



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch die Gantner & Liepert, Steuerberater OG, 6700 Bludenz, Färberstraße 10a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat in den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2007 bis 2009 angegeben, den Gewinn pauschal unter Anwendung der [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#) ermittelt zu haben. Per Post wurde jeweils die Beilage (Komb 11E) zur Einkommensteuererklärung eingereicht, aus der sich die jährlichen Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer (Bruttoumsätze), die Berechnung des pauschalierten Gewinnes und deren Ergebnis für das jeweilige Jahr ergeben. Die Bw hat für 2007 einen Gewinn in Höhe von 10.900,00 €, für 2008 von 18.905,24 € und für 2009 von 17.925,17 € ermittelt und diesen bei den Einkünften aus Gewerbetrieb erklärt. In den Einkommensteuerbescheiden 2007 bis 2009 wurden die Einkünfte aus Gewerbetrieb zunächst erklärungsgemäß berücksichtigt.

Auf Grund einer im Unternehmen der Bw, u.a. betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 durchgeführten Betriebsprüfung gem. [§ 150 BAO](#) gelangte die Prüferin dann zur Ansicht, dass

die Ermittlung des Gewinnes nach der [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#) nicht zulässig sei, da der aus Speisen erzielte Umsatz im Verhältnis zum Getränkeumsatz ohne wirtschaftliche Bedeutung sei (vgl. Tz 2 der Beilage zum Schlussberichtes vom 28.10.2011, ABNr.: 124043/11). Die Prüferin hat laut Tz 2 der Beilage zum Prüfbericht auf Basis der Saldenlisten Einnahmenüberschüsse in Höhe von 19.930,55 € (2007), 64.118,82 € (2008) und 50.408,19 € (2009) ermittelt.

Das Finanzamt hat sodann mit Bescheiden vom 27. Oktober 2011 die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 verfügt und den Feststellungen der Bp folgende Einkommensteuerbescheide für diese Jahre erlassen. Die amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren erfolgte laut der für alle Jahre gleich lautenden Begründung gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen ([§ 20 BAO](#)) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Im Prüfbericht wurde unter „Prüfungsabschluss“ bezüglich der nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erfolgten Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 auf Tz 1 und 2 des Prüfberichtes verwiesen. In Tz 1 und 2 wurde wiederum auf eine Beilage verwiesen. Unter „Prüfungsabschluss“ wurde zudem festgestellt, dass die Bw auf die Schlussbesprechung am 7.10.2011 verzichtet habe.

In der Beilage zu Tz 1 wurde unter Tz 1 „Erlöse Feigling“ festgestellt, dass bis April 2008 das Getränk als Küchenerlös verbucht worden sei. In Tz 1 wurde die Gewinnauswirkung dieser Feststellung für 2007 mit 50,83 €, für 2008 mit 90,13 € beziffert (zur Berechnung der Gewinnauswirkung vgl. Beilage zum Prüfbericht, Tz 1).

In der Beilage zum Prüfbericht hat die Prüferin zu Tz 2 „Gewinnermittlung“ Folgendes festgestellt:

„Durchschnittsätze sind jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen, deren steuerliche bzw. wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich sind. Bei Betrieben, die nur Getränke anbieten einerseits und Betrieben, die Speisen und Getränke anbieten andererseits, kann nicht mehr von Betrieben mit annähernd gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gesprochen werden. Da die VO [BGBI. II Nr. 227/1999](#) nur für Betriebe anwendbar ist, die Speisen und Getränke anbieten, muss sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes

beitragen. Bei einem Ausmaß von nur 5 % bis 6 % des Gesamtumsatzes, der aus der Konsumation von Speisen erzielt wird, ist das nicht der Fall."

