

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des RA Dr. Rudolf Hartmann, Mutterstraße 1a, 6700
Bludenz, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren AB, über die Beschwerden vom
07.08.2013 betreffend die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 16.07.2013,
hinsichtlich

1. Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2010 sowie hinsichtlich
2. Einkommensteuer 2011 und 2012

I.

den Beschluss gefasst:

1. Hinsichtlich der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2010 wird die Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes festgestellt und diesbezüglich das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht eingestellt.

II.

zu Recht erkannt:

2. Die Beschwerden betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

AB führte im Streitzeitraum Betriebe auf den Sektoren des Gaststättenwesens sowie des Taxi-, Mietwagen- und Personenbeförderungsverkehrs.

Es fand in seinen Betrieben eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG statt.

Vorab stellte der Prüfer fest, dass AB im Mai 2010 den Betrieb C-Imbiss in D übernommen und diesen bis zur Betriebsaufgabe im Juni 2012 geführt habe.

Im Oktober 2010 habe Herr B das Café E in D übernommen, das er bis September 2012 führte.

Im Oktober 2011 habe er den Taxistandort D erworben, den er unter der Bezeichnung "Z Taxi F" bis dato führe. Das anfangs mit drei Personenkraftwagen betriebene Unternehmen umfasse inzwischen 10 Fahrzeuge.

Von Juni 2012 bis Frühjahr 2013 habe Herr B überdies in D die Diskothek G geführt.

Der Betriebsprüfungsbericht vom 10.7.2013, auf den an dieser Stelle verwiesen wird, listet in allen Betrieben Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel auf (Tz 2, Tz 7, Tz 12, Tz 16). Hinsichtlich des Z Taxi werden in Tz 3 Erlösverkürzungen und Manipulationen von Aufzeichnungen festgestellt. Tz 5 des BP-Berichtes dokumentiert die Erlöskalkulation betreffend Z Taxi.

Betreffend das Café E wird auf die im Zuge der Betriebsprüfung beantragte Gaststättenpauschalierung eingegangen (Tz 8) und die Erlöshinzuschätzung erörtert (Tz 10), die selben Punkte betreffend C-Imbiss sind unter den Tz 13 und 15 dokumentiert.

Der die Diskothek G betreffende Sicherheitszuschlag findet unter Tz 17 Erwähnung.

Unter **Tz 20** führt der Betriebsprüfer aus, welche Textziffern neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel aufzeigen, die ihn zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 (und die hier nicht streitgegenständliche Umsatzsteuer 2010) veranlassten.

Unter der Überschrift "Prüfungsabschluss" wird nochmals auf die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich ESt 2010 und USt 2010 eingegangen. Es wird auf die ausschlaggebenden Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen (Tz 10, 14, 15).

Die Darstellung der Änderung der Bemessungsgrundlagen, untergliedert in die 4 Betriebe sowie in Einkommensteuer und Umsatzsteuer (hier nicht Streitgegenstand), befindet sich im Betriebsprüfungsbericht auf den Seiten 14, 15 und 16.

Auf Grundlage der Betriebsprüfung wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2010 wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid Einkommensteuer 2010 erlassen. Weiters flossen die im Zuge der BP getroffenen Feststellungen in die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 ein.

Aus dem Akteneinhalt geht hervor, dass AB mit seinen Betrieben in Konkurs fiel.

Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend ESt 2010 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 brachte der Masseverwalter des AB **Beschwerden** ein.

1. Er führte im Hinblick auf den streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2010 aus, bei der Begründung sei **nur der Gesetzestext, ohne Nennung neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweise**, angeführt worden. Es sei in keiner Weise auf die entsprechenden Textziffern des BP-Berichtes hingewiesen worden, weshalb nicht nachvollziehbar sei, auf welche Tatsachen sich die Wiederaufnahme stütze. Ebenso wenig gehe aus dem Sachbescheid ein Wiederaufnahmegrund hervor.

Daher beantrage er die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und die Wiederherstellung des vorigen Rechtszustandes betreffend den Sachbescheid.

2. Was die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 angehe, sei die beantragte **Gaststättenpauschalierung** nicht gewährt worden. Beim C-Imbiss handle es sich nicht - wie seitens des Finanzamtes behauptet - um eine Imbissbude mit schneller Zubereitung von vorgefertigten Speisen.

