



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0351-I/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Steuerberater-GmbH, vom 25. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 25. März 2008 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer sowie Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt in A im Bereich der Talstation der C-Bahn den Gasthof L und unmittelbar oberhalb des Gasthofes (etwa 20 bis 30m davon entfernt) das Apres-Ski Lokal mit der Bezeichnung K-Bar. Bis Ende 1999 führte der Bw den Gasthof und das Apres-Ski-Lokal als einheitlichen Gewerbebetrieb und ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. Seit dem Jahr 2000 ermittelt der Bw den Gewinn für die K-Bar nach der 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, BGBl. II Nr. 227/1999 (kurz: Gaststättenpauschalierungs-Verordnung).

Anlässlich einer für die Jahre 2002 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung vertrat die Prüferin die Ansicht, dass für dieses Apres-Ski Lokal die Voraussetzungen für die Gaststättenpauschalierung nicht erfüllt sind und ermittelte den Gewinn anhand der Aufzeichnungen des Bw nach den tatsächlichen Ein- und Ausgaben. Aufgrund der von der Prüferin erstellten Ein- und Ausgabenrechnungen kam es für die Prüfungsjahre zu folgenden Gewinnerhöhungen:

Jahr	pauschalierter Gewinn lt. Erklärung:	tatsächlicher Gewinn (EuA-Rechnung) lt. Bp:	Gewinndifferenz:
2002	10.900,93 €	29.788,66 €	18.887,73 €
2003	10.900,93 €	52.175,90 €	41.175,97 €
2004	10.900,00 €	55.743,80 €	44.843,80 €
2005	10.900,00 €	56.159,10 €	45.259,10 €
2006	10.900,00 €	39.854,78 €	28.954,78 €

Unter Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes (Bp-Berichtes) vom 19. März 2008 führte die Prüferin aus, neben dem Hotelbetrieb L werde im Winter eine Apres-Ski Bar in unmittelbarer Nähe zum Hotel betrieben. Das Hotel sei aufgrund der Größe kein pauschalierungsfähiger Betrieb, für die Bar werde hingegen die Gaststättenpauschalierung in Anspruch genommen. Die Betriebe seien umsatzsteuerlich ein Unternehmen. Die Organisation – Einstellung Personal, Getränkebestellung – sowie gewisse Ausgaben, die nicht von vornherein trennbar seien, wie für Reinigung, Strom, Heizung, Steuerberatung, Gemeindeabgaben, würden vom Hotel vorgenommen. Eine Bedienung sei angestellt, fallweise helfe auch der Unternehmer mit. Es gebe zwar getrennte Wareneinkaufsrechnungen und ein eigenes Wareneingangsbuch und die Einnahmen würden getrennt aufgezeichnet, jedoch keine eigene Buchhaltung bzw. Gewinnermittlung, dafür ein Verrechnungskonto in der Hotelbuchhaltung. Eine räumliche Trennung liege vor, jedoch sei die K-Bar keine Gaststätte mit Verabreichung von Speisen und Getränken, sondern nur von Getränken und fallweise von Wurstsemmeln. Die Ausstattung bestehe aus einer Theke, Barhockern und Stehtischen und sei mit den typischen Merkmalen einer Bar vergleichbar, wobei die Rechtsprechung eine Gaststättenpauschalierung in diesem Fall klar ausschließe. Somit seien die Voraussetzungen für die Gaststättenpauschalierung nach Vorgabe der

Einkommensteuerrichtlinien ihrer Ansicht nach nicht erfüllt. Die Gewinne seien daher rückwirkend ab 2002 nach dem tatsächlichen Ergebnis zu versteuern.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin, nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer für 2002 bis 2006 wieder auf und erließ mit Ausfertigungsdatum vom 25. März 2008 gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006.