Im Anschluss daran hat die Prüferin in der Beilage zu Tz 2 in einer Tabelle die Nettoerlöse Küche, Getränke und die Erlöse gesamt dargestellt, wobei die Küchenerlöse 2007 und 2008 um jene aus dem Verkauf des Getränks „Feigling“ vermindert und diese Erlöse den Getränkeerlösen hinzugerechnet wurden. Die Berechnung der Prüferin ergab, dass 2007 0,61%, 2008 0,86 % und 2009 1,23% der Gesamterlöse (100 %) auf Küchenerlöse und die Differenz dazu jeweils auf Getränkeerlöse entfallen. Auf Basis des festgestellten prozentuellen Anteils der Speisenerlöse vertrat die Prüferin die Ansicht, der aus Speisen erzielte Umsatz sei fallbezogen im Verhältnis zum Getränkeumsatz ohne wirtschaftliche Bedeutung. Die Ermittlung des Gewinnes nach der Gaststättenpauschalierungsverordnung sei daher nicht zulässig. In Tz 2 „Gewinnermittlung“ wurden die „steuerlichen Auswirkungen“ der Nichtanwendung der Gewinnpauschalierung beziffert.

In der Beilage zu Tz 2 wurden für 2008 und 2009 auch Feststellungen zu den „*Speisen lt. den im Zuge des Prüfungsverfahren vorgelegten Speisekarten*“ getroffen. Aus der Auflistung der Prüferin für die Jahre 2008 bis 2010 ergibt sich, dass 2008 Schinken-Käse-Toasts und Brezeln, 2009 Schinken-Käse-Toasts angeboten wurde. Die mit *** gekennzeichneten Speisen (Brezeln (2009), Pizza Diavolo, Ostereier, Frankfurter, Hauswurst und Haussulz wurden laut der tabellarischen Übersicht der Prüferin „auf Nachfrage“ angeboten. Bei den erzielten Küchenerlösen handle es sich beinahe ausschließlich um Erlöse aus dem Verkauf von Schinken-Käse-Toasts, fallweise aus dem Verkauf von Ostereiern und Brezeln. Die restlichen Speisen würden kaum nachgefragt. Bei der Betriebsbesichtigung am 6.7.2011 seien im Kühlschrank des Gastraumes einige Schinken-Käse-Toasts lagernd gewesen, in der Tiefkühltruhe im Keller hätten sich 4 Hauswürste befunden.

Mit Schreiben vom 15. November 2011 hat die steuerliche Vertretung der Bw fristgerecht u.a. gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 berufen. Sie wendete gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren im Wesentlichen ein, dem Finanzamt sei der Gesamtumsatz, der Anteil der (nach der Anlage zu [§ 10 Abs. 2 UStG 1994](#)) dem begünstigten Steuersatz von 10 % (u.a. Verabreichung von Speisen) und der dem 20 %-igen unterliegenden Umsätze aus den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2007 bis 2009 bekannt gewesen. Es seien daher keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden Tatsachen neu hervorgekommen. Bereits bei Beginn der Prüfung habe die Betriebsprüferin erklärt, die Prüfung finde nur statt, da nach Ansicht des Finanzamtes die Ermittlung der Einkünfte nach der [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#) nicht zustehe. Neben der Feststellung, der aus Speisen erzielte Umsatz sei im Verhältnis zum Getränkeumsatz ohne wirtschaftliche Bedeutung, seien dem Prüfbericht nur Gewinnänderungen in den

Jahren 2007 und 2008 in Höhe von 50,83 € und 90,13 € auf Grund der falschen Verbuchung der Erlöse aus dem Verkauf von Getränken „Feigling“ zu entnehmen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens aus diesem Sachverhalt sei unter Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht zulässig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2012 hat das Finanzamt die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2009 abgewiesen, der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 wurde teilweise Folge gegeben.

