

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in den Beschwerdesachen des Bf., Gde X, D-Straße xx, vertreten durch die XY Steuerberater GmbH, Gd Y, B-Straße yy, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 29. März 2013 betreffend Einkommensteuer sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

- 1) Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen teilweise stattgegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die entsprechenden Beschwerdevorentscheidungen vom 24. Juli 2013 verwiesen.
Darüber hinaus werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2011 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.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer (ab 1.1.2014: Beschwerdeführer; in der Folge kurz: Bf.) betrieb in den Berufungsjahren 2009 bis 2011 als Einzelunternehmer ein Lokal mit der Betriebsbezeichnung "BH" am Standort in Gde X, D-Straße xx [Ausübung des (freien) Gastgewerbes gemäß § 111 Abs. 2 Z 3 GewO 1994 (Verabreichung von Speisen in einfacher Art und den Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und von Bier in

handelsüblichen verschlossenen Gefäßen, wenn nicht mehr als acht Verabreichungsplätze bereitgestellt werden)). Diesbezüglich erklärte er Umsätze und machte Vorsteuern geltend. Einkommensteuerrechtlich beantragte er für die Berufungsjahre, seinen Gewinn auf der Grundlage der Pauschalierungsverordnung für Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes nach Durchschnittssätzen zu ermitteln.

Im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde von Seiten der Betriebsprüfung streitgegenständlich Folgendes festgestellt (vgl. Tz 3 des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22. März 2013):

""Gaststättenpauschalierung 2009 - 2011

BF betreibt ein Imbisslokal namens "Bh" in X. Das Lokal verfügt über einen Gastraum mit etwa 35 m², in welchem auch die Speisen zubereitet werden, sowie Lager- und Nebenräume mit nochmals ca. 35 m². Im Lokal befinden sich 4 Tische und 10 Stühle (1 Tisch für 4 Personen, 3 Tische für 2 Personen), wobei ein Zweiertisch laut Angabe von Herrn Bf für den Unternehmer und seine Familie und das Personal zur Verfügung steht. Die Gewerbeberechtigung lautet auf Verabreichungs- und Ausschanktätigkeit gemäß § 111 Abs. 2 Z 3 GewO. Der Berechtigungsumfang dieses freien Gastgewerbes umfasst die Verabreichung von Speisen in einfacher Art sowie den Ausschank von nichtalkoholischen kalten und warmen Getränken und von Bier in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen, wenn hiebei nicht mehr als acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen oder Getränken bestimmte Plätze, das sind sowohl Steh- als auch Sitzplätze) bereitgestellt werden.

Es liegt somit eine einfache gastgewerbliche Tätigkeit (Würstelstand) vor.

In den Jahren 2009 - 2011 wurde der Gewinn auf Grund der Verordnung BGBl. II Nr. 149/2007 (Gaststättenpauschalierung) ermittelt.

Betriebe des Gastgewerbes im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 149/2007 (Gaststättenpauschalierung) liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände.

An Speisen werden türkische Gerichte (Döner Kebap, Dürüm, Lahmacun) sowie Pizza angeboten. Herr Bf betreibt auch einen Pizza-Zustelldienst. Laut Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters Xy vom 22. Jänner 2013 werden im Schnitt 30% der verkauften Pizzaprodukte im Lokal konsumiert, weitere 30% von den Kunden selbst abgeholt und 40% über den Zustelldienst zugestellt.

Im Zuge einer durchgeführten Betriebsbesichtigung wurde Herr Bf zum Verhältnis der Umsätze der im Lokal konsumierten Speisen zu den mitgenommenen (bzw. zugestellten) Speisen befragt. Er gab Folgendes an: "Die meisten Leute nehmen die Speisen mit. Mehr Leute holen die Speisen ab. Sicher weit über die Hälfte der Speisen wird mitgenommen." In seiner Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen gab der steuerliche Vertreter zur Konsumation Folgendes an:

*"Der Mandant teilt auf Nachfrage mit, dass von 10 Dönerprodukten im Schnitt 7 im Lokal konsumiert und 3 mitgenommen werden, wobei zu Mittag eher mehr Produkte mitgenommen werden, da das Lokal nur über 8 Sitzplätze verfügt, wogegen außerhalb der Stoßzeiten die Kunden die gekauften Döner überwiegend im Lokal essen. Der Mandant begründet die allgemein überwiegende Konsumation im Lokal auch damit, dass Döner sehr schnell auskühlen würden, da diese (zur Mitnahme) nur in eine Alufolie gewickelt werden. Aus diesem Grund würden die meisten Kunden den Döner lieber gleich im Lokal essen, sofern eben Plätze vorhanden sind, **was zu Mittag aber nicht immer der Fall ist.** Ich konfrontiere den Mandant mit seiner Aussage gegenüber dem FA, dass mehr Döner mitgenommen, als im Lokal konsumiert werden.*

Der Mandant erklärt dazu, er habe die Frage auf die derzeitige Situation bezogen verstanden, und sei seine Antwort richtig gewesen wie folgt: Seit etwa zwei Monaten würden zu Mittag sehr viele deutsche Leasingarbeiter bei ihm essen. Diese würden in der Regel vorher anrufen und die Speisen auf eine bestimmte Uhrzeit bestellen, abholen und mitnehmen. Laut Auskunft des Mandanten sei sein Kundenstock früher zu 99% aus Österreichern bestanden, im Moment seien es zu 60% Deutsche. Dies habe das Konsumationsverhältnis massiv verändert, sodass im Moment mehr Dönerprodukte mitgenommen als im Lokal konsumiert werden, dies insbesondere zu Mittag. Dies sei jedoch eine Momentaufnahme aus einem Zeitraum von 2 Monaten und könne sich natürlich wieder verändern. Davor sei das Verhältnis eben im Schnitt bei 7 (im Lokal) und 3 (Mitnahme) gelegen."

Auswirkungen auf die BP:

Die Aussage des Mandanten gegenüber dem FA, wonach mehr Speisen mitgenommen als im Lokal konsumiert werden, hat sich auf die momentane Entwicklung bezogen. In den Prüfungsjahren lag das Verhältnis bei Dönerprodukten im Schnitt bei 7 (im Lokal) : 3 (Mitnahme).