Vielmehr habe es im C-Imbiss eine voll ausgestattete Küche gegeben, in der frisch gekocht wurde, dies könne man aus der Speisekarte ersehen. Zudem habe es dort, anders als vom Finanzamt behauptet, 20 Sitzplätze gegeben. Ein Lokalausgang habe nicht vorgenommen werden können, weil das Lokal bereits abgetragen worden sei. Ob es Stammgäste gegeben habe und ob dort viel Alkohol konsumiert worden sei, sei unerheblich.

Das Café E sei keine Bar, weil es schon um 8 Uhr morgens geöffnet gewesen sei. Eine Bar öffne bekanntlich erst am Abend. Es habe ein Speisen- und Getränkeangebot gegeben. Somit lägen die Voraussetzungen für eine Gaststättenpauschalierung vor. Die Küche sei zwar nicht besonders groß, jedoch sei eine bestimmte Größe in der Verordnung nicht vorgeschrieben. Das Finanzamt habe nicht erwähnt, dass die Küche auch mit einem Herd ausgestattet sei. Die Gaststättenpauschalierungsverordnung verlange keine spezielle Ausbildung. Der 3 m lange Tresen, die Hintergrundmusik und das Rauchen von Wasserpfeifen, das auf die h-ische Herkunft des Betreibers zurückgehe, stünden einer

Pauschalierung nicht entgegen. Das Café E ziele nicht auf die Unterhaltung von Gästen ab und habe es dort auch nie eine Tanzfläche gegeben. Es seien 30 Sitzplätze vorhanden gewesen. Die Menge des Angebots an alkoholischen bzw. nicht-alkoholischen Getränken sei nicht ausschlaggebend für eine Einstufung als Bar.

Der Beschwerdeführer verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 5.9.2010, 2012/15/0120. Entscheidend sei das Anbieten von auch frisch in einem Küchenbereich zubereiteten Speisen. Es müsse zumindest eine kleine Speisekarte vorliegen. Eine solche habe es sowohl im C-Imbiss als auch im E gegeben. Daher werde weiterhin die Anwendung der Gaststättenpauschalierungsverordnung eingefordert.

Zudem werde der im Hinblick auf die **Taxierlöse** im Wege der **Schätzung** für das Jahr 2012 angewendete km-Satz von 1,27 € angefochten. Am gleichen Standort habe eine kurz vorher durchgeführte Taxiprüfung einen km-Satz von 1,13 € ergeben. Der Ansatz von 1,27 € sei nicht nachvollziehbar.

In einem später eingereichten, zusätzlichen Schriftsatz, wurde durch einen Steuerberater ausgeführt: Aufgrund des im Taxigewerbe herrschenden Konkurrenzkampfes würden ständig Nachlässe gegeben, was nicht berücksichtigt worden sei. Die Verteilung der Fahrten auf Kurz-, Mittel- und Langstrecken könne nicht nachvollzogen werden. Ein außerbetrieblicher Vergleich mit Heranziehung von Branchendurchschnittswerten sei unzulässig.

Aus dem Nachfolgebetrieb des AB, der von seinem Bruder IB geführt werde, seien Schichtblätter mit Stichproben entnommen worden, auf deren Grundlage sich ein km-Satz von 1,03 € ergeben habe. Die Erlöse laut Buchhaltung stimmten insoweit mit denen aus Kalkulation überein und es bestehe keine Berechtigung zur Schätzung.

In der Folge ergingen **Beschwerdevorentscheidungen** des Finanzamtes:

Darin wurden die Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 (Anm.: **nicht Wiederaufnahmebescheid** betreffend ESt 2010) sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 als unbegründet abwiesen. Die im Abgabensystem elektronisch ausgestellten Bescheide wiesen in ihrer Begründung auf eine gesondert ergehende, zusätzliche Begründung hin (Verf 67).

Der mittels des Formulars Verf 67 gesondert abgefasste Begründungstext nahm Bezug auf die durch das Bundesrechenamt ausgefertigten Bescheide, u. a. den **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur ESt 2010** sowie die ESt-bescheide für die Jahre 2011 und 2012.