Die Abweisung der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide wurde im Wesentlichen damit begründet, die Wiederaufnahme stütze sich auf die von der Prüferin in Tz 2 des Prüfungsberichtes vom 28. Oktober 2011 getroffenen Feststellungen. Daraus ergebe sich zweifelsfrei, dass das Finanzamt erstmals im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände dieses pauschalierten Betriebes überprüfen habe können. Es sei zwar richtig, dass dem Finanzamt in den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2007 bis 2009 die Höhe der Umsätze bekannt gegeben worden sei, und auch die Höhe der 10%-igen Umsätze angeführt worden sei. Gleichzeitig sei aus den beigefügten Beilagen auch ersichtlich, dass von der Pauschalierung Gebrauch gemacht worden sei. Einer genaueren Überprüfung durch die Behörde seien aber die Umsatzsteuererklärungen nicht unterzogen worden. Aber allein auf Grund dieses Wissensstandes habe das Finanzamt nicht prüfen können, ob auch die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pauschalierung vorgelegen seien, denn aus den Umsatzsteuererklärungen könne nur die Höhe des erklärten Umsatzes und seine Aufteilung auf die jeweiligen Steuersätze entnommen werden. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei von der Prüferin festgestellt worden, wie sie in Tz 2 des Prüfberichtes näher ausführe, dass es sich bei dem Betrieb, für den die Pauschalierung in Anspruch genommen worden sei, nicht um eine Gaststätte mit Verabreichung von Speisen und Getränken, sondern um eine Lokalität handle, in der mit Ausnahme von Schinken-Käse-Toasts nur Getränke angeboten werden würden. Brezel, Pizza Diavolo, Ostereier, Frankfurter, Haussulz und Hauswurst würden nur auf Nachfrage angeboten. Der aus den Speisen erzielte Umsatz sei im Verhältnis zum Getränkeumsatz ohne wirtschaftliche Bedeutung. Dies ergebe sich auch aus den Feststellungen der durchgeführten Betriebsbesichtigung am 6.7.2011 durch die Prüferin, denn im Kühlschrank des Gastraumes seien nur einige Schinken-Käse-Toasts lagernd gewesen, in der Tiefkühltruhe im Keller hätten sich 4 Hauswürste befunden. Die Einwendungen in der Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 verfügt worden sei, würden sich daher als unbegründet erweisen.

Am 25. Jänner 2012 brachte die steuerliche Vertretung des Bw fristgerecht beim Finanzamt den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahmeverfügung betreffend Einkommen 2007 bis 2009 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. In der Begründung wurde vorgebracht, das Finanzamt bestätige in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2012, dass ihm die Höhe der Umsätze und die Aufteilung in 10%-ige und 20%-ige Umsätze korrekt bekannt gegeben worden sei. Die in den Streitjahren erklärten 10%-igen Umsätze hätten 2007 902,72 €, 2008 3.261,81 € und 2009 € 2.926,82 € bzw. 2007 1,9 %, 2008 1,3 % und 2009 1,2 % des Gesamtumsatzes betragen. Da bei Gastgewerbebetrieben nur Umsätze aus der Verabreichung von Speisen dem ermäßigten Steuersatz von 10 %, die Umsätze aus der Verabreichung von Getränken aber dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegen würden, sei der Behörde der Umsatz aus der Verabreichung von Speisen bekannt gewesen. Diesem Sachverhalt werde von der Behörde auch nicht widersprochen. Das Finanzamt berufe sich in der BVE darauf, dass zwar das Ausmaß der 10 %-igen Umsätze bekannt gewesen sei, dass aber die Umsatzsteuererklärung nicht einer genaueren Prüfung unterzogen worden sei. Einen Wiederaufnahmegrund würden lediglich neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel bilden. Damit werde für die Behörde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen (VwGH 13.9.1988, [87/14/0159](#)). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertige somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht (vgl. zum Beispiel VwGH 21.4.1980, 2967/59 u. 5.11.1981, 3143/f/80). Auch neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von in ihrer Existenz unbestrittenen (bekannt gewesenen) Sachverhalten seien keine eine Wiederaufnahme rechtfertigenden neu hervorgekommenen Tatsachen. Kurzum würden sie die Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des geltend gemachten, offen gelegten gewesenen oder sonst bekannt gewesenen Sachverhaltes oder eine fehlerhafte rechtliche Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen lassen.

Als Wiederaufnahmegrund werde von der Betriebsprüferin bzw. in der Berufungsvorentscheidung angeführt, es müsse zur Anwendung der VO, [BGBl. II Nr. 227/1999](#) bei Betrieben, die Speisen und Getränke anbieten würden, sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes beitragen. Bei einem Ausmaß von nur 5% bis 6% des Gesamtumsatzes, der aus der Konsumation von Speisen erzielt werde, sei das nicht der Fall. Der aus den Speisen erzielte Umsatz sei im Verhältnis zum Getränkeumsatz ohne