Die Konsumation der verkauften Dönerprodukte im Lokal ist auch rechnerisch nachvollziehbar wie folgt:

Das Lokal hat wöchentlich 64,50 Stunden, bei 48 Wochen jährlich 3.096 Stunden geöffnet. Eine durchschnittliche Konsumation eines Döner kann mit 20 Minuten angenommen werden, sodass 3 Döner pro Stunde an insgesamt 8 Sitzplätzen (Stehplätze nicht eingerechnet) konsumiert werden können, woraus sich eine theoretische Konsumationsmenge von 74.300 Dönerprodukten ergibt. Laut voriger Berechnung werden im Schnitt 51.500 Dönerprodukte (inkl. Bonuskarte) ausgegeben, wonach nach Angaben des Mandanten 70%, somit rund 36.000 im Lokal konsumiert werden. Dies entspricht knapp der Hälfte der theoretisch möglichen Gesamtkonsumation im Lokal. Auch wenn berücksichtigt wird, dass die Konsumation idR nicht linear verläuft (zu Mittag mehr, in Randzeiten weniger), sind die Angaben des Mandanten zum (dieser Satz blieb entsprechend den Unterlagen im vorgelegten Einkommensteuerakt des Finanzamtes unvollendet).

Auch wenn theoretisch wie oben berechnet mehr Dönerprodukte im Lokal hätten verkauft werden können, ist eine überwiegende Konsumation im Lokal nicht glaubwürdig. Der Großteil des Umsatzes wurde ja mittags und gegen Abend erzielt und somit nicht im Lokal. Die Gaststättenpauschalierung war deshalb in den Jahren 2009 - 2011 nicht zulässig.""

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm ua. die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wieder auf und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (jeweils datiert mit 29. März 2013).

Auf Grund der aus den (neuen) Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2011 vom 29. März 2013 resultierenden Nachforderungen in Höhe von 15.173,66 € (2009), 19.336,89 € (2010) sowie 28.853,00 € (2011) wurden dem Bf. mit Bescheiden vom 29. März 2013 Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2011 in Höhe von 934,18 € (2009), 710,07 € (2010) sowie 343,21 € (2011) vorgeschrieben.

In der gegen diese Bescheide betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2011 vom 29. März 2013 erhobenen Berufungen vom 30. März 2013 (samt Beilagen) beantragte der Bf.,

1) die Gewinnermittlung im Rahmen der Gaststättenpauschalierung gemäß beiliegender Berechnungen durchzuführen, im Rahmen der Gaststättenpauschalierung die Nettobeträge (2009: 3.600,00 €; 2010: 4.200,00 €; 2011: 4.200,00 €) der bezahlten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben sowie zudem im Jahre 2009 den Kinderfreibetrag für seinen Sohn UR zu berücksichtigen; sowie

2) in eventu im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG im Jahre 2009 einen Freibetrag für investierte Gewinne iHv 972,00 € gemäß beiliegendem Anlagenverzeichnis (Konto 0600, Pos 7-00) und einen Kinderfreibetrag iHv 220,00 € sowie im Jahr 2010 den Gewinnfreibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter iHv 4.070,46 € (Konto 0600, Pos 09-00) zu berücksichtigen. Begründend führte die steuerliche Vertretung des Bf. Nachstehendes aus:

""Vorwegzuschicken ist, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Betriebsprüfung der Jahre 2009 - 2011 erfolgte. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden von der Abgabenbehörde Umsätze und auch Warenkäufe zugeschätzt, deren Richtigkeit nicht weiter beanstandet wird. Weiter nicht beanstandet wird die Richtigkeit der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Höhe nach. Bekämpft wird jedoch die

Nichtanerkennung der Gaststättenpauschalierung in den Jahren 2009, 2010 und 2011

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2008 wurde erstmals von der Pauschalierungsmöglichkeit im Rahmen der Einkommensteuer nach VO zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG (Gaststättengewerbe) nach vorheriger Abklärung mit dem zuständigen Finanzamt Feldkirch Gebrauch gemacht, wobei auf den beiliegenden Schriftverkehr verwiesen wird.

Nach § 2 Abs. 2 der VO gelten als Betriebe des Gaststättengewerbes nur, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus dortiger Konsumation erzielt werden. Der Mandant betreibt ein Imbisslokal namens "Bh" am Sitz in Gde X, D-straße xx. Das Lokal verfügt über einen Gastraum mit etwa 35 m², in welchem auch die Speisen zubereitet werden, sowie Lager- und Nebenräume mit nochmals ca. 35 m². Das Lokal verfügt über keinen Garten und keinen Buffet- oder Ausschankbereich im Freien. Die Öffnungszeiten des Lokals sind von Di - Sa 10.00 - 14.00 Uhr sowie 16.30 - 23.00 Uhr. An Sonn- und Feiertagen 10.00 - 22.00 Uhr; Montag ist Ruhetag. Die verkauften Speisen und Getränke können entweder im Stehen oder im Sitzen an den im Lokal befindlichen Tischen konsumiert werden. Im Lokal befinden sich 4 Tische mit 8 Stühlen sowie Stehplätze. An Speisen werden türkische Gerichte sowie Pizza angeboten, daneben auch Getränke. Der Mandant betreibt auch einen Pizza-Zustelldienst. Was das Konsumationsverhältnis betrifft, werden von 10 Dönerprodukten im Schnitt 7 im Lokal konsumiert und 3 mitgenommen, wobei zu Mittag eher mehr Produkte mitgenommen werden, da das Lokal nur über 8 Sitzplätze verfügt, wogegen außerhalb der Stoßzeiten die Kunden die gekauften Döner überwiegend im Lokal essen. Von 10 verkauften Pizzaprodukten werden im Schnitt 3 im Lokal konsumiert, 3 mitgenommen (Selbstabholung) und 4 über den Zustelldienst verkauft. Anhand der von der Abgabenbehörde getroffenen Feststellungen zu den verkauften Produkten (Zuschätzung) ergibt sich folgendes Verhältnis:

Umsatzzusammenstellung	2009	2010	2011	Schnitt
Umsatz	172.416,79	175.509,40	175.138,53	174.354,91
Dönerprodukte netto	76.820,37	63.340,38	67.999,99	69.386,91
Umsatz Pizzaprodukte netto				
Gesamtumsatz netto	249.237,16	238.849,78	243.138,51	243.741,82
Konsumationsverteilung				
Konsumation im Lokal	120.691,76	122.856,58	122.596,97	122.048,44
	23.046,11	19.002,11	20.400,00	20.816,07
Umsatz Dönerprodukte (70%)	143.737,87	141.858,69	142.996,96	142.864,51
	57,67%	59,39%	58,81%	58,63%
Umsatz Pizzaprodukte (30%)	51.725,04	52.652,82	52.541,56	52.306,47
	23.046,11	19.002,11	20.400,00	20.816,07

Konsumation im Lokal €	30.728,15	25.336,15	27.199,99	27.754,76
Konsumation im Lokal %	105.499,30	96.991,08	100.141,55	100.877,31
Konsumation extern	42,33%	40,61%	41,19%	41,37%
Konsumation extern €				
Konsumation extern %				
<i>Konsumation extern</i>				
<i>Umsatz Dönerprodukte (30%)</i>				
<i>Umsatz Pizza Selbstabholung (30%)</i>				
<i>Umsatz Pizza Zustellung (40%)</i>				

Es wurden daher im Schnitt (2009 - 2011) 58,63% aller verkauften Produkte im Lokal konsumiert, wobei die Konsumation im Lokal in allen Prüfungsjahren überwiegt.

Die überwiegende Konsumation ist auch begründet und rechnerisch nachvollziehbar wie folgt:

Im Gegensatz zu "Würstelständen", welche in der Regel über keine Sitzgelegenheiten bzw. wenn überhaupt, nur über solche im Freien verfügen, handelt es sich vorliegend um ein Lokal, welches mit einem durchschnittlichen Gastronomiebetrieb durchaus vergleichbar ist, sowohl was das Angebot an Speisen betrifft, als auch was die Lokalausstattung betrifft. Was ebenfalls für eine Konsumation der Dönerprodukte im Lokal spricht, ist der Umstand, dass diese zur Mitnahme nur in Alufolie gewickelt werden, und sehr rasch auskühlen.

Das Lokal hat wöchentlich 64,50 Stunden, bei 48 Wochen jährlich 3.096 Stunden geöffnet. Wird eine durchschnittliche Konsumation eines Döner- bzw. Pizzaproduktes mit 20 Minuten angenommen, können 3 Produkte pro Stunde an insgesamt 8 Sitzplätzen (Stehplätze nicht eingerechnet) konsumiert werden, woraus sich eine theoretische Konsumationsmenge von 74.300 Produkten ergibt.

Laut Umsatzschätzung des Finanzamtes wurden im Schnitt knapp 58.000 Dönerprodukte, wovon rund 70% bzw. 40.600 im Lokal konsumiert wurden, bzw. rund 9.200 Pizzaproducte, wovon rund 30% bzw. 2.760 im Lokal konsumiert wurden, verkauft. Die daraus errechnete Konsumationsmenge von rund 43.360 Produkten im Lokal liegt somit deutlich unter der theoretisch möglichen Konsumationsmenge von 74.300 Produkten

pro Jahr. Abgesehen von der Mittagszeit von maximal 1 - 2 Stunden ist die Konsumation aufgrund der Öffnungszeiten relativ gleichmäßig verteilt, sodass die Konsumationsmenge nicht nur theoretisch, sondern auch tatsächlich nachvollziehbar ist.

Die Berufung gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen 2009, 2010 und 2011 wird begründet mit der Berufung gegen die Grundlagenbescheide.""

Das Finanzamt wies die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 mit Berufungsvorentscheidungen vom 24. Juli 2013 insoweit ab, als es feststellte, dass im berufungsgegenständlichen Zeitraum statt der geltend gemachten Gaststättenpauschalierung die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) anzuwenden sei; den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 gab es insofern statt, als der beantragte Freibetrag für investierte Gewinne (2009), der geltend gemachte Gewinnfreibetrag (2010) und im Jahr 2009 zudem ein Kinderfreibetrag in Höhe von 220,00 € bei der Ermittlung des Einkommens Berücksichtigung fand. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus [vgl. dazu die entsprechende zusätzliche Bescheidbegründung (Verf 67) vom 24.7.2013], dass die Ausgabe von Getränken und Speisen im Betrieb des Bf. ausschließlich durch Selbstbedienung über eine Verkaufsstelle erfolge. Die Speisen könnten zwar im Verkaufslokal gegessen werden; die Verweildauer der Gäste beschränke sich jedoch nur auf die Essenseinnahme. Laut Berufung würde etwa die Hälfte der Speisen mitgenommen. Das Finanzamt Feldkirch komme daher im konkreten Fall zum Ergebnis, dass die Gaststättenpauschalierung in den Berufungsjahren nicht in Anspruch genommen werden könne, weil die gegenständliche Tätigkeit, das Betreiben eines Kebab-Verkaufsladen, gerade mit jenen, oben aufgezählten Betrieben vergleichbar sei, welche dem Grunde nach nicht zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehörten. Laut Schätzung der steuerlichen Vertretung betrage der Verkauf von Waren, die durch Kunden mitgenommen würden (Gassenverkauf), im Durchschnitt der streitgegenständlichen Jahre, 41,37% des Gesamtumsatzes. Werde in erheblichen Umfang Gassenverkauf betrieben, sei dieser Betrieb von der Verordnung ausgeschlossen. Laut EStR Rz 4298 sei dies der Fall, wenn die Umsätze aus dem Gassenverkauf 20% der Gesamtumsätze überschreiten würden. Auch aus diesem Grund sei daher die Anwendung der GaststättenpauschalierungsVO für den gegenständlichen Betrieb nicht anwendbar. Unbestritten sei, dass im Rahmen der Außenprüfung hohe Umsatzschätzungen vorgenommen werden mussten, und festgestellt wurde, dass nicht alle Wareneinkäufe verbucht worden seien. Für die Anwendung der Pauschalierung sei aber Voraussetzung, dass die Bücher bzw. die Aufzeichnungen ordnungsgemäß geführt und die entsprechenden Belege aufbewahrt würden. Stelle sich der pauschalierungsrelevante Umsatz nachträglich höher als erwartet heraus (hier nach der Betriebsprüfung), falle die Anwendungsvoraussetzung der GaststättenpauschalierungsVO nachträglich weg (Verweis auf Doralt, EStG¹², § 17 Rzen 31 und 70/1).

