

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes (St.Nr. xxx) vom 12. September 2012, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008, 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer **Außenprüfung** unter anderem betreffend die streitgegenständlichen Jahre 2008 bis 2010 wurden folgende beschwerdegegenständlichen Feststellungen getroffen:

Niederschrift und Bericht über SB am 12. Juli 2012

Tz. 1 Gaststättenpauschalierung:

Beim vorliegenden Pub " A " wird, seit der Eröffnung im Jahr 2005, der Gewinn nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe ermittelt.

Für das Vorliegen eines Gaststättenbetriebes im Sinne der erwähnten Verordnung sei es erforderlich, dass im Betrieb Speisen und Getränke angeboten würden. Nach vorhersehender Rechtsmeinung sei die Formulierung der Verordnung so zu verstehen, dass Betriebe des Gaststättenwesens, in denen nur Getränke angeboten würden, die Gewinnpauschalierung nicht in Anspruch nehmen würden können. Der Grund liege darin, dass Durchschnittssätze jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen seien, deren steuerliche und wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich seien. Deshalb müsse die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem

relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz beitragen. Bei einem Ausmaß von nur 5 bis 6% des Gesamtumsatzes, der aus der Konsumation von Speisen erzielt werde, sei das nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht mehr der Fall.

Beim vorliegenden Pub bewege sich der Anteil der Speisekonsumation zwischen 3,8% im Jahr 2008 und 5,4% im Jahr 2009 (2010: 4%).

Die Ermittlung des Gewinnes nach den Bestimmungen der "Gaststättenpauschalierung" sei daher in den Jahren 2008 bis 2010 nicht zulässig.

Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der in Rede stehenden Pauschalierung sei, dass die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000,00 € betragen würden.

Da sich die Umsätze im Jahr 2010 auf 270.817,65 € und im Jahr 2011 auf 276.555,93 € belaufen, sei auch für die Jahre 2011 und 2012 die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen der "Gaststättenpauschalierung" ausgeschlossen.

Im Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 würden die Gewinne lt. Saldenliste als Bemessungsgrundlage herangezogen. Vom bevollmächtigten Steuerberater sei der Antrag gestellt worden, dass die Investitionsbegünstigungen im höchstmöglichen Ausmaß in Anspruch genommen würden.

Aufgrund der Investitionen könne im Jahr 2008 ein Freibetrag für investierte Gewinne iHv 1.840,00 € und im Jahr 2009 iHv 1.606,83 € geltend gemacht werden.

Im Jahr 2010 stehe der Grundfreibetrag iHv 3.900,00 € sowie ein investitionsbedingter Freibetrag iHv 3.996,00 €, gesamt 7.896,00 €, zu.

Im Nachschauzeitraum 2012 würde durch die Wiederaufnahme des Jahres 2010 eine automatische Anpassung der Einkommensteuervorauszahlung erfolgen.

Bezüglich dieses Punktes behalte sich der bevollmächtigte Steuerberater das Recht auf Einbringung einer Berufung vor.

	2008	2009	2010
Gewinn lt. Saldenliste	22.499,59	75.542,81	101.876,01
Invest. begünstigungen	-1.840,00	-1.606,83	-7.896,00
Gewinn lt. BP	20.659,59	73.935,98	93.980,01
Sonst. Eink. Gw	-1.936,10	0,00	0,00
Eink. Gewerbebetrieb	18.723,49	73.935,98	93.980,01
Erklärte Einkünfte	11.402,50	17.831,86	17.451,66
Gewinnerhöhung	7.320,99	56.104,12	76.528,35

Tz. 2 Sicherheitszuschlag

Für Unternehmer tritt mit 1. Jänner 2007 aufgrund der Änderung des § 131 (1)

Z 2 BAO die Verpflichtung ein, Bareingänge täglich einzeln aufzuzeichnen. Lt.

Barbewegungsverordnung müsse bei unterjährigem Betriebsbeginn, für die Ermittlung des maßgeblichen Umsatzes, eine Hochrechnung der Umsätze durchgeführt werden.

Da der Beschwerdeführer das Pub "A" mit 1. März 2005 eröffnete, sei der Umsatz für das Kalenderjahr 2005 hochgerechnet worden. Daraus ergebe sich, dass die Umsätze in den Jahren 2005 und 2006 über der maßgeblichen Grenze von 150.000,00 € liegen würden. Deshalb könne ab dem Jahr 2008 keine vereinfachte Losungsermittlung mehr durchgeführt werden. Die vom Beschwerdeführer in Anspruch genommene Losungsermittlung durch "Kassasturz" sei somit ab dem Jahr 2008 nicht mehr zulässig. Im Jahr 2008 seien in den ersten Monaten die Losungen durch eine mechanische Registrierkassa vom Typ TEC FS-1200 ermittelt worden. Lt. Beschwerdeführer sei die Kassa nur noch einige Monate im Jahr 2008 benutzbar gewesen, bevor sie wegen eines Defektes nicht mehr eingesetzt werden hätte können. Es sei nur ein Streifen gedruckt worden (kein Kontrollstreifen); dieser sei teilweise zu den Lösungsblättern geheftet oder gar nicht aufbewahrt worden. Wenn ein Registrierkassastreifen vorlag, hätte die Lösung lt. Streifen nicht mit jener lt. Kassasturz übereingestimmt. Der Beschwerdeführer erklärte diesen Umstand mit Zeitproblemen, die dazu geführt hätten, dass Umsätze nicht in der Kassa gebucht worden seien.