wirtschaftliche Bedeutung. Diesen Anwendungsvoraussetzungen werde nach eingehender Prüfung der Rechtsprechung nicht widersprochen, nach ihrer Kenntnis handle es sich bei der Beurteilung, ob bei einem gegebenen Sachverhalt eine Pauschalierungsverordnung anwendbar sei, aber um eine Rechtsfrage und nicht um einen neu hervorgekommenen Sachverhalt. Das verbleibende Argument über den Inhalt des Kühlschrances könne ihres Erachtens nicht als ausreichende Tatsache für die Wiederaufnahme des Verfahrens angeführt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die steuerliche Vertretung der Bw bekämpft im Vorlageantrag die Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahrens 2007 bis 2009.

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in den 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.

Nach der für alle Berufungsjahre gleich lautenden Begründung ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt. Eine Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde nicht erstellt, da die Bw auf die Abhaltung der Schlussbesprechung verzichtet hat.

Der Verweis hinsichtlich der Begründung für die Wiederaufnahme auf Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ist zulässig (vgl. VwGH 26.4.2007, [2002/14/0075](#)). Diesfalls muss sich aber ein tauglicher Wiederaufnahmegrund aus dem Prüfbericht ergeben. Nach ständiger Judikatur des VwGH darf sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Wiederaufnahme gerichteten Berufung nämlich auf keine anderen als die **von der bescheiderlassenden Behörde herangezogenen** „neuen“ Wiederaufnahmegründe stützen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3 mit Judikaturnachweisen).

Die steuerliche Vertretung des Bw hat im Vorlageantrag die von der Rechtsprechung im Auslegungsweg entwickelte Anwendungsvoraussetzung für die Gewinnpauschalierung, nämlich ein gewisser prozentueller Anteil des Umsatzes aus dem Verkauf von Speisen am Gesamtumsatz, der im Prüfbericht der Rechtsprechung folgend mit 5 bis 6 % beziffert wurde, nicht in Zweifel gezogen.

Die steuerliche Vertretung hat im Vorlageantrag vorgebracht, das Finanzamt habe in der Berufungsvorentscheidung bestätigt, dass ihm die Höhe der Umsätze und die Aufteilung in 10%-ige und 20 %-ige Umsätze „*bekannt gegeben worden*“ seien. Die steuerliche Vertretung geht offensichtlich davon aus, dass die Bekanntgabe des Gesamtumsatzes und seine Aufteilung auf Umsätze, die dem begünstigten (10 %) bzw. dem Normalsteuersatz (20 %) unterliegen, in den elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärungen 2007 bis 2009 bzw. in Beilagen zu diesen der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2009 entgegenstehe, weil diese Tatsachen für die Betriebsprüfung bzw. das bescheiderlassende Finanzamt damit nicht „*neu hervorgekommen*“ seien.

Die steuerliche Vertretung übersieht dabei, dass fallbezogen nicht der Wissensstand des Finanzamtes im Bezug auf die Umsatzsteuerverfahren 2007 bis 2009 maßgeblich ist. Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung, worauf auch die steuerliche Vertretung der Bw im Vorlageantrag verwiesen hat, lediglich bestätigt, dass der Bw in den Umsatzsteuererklärungen die Höhe des Umsätze und deren Aufteilung auf die Steuersätze 10 % und 20 % „*bekannt gegeben*“ hat.

Das Hervorkommen von Tatsachen (und Beweismitteln) ist nach herrschender Ansicht **aus Sicht des jeweiligen Verfahrens, das wieder aufgenommen werden soll**, zu beurteilen. Maßgeblich ist der Kenntnisstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 14 mit weiteren Nachweisen). Im gegenständlichen Fall ist daher das „*neu Hervorkommen*“ der von der Bp festgestellten Tatsachen, die als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurden, im Bezug auf die Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2009 zu beurteilen.

