden, dass abgesehen von der festgestellten Erlösdifferenz bzw. der Erlösstornierung tatsächlich sämtliche Erlöse erfasst wären. Andererseits stellt das Fehlen festgestellter Kalkulationsdifferenzen keinen Beweis für die vollständige Erfassung der Erlöse dar, belegen nicht beanstandete Rohaufschläge doch nur ein sich in einem gewissen Rahmen bewegendes Verhältnis zwischen jeweiligem Wareneinsatz und den entsprechenden Erlösen.

Soweit die steuerliche Vertretung hinsichtlich der Trinkgelder einwendet, dass diese von der Beschwerdeführerin erlöswirksam als Getränke boniert worden seien, kann dies nur als Zweckbehauptung gewertet werden. Abgesehen davon, dass nicht erfindlich ist, weshalb die Erfassung der Trinkgelder nicht als solche erfolgt ist, wenn sie schon in der behaupteten Form als Erlöse erfasst worden sein sollen, wurden auch keinerlei nachvollziehbare oder gar überprüfbare Angaben gemacht, wann und in welcher Höhe derartige, die vereinnahmten Trinkgelder betreffende "Getränkebuchungen" erfolgt sein sollen.

Gesamthaft kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts daher nicht davon ausgegangen werden, dass die von der Betriebsprüfung festgestellten Büchführungsmängel in einer Weise aufgeklärt worden wären, dass keine Unsicherheit hinsichtlich der Erfassung sämtlicher Erlöse verblieben wäre und ein Sicherheitszuschlag

somit nicht gerechtfertigt wäre, zumal die angesprochenen Unterlagen auch dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt wurden und auch nicht in nachvollziehbarer Weise begründet wurde, weshalb diese nicht oder nicht vollständig vorgelegt wurden.

Die Höhe der Sicherheitszuschläge kann das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die bestehenden Unsicherheiten nicht als überhöht oder unsachlich erkennen, zumal zu berücksichtigen ist, dass damit auch die Trinkgelder der Beschwerdeführerin erfasst sind. Weshalb im Jahr 2008 ein niedrigerer Prozentsatz (3%) als in den Jahren 2009 und 2010 in Ansatz gebracht wurde, hat das Finanzamt damit begründet, dass betreffend das Jahr 2008 im Zuge der stichprobenartigen Überprüfung keine Erlösdifferenz festgestellt worden sei und die Einzelaufzeichnungen des Jahres 2008 lückenlos vorgelegt worden seien. Dies kann das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht als unsachlich erkennen. Auch die steuerliche Vertretung hat hinsichtlich der Höhe der Sicherheitszuschläge, abgesehen vom Einwand, dass 5% augenscheinlich überhöht seien, nichts Konkretes vorgebracht.

Gesamthaft gesehen war den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 daher ein Erfolg zu versagen.

### **3. Vorlageanträge betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie Einkommensteuer 2011**

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO ist § 260 Abs. 1 auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Das Finanzamt hat aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 wieder aufgenommen und im wiederaufgenommenen Verfahren geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 sowie entsprechende Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2010 erlassen.

Die Berufung vom 24. August 2012 richtet sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011.

Mit Bescheid vom 27. September 2012 hat das Finanzamt die Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie Einkommensteuer 2011 rechtskräftig zurückgewiesen, da hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügt worden sei und hinsichtlich des Jahres 2011 ein Einkommensteuerbescheid nicht ergangen sei.

Im Vorlageantrag vom 8. November 2012 hat die steuerliche Vertretung wiederum die Entscheidung über die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des

Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 beantragt.

Nachdem hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 keine Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren verfügt wurde, ein Einkommensteuerbescheid 2011 zum Zeitpunkt der Erlassung des Zurückweisungsbescheides vom 27. September 2012 nicht existierte und keine über die Berufungen gegen diese Bescheide absprechenden Berufungsvorentscheidungen ergangen sind, waren die die angeführten Bescheide betreffenden Vorlageanträge zurückzuweisen, zumal ein Vorlageantrag unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerde vorentscheidung) voraussetzt (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 264 Tz 6, mwN).

#### **4. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird. Gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG sind auf die Beschlüsse der Verwaltungsgerichte die für ihre Erkenntnisse geltenden Bestimmungen dieses Artikels sinngemäß anzuwenden.

Hinsichtlich der Fragen der Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren sowie der Schätzungsberechtigung infolge der mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung stützt sich das Erkenntnis auf die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. In unzweifelhafter Weise ist durch die im Einzelnen zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch geklärt, dass Lokale, die lediglich Speisen in der hier vorliegenden Art anbieten, nicht in den Anwendungsbereich der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, fallen. Zudem fußen die diesbezüglichen Beurteilungen auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG werden durch den unter I. angeführten Spruch folglich nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Die Zurückweisung eines unzulässigen Vorlageantrages ist eine sich aus dem Gesetz unmittelbar ergebende Rechtsfolge. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird somit auch durch den unter II. angeführten Spruch nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher auch diesbezüglich nicht zulässig.