Unterjährig seien die Umsätze für Speisen, Getränke und Zigaretten durch Hochrechnung der Einkäufe ermittelt worden. Die Umsätze von den zwei Automaten (Dart und Photo-Play) würden aufgrund der handschriftlichen Aufzeichnungen des Abg.pfl. am Jahresende erfasst. Beim Jahresabschluss sei auch eine Abstimmung der Umsätze lt. "Kassasturz" mit jenen lt. Hochrechnung inkl. Automatenerlöse erfolgt. Die Differenz werde als 20%-iger Umsatz nachgebucht. Die Differenz, welche sich immer am Jahresende ergebe, hätte im Zuge der Schlussbesprechung vom Steuerberater dahingehend erklärt werden können, dass Preisänderungen zum Teil nicht berücksichtigt worden seien und beim Fassbier bzw. Guinness, Cider etc. das Verhältnis Halbe/Seiterl bzw. Pint/HP nicht im richtigen Aufteilungsverhältnis bei der Hochrechnung berücksichtigt worden sei. Da jedoch beim Jahresabschluss die Einnahmen lt. Kassasturz übernommen und die Automatenerlöse dabei nicht erfasst worden seien, würden die Automatenerlöse zum erklärten Umsatz hinzuzurechnen sein.

Aufgrund der oben angeführten materiellen und formellen Mängel der Buchführung werde ein Sicherheitszuschlag festgesetzt. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages würde zu den Elementen einer Schätzung gehören. Es liege im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht "berechnet" werde, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trage, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtige, der Abgabepflichtige hätte nicht sämtliche Einnahmen erklärt.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages sei im Rahmen der Schlussbesprechung folgendermaßen festgelegt worden:

Es sei nur ein Zuschlag bei den 20%-igen Umsätzen erfolgt. Im Jahr 2008 würden 8.000,00 € netto, in den Jahren 2009 bis 2011 10.000,00 € netto angesetzt.

Anmerkung Richter: im Besprechungsprogramm war ursprünglich ein Sicherheitszuschlag von 10% vom Umsatz angesetzt.

	2008	2009	2010
--	------	------	------

Erkl. Umsätze 20%	206.564,77	225.434,05	259.841,47
Sicherheitszuschlag	8.000,00	10.000,00	10.000,00
Umsätze 20% BP	171.104,94	235.434,05	269.841,47
Einkünfte aus Gw	18.723,49	73.935,98	93.980,01
Sicherheitszuschlag	8.000,00	10.000,00	10.000,00
Eink. Gw. lt. BP	26.723,49	83.935,98	103.980,01
Gewinn A BP	28.659,59	83.935,98	103.980,01

Nach Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO wurden die **Umsatzsteuern sowie Einkommensteuern 2008, 2009 und 2010** mit Bescheiden vom 12. September 2012 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung neu festgesetzt.

Mit Eingabe vom 16. Oktober 2012 wurde **Berufung** gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 vom 12. September 2012 eingereicht.

1) Gaststättenpauschalierung 2008- 2010:

„Im Rahmen der am 12. Juni 2012 durchgeführten Außenprüfung wurde für den als Pub "A" geführten Gastronomiebetrieb die Feststellung getroffen, dass die Gaststättenpauschalierungs-VO BGBl. II 227/1999 für die Jahre 2008 bis 2010 nicht angewendet werden kann.

...

Die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierungs-VO und somit die Zulässigkeit der Ermittlung des Gewinnes des Pub "A" für die Jahre 2008 bis 2010 gemäß dieser Bestimmungen lässt sich unseres Erachtens hingegen wie folgt begründen:

Gemäß § 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-VO liegen Betriebe des Gaststättengewerbes nur dann vor, wenn u.a. in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden. Die Zuordnung eines Unternehmens zum Gaststättengewerbe iSd Gaststättenpauschalierungs-VO hat nach Rz 4294 der ESt-RL 2000 idgF nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu erfolgen. Eine Gaststätte ist danach ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) besteht.

Ausdrücklich erwähnt ist in Rz 4294 der ESt-RL 2000 idgF, dass ein "Pub" oder "Beisel" (Getränke- und Speisenangebot, letzteres z.T. geringfügiger) einen Betrieb des Gaststättengewerbes darstellt.

Im Pub „A“ werden sowohl Getränke als auch Speisen angeboten. Gemäß VwGH vom 5.9.2012, 2012/15/0120, sind unter dem Begriff der "in Gaststätten zu konsumierenden Speisen" nach der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte zu verstehen. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (Schokoriegel, Nüsse, Brezen, Landjäger oder Kaugummi) zählen keinesfalls

zu den Speisen. Ein Speiseangebot, wie es von einer Gaststätte erwartet werden könne, werde aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels (etwa von "Würsteln") bewirkt.