Mit Schriftsatz vom 5. August 2013 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufungen wiederum als unerledigt

galten. Im Vorlageantrag verwies seine steuerliche Vertretung auf das bisherige Berufungsvorbringen zur Nichtanerkennung der Gaststättenpauschalierung und brachte in Erwiderung auf die obgenannten Berufungsvorentscheidungen ergänzend Folgendes vor:
1.) Zunächst ist festzuhalten, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierung BGBl. II Nr. 227/1999 durch die Neufassung BGBl. II Nr. 149/2007 (ab 29.6.2007) eine Änderung erfahren haben wie folgt:

§ 2 Abs. 2 (Fassung BGBl. II Nr. 227/1999)

"Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. ..."

§ 2 Abs. 2 (Fassung BGBl. II Nr. 149/2007)

"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. ..."

Die genannte gesetzliche Änderung dürfte wohl von der Abgabenbehörde im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 2009 - 2011 übersehen worden sein, wenn diese in ihrem Bericht über die Außenprüfung vom 23. März 2013 unter Tz 3 (Gaststättenpauschalierung 2009 - 2011) zwar die richtige Fassung BGBl. II Nr. 149/2007 anführt, jedoch den Verordnungstext der Fassung BGBl. II Nr. 227/1999 wiedergibt wie folgt:

"Betriebe des Gastgewerbes im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 149/2007

(Gaststättenpauschalierung) liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumen Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden" (zugegebenermaßen ist auch dem steuerlichen Vertreter diese Fehlinterpretation durch die Abgabenbehörde zunächst nicht aufgefallen).

Es kann somit festgehalten werden, dass in der Stammfassung noch die überwiegende Konsumation im Lokal Voraussetzung für die Anwendung war, während in der Fassung, welche in den streitgegenständlichen Jahren zur Anwendung gelangt, lediglich die Anzahl der Sitzplätze im Lokal überwiegen muss, wobei bei Gaststätten, die ganzjährig in geschlossenen Räumen betrieben werden, diese Überwiegensprüfung unterbleibt.

Nach den zutreffenden Feststellungen der Abgabebehörde verfügt das Lokal über einen Gastraum mit 35 m², in welchem auch Speisen zubereitet werden, sowie Lager- und Nebenräume mit nochmals 35 m². Im Lokal befinden sich 4 Tische und 10 Stühle (1 Tisch für 4 Personen, 3 Tische für 2 Personen). Keine Feststellungen trifft die Abgabenbehörde jedoch zum Verhältnis von Sitzplätzen im Freien sowie zum ganzjährigen Betrieb des Lokals. Es wird daher folgende ergänzende Feststellung begehrt:

"Das Lokal verfügt über keinen Außenbereich und somit über keine Tische und Stühle im Freien. Das Lokal wird ganzjährig in geschlossenen Räumen betrieben."

Der dieser begehrten Feststellung zugrunde liegende Sachverhalt ist aktenkundig, und sind die räumlichen Gegebenheiten sowie der ganzjährige Betrieb der Abgabenbehörde bekannt. Der Umstand, dass eine derartige Feststellung unterblieben ist, dürfte wie bereits ausgeführt daran liegen, dass die Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung von einer auf die Prüfungsjahre nicht mehr anwendbaren Rechtslage ausgegangen ist. Die begehrte Feststellung ist wesentlich, als sich aus dieser unzweifelhaft ergibt, dass die Voraussetzungen der GaststättenpauschalierungsVO in den streitgegenständlichen Jahren vorliegen.

Der Ordnung halber sei an dieser Stelle noch darauf hingewiesen, dass der Abgabenbehörde in ihrer Berufungsvorentscheidung im Rahmen der separat ergangenen Bescheidbegründung vom 24. Juli 2013 bei der Wiedergabe der Verordnungsbestimmungen in der Fassung BGBl. II Nr. 149/2007 insofern ein Übertragungsfehler unterlaufen ist, als sie ausführt: *"... und die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt"* (richtig: *"... und die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt"*), sich somit mehr Sitzplätze in geschlossenen Räumen als im Freien befinden.

2.) Obwohl die Abgabenbehörde in ihrer Berufungsvorentscheidung offenbar nun von der richtigen Rechtslage iSd BGBl. II Nr. 149/2007 ausgeht, kommt diese dennoch zum Schluss, dass die Anwendungsvoraussetzungen für die GaststättenpauschalierungsVO in den streitgegenständlichen Jahren nicht vorliegen.

Die Abgabenbehörde führt dazu aus, dass nach den vom steuerlichen Vertreter angestellten Berechnungen in den streitgegenständlichen Jahren im Schnitt 41,37% des Gesamtumsatzes außerhalb des Lokals konsumiert worden seien. Werde in erheblichem Umfang Gassenverkauf betrieben, sei dieser Betrieb von der Verordnung ausgeschlossen. Laut EStR Rz 4298 sei dies der Fall, wenn die Umsätze aus dem Gassenverkauf 20% der Gesamtumsätze überschreiten. Auch aus diesem Grunde sei die GaststättenpauschalierungsVO für den gegenständlichen Betrieb nicht anwendbar. Dazu ist grundsätzlich festzuhalten, dass die EStR nach ständiger Rsp der Abgabenbehörde zweiter Instanz für diese nicht verbindlich sind. Unabhängig davon gibt die Abgabenbehörde die von ihr ins Treffen geführte Rz 4298 unrichtig wieder und wendet diese unrichtig an, welche lautet:

"Von der Verordnung ausgeschlossen sind jedoch eine Bar, ein Nachtclub, eine Diskothek oder ein ähnlicher Betrieb. Ein Cafe oder Kaffeehaus erfüllt die Anwendungsvoraussetzungen, nicht jedoch eine Cafe-Konditorei, wenn sie in erheblichem Umfang "Gassenverkauf" betreibt. Dies ist der Fall, wenn bei der Cafe-Konditorei die Umsätze aus dem Gassenverkauf 20% der Gesamtumsätze überschreiten."