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bw mit Schreiben vom 25. April 2008 fristgerecht Berufung. Zur Wiederaufnahme der Verfahren wird in der Begründung dazu im Wesentlichen vorgebracht, die Gewinnermittlung nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung sei bereits für das Veranlagungsjahr 2000 beantragt worden. Im Oktober 2003 sei die Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 betreffend die Gaststättenpauschalierung beim Finanzamt eingereicht worden. Auch für die Folgejahre 2003 bis 2006 seien diese Beilagen (Komb 11E) beim Finanzamt eingereicht worden. Nach § 5 der Verordnung sei die Anwendung der Pauschalierung nur zulässig, wenn aus einer der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage hervorgehe, dass der Steuerpflichtige von dieser Pauschalierung Gebrauch mache. Ebenfalls habe der Steuerpflichtige in der Beilage die Berechnungsgrundlage darzustellen. Er habe die Formblätter "Komb 11E" den Steuererklärungen 2002 bis 2006 beigelegt. Daraus gehe einerseits unstrittig hervor, dass er von der Pauschalierung Gebrauch mache, andererseits seien die im Formblatt angeführten Berechnungsgrundlagen, nämlich die Umsätze des Betriebes, angeführt. Er habe ebenfalls seinen Betrieb „K-Bar“ in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen angeführt. Für die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme sei erforderlich, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht werden, von denen es nicht schon vorher Kenntnis gehabt habe. Bereits mit der Abgabe der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 sei der Abgabenbehörde mitgeteilt worden, dass der Betrieb "K-Bar" pauschaliert werde. Allein eine nachträglich anders geartete Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes, rechtfertige einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht.

Zu den Feststellungen der Prüferin, dass der Betrieb K-Bar nicht den Richtlinien der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung entspreche, brachte er vor, die K-Bar werde als eigenständiger Betrieb geführt. Die Aufzeichnungen für den Einkauf und den Verkauf würden getrennt vom Hauptbetrieb Gasthof L geführt. Für die K-Bar bestehe eine eigene Lohnverrechnung. Sämtliche Aufwendungen, wie Reinigung, Strom usw. würden getrennt vom Gasthof abgerechnet. Für den Gasthof L bestehe eine doppelte Buchhaltung, für die K-Bar werde die Gaststättenpauschalierung angewendet. Die Zuordnung der K-Bar zum

Gaststättengewerbe sei zweifelsfrei. Die K-Bar sei ein Dienstleistungsbetrieb dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) bestehe. Die Bezirkshauptmannschaft S führe die K-Bar in ihrem Berechtigungsumfang gemäß Gewerbeordnung als Buffet. Laut Bezirkshauptmannschaft S seien Buffets Gastgewerbebetriebe, die eher auf eine rasche Abfertigung der Gäste ausgerichtet seien. Die Einrichtung sei einfach, das Speisenangebot eingeschränkt. Typisch für das Buffet sei die Selbstbedienung. In der K-Bar würden sowohl Getränke als auch Speisen angeboten. Es bestehe keine Diskothekenmusikanlage und keine Tanzfläche. Eine Konsumationsmöglichkeit im Freien sei nicht gegeben. Als Sitzgelegenheiten in der K-Bar dienten Hochstühle, keine Barhocker, und dementsprechende Tische. Stehplätze seien lediglich an der Theke vorhanden. Die K-Bar sei nur während den Saisonszeiten geöffnet. Im Winter von 12.00 Uhr mittags bis 21.00 Uhr abends und im Sommer fallweise am Abend. Obwohl das Wort Bar in der Bezeichnung des Betriebes "K-Bar" vorkomme, könne keinesfalls von einer typischen Bar gesprochen werden. Dies schon deshalb nicht, weil laut BH-S der Betrieb in den Nachtzeiten nicht geöffnet sei.

Bezüglich der von der Prüferin angesetzten Aufwendungen wurde vom Bw lediglich vorgebracht, dass die während der Schlussbesprechung beantragten Aufwendungen von der Betriebsprüferin nicht akzeptiert worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. und 13. Juni 2008 wies das Finanzamt sowohl die Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren als auch hinsichtlich der Sachbescheide als unbegründet ab. Zur bekämpften Wiederaufnahme der Verfahren führte es aus, im Zuge der Betriebsprüfung seien ua die Betriebe „L“ und „K-Bar“ durch die Prüferin besichtigt worden. Die Besichtigung und weitere Überprüfungen hätten ergeben, dass es sich bei den beiden Betrieben grundsätzlich um zwei Teilbetriebe handle. Allerdings sei anlässlich der Betriebsprüfung erstmals festgestellt worden, dass der Teilbetrieb „K-Bar“ auf Grund seiner Ausstattung (Theke, Barhocker und Stehtische) als typische Bar (laut vorgelegtem Prospekt „Apres-Ski Bar“) betrieben werde, wobei fast ausschließlich Getränke und nur fallweise Wurstsemmeln verabreicht würden. Der Betrieb „K-Bar“ werde daher nicht in Form eines von der Gaststättenpauschalierung umfassten Gaststättenbetriebes betrieben. Diese anlässlich der durchgeföhrten Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsache, sei entgegen den Ausführungen in der Berufung, aus der Beilage zur jeweiligen Einkommensteuererklärung nicht ersichtlich. Aus den eingereichten Erklärungen sei nur bekannt, dass für den Betrieb „K-Bar“ von der Pauschalierung Gebrauch gemacht worden sei. Nicht bekannt sei jedoch gewesen, dass diese für einen Betrieb geltend gemacht