Im Pub „A“ hingegen wurden im Prüfungszeitraum bis Februar 2010 neben Tiefkühlprodukten (z.B. Bruschetta, Baguettes) und Snacks auch individuell zubereitete Gerichte angeboten (Preisliste: "Evening Menu"). Es ist in den Räumlichkeiten des Pub "A" eine eigene voll funktionsfähige Küche vorhanden, eigenes Küchenpersonal wurde jedoch nicht beschäftigt. Dies resultierte aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen, welche es kostengünstiger erschienen ließen, die frisch zubereiteten warmen Speisen vom im selben Gebäude befindlichen weiteren Gastronomiebetrieb " T C " zuzukaufen. Die warmen Speisen wurden von den Gästen des Pub "A" bestellt, die Bestellungen wurden in die Küche der "T C" (im Keller desselben Hauses gelegen) weitergeleitet, wo die Speisen frisch hergestellt und in das Pub "A" hinaufgetragen wurden. Die Abgabe der Speisen an die Gäste erfolgte ohne Zuschlag zum Einstandspreis, was auch den niedrigen Prozentsatz der Speisen am Gesamtumsatz des Pub „A“ erklärt.

Der Wareneinkauf Küche ergibt sich im Prüfungszeitraum wie folgt:

Einkauf Küche:

	C	Pizza & Baguette	Snacks, etc.	Summe
2008	2.726	1.937	355	5.018
2009	7.172	2.085	1.015	10.272
2010	1.114	4.345	803	6.262

Erlöse Speisen:

2008	6.507
2009	12.780
2010	10.976

Das Speisenangebot des Pub "A" beschränkte sich somit weder auf üblicherweise in Handelsbetrieben angebotene Lebensmittel noch auf das Erwärmen einfacher Produkte, sondern umfasste ein vielfältiges und umfangreiches Speisenangebot. Die vom UFS ergangenen Entscheidungen zur Gaststättenpauschalierung, wie z.B. GZ RV/0422-G/07 vom 7.8.2008 (Speisenangebot: fertige Tiefkühlpizzen) und GZ RV/0351-I/08 vom 14.4.2011 (Speisenangebot: Wurstsemmeln- fallweise), sind aufgrund unterschiedlicher Sachverhalte - nämlich nicht vergleichbarer Speisenangebote - nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 5.09.2012, 2012/15/010, den Anwendungsbereich der Gaststättenpauschalierungs-VO folgendermaßen ausgelegt: die Verordnung erfasse als Gaststätten nur solche Betriebe, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich

zubereitete Speisen anbieten (zumindest "kleine Speisekarte") und dafür über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen.

Beides ist im gegenständlichen Fall gegeben: Die im Erkenntnis geforderte infrastrukturelle Einrichtung der eigenen Küche ist vorhanden und das in Gaststätten erwartete Speisenangebot wurde angeboten. Das Vorliegen eines kostenintensiven Küchen- oder Servicepersonals ist hingegen nicht gefordert.

Unseres Erachtens sind daher im Pub "A" die notwendigen rechtlichen Voraussetzungen erfüllt und die Gaststättenpauschalierungs-VO ist für die Gewinnermittlung der Jahre 2008 bis 2010 weiterhin anzuwenden.

In seiner Entscheidung vom 9.07.2012, RV/0245-I/12 verweigerte der UFS die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-VO generell mit der Begründung, dass diese Verordnung eine unionswidrige Beihilfe iSd Art 87 EGV (jetzt: Art 107 AEUV) darstelle. Das BMF hat mit Schreiben vom 17.09.2012 (GZ BMF 010203/0433-VI/6/2012) jedoch mitgeteilt, dass es die Auffassung des UFS nicht teilt, und die Gaststättenpauschalierungs-VO dem Spruch des VfGH im Erkenntnis vom 14.03.2012 V 113/11 folgend weiterhin für alle Fälle - mit Ausnahme der Anlassfälle - bis zur Veranlagung 2012 anzuwenden ist .

2) Sicherheitszuschlag:

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde für die Jahre 2008 bis 2011 ein Sicherheitszuschlag bei den 20%igen Umsätzen festgesetzt. Begründet wurde der Sicherheitszuschlag mit der Unzulässigkeit der Losungsermittlung durch Kassasturz wegen Überschreitung der maßgeblichen Umsatzgrenze von 150.000 € ab dem Jahr 2008, Differenzen zwischen mechanischem Registrierkassastreifen und Lösungsblatt für den Zeitraum, in welchem die Registrierkasse funktionierte (in den Anfangsmonaten 2008), sowie Nichterfassung von Automatenumsätzen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden folgende Sicherheitszuschläge festgesetzt:

	2008	2009	2010	2011
SZ	8.000	10.000	10.000	10.000
Umsatz 20% alt	206.564,77	225.434,05	259.841,47	265.890,75
in %	3,87%	4,44%	3,85%	3,76%

Die Losungsermittlung erfolgte durch Kassasturz. Der Kasseninhalt wurde täglich gezählt und das Wechselgeld (gleichbleibend 150 €) wurde abgezogen. Einlagen und Auslagen wurden nicht aus der Kassa getätigt. Die Lösungsblätter, auf denen die Tagessummen aufscheinen, dienen als Buchungsgrundlage für den Jahresabschluss.