Die Ausführungen zum Anteil des Gassenverkaufs von 20% in Rz 4298 beziehen sich somit wörtlich auf den Betrieb einer Cafe-Konditorei. Eine Umlage auf andere Betriebsarten ergibt sich weder aus den genannten Ausführungen in Rz 4298 noch wäre eine solche Interpretation mit dem Verordnungstext in Einklang zu bringen.

Vielmehr handelt es sich bei Rz 4298 offenbar lediglich um eine Klarstellung zum Verordnungstext, wonach Konditoreien keinesfalls zu den Betrieben des Gaststättengewerbes zählen sollen.

3.) Ausdrücklich bestritten wird die Feststellung der Abgabenbehörde in ihrem Bericht vom 22. März 2013, wenn diese unter Tz 3 feststellt: *"Es liegt somit eine einfache gastgewerbliche Tätigkeit (Würstelstand) vor."*

Wenn die Abgabenbehörde unter *"einfache gastgewerbliche Tätigkeit"* die Verabreichungs- und Ausschanktätigkeit gemäß § 111 Abs. 2 Z 3 GewO meint, so mag dies zwar zutreffend sein, der Schluss, dass diese Form der Gewerbeberechtigung mit dem Betrieb eines Würstelstandes gleichzusetzen ist, entbehrt jedoch jeglicher rechtlicher Grundlage. Der Ordnungsgeber hat zwar in der Stammfassung als auch in der Fassung BGBl. II Nr. 149/2007 Würstelstände als Betriebe bezeichnet, welche nicht zu den Betrieben des Gaststättengewerbes iSd Verordnung zählen, nachdem diese wohl nach allgemeiner Verkehrsauffassung nicht geeignet sind, Sitzplätze in geschlossenen Räumen zur dortigen Konsumation zur Verfügung zu stellen, was vorliegend aber nicht zutreffend ist. Das vorliegende Lokal wird ausschließlich in geschlossenen Räumen ganzjährig geführt und verfügt über eine entsprechende Anzahl von Sitzplätzen.

Der Abgabenbehörde sind, wie bereits dargelegt, aufgrund der durchgeführten Betriebsprüfung die vorliegenden räumlichen Gegebenheiten bekannt, und ist der Betrieb des Abgabepflichtigen in keiner Weise mit jenem eines Würstelstandes vergleichbar, wobei, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die bisherigen Ausführungen verwiesen wird.

4.) Auch wenn, wie bereits dargelegt, die EStR für die Abgabebehörde zweiter Instanz nicht verbindlich sind, erscheint es dennoch zweckmäßig auf die diesbezüglichen Ausführungen in den EStR Rzen 4294 ff noch einzugehen.

Unter EStR Rz 4296 wird nochmals klargestellt, dass die Anwendung der GaststättenpauschalierungsVO das Angebot von Speisen und Getränken in geschlossenen Räumen und das Überwiegen der Anzahl der in geschlossenen Räumen angebotenen Sitzplätze gegenüber jenen im Freien erfordert, und Gaststätten, die das ganze Jahr in geschlossenen Räumen geführt werden, jedenfalls von der Verordnung erfasst sind, was somit gegeben ist.

In den Rzen 4297 ff werden weitere Anwendungsfälle beschrieben, wobei die dabei angeführten Betriebe nicht die Tätigkeit des Abgabepflichtigen betreffen. Lediglich in Rz 4300 wird ausgeführt, dass Pizzadienste und ähnliche Betriebe, die nur wenige Sitzplätze für wartende Abholer haben, die Anwendungsvoraussetzungen nicht erfüllen sollen, was aber wie ausgeführt, lediglich eine (unverbindliche) Interpretation des BMF darstellt. Dennoch erscheinen auch diese Ausführungen mit dem Verordnungstext insofern in Einklang zu bringen sein, als dabei wohl unterstellt wird, dass Pizzadienste eben nur (wenige) Sitzplätze für wartende Abholer bereitstellen, und somit regelmäßig keine Sitzplätze zur dortigen Konsumation anbieten, was eine Grundvoraussetzung für die Anwendung der GaststättenpauschalierungsVO darstellt.

Der Abgabepflichtige betreibt zwar im Rahmen seines Gastgewerbes auch einen Pizzazustelldienst, jedoch sind die im Lokal vorhandenen Sitzplätze nicht für *"wartende Abholer"* bereitgestellt, sondern für die dortige Konsumation der Gäste. Nach den Schätzungen des steuerlichen Vertreters beträgt der Umsatzanteil "Pizza-Selbstabholung" über den Prüfungszeitraum rund 8,50%, der Anteil des Pizza-Zustellumsatzes rund 11,4% des Gesamtumsatzes, und ist dieser somit von untergeordneter Bedeutung, mag dies auch keine Anwendungsvoraussetzung für die GaststättenpauschalierungsVO sein. Der vom Abgabepflichtigen angebotene Pizza-Zustelldienst stellt auch keine *"branchenfremde"* Tätigkeit iSd Ausführungen in EStR Rz 4295 dar, sondern einen Zusatzservice, wie dieser von einer Vielzahl von Gastronomiebetrieben, insbesondere Pizzerien angeboten wird, welche regelmäßig die Anwendungsvoraussetzungen erfüllen.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der GaststättenpauschalierungsVO in der Fassung BGBl. II Nr. 149/2007 liegen somit jedenfalls vor."

Mit Vorlagebericht (Verf 46) vom 12. August 2013 legte das Finanzamt in der Folge die im Spruch genannten Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

1) Einkommensteuer 2009 bis 2011:

Streit besteht im konkreten Fall allein darüber, ob die **Gaststättenpauschalierung** in den Beschwerdejahren zur Anwendung gelangen kann oder nicht.

Gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 können mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für die Ermittlung des Gewinnes für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

Die Durchschnittssätze dienen der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen; im Ergebnis soll der Steuerpflichtige weder begünstigt noch benachteiligt werden.