Nach allgemeinen Ausführungen über die iSd §§ 147 BAO und 99 Abs. 2 FinStG durchgeführte Betriebsprüfung ging die Abgabenbehörde auf die vorstehend genannten Bescheide wie folgt ein: Im **Wiederaufnahmebescheid zur ESt 2010** sei auf die Feststellungen der durchgeführten Betriebsprüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht hingewiesen worden. Daraus könnten die Abweichungen

erkannt werden. Die Wiederaufnahme sei verfügt worden, weil die im Streitfall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit jenes an der Rechtsbeständigkeit überwiege und die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig seien.

Der **Wiederaufnahmebescheid** betreffend das ESt-Verfahren 2010 habe mit dieser Begründung die gesetzlichen Erfordernisse erfüllt und der Beschwerde komme keine Berechtigung zu.

Hinsichtlich der ESt-Bescheide für die Jahre 2011 und 2012 erläuterte die Abgabenbehörde: Soweit die Versagung der Gaststättenpauschalierung in Streit stehe, sei vorerst auf die Gewerbeberechtigungen hinzuweisen, die bei beiden Betrieben auf "Gastgewerbe gemäß § 111 Abs. 1 Z 2 GewO 1994, die Verabreichung von Speisen, eingeschränkt auf Imbisse, in der Betriebsart einer Imbissstube bzw. eines Cafés mit dem Betriebsnamen C-Imbiss bzw. E", laute.

Weiters könne es nicht Zweck der Begünstigung sein, sie gerade dann in Anspruch zu nehmen, wenn größte Mängel der Buchführung aufgedeckt würden.

Was den C-Imbiss betreffe, sprächen die mit den Ausführungen des Prüfers übereinstimmenden Erhebungsergebnisse der KIAB nicht für einen Anwendungsbereich der Gaststättenpauschalierung. Im Café E seien keine frisch in einem Küchenbereich zubereiteten Speisen angeboten worden. Es habe lediglich aufgetaute und erwärmte Produkte des Lebensmittelhandels gegeben. Daher lägen auch im Fall des E die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierung nicht vor und komme eine pauschale Gewinnermittlung nicht in Betracht.

Was die Taxierlöse für das Jahr 2012 angehe, habe der Betriebsprüfer aufgrund des durch das verwendete EDV-System zur Verfügung stehenden Materials Datensätze entsprechend auswerten können. Durch Anwendung der im Jahr 2012 geltenden Tarifordnung habe sich der km-Satz von 1,27 ergeben, der einer Preissteigerung von 9,48% zum Vorjahr entspreche.

Der Prüfer habe somit einen inneren Betriebsvergleich durchgeführt. Der seitens der Beschwerdeführer genannte Satz von 1,13 betreffe nicht das Jahr 2012 und berücksichtige nicht die 2012 geltende Tarifordnung, mit der die Tarife für die kurzen, mittellangen und langen Strecken erhöht worden seien. Das vorhandene Datenmaterial habe eine Gewichtung nach Streckenlängen sowie Tag- und Nachtfahrten erlaubt.

Erwägungen

1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die ESt 2010:

Der Wiederaufnahmebescheid und der Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (*Ritz*, BAO⁵, § 303, Tz 7 mit Judikaturhinweisen).

Im Streitfall hat der Masseverwalter als Beschwerdeführer, wie aus der Aktenlage zu ersehen ist, u.a. Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die ESt 2010 eingebracht. Er hat in seiner Begründung ausdrücklich das Fehlen neu hervorgekommener Tatsachen und ein nicht begründetes Ermessen zur Diskussion gestellt. Seitens der Abgabenbehörde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.9.2013 abweisend über den Einkommensteuerbescheid 2010, somit den nach Wiederaufnahme des Verfahrens neu ergangenen Sachbescheid, abgesprochen - dies ungeachtet des Umstandes, dass der ESt-Sachbescheid 2010 nicht angefochten war (siehe auch ausdrückliche Aufzählung in der "Berufung", Seite 2, oben, Punkte 1. bis 9.).

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid blieb daher unerledigt. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die zur Beschwerdeverentscheidung betreffend den ESt-Sachbescheid 2010 ergangene, zusätzliche Begründung (Verf 67, datiert mit 2.9.2013), in ihrer Textierung auf den Wiederaufnahmebescheid Bezug nimmt.