Unterjährig wurden die Umsätze für Speisen, Getränke und Zigaretten durch Hochrechnung der Einkäufe ermittelt. Der Umsatz von zwei Automaten (Dart und Photo-Play) wird aufgrund handschriftlicher Aufzeichnungen am Jahresende erfasst. Differenzen zwischen gebuchtem Umsatz und Kassasturz wurden zum Jahresende als 20%iger Umsatz nachgebucht. Die Differenz, die sich immer am Jahresende ergibt, konnte im Zuge der Schlussbesprechung durch fehlerhaftes Aufteilungsverhältnis bei den Getränken

(Halbe/Seiterl bzw. Pint/Halfpint) bis auf marginale Restdifferenzen erklärt werden (Restdifferenz 2008: 1.611 netto, Restdifferenz 2009: -2.813,72 netto, Restdifferenz 2010: 1.141 netto).

Die Automatenenerlöse (netto) betrugen laut Aufzeichnungen:

	2008	2009	2010	2011
Photo Play	333,33	301,67	89,17	205,00
Dart	146,67	224,17	220,00	217,50
Erlöse gesamt	480,00	525,84	309,17	422,50

Nach § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer 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. Gemäß § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlage nicht ermittelt oder berechnet werden kann oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Die Einzelaufzeichnungsverpflichtungen des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO und die dazu ergangene Barbewegungs-VO stellen formelle Vorschriften der Buchführung dar, da diese die Art und Technik des Festhaltens der einzelnen Geschäftsvorfälle beschreiben (vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1734). Bei einer Verletzung dieser Vorschriften greift daher die negative Seite des Tatbestands des § 163 Abs. 1 BAO, nämlich dass diese Bücher nicht die Vermutung der materiellen Richtigkeit für sich haben (vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1737). Jedoch führen nicht alle formellen Mängel, sondern nur wesentliche Mängel zum Ausschluss der Vermutung der ordnungsmäßigen Buchführung. Formelle Fehler, die geringfügig sind, die bezüglich der Zahl, des Grundes, der Art und der möglichen Wirkungen nicht ins Gewicht fallen (insgesamt nicht wesentlich sind), stören somit nicht das Bild einer formell ordnungsmäßigen Buchführung und berühren die Ordnungsmäßigkeitsvermutung (§ 163 BAO) prinzipiell nicht (vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1920). Die Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen wird sogar erhöht, weil Fehler eben menschlich sind. Ob die Ermittlung der Tageslosung mittels „Kassasturz“ bei Überschreiten der Umsatzgrenzen der Barbewegungs-VO einen solchen wesentlichen Mangel darstellt, welcher zum Verlust der Vermutung der Ordnungsmäßigkeit des § 163 BAO führt, ist fraglich. Unseres Erachtens ist diese Auslegung überschießend.

Formelle Mängel führen nicht automatisch zu einer Schätzungsbefugnis, sondern die formellen Mängel müssen geeignet sein, "die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen" (§ 184 Abs. 3 BAO). Es ist darauf zu achten, dass § 184 Abs. 2 und Abs. 3 BAO keine eigene normative Bedeutung haben (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 184 Tz. 6.). Formelle Mängel, die nicht geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, stellen somit keinen

Schätzungsgrund iSd § 184 Abs. 3 dar, auch wenn diese Mängel der Vermutung des § 163 Abs. 1 entgegenstehen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 184 Anm. 25).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass es bei mangelhafter Buchführung (mangelhaften Aufzeichnungen) wahrscheinlich ist, dass nicht alle Geschäftsvorfälle zutreffend wiedergegeben wurden (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361).

Sicherheitszuschläge dürfen nicht als "Straf-Zuschläge" missbraucht werden, dh sie müssen gegenstandsadäquat und verhältnismäßig sein (vgl. z.B. Tanzer, BAO, S. 114).

Die bei der Schlussbesprechung vorgelegten Kalkulationsunterlagen und während der Betriebsprüfung übergebenen sonstigen Belege ergeben jedoch korrekt nachvollziehbare Umsätze.

Bei kalkulatorischer Umsatzermittlung können nur dann Zuschätzungen und Zuschläge vorgenommen werden, wenn gravierende Aufzeichnungsmängel vorliegen. Für den Steuerpflichtigen erscheint diese Zurechnung wie eine "Strafsteuer" für einen kleinen Gewerbetreibenden.

In unserer Kanzlei werden Gastronomiebetriebe grundsätzlich nachkalkuliert und auch bei kleinen Differenzen bereits Umsatzberichtigungen vorgenommen. Ein Sicherheitszuschlag in der von der Finanzbehörde festgesetzten Höhe erscheint als nicht gerechtfertigt, da die Betriebsprüfung die Kalkulation nicht angezweifelt hat und die Differenzen zur Gänze erklärt werden konnten.

Wir beantragen aufgrund der oben angeführten Sachverhaltsdarstellungen die gänzliche Aufhebung des Sicherheitszuschlages.“

Stellungnahme BP vom 7. Februar 2013 zur Berufung:

"1) Gaststättenpauschalierung:

Mit Bezugnahme auf die Berufungsentscheidung vom 7. 8. 2008 (UFS, RV/0422-G/07) wurde die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung verwehrt.

Im Zuge der Berufung wird nun mit Verweis auf das VwGH Erkenntnis vom 5. 9. 2012 (GZ 2012/15/ 0120) die Gaststättenpauschalierung wieder begehrt.

Lt. Erkenntnis erfasst die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nur solche Betriebe als Gaststätte, die den Gästen frisch in einem Küchenbetrieb zubereitete Speisen anbietet und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügt.