Die Rechtfertigung für eine Pauschalierung liegt in der Verwaltungsvereinfachung und setzt voraus, dass die Pauschalierung den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht. Entsprechen die Durchschnittssätze nicht den Erfahrungswerten, dann sind sie gesetzwidrig; sie sind allerdings nicht schon deshalb gesetzwidrig, weil sie nicht den Verhältnissen jedes einzelnen von der Verordnung erfassten Steuerpflichtigen entsprechen. Abweichungen im Einzelfall liegen im Wesen eines Durchschnittssatzes (vgl. Doralt, EStG¹², § 17 Tzen 59 f).

Für die Veranlagungen der Jahre 2000 bis inklusive 2012 gilt 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; BGBl. II Nr. 227/1999 (Stammfassung)], deren §§ 2 bis 6 in den geprüften Fassungen vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14. März 2012, V 113/11, als gesetzwidrig erkannt und mit Wirksamkeit 31. Dezember 2012 aufgehoben wurden (für Veranlagungen ab 2013 wurde die Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013, BGBl. II Nr. 488/2012, erlassen).

Gemäß § 2 Abs. 1 der - in den Beschwerdejahren anzuwendenden - Gaststättenpauschalierungs-Verordnung (in der Folge kurz: VO) gelten für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzuges von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die folgenden Bestimmungen. Voraussetzung ist, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen, und
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000,00 € betragen.

Nach § 3 Abs. 1 der VO kann der Gewinn aus einem Gaststätten- oder Beherbergungsbetrieb im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2.180,00 € zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer, mindestens aber mit einem Betrag von 10.900,00 €, angesetzt werden.

Nach § 3 Abs. 2 der VO kann das Wareneingangsbuch in der Weise vereinfacht geführt werden, als während des Jahres die Eingangsrechnungen getrennt nach Warengruppen gemäß ihrer branchenüblichen Sammelbezeichnung - in richtiger Reihenfolge und mit einer fortlaufenden Nummer versehen - abzulegen, für sämtliche Eingangsrechnungen der jeweiligen Warengruppen Jahressummen zu bilden, diese in das Wareneingangsbuch einzutragen sind und die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufzubewahren sind.

Unstrittig ist, dass im konkreten Fall weder Buchführungspflicht bestand noch Bücher freiwillig geführt wurden und die Umsätze der Vorjahre nicht mehr als 255.000,00 € betrugen.

Betriebe des Gaststättengewerbes liegen nach § 2 Abs. 2 der VO in der für die Beschwerdejahre anzuwendenden Fassung, BGBl. II Nr. 149/2007, 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.

Durchschnittssätze sind jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen, deren wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich sind (der Verfassungsgerichtshof spricht

von unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten "einigermaßen" homogenen Gruppen von Betrieben, VfGH 14.3.2012, V 113/11). Der die Pauschalierungsregelung anwendende Betrieb muss dem klaren Betriebsbild der Gaststätte entsprechen; es ist auf ein typisches Betriebsbild abzustellen (vgl. dazu VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044). Gaststätten sind nach der Verkehrsauffassung Dienstleistungsbetriebe, deren primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen liegt und die in erster Linie der Einnahme von Mahlzeiten an Ort und Stelle dienen. In diesem Sinne ist zu prüfen, ob wegen der Besonderheiten des Einzelfalles die von der VO vorausgesetzte Vergleichbarkeit im Sinne einer Durchschnittsbesteuerung gegeben ist (vgl. dazu auch VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120; Pircher, Die gastgewerbliche Pauschalierung auf dem Prüfstand des VfGH, SWK 8/2012, 426).

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120, zu einer Skibar) lasse der Wortlaut des § 2 der VO keinen Zweifel daran zu, dass die VO solche Betriebe nicht als Gaststätten erfasse, die keine Speisen (zur Konsumation in geschlossenen Räumlichkeiten) anbieten würden. Unter in Gaststätten zu konsumierenden "Speisen" könnten nach der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte verstanden werden (Vorliegen zumindest einer "kleinen Speisekarte"). Die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel (wie im Beschwerdefall etwa Schokoriegel, Nüsse, Brezen, Landjäger oder Kaugummi) würden keinesfalls zu den Speisen zählen. Ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden könne, werde aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels ("Würstel") bewirkt. Auf der Grundlage der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 14.3.2012, V113/11), wonach die Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 - wie bereits oben erwähnt - bloß erlaube, Durchschnittssätze für tendenziell homogene Gruppen von Steuerpflichtigen aufzustellen, könnten als Gaststätten damit nur solche Betriebe verstanden werden, die den Gästen derartig frisch zubereitete Speisen anbieten und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen würden (siehe dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 17 Rz 44; Baldauf, Neues zur Gaststättenpauschalierung, SWK 30/2012, 1271; VwGH 25.7.2013, 2013/15/0208).

Das Bundesfinanzgericht geht im konkreten Fall von nachstehend dargestelltem **Sachverhalt** aus:

Der Bf. betrieb in den Streitjahren in X, D-Str. xx, ein Imbisslokal namens "Bh" und damit in Verbindung auch einen Pizza-Zustelldienst. Geöffnet hatte das Lokal von Dienstag bis Samstag von 10.00 bis 14.00 Uhr sowie von 16.30 bis 23.00 Uhr und an Sonn- und Feiertagen von 10.00 Uhr bis 22.00 Uhr; am Montag war Ruhetag. Der Betrieb verfügte über einen etwa 35 m² großen Gastraum, in welchem auch die "Speisen" zubereitet worden sind, sowie Lager- und Nebenräume (ebenfalls ca. 35 m²). Im Lokal befanden sich 4 Tische und 10 Stühle (1 Tisch für 4 Personen, 3 Tische für 2 Personen), wobei ein Zweiertisch laut Angabe des Bf. für ihn und seine Familie sowie das Personal zur Verfügung stand. Das Lokal verfügte über keinen Garten

und keinen Buffet- oder Ausschankbereich im Freien und somit über keine Tische und Stühle im Freien. Mit Protokoll/Niederschrift über die Betriebsbesichtigung bzw. Einsichtnahme in die Aufzeichnungen vom 9. Jänner 2013 hat der Betriebsprüfer ua. folgende Kücheneinrichtung stichwortartig festgehalten: *"Pizzaofen, Kühlvitrine für Zutaten Pizzas, Abwasch, Spülmaschine, Döner-Grill, Döner-Warmhaltebox, Pommes, Toaster, Kaffeemaschine, Kästen für Geschirr und Besteck, Kühlkasten für Pizzateig, Teigmaschine"*. Neben diversen alkoholischen und alkoholfreien Getränken in handelsüblich verschlossenen Gefäßen (kein Ausschank offener Getränke) wurden zahlreiche, verschieden belegte Pizzas sowie diverse türkische Gerichte (insbesondere aber Döner Kebab im Brot, Dürüm und Lahmacun) und auch einige Salate angeboten (vgl. entsprechende Speise- bzw. Getränkekarte). Die Ausgabe von Getränken und Speisen erfolgte ausschließlich durch Selbstbedienung über eine Verkaufsstelle.