Die Vorlage der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die ESt 2010 an das BFG ist daher eine "Direktvorlage".

Gemäß **§ 262 Abs. 1 BAO** idF BGBl. I 2013/14, ist über eine Bescheidbeschwerde nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeverentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. hat die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung nur dann zu unterbleiben, a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Entsprechend den Absätzen 3 und 4 leg. cit. ist eine Beschwerdeverentscheidung weiters dann nicht zu erlassen, wenn lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird bzw., wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

Gemäß **§ 265 Abs. 1 BAO** idF BGBl. I 2013/14 hat die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde, über die infolge eines Vorlageantrages vom Verwaltungsgericht zu entscheiden ist, ohne unnötigen Aufschub dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

Im Streitfall liegen Ausnametatbestände gemäß § 262 Abs. 2 bis 4 BAO nicht vor.

Der VwGH hat unter Zugrundelegung der Fallgestaltung, dass die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem BFG vorgelegt wurde, das Erkenntnis vom 29.1.2015, Ro 2015/15/0001 gefasst. Er bringt darin zum Ausdruck, dass das Verwaltungsgericht erst dann zur Entscheidung in der Sache zuständig ist, wenn zuvor

eine Beschwerde vor Entscheidung erlassen und hierauf ein Vorlageantrag eingebracht wurde.

Das Verwaltungsgericht - hier das BFG - hat daher in Beschlussform seine Unzuständigkeit auszusprechen. Aus deklaratorischen Gründen ist auch die Einstellung des Verfahrens vor dem BFG zu erklären.

Es wird damit gegenständlich zum Ausdruck gebracht, dass das Beschwerdeverfahren betreffend den Wiederaufnahmebescheid zur ESt 2010 nach wie vor offen und nunmehr wieder bei der Abgabenbehörde anhängig ist.

Die Abgabenbehörde wird im fortzusetzenden Verfahren ihrer Entscheidungspflicht iSd § 262 Abs. 1 BAO durch Erlassung einer Beschwerde vor Entscheidung, die wiederum einem Vorlageantrag zugänglich ist, nachzukommen haben (vgl. *Unger* in BFG-Journal 2015, 249, "Konsequenzen einer Direktvorlage von Beschwerden").

2. Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011 und Einkommensteuer 2012:

Gaststättenpauschalierung:

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

Für die Streitzeiträume richtungsweisend ist 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 (Gaststättenpauschalierungsverordnung 1999, BGBl. II Nr. 227/1999), wie sie bis 31.12.2012 in Geltung stand.

Sie sah für Betriebe des Gaststättengewerbes eine Vollpauschalierung vor. Voraussetzung war, dass keine Buchführungspflicht bestand bzw. auch nicht freiwillig Bücher geführt wurden und dass der Vorjahresumsatz nicht mehr als 255.000 € betrug (§ 2 Abs. 1 lit. 1 und 2 der VO).

Der VfGH hob die Vollpauschalierung mit Erkenntnis vom 14.3.2012, V 113/11, schließlich auf. Dem war eine Entscheidung des UFS Innsbruck (RV/0688-I/10, 30.3.2011) vorausgegangen, die in der Vollpauschalierung eine unionsrechtlich unzulässige staatliche Beihilfe erkannte (*Krassnig* in SWK 6/2013, 345).

Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der hier maßgeblichen Gaststättenpauschalierungsverordnung 1999, BGBl. II Nr. 227/1999 idF BGBl. II 2007/149, liegen nach **§ 2 Abs. 2** leg. cit. dann vor, wenn in geschlossenen Räumen 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.

Die für die Streitjahre noch in Geltung stehende, oben zitierte, weiter gefasste Gaststättenpauschalierungsverordnung vermag es dennoch nicht, der Argumentation des Beschwerdeführers zum Durchbruch zu verhelfen.

So weist das Lokal „C-Imbiss“ laut persönlichen Angaben des AB gegenüber einer Vertreterin des Finanzamtes bei einer am 11.2.2010 durchgeführten Nachschau 10 Sitzplätze im Gastgarten und 10 Sitzplätze im Lokal auf. Die im Akt aufliegenden Fotos zeigen einen beengten Innenraum, der selbst für 10 Sitzplätze kaum ausreichend scheint. Es liegt somit jedenfalls kein Überwiegen der Sitzplätze in geschlossenen Räumen vor, wie es von der Gaststättenpauschalierungsverordnung gefordert wird.