Im vorliegenden Fall befindet sich zwar eine kleine Küche im Lokal, die aber nur für das Aufbacken von Baguettes, Pizzas etc. verwendet wird. Werden frisch zubereitete Speisen angeboten, so werden diese in einem anderen Lokal (T C) zubereitet. Die Prüferin geht davon aus, dass das Vorliegen einer Kücheneinrichtung ohne entsprechende Nutzung nicht ausreicht für die Qualifizierung als Gaststätte.

2) Sicherheitszuschlag:

Obwohl die Umsätze mittels Kalkulation ermittelt wurden und am Jahresende mit den Losungen lt. "Kassasturz" abgestimmt wurden, liegen nach Ansicht der Prüferin immer noch Unsicherheiten in Bezug auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen vor, die den Ansatz eines Sicherheitszuschlages rechtfertigen:

Wie im Bericht über die Außenprüfung dargelegt wurde, stimmten die Losungen lt. Registrierkassa nicht mit jenen lt. Kassasturz überein.

Aufgrund eines Defektes konnte die Kassa nur mehr einige Monate im Jahr 2008 eingesetzt werden.

Die Differenzen wurden vom Abg.pfl. nur mit Zeitproblemen begründet, die dazu führten, dass Umsätze nicht gebucht wurden.

Weiters wurden die Automatenenerlöse nicht erfasst, weil sie nicht beim Kassasturz integriert waren.

Lt. Barbewegungsverordnung kann beim vorliegenden Betrieb ab dem Jahr 2008 keine vereinfachte Losungsermittlung mehr durchgeführt werden."

Gegenäußerung vom 27. März 2013 zur Stellungnahme der BP:

"Ad 1) Gaststättenpauschalierung:

Die Prüferin verneint die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung für das Pub "A", da ihrer Meinung nach das Vorliegen einer Kucheneinrichtung ohne entsprechende Nutzung nicht ausreicht für die Qualifizierung als Gaststätte.

Nach § 2 Abs. 2 Gaststättenpauschalierungs-VO liegen Betriebe des Gaststättengewerbes nur dann vor, wenn u.a. in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden. Diese Voraussetzungen liegen uE im Pub "A" vor. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 5.9.2012, 2012/15/0120, sind unter dem Begriff der "in Gaststätten zu konsumierenden Speisen" nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte zu verstehen. In diesem Erkenntnis hat der VwGH den Anwendungsbereich der Gaststättenpauschalierungs-VO folgendermaßen ausgelegt: die Verordnung erfasst als Gaststätten nur solche Betriebe, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest "kleine Speisekarte") und dafür über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen.

Beides ist im Pub "A" gegeben: sowohl die geforderte infrastrukturelle Einrichtung einer eigenen Küche ist vorhanden, als auch das in Gaststätten erwartete Speisenangebot wurde angeboten. Das Vorliegen eines kostenintensiven Küchen- oder Servicepersonals ist nach dem Erkenntnis des VwGH hingegen nicht gefordert. Aus diesem Grund ist unserem Erachten nach die Gaststättenpauschalierungs-VO weiterhin auf das Pub "A" für die Gewinnermittlung der Jahre 2008 bis 2010 anwendbar.

Ad 2) Sicherheitszuschlag:

Nach Ansicht der Prüferin liegen Unsicherheiten in Bezug auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen vor, die den Ansatz eines Sicherheitszuschlags bei den 20%igen Umsätzen rechtfertigen.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, führen formelle Mängel nicht automatisch zu einer Schätzungsbefugnis. Unserer Meinung nach stellt ein Verstoß gegen die Barbewegungs-VO keinen solchen wesentlichen formellen Mangel dar, welcher die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages rechtfertigt. Auch ergaben sich aus den bei der Schlussbesprechung vorgelegten Kalkulationsunterlagen und aus den während der Betriebsprüfung übergebenen sonstigen Belegen korrekt nachvollziehbare Umsätze. Des

Weiteren ist zu erwähnen, dass nach Feststellung der fehlerhaften Registrierkassa die Tageslosungen auf zweifache Weise ermittelt wurden, um die Richtigkeit der Ermittlung zu garantieren: so wurden vor Abzug des immer gleichen Betrags als Wechselgeld (EUR 150,00) sowohl der Kasseninhalt jeden Tag gezählt als auch zusätzlich täglich eine Münzliste erstellt.

Von der Prüferin wurde außerdem vorgebracht, dass die Automatenerlöse nicht erfasst wurden, weil sie nicht beim Kassasturz integriert waren. Die Automatenerlöse wurden sehr wohl erfasst, und zwar aufgrund handschriftlicher Aufzeichnungen am Jahresende. Auch daraus (und vor allem bei Erlösen zwischen 309,17 € und maximal 525,84 € netto jährlich) ergibt sich uE keine Rechtfertigung für die Anwendung eines Sicherheitszuschlags in der Höhe von 8.000 € und 10.000 € jährlich.

Die nach Ansicht der Prüferin vorliegenden Unsicherheiten in Bezug auf Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen konnten im Rahmen der Betriebsprüfung geklärt werden, weshalb die Anwendung eines Sicherheitszuschlags nicht nachvollzogen werden kann."

Mit **Vorlagebericht vom 10. April 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

a) Gaststättenpauschalierung:

Der Beschwerdeführer führt in den streitgegenständlichen Jahren einen als „Pub“ bezeichneten Gastbetrieb.