Das Finanzgericht teilt die sich am Wortlaut der Verordnung orientierende Auffassung des steuerlichen Vertreters des Bf., wonach in den streitgegenständlichen Jahren - neben dem Anbot von Speisen und Getränken in geschlossenen Räumlichkeiten zur dortigen Konsumation - "nur" die Anzahl der Sitzplätze im Lokal überwiegen müsse und bei der Gaststätte des Bf., bei welcher ganzjährig keine Sitzplätze im Freien zur Verfügung stünden, eine Überwiegensprüfung überhaupt zu unterbleiben habe, **nicht**. Das in der VO ab der Veranlagung 2008 (BGBl. II Nr. 149/2007) getroffene Ausschlusskriterium der Bezugnahme auf die Sitzplätze in geschlossenen Räumlichkeiten und die Anzahl der Sitzplätze im Freien legt zweifelsohne den *Ort der Konsumation* als relevantes Beurteilungskriterium eines Gaststättenbetriebes fest (vgl. dazu auch Pircher, Weitere Überlegungen zur gastgewerblichen Pauschalierungsverordnung, SWK 33/2011, 1042). In diesem Sinne stellt sich daher im konkreten Fall die (Sach-)Frage, ob in den Beschwerdejahren tatsächlich überwiegend in den geschlossenen Räumlichkeiten des gegenständlichen Betriebes Speisen und Getränke konsumiert wurden. Die Anzahl der vorhandenen Sitzplätze kann zweifellos ein Indiz für das Verhältnis des Konsumationsortes im Lokal bzw. im Freien (wie auch für die Höhe und das Verhältnis der Umsätze) darstellen; alleine auf das Sitzplatzangebot abzustellen, würde jedoch zu kurz greifen.

Im konkreten Fall steht unstrittig fest, dass im Schnitt 30% der verkauften Pizzaprodukte im Lokal konsumiert, weitere 30% von Kunden selbst abgeholt (Gassenverkauf) und 40% über den Zustelldienst verkauft wurden (vgl. dazu auch den Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 22.1.2013). Im Hinblick auf den Konsumationsort der sonst angebotenen (insbesondere türkischen) Gerichte und diverser Getränke schließt sich das Finanzgericht den Erwägungen und Wertungen des Betriebsprüfers an, die ihn letztlich im Rahmen der freien Beweiswürdigung [nach § 167 Abs. 2 BAO hat das Finanzgericht - wie auch die Abgabenbehörde - unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hierbei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten

absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Es muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. dazu Ritz, BAO⁵, § 167 Rz 8, und die dort zitierte VwGH-Judikatur)] zur Überzeugung gelangen ließen, dass eine überwiegende Konsumation im Lokal nicht glaubwürdig sei. Dies auf Grund folgender Überlegungen:

Der Bf. gab zunächst anlässlich der Betriebsbesichtigung durch den Betriebsprüfer selbst an, dass die meisten Leute die Speisen mitnehmen, mehr Leute die Speisen abholen und sicher weit über die Hälfte der Speisen mitgenommen würden (vgl. entsprechende Niederschrift vom 9. Jänner 2013). Es erscheint nicht überraschend, dass der Bf. im Nachhinein anlässlich der Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen bzw. im (Berufungs- bzw.) Beschwerdeverfahren die inhaltliche Richtigkeit dieser Aussage bestritten hat und damit versuchte, den abgabenrechtlichen Konsequenzen der Erstaussage nach Möglichkeit zu entgehen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kommt aber einer früher und zeitnäher getätigten Aussage in der Regel höherer Wahrheitsgehalt zu als einer späteren, abweichenden Aussage (vgl. dazu VwGH 27.9.1995, 90/13/0054). Gegenständlich ist das Finanzgericht der Auffassung, dass die Erstaussage des Bf. im Zuge der Betriebsbesichtigung mit den tatsächlichen Verhältnissen übereingestimmt hat. Die späteren Aussagen sind lediglich als Zweck- bzw. Schutzbehauptungen zu werten.

Für den größeren Wahrheitsgehalt der Erstaussage spricht auch die Art der abgegebenen Produkte und das - insbesondere während der Hauptessenszeiten (mittags, abends) schlagend werdende - durch den geringen räumlichen Umfang des Lokals bedingte, eingeschränkte Sitzplatzangebot des Lokales [acht Sitzplätze für Gäste; gewerberechtlich dürfen vom Bf. acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen oder Getränken bestimmte Plätze; das sind sowohl Steh- als auch Sitzplätze) bereitgestellt werden]. Nach Ansicht des Finanzgerichtes gehören die vom Bf. verabreichten türkischen "Speisen" - den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend - jedenfalls größtenteils nicht zum typischen Speiseangebot einer Gaststätte zum Verzehr an Ort und Stelle (das wohl gängigste Produkt des Bf., der Döner Kebab im Brot, als eines der beliebtesten Fast-Food-Produkte ist gerade prädestiniert zur Mitnahme bzw. zum Verzehr außerhalb des Betriebes). In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass einige der verabreichten türkischen "Speisen" (wie eben zB der angebotene Döner Kebab im Brot, bei dem von einem verbrauchsfertig gekauften Grillspieß losgelöste, gegrillte Fleischstücke je nach Kundenwunsch mit Salat, Zwiebeln, Tomaten, Joghurt oder scharfer Sauce im aufgewärmten Fladenbrot verabreicht wird; lt. Niederschrift vom 9. Jänner 2013 anlässlich der Betriebsbesichtigung wird "lediglich" der Dürüm von der Gattin selbst gemacht) nicht als frisch zubereitete Speisen iSd oben zitierten VwGH-Erkenntnisses vom 5. September 2012 angesehen werden können und diese damit nicht in die vorzunehmende Überwiegensprüfung einzubeziehen wären. Im Hinblick auf das eingeschränkte Sitzplatzangebot räumt der Bf. im Übrigen selbst ein, dass *"zu Mittag eher mehr Produkte mitgenommen würden, da das Lokal nur über 8 Sitzplätze verfüge"*.