worden sei, der die Voraussetzungen einer Pauschalierung nicht erfülle. Die im Zuge der durchgeführten Prüfung neu hervorgekommenen Tatsachen seien von der Prüferin unter Tz. 1 des Bp-Berichtes konkret dargestellt worden. Es sei weiters dargestellt worden, dass diese Tatsachen im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung neu hervorgekommen seien und dass diese Tatsachen geeignet gewesen seien, den Spruch der neuen Sachbescheide zu beeinflussen.

In der gesonderten Begründung zu den Sachbescheiden führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, die wirtschaftlichen Verhältnisse von Bars, Nachtclubs, Diskotheken und ähnlichen Betrieben seien nicht mit den von der Pauschalierungsverordnung umfassten Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes vergleichbar. Dies deshalb, weil in diesen Betrieben nahezu ausschließlich gewinnintensive Getränke (z.B. Schnäpse, Liköre usw.) verkauft würden. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und der Definition in § 2 Abs. 2 der gegenständlichen Verordnung liege ein Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten würden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt würden. Begünstigt sei demnach nur ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen mit Speisen und Getränken bestehe. Die Umsätze daraus müssten laut Verordnung, wie oben angeführt, überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Dies bedeute, dass Dienstleistung, Speisen und Getränke einen verhältnismäßigen Anteil am Umsatz haben müssten. Bars, Nachtclubs, Diskotheken oder ähnliche Betriebe stellten grundsätzlich keine Gaststättenbetriebe iSd Verordnung dar, da in derartigen Fällen nach der Verkehrsauffassung keine Gaststätten vorlägen, deren primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von Speisen und Getränken) bestehe.

Laut Tiroler Betriebsartenkatalog handle es sich bei einem "**Buffet**" um einen Gastgewerbebetriebe, der nach seinem äußeren Erscheinungsbild einem Ladengeschäft ähnlich sei (Verkaufstheke), wobei die Räumlichkeiten so ausgestattet seien, dass sie nur zu einem vorübergehenden Aufenthalt einladen. In der Regel würden Buffets von solchen Personen aufgesucht, die während einer kurzen hiefür zur Verfügung stehenden Zeitspanne kleine Imbisse, Mahlzeiten oder Getränke konsumieren wollen; z.B. Kinobuffet, Warenhausbuffet usw..

Als "**Bar**" werde ein Gastgewerbebetrieb bezeichnet, der durch seine charakteristische Einrichtung (Schankpult mit hohem Hocker, kleine Sitznischen, gedämpfte Beleuchtung) den intimen Charakter des Betriebes betonen würde. Auch durch die besondere Art der Betriebsführung (Musikvorträge, Publikumstanz, Ausschank vor allem "harter" Getränke,

wie Schnäpse, Liköre und Mischen dieser Getränke durch einen Barmixer auf Wunsch des Gastes) werde dieser Betriebstyp charakterisiert, der vorwiegend dem Bedürfnis nach Unterhaltung entgegen komme.

Im konkreten Fall bestehe die Ausstattung des Lokals aus einer langgezogenen Theke mit Hochstühlen und einer zusätzlichen Reihe von Hochtischen mit Hochstühlen an der Fensterfront. Laut Anlagenverzeichnis seien ua eine Bar, Barhocker und Tische, sowie eine Disco-Konsole mit 2 Lautsprechern angeschafft worden. Der Spirituosenumsatz habe im Jahr 2006 ca. 25%, der Bierumsatz ca. 52% und der Speisenumsatz ca. 0,7% des Brutto-Gesamtumsatzes betragen. Laut Homepage des Bw werde die K-Bar wie folgt beworben: „*Und wohin zum Apres-Ski? Ab in unsere K-Bar C-Bahn – direkt oberhalb unseres Hauses neben der Talstation der C-Bahn. Stimmung, Spaß, Apres-Ski-Hits – so nimmt jeder Wintertag ein stimmungsvolles Ende. Die K-Bar ist nur im Winter Treffpunkt für Apres Ski Partys*“.