Seit Beginn an wurde der Gewinn für dieses Lokal nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe ermittelt.

Anlässlich einer für die Jahre 2008 bis 2011 vorgenommenen Außenprüfung stellte die Prüferin u.a. fest, dass die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999 für Betriebe des Gaststättengewerbes, die als Bar, Diskothek oder ähnlicher Betrieb geführt werden, nicht zulässig ist.

Der Beschwerdeführer bietet in diesem Lokal neben Getränken auch Speisen an. Nach den Darstellungen der Betriebsprüfung trugen die Speisen im Ausmaß von 3,8% bis 5,4% zum Gesamtumsatz bei.

Neben Tiefkühlprodukten wurden im Prüfungszeitraum auch Snacks und individuell zubereitete Gerichte angeboten.

Diese Speisen wurden in einem angrenzenden Lokal zubereitet und ins Lokal des Beschwerdeführers gebracht bzw. geholt.

Von diesem Lokal wurden die Speisen vom Beschwerdeführer lediglich zugekauft.

Es gab zwar eine Küche, eigenes Küchenpersonal wurde jedoch nicht beschäftigt. Die Abgabe der Speisen erfolgte ohne Zuschlag zum Einstandspreis (lt. Berufungsschrift vom 16. Oktober 2012).

b) Schätzung – Sicherheitszuschlag:

Der Beschwerdeführer hat seine Losung mittels Kassasturz ermittelt.

Wegen Überschreitung der maßgeblichen Umsatzgrenzen wäre jedenfalls ab dem Jahr 2008 diese Umsatzermittlung nicht mehr zulässig gewesen.

Es wurde auch festgestellt, dass die Umsätze lt. Kassasturz tw. von den kalkulierten Umsätzen abgewichen sind (diese konnten lt. Beschwerdeführer bis auf marginale Restdifferenzen geklärt werden).

Eine Registrierkasse war nur einige Monate im Jahr 2008 benutzbar. Aber auch in dieser Zeit wurde nur ein Streifen gedruckt, welcher auch nur teilweise zu den Lösungsblättern geheftet wurde – tw. gar nicht aufbewahrt wurde.

Der Beschwerdeführer hat den Umstand, dass Umsätze nicht in der Kassa gebucht wurden, mit Zeitproblemen erklärt (Niederschrift über Schlussbesprechung 12. Juli 2012).

Seitens der Betriebsprüfung wurde aufgrund dieser Aufzeichnungsmängel ein Sicherheitszuschlag festgesetzt.

B) Rechtliche Würdigung:

a) Anwendbarkeit der Pauschalierungsverordnung:

Die u.a. auf Grund der Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassene Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (BGBl. II Nr. 227/1999 idF BGBl. II 2007/149 – ab Veranlagung 2008) ermöglicht - unter bestimmten Voraussetzungen - eine pauschale Ermittlung von Gewinn und Vorsteuern bei kleineren Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes.

§ 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung lautet auszugsweise:

"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.

..."

Der Wortlaut des § 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung lässt keinen Zweifel, dass die Verordnung solche Betriebe nicht als Gaststätten erfasst, die keine Speisen (zur Konsumation in geschlossenen Räumlichkeiten) anbieten.

Unter in Gaststätten zu konsumierenden "Speisen" können mit der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte verstanden werden. Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (hier etwa Schokoriegel, Nüsse, Brezen, Landjäger oder Kaugummi) zählen keinesfalls zu den Speisen. Ein

Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden kann, wird aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels ("Würstel") bewirkt.

Im angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde - wie Pircher (Gastgewerbliche Pauschalierung, SWK 2011, 861) - die Auffassung, aus Funktion und Zweck einer Pauschalierungsregelung, vergleichbare Gestaltungen einer vereinfachten Ermittlung der Abgabebemessungsgrundlagen zu unterwerfen, ergebe sich, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nur solche Betriebe als Gaststätten erfasse, die einen relevanten Anteil ihres Umsatzes aus der Verabreichung von Speisen erzielten. Nur solche Betriebe befänden sich in einer vergleichbaren wirtschaftlichen Lage und könnten daher von einer Durchschnittssatzregelung erfasst sein.

Pircher fordert überdies, dass, um von Gaststätten iSd Verordnung sprechen zu können, die für das Gaststättengewerbe "typische Kostenstruktur", insbesondere im Küchenbereich (Personal und Investitionen, etc.), vorliegt (aaO, 865) und den Gästen ein zumindest einigermaßen reichhaltiges Angebot an frisch zubereiteten Speisen angeboten wird (SWK 2011, 1042, 1046). Das Unterhalten eines Küchenbetriebes sei kostenintensiv (Aufwendungen für Küchenpersonal und -investitionen, Servicepersonal, Wareneinsatz im Küchenbereich) und der maßgebliche Kostenfaktor für Gaststätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 15. September 2011, A 2011/0003 bis 0006, den Antrag auf Aufhebung der §§ 2 bis 6 der Gastgewerbepauschalierungs-Verordnung durch den Verfassungsgerichtshof gestellt. In diesem Antrag spricht der Verwaltungsgerichtshof die Möglichkeit an, die Verordnung dahingehend zu interpretieren, dass sie nur jene Gastgewerbebetriebe erfasst, welche eine "typische" Kostenstruktur aufweisen und bei denen die Darreichung von Speisen einen "relevanten" Anteil des Gesamtumsatzes ausmacht, sowie die für Gaststätten im Allgemeinen "erforderliche" Personalstruktur gegeben ist, zumal es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, bei Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein typisches Berufsbild abzustellen (vgl. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044). Bei der Gastgewerbepauschalierungs-Verordnung bestünden aber, so der Verwaltungsgerichtshof im genannten Beschluss, im Fall des ganz allgemeinen Abstellens auf die genannten Kriterien gegen die Verordnung Bedenken dahingehend, dass sie nicht jenes Mindestmaß an Bestimmtheit aufweisen würde, das jedes - im Lichte des Rechtsstaatsprinzips anzuwendende - Gesetz von einer Verordnung verlangt.