Im Weiteren ist auf die Eintragungen ins Gewerberegister hinzuweisen, die dem Gewerbeinhaber AB in Bezug auf beide Lokale ausdrücklich „die Ausübung des Gastgewerbes gemäß § 111 Abs. 1 Z 2 GewO 1994 mit der Verabreichung von Speisen, **eingeschränkt auf Imbisse**, in der Betriebsart einer Imbissstube bzw. eines Cafés mit dem Betriebsnamen C-Imbiss bzw. E“ einräumen.

Obwohl der Wortlaut der Gewerbeberechtigungen bereits in der Beschwerdeentscheidung zitiert wurde, hat der Beschwerdeführer dazu nicht Stellung genommen, dies ungeachtet des Umstandes, dass einer Beschwerdeentscheidung nach herrschender höchstgerichtlicher Rechtsprechung Vorhaltscharakter zukommt.

Schon nach der Verkehrsauffassung ist eine Imbissstube nicht als ein Speiselokal, in dem individuell frische Speisen zubereitet werden, zu verstehen. Vielmehr steht hier der Aspekt, den „Hunger zwischendurch“ mit einem raschen, unkomplizierten Snack stillen zu können, im Vordergrund.

Betrachtet man die Speisekarte des C-Imbiss (Foto im Akt) so wurden X-Burger, Cheeseburger, Hawaiiburger, Hamburger, Zack-Zack, Cheese-Zack-Zack, Hawaii-Zack-Zack, St. Galler mit Brot, Hauswurst mit Brot, Currywurst, Bosna, Döner Kebab, Dürüm, Lahmacun, Hühnerschnitzel mit Semmel, Schnitzel mit Pommes, Grill Teller, Schinken-Käse-Toast, Toast-Hawaii, Pommes Frites und Potoato Wedges angeboten.

Das genannte Speisenangebot kann nach der Verkehrsauffassung unter der Überschrift "Fast Food" zusammengefasst werden. Unter www.d.m.wikipedia.org findet sich hierfür auszugsweise nachstehende Definition: *"Fast Food umfasst zubereitete Speisen, die für den raschen Verzehr bestimmt sind....Hamburger sind ein typisches Fast-Food-Gericht....Fast-Food ist eine Form der Nahrungszubereitung und -darreichung, bei der Rationalität und Funktionalität der Nahrungszubereitung und -aufnahme im Vordergrund stehen und auf traditionelle Essenssitten weitgehend*

verzichtet wird.....typische Gerichte sind Brat-, Brüh- oder Currywürste, Chicken Wings, Hotdogs, Fish and Chips, Hamburger, Pommes, Döner Kebab und Sandwiches....die Nahrungszubereitung findet unter hohem Rationalisierungsgrad meist an Fritteusen, Mikrowellen oder Grills statt..."

Die aus der Aktenlage ersichtlichen Rechnungen und Lieferscheine über wiederholte Einkäufe für das Lokal C-Imbiss zeigen auf dem Speisensektor, Schwarzbrot, Dönerbrot, Semmeln, weiters Chickenfrites paniert, Hitburger Hamburger, Pommes frites, Hähnchenschnitzel paniert, Hähnchennuggets, Hähnchenknusperflügel (alles von Tiefkühl-X), St. Galler, Senf, Mayonnaise, Sauce Tartare, Hitburger, Frittierfett, Pommes alumettes TK, Bierbrezel (alles von Y Großmarkt).

Laut den im C-Imbiss geführten Strichlisten wurden auf dem Sektor „Essen“ in den exemplarisch im Akt aufliegenden Blättern überwiegend „Burger“ nachgefragt (X-Burger, Cheeseburger, Hamburger, Hawaiiurger), außerdem sehr häufig Pommes Frites, in geringerem Umfang Zack-Zack, Cheese-Zack-Zack, St. Galler, Chicken Frites, Hühnerflügel und Hühnernuggets.