Im Hinblick auf obgenannte Ausführungen handle es sich bei der K-Bar nicht um einen Buffet-, sondern um einen Barbetrieb für den die Pauschalierungsverordnung nicht anwendbar sei.

Mit Schreiben vom 26. Juni 2008 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, am 16. September 2005 sei im gegenständlichen Betrieb (K-Bar) eine Nachschau bezüglich der Umsatzsteuer 01-07/2005 durchgeführt worden. Auch anlässlich dieser Prüfung sei seitens des Prüfers nicht festgestellt worden, dass der Betrieb der K-Bar nicht pauschalierungsfähig sei. Deshalb sei die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt, weil der Abgabenbehörde der Sachverhalt vollständig bekannt gewesen sei und sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion zur nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Der Gesamtumsatz sei anteilig aufzuteilen in: Bier 52%, Spirituosen 25%, Limo 10%, Wein 6%, Kaffee 4% und Tabak 3%. Die Begründung der Abgabenbehörde, dass die Pauschalierung für Bars und ähnliche Betriebe nicht anwendbar sei, weil in diesen Betrieben nahezu ausschließlich gewinnintensive Getränke (z.B. Schnäpse, Liköre, usw.) verkauft würden, treffe im gegenständlichen Betrieb nicht zu. Allein der Bierumsatz betrage 52% des Gesamtumsatzes. Laut durchgeföhrter Kalkulation sei am Bierverkauf am wenigsten zu verdienen. Der Rohaufschlagsatz für Bier betrage ca. 300%, für Spirituosen ca. 500%, für Wein ca. 450%, für Limo ca. 550% und für Kaffee ca. 1300%. Es würden weder Musikveranstaltungen, Publikumstänze oder sonstige Veranstaltungen durchgeföhr. Es sei keine Tanzfläche vorhanden, und die Diskothekmusikanlage diene lediglich zum

Abspielen von Hintergrundmusik. Der Betrieb sei mit einer Almhütte oder einem Schirm, dessen Haut nach außen hin nicht geöffnet werden könne, zu vergleichen, wobei keine Sitzplätze im Freien vorhanden seien. Keinesfalls könne von einer typischen Bar, einem Nachtclub, einer Diskothek oder ähnlichem Betrieb ausgegangen werden. Deshalb sei die bereits erklärte Pauschalierung für diesen Betrieb durchzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Wiederaufnahme des Verfahrens:

1) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen worden ist, welches wiederaufgenommen werden soll (VwGH 18.9.1985, 85/13/0087; 29.9.2004, 2001/13/0135).

2) Die vom Finanzamt nach Durchführung der Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahmebescheide vom 25. März 2008 betreffend Einkommensteuer für 2002 bis 2008 stützen sich auf die von der Prüfern in der Niederschrift vom 18. März 2008 und der gleich lautenden Tz. 1 des Prüfungsberichtes vom 19. März 2008 getroffenen Feststellungen. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass das Finanzamt erstmals im Zuge des Prüfungsverfahrens die näheren Umstände dieses pauschalierten Betriebes überprüfen konnte. Es ist zwar richtig, wie in der Berufung betont wird, dass dem Finanzamt aufgrund der Beilage (Komp 11E) zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2002 bis 2005 bekannt war, dass der Bw von der Gaststättenpauschalierung Gebrauch gemacht hat, aber

allein auf Grund dieses Wissenstandes konnte das Finanzamt nicht prüfen, ob auch die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pauschalierung vorlagen, denn den Beilagen ist im Wesentlichen nur die Höhe des erklärten Umsatzes und der vom Bw errechnete Gewinn zu entnehmen. Erst im Zuge der Betriebsprüfung ist von der Prüferin festgestellt worden, wie sie in Tz. 1 des Prüfungsbericht näher ausführt und auch in der Berufungsvorentscheidung betont wird, dass es sich bei dem Betrieb für den die Pauschalierung in Anspruch genommen worden ist, nicht um eine Gaststätte mit Verabreichung von Speisen und Getränken handelt, sondern um eine Apres-Ski Bar, in der (mit Ausnahme von Wurstsemmeln) nur Getränke angeboten werden und die nach ihrer Ausstattung (Theke, Barhockern, Stehtische) mit einer Bar vergleichbar ist.