Der Beschwerde konnte damit kein Erfolg beschieden sein, zumal die im gegenständlichen Lokal angebotenen Speisen und Getränke in den Beschwerdejahren nicht überwiegend im Gastraum des Bf. konsumiert wurden.

Das Finanzgericht schließt sich im Übrigen der Auffassung des Finanzamtes an, wonach der gegenständliche Betrieb (hier: ausschließlicher Verkauf über eine Theke - Selbstbedienung - kein gastronomischer Fullservice; die verabreichten "Speisen" stellen zumindest größtenteils typische Fast-Food-Produkte dar, werden sohin für den raschen Verzehr produziert, wobei die Zeitspanne zwischen Bestellung und Erhalt des Produktes meist nur wenige Minuten beträgt, und sind geradezu zur Mitnahme bzw. zum Verzehr außerhalb des Betriebes geeignet; überwiegende Konsumation außerhalb des Lokals; keine vollgastronomische Küche; kleiner Gastraum mit begrenztem Sitzplatzangebot; Getränke in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen - kein Ausschank offener Getränke) in seinem Erscheinungsbild *mehr* einem Ladengeschäft ähnelt und damit mit jenen, oben aufgezählten Betrieben vergleichbar ist, welche dem Grunde nach *nicht* zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören. Das typische Berufsbild einer Gaststätte im Sinne der Pauschalierungsverordnung war in Anbetracht der Besonderheiten des Beschwerdefalles nicht gegeben.

Indizwirkung kommt in diesem Zusammenhang auch der gewerberechtlichen Einstufung des gegenständlichen Betriebes zum sog. freien Gewerbe (Verabreichungs- und Ausschanktätigkeit gemäß § 111 Abs. 2 Z 3 GewO 1994) zu, für das kein Befähigungsnachweis zu erbringen ist und deren Berechtigungsumfang eben "nur" die Verabreichung von Speisen einfacher Art (darunter versteht man ua. gebratene, gegrillte oder gesottene Würste, gebratenes oder gegrilltes Fleisch - ausgenommen Innereien - von Rindern und Schweinen, gegrilltes Geflügel und Fisch, Pommes frites, Fleisch- und Wurstwaren, Fleisch- und Wurstmayonnaisesalate, Brotaufstriche, belegte Brötchen, übliche kalte Beigaben, wie Essiggemüse, Mayonnaise, Senf, Kren, Brot und Gebäck, in einfacher Art, und von angeliefertem Speiseeis bzw. von Softeis, Kebab, Langos, Donuts, Gemüselaibchen, Pizzaschnitten sowie Gulasch- und Bohnensuppen, wenn diese vorgefertigt angeliefert und lediglich erhitzt werden; vgl. dazu zB unter http://www.vereine-noe.at/media/vere_1239012093.pdf; https://www.alpenverein.at/portal.../merkblatt_wko_freies_gewerbe.pdf) sowie den Ausschank von nichtalkoholischen kalten und warmen Getränken und von Bier in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen umfasst, sofern hiebei nicht mehr als acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen oder Getränken bestimmte Plätze; das sind sowohl Steh- als auch Sitzplätze) bereitgestellt werden.

Abschließend weist das Finanzgericht noch darauf hin, dass die Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000, Rz 4135) für die Anwendung der Pauschalierung auch voraussetzt, dass die Bücher bzw. die Aufzeichnungen ordnungsgemäß geführt und die entsprechenden Belege aufbewahrt werden (vgl. dazu auch Doralt, EStG¹², § 17 Rzen 70/4 iVm 31; vgl. dazu auch die diesbezüglichen, von Seiten des Bf. unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der BVE vom 24. Juli 2013).

Die Voraussetzungen für die in Rede stehende VO waren damit im Beschwerdefall nicht erfüllt; eine entsprechende pauschale Gewinnermittlung war sohin in den Streitjahren zu Recht zu versagen.

2) Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009 bis 2011:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27 ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. dazu Ritz, BAO⁵, § 205 Tzen 32 ff; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu Recht, da die neuen (in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen) Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 (mit Ausfertigungsdatum 29. März 2013) gegenüber den erstmaligen Abgabenfestsetzungen in den Einkommensteuerbescheiden vom 4. April 2011 (2009), vom 5. Juni 2012 (2010) sowie vom 11. Juli 2012 (2011) jeweils eine zinsenrelevante Nachforderung zur Folge hatten. Die den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden zu Grunde gelegten Nachforderungsbeträge in Höhe von 15.173,66 € (2009), 19.336,89 € (2010) sowie 28.853,00 € (2011) wurden jeweils im Spruch der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 (mit Ausfertigungsdatum 29. März 2013) festgesetzt.

An diese Beträge war das Finanzamt bei der nicht in Streit gestellten Berechnung (der Berechnungsmodus als auch die Dauer der Verzinsung blieb gegenständlich jeweils unangefochten) der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe der Nachforderungsbeträge nicht mit Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen die zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide Berücksichtigung finden können. Diesem Rechtsmittel war nur teilweise ein Erfolg beschieden, weshalb die Nachforderungsbeträge nur zum Teil einer Änderung unterliegen (vgl. dazu die weiteren Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 und 2010 vom 30. Juli 2013 bzw. vom 24. Juli 2013).

3) Zulässigkeit der Revision:

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösende Rechtsfrage ist in der anzuwendenden Verordnung so eindeutig gelöst, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestanden; der vorliegende Beschwerdefall hing im Übrigen von der Lösung einer nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfrage ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.