Die Faktenlage zeigt also unmissverständlich, dass „frisch gekochte“ Speisen im C-Imbiss weder angeboten noch nachgefragt wurden. Nahezu die gesamte Angebotspalette erschöpft sich in Tiefkühlprodukten, die lediglich aufzutauen und/oder aufzubereiten (Fritteuse) waren. Das restliche Speisenangebot setzt sich aus diversen „Burgern“, dh, gefüllten Brotwaren, sowie Würsteln und Toasts zusammen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind erwärmte Würstel, Toasts, Fertigpizze, Tramezzini und Brote oder auf dem Grill zubereitete Wurstwaren, Pommes Frites sowie Semmeln mit Leberkäse und Schnitzeln keine frisch und individuell für den Gast zubereiteten Speisen (vgl. BFG 19.1.2016, RV/1100101/2013, mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur).

Der C-Imbiss wird also gerade dem Postulat der VwGH-Entscheidung vom 5.9.2012, 2012/15/0120, auf die sich der Beschwerdeführer zur Untermauerung seiner Argumentation beruft, nicht gerecht. Mangels Vorliegens eines frisch zuzubereitenden und individuellen Speisenangebotes vermag auch das allfällige Vorhandensein einer Kucheneinrichtung nicht die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungsverordnung zu schaffen.

In zusammenfassender Würdigung erfüllte daher der C-Imbiss, der a) schon nach erteilter Gewerbeberechtigung lediglich zur Verabreichung von Imbissen befugt war, b) im Innenraum nicht über mehr Sitzplätze als außen verfügte und c) keine frisch zubereiteten Speisen anbot, nicht die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungsverordnung 1999, BGBl. II Nr. 227/1999 idF BGBl. II 2007/149.

E : Die dem BFG vorliegende Karte des Café E bestätigt, dass dieses – wie schon seitens des Betriebsprüfers in der Tz 8 des BP-Berichtes ausgeführt - 34 alkoholfreie und 45 alkoholische Getränke anbot. An Speisen findet sich unter der Überschrift „Snacks/ Kleine Speisen“ folgende Auswahl: Potatoe - Wedges, Schinken-Käse-Toast, Pommes,

Chicken Wings (6 Stück, 12 Stück 24 Stück), Finger Food Basket (Potatoe - Wedges, Chicken Frites, Mozzarella Sticks und 2 verschiedene Saucen), sowie Schnitzel mit Kartoffelsalat.

Die Angebotspalette findet ihrer Art nach Deckung in jener der Tiefkühlprodukte des C-Imbiss und gilt für sie – ebenso wie für Toast – das oben Gesagte. Aus der Erlöskalkulation der Betriebsprüfung, die im Akt aufliegt, geht ein Kücheneinkauf des E von Toastkäse, -schinken und -brot sowie Ketchup, Mayonnaise, Potatoe Wedges, Pommes, Fertigkartoffelsalat, Hühnerschnitzel und Hähnchenflügel hervor.

Soweit der Beschwerdeführer eingewendet hat, das Lokal E habe nicht auf die Unterhaltung von Gästen abgezielt, ist ihm zu entgegnen, dass im Akt Programme des E aufliegen, die ein reges Partygeschehen dokumentieren, etwa

für März 2011: 5.3. H Meile, 6.3. F-Party, 11.3. I Party, 12.3. J Party,.....,

April : 1.4. M Night, 2.4. J Party, 8.4. N Party, 9.4. I Party, 15.4. PP Night, 16.4. LL Aktion, 22.4. O Night, 23.4. P -Party, 29.4. Q Party, 30.4. R Party,

August: 26.8. S Night,

September: 2.9. T Party, 8.9. U Party, 17.9. V Party,

Oktober: 8.10. W Party,

Dezember : 4.12. X Party, 11.12. I Party, 18.12. J Party, 31.12. Silvester Party.

Es liegt auch eine Facebook-Seite im Akt auf, aus der die Party-Termine sowie Einladungen, private Geburtstagsfeiern als all-inklusive -Paket zu buchen, ersichtlich sind.

Wie schon in der Tz 8 des Betriebsprüfungsberichtes angemerkt, handelt es sich bei dem regelmäßigen Partygeschehen, im Zuge dessen alkoholische Getränke preisreduziert verkauft wurden, um Abläufe, wie sie vergleichbar in Diskotheken vorkommen.