Im Erkenntnis vom 14. März 2012, V 113/11, teilt der Verfassungsgerichtshof die aufgeworfenen Bedenken. Das Abstellen auf Kriterien, wie insbesondere eine "typische Kostenstruktur" als solche, hätte zur Folge, dass die Verordnung einen völlig unbestimmten Anwendungsbereich hätte. Der Verfassungsgerichtshof hat mit diesem Erkenntnis Teile der Gastgewerbepauschalierungs-Verordnung aufgehoben, und zwar mit Ablauf des 31. Dezember 2012 (vgl. dazu etwa das hg Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2012/15/0085). Die Gesetzwidrigkeit der Verordnung hat sich für den Verfassungsgerichtshof daraus ergeben, dass die Verordnung einen einheitlichen

Gewinndurchschnittssatz auch für der Aufwandstruktur nach nicht miteinander vergleichbare Betriebstypen vorgibt.

Der gegenständliche Beschwerdefall betrifft ausschließlich Zeiträume vor der Aufhebung der Verordnung durch den Verfassungsgerichtshof bzw. vor Ablauf der durch den Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis gesetzten Frist verwirklichte Tatbestände im Sinn des Art. 139 Abs. 6 B-VG. In diesem Rahmen erschließt sich dem Verwaltungsgerichtshof auf der Grundlage der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis V 113/11, wonach die Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 bloß erlaubt, Durchschnittssätze für tendenziell homogene Gruppen von Steuerpflichtigen aufzustellen, und unter Bedachtnahme darauf, der Verordnung keinen völlig unbestimmten Anwendungsbereich beizumessen, folgende Interpretation des § 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung: Die Verordnung erfasst als Gaststätten keine anderen Betriebe als solche, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest "kleine Speisekarte") und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen (vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120).

Auch wenn hier tw. von „anbieten“ gesprochen wird, so wird aber auch auf den Begriff der „Einrichtungen“ verwiesen.

Es ist also klar zu erkennen, dass Speisen selbst zubereitet werden müssen. Lediglich Speisen anzubieten (und von einem anderen Lokal holen zu lassen) würde den Verweis auf die Kücheneinrichtung entbehren.

Weiters lässt diese Darstellung auch klar darauf schließen, dass auch eine unbenützte Einrichtung nicht ausreiche, die Erfordernisse eines Gastbetriebes iSd Verordnung zu erfüllen.

Wesentliche „Risiken“ eines Gaststättenbetriebes fallen bei der hier vorliegenden Art des Angebotes weg (Verderb, zu viel Einkauf von Lebensmitteln, ungewisse Personalauslastung, ...). Diese Risiken hat hier lediglich der „Zulieferer“ zu tragen. Hierzu hat der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde vom 16. Oktober 2012 selbst ausgeführt, dass aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen kein eigenes Küchenpersonal beschäftigt wurde (kostengünstiger).

Damit liegt aber auch keine Betriebsführung iSd Verordnung vor.

Sinn und Zweck einer Pauschalierung ist es, gleichartige Betriebe in pauschaler Form zu besteuern – dies begründet aber auch eine zumindest annähernd gleiche Betriebsführung und Kostenstruktur sowie auch annähernd gleiche Risiken.

All dies sind Hinweise dafür, dass die Voraussetzung für die Anwendung der hier streitgegenständlichen Verordnung jedenfalls das Angebot UND die unmittelbare Zubereitung auch von Speisen gegeben sein muss. Lediglich Anbieten und in weiterer Folge ein Zukauf genügt diesen Anforderungen nicht (vgl. UFS 15.4.2013, RV/0532-G/10).

Im gegenständlichen Fall lag nach den unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde ein derartiges Speisenangebot nicht vor. Somit ist die belangte

Behörde zutreffend zum Ergebnis gelangt, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht gegeben sind.

b) Schätzung – Sicherheitszuschlag:

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

...

Gem. Abs. 3 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Betriebsprüfung hat ihre Schätzungsberechtigung im Wesentlichen auf folgende Feststellungen gestützt (Bericht über die Außenprüfung; da im oben dargestellten Sachverhalt der Inhalt umfassend wiedergegeben wurde, werden diese Punkte hier nur mehr stichwortartig wiedergegeben):

< Während des Jahres wurden die Umsätze für Speisen, Getränke und Zigaretten durch Hochrechnung des Einkaufspreises ermittelt. Am Jahresende wurden die bisher gebuchten Umsätze mit den tatsächlichen Umsätzen lt. Lösungsblättern abgestimmt. Die Differenzen wurden nachgebucht.