3) Auch der Einwand im Vorlageantrag, wonach im September 2005 im Betrieb des Bw eine Nachschau bezüglich der Umsatzsteuer 01-07/2005 durchgeführt worden ist, vermag das Berufungsbegehren nicht zu stützen. Hinsichtlich der Vorsteuer ist vom Bw für die K-Bar die Pauschalierung nach § 4 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung gar nicht in Anspruch genommen worden, entsprechend war auch keine diesbezügliche Überprüfung notwendig. Zu einer Überprüfung der Voraussetzungen der hier strittigen Gewinnpauschalierung der K-Bar war der Prüfer im Rahmen der Umsatzsteuernachschaubücherung gar nicht befugt und hat daher eine solche (wie aus dem vorliegenden Nachschaubericht zu entnehmen ist) auch nicht vorgenommen.

4) Die Einwendungen des Bw gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006 verfügt worden ist, erweisen sich daher als unbegründet.

II) Gaststättenpauschalierung:

1) Die Ausstattung des Lokals mit einer langen Theke und einer Reihe von Hochtischen ist typisch für ein Apres-Ski Lokal. Zur Unterhaltung der Gäste dient eine Diskothekmusikanlage. Im Winter ist das Lokal von Mittag bis rd. 21:00 Uhr geöffnet. Im Sommer wird das Lokal nur gelegentlich genutzt. Den Gästen werden ausschließlich oder nahezu ausschließlich Getränke angeboten. Der Gesamtumsatz setzte sich nach den Angaben des Bw anteilig aus 52% Bier-, 25% Spirituosen-, 10% Limo-, 6% Wein-, 4% Kaffee- und 3% Tabakerlösen zusammen.

Mit Einführung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung im Jahr 1999 entschloss sich der Bw (offensichtlich um den steuerlichen Vorteil dieser Verordnung nützen zu können, denn ein außersteuerlicher Grund ist nicht erkennbar) die K-Bar als eigenständigen

(Teil)Betrieb zu führen und den Gewinn aus diesem Betrieb nicht mehr im Rahmen des Gesamtbetriebes nach § 4 Abs. 1 EStG sondern nach dieser Verordnung zu ermitteln. Mit Schreiben vom 6. Dezember 1999 teilte der Bw dem Finanzamt daher mit, dass er sein Unternehmen in zwei Teilbetriebe aufteile und zwar in den Teilbetrieb K-Bar und den Teilbetrieb L. Die Eigenständigkeit der K-Bar als Betrieb ist vom Finanzamt nicht angezweifelt worden und ist daher nicht strittig.

2) 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.

Nach § 3 Abs. 1 der auf der Grundlage des § 17 Abs. 4 EStG erlassenen Gaststättenpauschalierungs-Verordnung kann der Gewinn aus einem Gaststätten- oder Beherbergungsbetrieb mit einem Durchschnittssatz von 2.180 Euro zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer mindestens aber mit einem Betrag von 10.900 Euro, angesetzt werden. Voraussetzung für diese pauschale Ermittlung des Gewinnes ist, dass keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ermöglichen, und die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 € betragen (§ 2 Abs. 1 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung).

3) Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne dieser Verordnung liegen nach § 2 Abs. 2 leg.cit. 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, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

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 Tz 59f).

4) Wie bereits aus § 17 EStG entnommen werden kann, sind Durchschnittssätze jeweils nur für Gruppen von Betrieben aufgrund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe festzusetzen. Dies setzt voraus, dass bei der einzelnen Gruppe von Steuerpflichtigen, für die Durchschnittssätze aufgestellt werden, annähernd gleiche wirtschaftliche Verhältnisse vorliegen. Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung in der für die Streitjahre gültigen Fassung liegen daher wie den oben zitierten Gesetzestext zweifelsfrei entnommen werden kann nur dann vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten „Speisen **und** Getränke“ zur dortigen Konsumation angeboten werden.