Die Faktenlage zeigt somit, dass das E eindeutig nicht den Genuss von Speisen, ergänzt durch Getränke, zur Geschäftsphilosophie erhoben hatte. Vielmehr zielte es darauf ab, ein möglichst zahlreiches Publikum durch Motto-Party-Aktionen zum Konsum von vorwiegend alkoholischen Getränken zu animieren.

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Auch das Lokal E war schon nach erteilter Gewerbeberechtigung lediglich zur Verabreichung von Imbissen befugt. Tatsächlich stellte es unter Heranziehung des VwGH-Erkenntnisses vom 5.9.2012, 2012/15/0120, keine Gaststätte dar, die auch individuell frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbot, zumal die geringe Palette von rasch aufzubereitenden Tiefkühlfertigprodukten, Toasten und zugekauftem Kartoffelsalat diesem Anspruch nicht gerecht wird. Das Vorhandensein der infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche vermag daran nichts zu ändern (vgl. auch BFG 11.9.2015, RV/5100342/2013).

Die Abgabenbehörde ist also auch hier zutreffend zu dem Schluss gelangt, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungsverordnung nicht gegeben waren.

Soweit der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag unter Bezugnahme auf die in der Beschwerdeentscheidung enthaltene Formulierung, wonach es nicht "Zweck der Begünstigung sein könne, diese gerade dann in Anspruch zu nehmen, wenn grösste Mängel in der Buchführung aufgedeckt werden", seiner Meinung Ausdruck gegeben hat, die Pauschalierung sei bloß aus diesem Grund versagt worden, ist ihm zu entgegenen:

Die Abgabenbehörde hat - über den oben zitierten Satz hinaus - bezüglich C-Imbiss mit Verweis auf das Erhebungsmaterial eine Anwendbarkeit der Verordnung verneint und lässt es insoweit wohl an der nötigen Präzision fehlen. Betreffend E hat sie ausdrücklich auf das Fehlen individuell frisch zubereiteter Speisen verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht stellt - ohne jede Bezugnahme auf Aufzeichnungsmängel - fest, dass nach allem oben Ausgeführten die in § 2 Abs. 2 der Verordnung umschriebenen Voraussetzungen einerseits objektiv nicht vorliegen (Anzahl der Sitzplätze innen und außen, C-Imbiss) und andererseits der VwGH in seinem Erkenntnis 2012/15/0120 vom 5.9.2012 ausdrücklich solche Betriebe nicht als Gaststätten iS der Verordnung erkannt hat, die den Gästen keine frisch in einem Küchenbereich zubereiteten Speisen anbieten (C-Imbiss und E, siehe oben).

Insofern gehen die Ausführungen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag hinsichtlich der Relevanz/Irrelevanz von Formmängeln und der Vergleichbarkeit mit anderen, in § 2 Abs. 2 der Verordnung genannten, Betrieben ins Leere.

Taxierlöskalkulation 2012:

Die Grundlagen für die Erlöskalkulation des Betriebes Z Taxi wurden im BP-Bericht (Tz 5) erörtert sowie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausführlich mit Zahlenmaterial unterlegt (Z Taxi 1., 2., Blatt 5, Rückseite und Blatt 6, Vorder- und Rückseite). Bei der Schlussbesprechung waren sowohl AB, als auch der Masseverwalter RA K, als auch der Steuerberater L zugegen. Auf Seite 16 der Niederschrift befindet sich der Vermerk: "Die in dieser Niederschrift angeführten Prüfungsfeststellungen wurden ausführlich besprochen. Ein Exemplar dieser Niederschrift wurde ausgefolgt. "

Die Niederschrift weist die Unterschrift des Masseverwalters RA K auf.

Klarzustellen ist vorab im Übrigen: In der Beschwerde vom 6.8.2013 unter "Zu 3. u. 5." wird explizit die Hinzuschätzung der Taxierlöse unter Zugrundelegung eines km-Satzes von 1,27 €/km **für 2012** angefochten. Im ergänzenden Schreiben des Steuerberaters vom 20.4.2015 wird betreffend "Ergebnisse der Taxikalkulation" nicht zwischen **2011 und 2012** differenziert, sondern unterschiedslos ein km-Satz von 1,27 beanstandet. Für **2011** wurde jedoch, wie aus allen oben genannten Unterlagen klar ersichtlich ist, ein km-Satz von **1,16** in Ansatz gebracht.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass - wie auch aus der Beschwerde erkennbar - der für das Jahr 2012 beanstandete km-Satz von 1,27 Streitgegenstand ist.