Aus den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2009 geht die Aufteilung des Gesamtumsatzes auf die einzelnen Steuersätze nicht hervor. Der per Post eingereichten Beilage zur Gewinnermittlung nach der Verordnung BGBI. II Nr. 227/1999 betreffend Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe (Komb 11E) ist nur der Gesamtbetrag der im jeweiligen Jahr erzielten Umsätze einschließlich Umsatzsteuer (= Bruttoeinnahmen), der die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Gewinnes nach § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBI. II Nr. 227/1999 darstellt, die Ermittlung des erklärten Gewinnes und das Ergebnis der Berechnung (Gewinn) zu entnehmen. Im Teilakt des Veranlagungsaktes „*Kontrollmitteilungen und Bp-Berichte*“ befindet sich ein mit 19. April 2011 datiertes Schreiben, worin ein Mitarbeiter des Fachbereiches des Finanzamtes erstmals anregt, die „*Zulässigkeit der Gaststättenpauschalierung*“ zu überprüfen. Die bei Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme rechtskräftigen Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 hatte das Finanzamt zu diesem Zeitpunkt bereits erlassen. Die Mitteilung des amtsinternen

Fachbereiches des Finanzamtes dürfte dann Anlass für die (auch dem Akteninhalt nach) erstmalige Überprüfung (u.a.) der Zulässigkeit der Gewinnpauschalierung durch die Betriebsprüfung gewesen sein. Der Prüfungsauftrag ist mit 4. Juli 2011 datiert.

Die vom FA im Prüfbericht in der Beilage zu Tz 1 (Erlöse aus dem Verkauf des Getränks „Feigling“) und 2 (Verhältnis zwischen Speisenumumsatz und Gesamtumsatz) festgestellten Tatsachen sind aus den angeführten Gründen für das Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Berufungsjahres zweifelsohne neu hervorgekommen und entscheidungswesentlich (vgl. dazu Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 24). Maßgebend dafür, ob ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt, ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren (fallbezogen E 2007 bis 2009) der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon bei Erlassung der Erstbescheide bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 10). Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass dies im Bezug auf die strittigen Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2009 zu verneinen ist. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2009 auf Basis der nach der begründeten Ansicht der Referentin neu hervorgekommenen Tatsachen, die zu der Beurteilung geführt haben, dass der aus Speisen erzielte Umsatz ohne wirtschaftliche Bedeutung sei, zu Recht verfügt. Ein allfälliges Verschulden des Finanzamtes an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen vor Erlassung der Erstbescheide steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 16).

Die Referentin hegt keinen Zweifel daran, dass die von der Prüferin im Prüfbericht festgestellten, gegenüber den pauschal ermittelten Gewinnen erheblichen Abänderungen (Gewinnerhöhungen) in jedem der Berufungsjahre den Eingriff in die Rechtskraft der Bescheide rechtfertigt. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) ist bei der Ermessensübung grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303, Tz 38 mwN).

Zu den Feststellungen der Prüferin in Tz 2 zum Speisenangebot in den Jahren 2008 und 2009 (für 2007 gibt es keine Feststellungen) ist zu sagen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren nicht darauf gestützt hat, der Bw habe die für die Anwendung der Gewinnpauschalierung nach § 2 Abs. 1 der VO u.a. zu erfüllende tatbestandsmäßige Voraussetzung, dass Speisen angeboten werden, in einem der Berufungsjahre nicht erfüllt. Sachverhaltsfeststellungen (Wiederaufnahmegründe), die das bescheiderlassende Finanzamt nicht als die Wiederaufnahme begründend herangezogen hat, darf – worauf bereits eingangs der Begründung verwiesen wurde – der Unabhängige Finanzsenat und auch nicht das Finanzamt in einer Berufungsvorentscheidung erstmals heranziehen. Das bescheiderlassende Finanzamt

hat die Wiederaufnahme der Bp folgend ausschließlich damit begründet, der aus Speisen erzielte **Umsatz** sei im Verhältnis zum Getränkeumsatz (und nicht etwa im Verhältnis zum Getränkeangebot) ohne wirtschaftliche Bedeutung.

Abschließend wird informationshalber darauf hingewiesen, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14. März 2012, V 113/11, u.a. die §§ 2 und 3 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung in der Stammfassung BGBl. II Nr. 227/1999 und in der Fassung [BGBl. II Nr. 416/2001](#) als gesetzwidrig aufgehoben hat. Die Aufhebung des § 3 in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2011 tritt mit Ablauf des 31.12.2012 in Kraft (vgl. ÖStZ 2012, Heft 9, 215).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 1. August 2012