< Die Registrierkassa war im Jahr 2008 nur einige Monate benutzbar; Kontrollstreifen wurden nur tw. zu den Lösungsblättern geheftet (aufgrund der Umsatzhöhe der letzten Jahre wäre jedenfalls keine vereinfachte Lösungsermittlung gestattet gewesen – Barbewegungsverordnung bzw. § 131 Abs. 1 Z 2 BAO).

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde diesbezüglich angeführt, dass der Beschwerdeführer diesen Umstand mit Zeitproblemen erklärt hat.

Andererseits hat der Beschwerdeführer die Differenzen damit erklärt, dass einerseits Preisänderungen nicht berücksichtigt wurden und andererseits Bier nicht im richtigen Aufteilungsverhältnis berücksichtigt wurde.

Es ist also auch hier jedenfalls erkennbar, dass auch dem Beschwerdeführer Mängel bekannt waren.

< Selbst in der Berufung hat der Beschwerdeführer angeführt, dass „*die Differenz, die sich immer am Jahresende ergibt, im Zuge der Schlussbesprechung ... bis auf marginale Restdifferenzen erklärt werden konnten*“.

Es ist also festzuhalten, dass es tatsächlich Restdifferenzen gegeben hat.

Dem Einwand des Beschwerdeführers in der Berufung, dass „*die Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen sogar erhöht wird, weil Fehler eben menschlich sind*“, kann hier

keinesfalls gefolgt werden. Dies würde ja zum Umkehrschluss verleiten, dass fehlerfreie Buchführungen in Zweifel zu ziehen wären.

Diese stichwortartig aufgelisteten Mängel sind jedenfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher bzw. Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen; somit steht die Schätzungsbefugnis bzw. Schätzungsverpflichtung im gegenständlichen Fall außer Frage. Bereits diese formellen Mängel der Aufzeichnungen berechtigen bzw. verpflichten die Behörde zur Schätzung (vgl. VwGH 25.11.1986, 84/14/0109). Für die Schätzungsbefugnis der Behörde sind die Gründe für das Fehlen der für die Grundlagen der Abgabenerhebung nötigen Daten unmaßgeblich.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden zählt auch jene, bei der die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ermittelt werden. Diese gehört zu den Elementen einer Schätzung.

Die Betriebsprüferin hat eine Schätzung in Form der Festsetzung eines Sicherheitszuschlages durchgeführt. Die Höhe des Sicherheitszuschlages orientiert sich am Gesamtbild der festgestellten Mängel.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde eine Reduktion des Sicherheitszuschlages vorgenommen.

Im Zuge des weiteren Beschwerdeverfahrens hat allerdings der Beschwerdeführer doch Darstellungen geliefert, welche auch diese Festsetzung als nicht gerechtfertigt erscheinen lassen.

Vor allem die marginalen Restdifferenzen im Zuge der Hochrechnung lassen Sicherheitszuschläge in der vorgenommenen Höhe als doch etwas überhöht erscheinen.

Ein völliges Abgehen von der Festsetzung von Sicherheitszuschlägen, erscheint aber aufgrund der oben angeführten Mängel keinesfalls gerechtfertigt.

Der erkennenden Richter kommt zu dem Schluss, dass ein Sicherheitszuschlag welcher sich an den Umsätzen orientiert, jedenfalls gerechter ist, als der von der Betriebsprüfung zugerechnete Fixbetrag.

Es ist allerdings doch auch eine wesentliche Kürzung der Sicherheitszuschläge gerechtfertigt, da die angeführten Mängel zumindest teilweise aufgeklärt werden konnten.

Die neuen **Sicherheitszuschläge** werden demnach mit einem Prozentsatz von **2,5%** der Umsätze neu festgesetzt.

	2008	2009	2010
Umsätze (unstrittig)	206.564,77	225.434,05	259.841,47
davon 2,5%	5.164,12	5.635,85	6.647,27
SZ gerundet	5.200,00	5.600,00	6.600,00
SZ lt. Betriebsprüfung	8.000,00	10.000,00	10.000,00

Umsatz und Gewinnkürzung	2.800,00	4.400,00	3.400,00
--------------------------	----------	----------	----------

Berechnung der Besteuerungsgrundlagen:

	2008	2009	2010
Umsatz vor BP	217.425,61	237.401,36	269.617,86
Sicherheitszuschlag neu	5.200,00	5.600,00	6.600,00
Umsatz BFG	222.625,61	243.001,36	276.217,86
Umsatz 20% vor BP	206.564,77	225.434,05	259.841,68
Sicherheitszuschlag neu	5.200,00	5.600,00	6.600,00
Umsatz 20% BFG	211.764,77	231.034,05	266.441,68
Einkünfte aus Gw vor BP	11.402,50	17.831,86	17.451,66
Zurechnung BP (EAR)	7.320,99	56.104,12	76.528,35
Sicherheitszuschlag neu	5.200,00	5.600,00	6.600,00
Einkünfte aus Gw. BFG	23.923,49	79.535,98	100.580,01

Die Berechnung der entsprechenden Steuern sind den im Anhang befindlichen Berechnungsblättern zu entnehmen.

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Die oben angeführte Judikatur samt den gesetzlichen Bestimmungen lassen keinen Grund erkennen, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 11. September 2015