Das BFG verweist auf die ausführliche und schlüssige **Darstellung im BP-Bericht, Tz 5**. Die dort im Detail ausgeführte Taxierlöskalkulation wurde der Richterin des BFG auf ihren Wunsch vom zuständigen Gruppenleiter der Betriebsprüfung, der zu diesem Zweck im Bundesfinanzgericht erschien, plausibel erläutert.

Soweit der Steuerberater in seinem ergänzenden Schreiben vom 20.4.2015 angemerkt hat, es gebe keine Berechtigung zur Schätzung, ist er auf den letzten Absatz der Tz 5 im BP-Bericht hinzuweisen, wo es heißt, *"abschließend ist zu erwähnen, dass es sich bei der angewendeten Kalkulationsmethode um keine Schätzung handelt, sondern um eine logisch nachvollziehbare Berechnung, welche sich aus den von Herrn B bekanntgegebenen Erlösaufzeichnungen und den Vorgaben der Tarifverordnung ergibt."*

Zum Einwand des Steuerberaters, es herrsche unter den Taxiunternehmen ein starker Konkurrenzkampf und es würden ständig Nachlässe gegeben, was in keiner Weise berücksichtigt worden sei, darf auf Absatz 3 der Tz 5 hingewiesen werden: *"Im nächsten Schritt waren Fahrten abzuziehen, welche zwar verrechnet wurden, jedoch zu einem teils wesentlich niedrigeren Erlös, als jene, welche nach der Tarifverordnung erzielt werden. Hierbei handelt es sich zum einen um die Krankentransporte, zum anderen um sonstige, pauschal, unter der Tarifverordnung, verrechnete Fahrten."*

Wenn der Steuerberater bemerkt hat, die Verteilung auf Kurz-, Mittel- und Langstrecken stamme nicht aus dem Betrieb, sondern "irgendwo von außerhalb", ist er auf Absatz 5 der Tz 5 sowie die zahlenmäßige Darstellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung hinzuweisen. Demnach geht die Einteilung auf die elektronisch dokumentierten Erlösaufzeichnungen des Betriebes im Prüfungszeitraum zurück.

Seitens des Betriebsprüfers wurde auch kein Branchendurchschnitt in Ansatz gebracht, sondern lediglich bemerkt, der km-Satz von 1,27 liege unter dem dem Finanzamt bekannten Branchendurchschnittswert.

Entgegen den Ausführungen des Steuerberaters ging der Betriebsprüfer im Übrigen keineswegs von einem außerbetrieblichen Vergleich aus, sondern nahm eine Kalkulation auf Grundlage der vorgelegten Erlösaufzeichnungen sowie den Vorgaben der Tarifverordnung vor. Ausschlaggebend für die Kalkulation sind somit **betriebsinterne Daten**.

Einen außerbetrieblichen Vergleich hat vielmehr der Steuerberater selbst angestellt, indem er Stichproben aus dem Nachfolgebetrieb des Herrn B als richtungsweisend benennt und sich damit in Widerspruch zu seiner im selben Schriftsatz getroffenen Aussage stellt, wonach ein außerbetrieblicher Vergleich grundsätzlich nicht zulässig sei.

Insgesamt war das Vorbringen zur Taxierlöskalkulation nicht geeignet, Zweifel an den schlüssigen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht aufkommen zu lassen. Der Vollständigkeit halber wird erwähnt, dass dies in gleicher Weise für die km-Satz-Errechnung von 1,16 für das Jahr 2011 gilt.

Überdies wird auf die zur Taxikalkulation dargelegten Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

ad I 1.: Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weil sich die behördliche Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung unmittelbar aus dem Gesetz (§ 262 Abs. 1 BAO) ergibt und die Nichtzuständigkeit des BFG zur Entscheidung in der Sache dem höchstgerichtlichen Erkenntnis VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001, zu entnehmen ist.

ad II 2.: Streitgegenstand waren Fragen des Sachverhaltes und der Beweiswürdigung wie sie einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 19. Juli 2016