5) Das Finanzamt wies zwar darauf hin, dass es sich im gegenständlichen Fall um keine Gaststätte mit Verabreichung von Speisen und Getränken handle, stützte ihre Begründung aber auch darauf, dass das strittige Lokal als Bar einzustufen sei und Barbetriebe, unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 4298), von der Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ausgeschlossen seien.

Abgesehen davon, dass die Einteilung von Betrieben des Gaststättengewerbes in bestimmte Lokaltypen mangels gesetzlicher Definition nur anhand der Verkehrsauffassung möglich ist und die Grenzen zwischen Lokaltypen wie Bar, Cafe, Pub oder Beisl fließend sind, wodurch eine Abgrenzung zusätzlich erschwert wird, sind in § 2 Abs. 2 zweiter Satz der Verordnung Bars nicht ausdrücklich angeführt, die keinesfalls zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören. Auch dem Umstand, dass das Lokal am späten Abend nicht mehr geöffnet ist und gewerberechtlich somit nicht als Bar sondern als Buffet geführt wird, kommt keine für die Beurteilung wesentliche Bedeutung zu (Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 17 Rz 46).

6) Ob die Anwendung der Pauschalierungsverordnung für das gegenständliche Apres-Ski Lokal zulässig ist oder nicht, ist nicht danach zu beurteilen, welche Bezeichnung das Lokal trägt, um welchem Lokaltyp (Bar, Pub, Buffet usw.) es sich nach der Verkehrsauffassung handelt und über welche Gewerbeberechtigung es verfügt, sondern allein danach, ob der Betrieb die oben angeführten Voraussetzungen nach § 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung erfüllt.

Wie bereits oben angeführt, ist eine der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gaststättenbetriebes im Sinn der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, dass im Betrieb Speisen **und** Getränke angeboten werden. Betriebe des Gaststättengewerbes in denen nur Getränke, aber keine Speisen zur Konsumation in geschlossenen Räumen angeboten werden, können die Gewinnpauschalierung nicht in Anspruch nehmen.

Der Grund liegt darin, dass Durchschnittssätze jeweils nur für Gruppen von Steuerpflichtigen festzusetzen sind, deren steuerliche bzw. wirtschaftliche Verhältnisse annähernd gleich sind. Nur für solche Gruppen von Steuerpflichtigen kann es vergleichbare Erfahrungswerte geben, die geeignet sind, jeweils die Grundlage für einen gemeinsamen Durchschnittssatz zu bilden. Bei Betrieben, die nur Getränke anbieten und Betrieben, die sowohl Speisen als auch Getränke anbieten kann nicht mehr von Betrieben mit annähernd gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gesprochen werden, denn nach allgemeinen Erfahrungswerten ist im Gastgewerbe die Gewinnspanne bei Getränken weit höher als bei Speisen. Dies wird auch durch den eingangs dargestellten, anhand der Verordnung ermittelten und den tatsächlich erwirtschafteten Gewinn bestätigt. Eine undifferenzierte gemeinsame Pauschalierung dieser wirtschaftlich unterschiedlichen Betriebe wäre daher nicht mehr sachgerecht. Auch das Finanzamt sah die Voraussetzungen für die Anwendung der gegenständlichen Verordnung auch deshalb nicht gegeben, weil im Betrieb der Bw nahezu ausschließlich gewinnintensive Getränke angeboten werden und sich das Angebot an Speisen auf Wurstsemeln beschränkt.

Damit eine Vergleichbarkeit der Betriebe und damit die Voraussetzen für die Anwendbarkeit der Verordnung gegeben ist, muss sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes beitragen.

7) Hinsichtlich des Anteiles der Speisen am Gesamtumsatz führte die Prüferin im Bp-Bericht aus, dass nur Getränke und nur fallweise Wurstsemel angeboten worden sind. In der Berufungsvorentscheidung wird für das Jahr 2006 der Umsatz an Speisen mit 0,7% am Gesamtumsatz angegeben. Nach den Ausführungen im Vorlageantrag sind überhaupt keine Speisen verkauft worden, denn danach hat sich der Gesamtumsatz zu 97% aus den dort angeführten Getränken und zu 3% aus Tabakwaren zusammengesetzt.

Den Umsatzsteuerverprobungen des Bw ist zu entnehmen, dass in den Jahren 2002 und 2004 in der K-Bar kein Umsatz und in den restlichen Berufungsjahren (2003, 2005, 2006) insgesamt nur ein Umsatz von 1.494,54 € zum begünstigten Steuersatz von 10% erzielt

worden ist. Zum Vergleich dazu betrug der Umsatz zum Normalsteuersatz in diesen Jahren insgesamt über 480.000 €.

Dies zeigt, falls Speisen überhaupt angeboten worden sein sollten, dass der daraus erzielte Umsatz im Verhältnis zum Getränkeumsatz ohne jede wirtschaftliche Bedeutung ist. Die Ermittlung des Gewinnes nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ist daher für das vom Bw betriebene Apres-Ski Lokal nicht zulässig.

III) Nicht anerkannte Betriebsausgaben:

1) In der Berufung wurde die Nichtanerkennung der vom Bw im Schätzungswege ermittelten und im Zuge des Prüfungsverfahrens zusätzlich geltend gemachten Aufwendungen von jährlich 3.700 € (Reinigung: 600 €, Betriebsstoffe: 500 €, Werbung: 1.000 €, Umlagen: 200 €, Geldverkehrsspesen: 400 €, Sonstiges: 1.000 €) ohne nähere Begründung gerügt.

2) Wie der Aktenlage zu entnehmen ist und auch von der Prüferin in einer Anfrage bestätigt worden ist, sind vom Bw nur die Einnahmen und die Kosten für den Wareneingang, Strom, Instandhaltung, Musikauftritte, AKM sowie die Zinsen und die Lohnkosten der K-Bar gesondert aufgezeichnet worden. Alle übrigen Aufwendungen der K-Bar sind während des Jahres beim Hauptbetrieb (Gasthof) als Aufwand erfasst und gebucht worden. Erst im Zuge der Bilanzerstellung ist der Aufwand des Hauptbetriebes (Gasthof) um die auf die K-Bar entfallenden und im Schätzungswege ermittelten Ausgaben gekürzt worden.

Anhand der oben angeführten, direkt der K-Bar zuordenbaren Aufwendungen hat die Prüferin für die Prüfungsjahre vorläufige Ein- und Ausgabenrechnungen erstellt, die sie dem Bw zur Kenntnis gebracht hat. Dieser hat seinerseits für die Streitjahre eigene Ein- und Ausgabenrechnungen erstellt, in denen er auch die beim Hauptbetrieb als Aufwand für die K-Bar ausgeschiedenen Aufwendungen sowie weitere zusätzliche nicht näher nachgewiesene, ebenfalls geschätzte Aufwendungen geltend gemacht hat.

Das Finanzamt hat im Zuge der Schlussbesprechung zu den direkt der K-Bar zuordenbaren Ausgaben nur jene Aufwendungen zusätzlich anerkannt (Grundsteuer, Heizungskosten, anteilige Versicherungsprämien, anteilige Büro- und Beratungskosten sowie Tourismusbeitrag), die der Bw im Zuge der Bilanzerstellungen über ein Verrechnungskonto im Schätzungswege aus dem Hauptbetrieb ausgeschieden hat und die somit den Aufwand im Hauptbetrieb gekürzt haben.

3) Die übrigen, oben angeführten, zusätzlich im Schätzungswege geltend gemachten Ausgaben von jährlich 3.700 € hat das Finanzamt zu Recht nicht anerkannt, da davon

auszugehen ist, dass diese Aufwendungen bereits im Hauptbetrieb erfasst worden sind. Würden diese lediglich behaupteten zusätzlichen Aufwendungen bei der K-Bar als Ausgaben anerkannt, käme es zu einer doppelten Berücksichtigungen dieser Ausgaben, einmal im Hauptbetrieb und einmal bei der K-Bar, da für diese Betriebsausgaben im Zuge der Bilanzerstellungen beim Hauptbetrieb keine Ausgabenkürzungen vorgenommen worden sind. Einen Nachweis dafür, dass diese lediglich behaupteten Ausgaben beim Hauptbetrieb nicht bereits erfasst sind und ihm daher ein zusätzlicher Aufwand erwachsen ist, hat der Bw nicht erbracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. April 2011

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei