

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Mag. Verena Udy, Kirchengasse 6, 8650 Kindberg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 02.04.2013 betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich **Einkommensteuer 2009** sowie
2) Einkommensteuer 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die (als Beschwerde zu erledigende) Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2013 fand beim Beschwerdeführer (Bf.) eine **Außenprüfung** statt. In seinem Bericht vom 27.3.2013 stellte der Prüfer unter Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung ua. fest, dass der Betrieb des Bf. „*von der Anwendung der Gaststättenpauschalierung ausgeschlossen*“ sei. In der Niederschrift wird hiezu – auszugsweise wörtlich – wie folgt ausgeführt:

„[Der Bf.] führt seit 2004 ein Lokal in K mit der Bezeichnung " X 's Cafe". Angeboten werden div. alkoholische und div. alkoholfreie Getränke, sowie Snacks für den kleinen Hunger (Toast und Fertigpizzen). In den Sommermonaten wurde im Rahmen von Feierlichkeiten/Festivitäten Gegrilltes (Hendl, Kotelett, etc.) vereinzelt angeboten.

Im Prüfungszeitraum wird der Gewinn gem. § 17 Abs. 4 EStG, BGBl. Nr. 400/1988 bzw. § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Gaststättenpauschalierungsverordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, ermittelt.

Was eine Gaststätte iSd. § 2 Abs.2 der Gaststättenpauschalierung ist, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (siehe Rz 4294 EStR). Maßgebend ist das Abgeben von Speisen und Getränken als wesentlicher Leistungsinhalt. (...)

Maßgebend für die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierung ist daher, ob es ein nennenswertes Speisenangebot gibt, oder ob dieses zu vernachlässigen ist. Überdies scheiden Betriebe aus, deren primäres Leistungsangebot nicht die Abgabe von Speisen und Getränken ist und die daher auch nach der Verkehrsauffassung kein Gasthaus sind.

Mit Erkenntnis vom 6.9.2012, 2012/15/0120, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung solche Betriebe nicht als Gaststätte erfasse, die keine Speisen anbiete. Unter in Gaststätten zu konsumierenden "Speisen" könnten mit der Verkehrsauffassung nur die in einer Küche individuell für den Gast zubereiteten Gerichte verstanden werden. Ein Speisenangebot wie es von Gaststätten erwartet werden könne, werde aber auch nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels bewirkt.

Der VwGH kam in dem genannten Erkenntnis zu dem Ergebnis, dass die Gaststätten-Pauschalierungsverordnung als Gaststätten keine andere Betriebe erfasse als solche, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbetrieb zubereitete Speisen anbiete und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfüge. Auch diese ist im gegenständlichen Prüfungsfall nicht vorhanden. (...)

Der 10%-ige Umsatz (Speisenumsatz) nimmt... einen Anteil von 3,6% bis max. 5,2% des Gesamtumsatzes ein.

Bedingt durch vorhin angeführten Feststellungen (geringer Speisenanteil, kein „Auskochen“ von Speisen bzw. keine entsprechende Kücheneinrichtung vorhanden) ist der vorliegende Betrieb von der Anwendung der Pauschalierungsverordnung ausgeschlossen. (...)

Die vom Betriebsprüfer zu veranlagenden Gewinne gemäß § 4 Abs. 3 EStG für 2009 bis 2011 sind unter Heranziehung der vorgelegten Einnahmen-Ausgabenaufzeichnungen (...) zum Ansatz zu bringen...

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2009 begründet der Prüfer in Tz 3 des Berichtes im Wesentlichen wie folgt: „Im vorliegenden Fall wurden wie oben ausgeführt die Steuererklärungen 2009 beim Finanzamt ... eingereicht und ohne weitere Erhebungen des Finanzamtes erklärungsgemäß veranlagt.

Erst im Zuge der im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeführten Betriebsbesichtigung konnte festgestellt werden, dass Angebot und Umfang der Speisen nicht den Anforderungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierung entsprechen. Diese neuen Tatsachen stellen einen Wiederaufnahmsgrund iS des § 303 (4) BAO dar.

Da der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit vorrangig ist und die Änderungen nicht geringfügig waren, wird eine amtswegige Wiederaufnahme gem. § 303 (4) BAO durchgeführt."

Mit den beschwerdegegenständlichen **Bescheiden** nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 wieder auf und setzte die Einkommensteuer für die Streitjahre den Feststellungen des Prüfers folgend (und in der Begründung auf diese verweisend) – unter Nichtanwendung der Gaststättenpauschalierungsverordnung – fest.

Dagegen richtet sich die vorliegende **Berufung** (nunmehr: Beschwerde), welche im Wesentlichen folgendermaßen begründet wird: Das Finanzamt habe die Verordnung BGBl. II 227/1999 (idF. BGBl. II 416/2001) sowie die Einkommensteuerrichtlinien anzuwenden. Diese würden in ihren Rz 4294ff. keinen Ausschluss von der Anwendung der Pauschalierungsverordnung vorsehen, wenn der Anteil der Speiseumsätze nur rund 4 bis 5% betrage. Die Richtlinien bejahten ausdrücklich, dass ein Cafe die Anwendungsvoraussetzungen der Verordnung erfülle. Hätte der Verordnungsgeber eine Grenze für die Speiseumsätze festsetzen wollen, hätte er dies jederzeit tun können. Das Finanzamt habe den Grund der Durchführung der Prüfung vor Prüfungsbeginn damit begründet, dass die Gaststättenpauschalierung überprüft werde, zumal der Anteil der 10%-igen Umsätze sehr gering sei. Somit sei dem Finanzamt das Verhältnis der 10%- bzw. 20%-igen Umsätze aus den Umsatzsteuererklärungen bereits bekannt gewesen und sei dieser Sachverhalt nicht neu hervorgekommen. Somit liege auch kein Grund für eine Wiederaufnahme von Amts wegen (keine neuen Tatsachen bzw. Beweismittel) vor.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 2.7.2013 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wird der maßgebliche Sachverhalt wie folgt dargestellt: „*Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass das Speisenangebot des gegenständlichen Lokals mit der Bezeichnung "X's Cafe" sich auf einfache Produkte wie Toasts und Fertigpizzen beschränkte. Die fertig vorbereiteten Speisen wurden im Lokal überwiegend nur mehr erwärmt. Weiters wurde festgestellt, dass die von der Judikatur genannten Mindestvoraussetzungen wie etwa die Zubereitung von frischen Speisen in einem Küchenbereich, mit einer Speisenauswahl die zumindest eine kleine Speisekarte erfordert, nicht erfüllt sind. Die entsprechenden infrastrukturellen Einrichtungen hierfür liegen überdies nicht vor. Die Umsätze die aus Speisen erzielt wurden, betragen daher auch anteilig zum Gesamtumsatz in den Prüfungsjahren nur zwischen 3,6% und 5,2%.*

Zur Wiederaufnahme führt das Finanzamt aus: „*Im gegenständlichen Falle war der Abgabenbehörde auf Grund der Aktenlage zwar der Umsatzanteil der Speisen bekannt. Nicht bekannt waren der Abgabenbehörde jedoch Art und Umfang der Betätigung, die infrastrukturellen Einrichtungen sowie das tatsächliche Speisenangebot. Für eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist aber die Gesamtbetrachtung aller Umstände der Betätigung erforderlich, welche nur im Zuge einer Außenprüfung feststellbar waren. Genau diese Umstände und Sachverhaltsmomente führten letztendlich zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens. Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen in TZ 3 des Prüfungsberichtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens und auf die*

Zusammenfassung der Sachverhaltsfeststellungen in dieser Berufungsvorentscheidung verwiesen. (...)“

Bezüglich der angefochtenen Sachbescheide verweist das Finanzamt auf verschiedene Entscheidungen des VwGH sowie des UFS. Der Betrieb des Bf. verfüge nicht über das Speiseangebot, wie es die Judikatur für die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierung fordere. Zudem sei die Verordnung nicht auf Betriebe anwendbar, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich Getränke anbieten. Daher liege in einer Gesamtbetrachtung des Falles keine Gaststätte iSd. § 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungsverordnung vor.

Dagegen wurde fristgerecht ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist in materiellrechtlicher Hinsicht allein die Frage, ob der Bf. in den Streitjahren zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 (in der Folge: Gaststättenpauschalierungs-VO) in der für den vorliegenden Fall maßgeblichen Fassung berechtigt war. Das Finanzamt verneint dies, da der Betrieb des Bf. nicht die von der Judikatur für das Vorliegen eines Betriebes des Gaststättengewerbes geforderten Voraussetzungen erfülle.

Die ua. auf Grund der Verordnungsermächtigung nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassene Gaststättenpauschalierungs-VO in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl. II Nr. 149/2007 ermöglicht - unter bestimmten Voraussetzungen - eine pauschale Ermittlung von Gewinn und Vorsteuern bei kleineren Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes.

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

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

Nach der hiezu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst die Gaststättenpauschalierungs-VO als Gaststätten keine anderen Betriebe als solche, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest "kleine Speisekarte") und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen. Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem ausgesprochen, dass die üblicherweise in Handelsbetrieben angebotenen Lebensmittel nicht zu den Speisen zählen und ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden kann, nicht durch das bloße Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels (zB von Würsteln) bewirkt wird (VwGH vom 5. September 2012, 2012/15/0120; VwGH vom 25. Juli 2013, 2013/15/0208; s. auch Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 17 Rz 44).

Dieser Rechtsansicht folgte auch der UFS in mehreren Entscheidungen: Umfasst das Speisenangebot eines Betriebes zB nur Fertigpizzen, verschiedene Toasts, Frankfurter oder Käsekrainer mit Gebäck, Rindsgulasch sowie Würstel mit Saft und Gebäck, liegt die vom VwGH im oa. Sinne geforderte frische, individuell für den Gast vorgenommene Zubereitung von Speisen nicht vor (zB UFS vom 14. April 2013, RV/0151-G/09, RV/0352-G/09 und RV/0550-G/09).

Im gegenständlichen Fall stellte das Finanzamt unwidersprochen fest, dass der Bf. in seinem Betrieb – neben Getränken – lediglich „*Snacks für den kleinen Hunger*“ angeboten hat (s. Niederschrift des Prüfers über die Schlussbesprechung). Das Speisenangebot beschränkte sich auf einfache Produkte wie Toasts und Fertigpizzen. Die fertig vorbereiteten Speisen wurden im Lokal überwiegend nur mehr erwärmt. Weiters wurde – unbestritten - festgestellt, dass eine Zubereitung von frischen Speisen in einem Küchenbereich - mit einer Speisenauswahl, die zumindest eine kleine Speisekarte erfordert - nicht erfolgte. Die entsprechenden infrastrukturellen Einrichtungen hiefür lagen nicht vor (s. Berufungsvorentscheidung vom 2.7.2013).

Bei dieser Sachlage ist die Abgabenbehörde zutreffend zum Ergebnis gelangt, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-VO nicht gegeben sind. Ein Betrieb, der seinen Gästen im Wesentlichen Fertigpizzen und Toasts anbietet, verfügt nicht über eine Speisekarte im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung. Auch das Fehlen der infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche steht im Beschwerdefall einer Anwendung der Verordnung entgegen.

Dem Umstand, dass der Anteil der Speiseumsätze an den Gesamtumsätzen des Bf. nur rund 4 bis 5% beträgt, kommt auf Grund der oa. Rechtslage keine entscheidende Bedeutung zu. Soweit im Berufungsschriftsatz auf die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen wird, ist festzuhalten, dass es sich bei diesen um keine allgemein verbindlichen, das BFG bindenden Vorschriften, sondern um einen Erlass, welcher als Auslegungsbehelf zur Vereinheitlichung der Verwaltungspraxis ergangen ist, handelt. Gemäß ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 18. 9. 2013, 2010/13/0138) kommt in Erlässen geäußerten Rechtsansichten mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine normative Wirkung zu. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass die angeführte, die unverändert bestehende Rechtslage klarstellende VwGH-Judikatur zwischenzeitig in die aktuelle Fassung der Richtlinien eingearbeitet wurde (Rz 4294).

Was nun die *Wiederaufnahme* des Verfahrens hinsichtlich der *Einkommensteuer 2009* anlangt, so war der Beschwerde auch in diesem Punkt der Erfolg aus folgenden Gründen zu versagen:

§ 303 BAO ermöglicht ua. dann eine Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren zu der nunmehr im

wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB Ritz, BAO 5. Auflage, § 303 Tz 24, mwH).

Der Bf. bringt vor, der geringe Anteil der 10%-igen Umsätze an den Gesamtumsätzen sei der Abgabenbehörde bereits auf Grund der eingereichten Umsatzsteuererklärungen bekannt gewesen. Somit sei dieser Sachverhalt aus Sicht der Behörde nicht neu hervorgekommen. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen sowie Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden würden keine geeigneten Wiederaufnahmsgründe bilden.

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme mit einem Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung, welche der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Im Bericht heißt es etwa in Tz 3, erst im Rahmen einer im Zuge der Betriebsprüfung durchgeführten Betriebsbesichtigung habe festgestellt werden können, dass Angebot und Umfang der Speisen nicht den Anforderungsvoraussetzungen der Gaststättenpauschalierungs-VO entsprechen. In der Niederschrift wird explizit festgehalten, dass der Bf. in seinem Betrieb – neben Getränken – lediglich „*Snacks für den kleinen Hunger (Toast und Fertigpizzen)*“ – und sohin kein Speisenangebot, wie es in Gaststätten zu erwarten ist – anbiete. Ebenso wenig seien im Betrieb die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche vorhanden. In der Berufungsvorentscheidung konkretisiert das Finanzamt nochmals, dass eben diese Umstände erst im Zuge der Prüfung hervorgetreten sind und diese neuen Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe herangezogen wurden.

Es trifft zwar zu, dass dem Finanzamt bereits bei Erlassung des ursprünglichen (durch Wiederaufnahme behobenen) Einkommensteuerbescheides für 2009 der geringe Umsatzanteil der Speisen bekannt gewesen sein musste. Wie oben dargelegt, war aber für die Versagung der Anwendbarkeit der Pauschalierung letztlich nicht der geringe Anteil der Speiseumsätze entscheidend, sondern vielmehr die Tatsache, dass im Betrieb des Bf. die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche fehlen und daher lediglich einfache Produkte angeboten bzw. fertig vorbereitete Speisen erwärmt werden. Eine vom VwGH geforderte frische Speisenzubereitung in einem Küchenbereich liegt sohin nicht vor. Genau diesen Umstand, der erst im Zuge der Prüfung – und nicht schon aus den Abgabenerklärungen – hervortrat, zog das Finanzamt explizit als neue Tatsache zur Begründung der Wiederaufnahme heran. Der geringe Speisenanteil an den Gesamtumsätzen konnte zwar allenfalls ein Indiz dafür darstellen, dass das Speisenangebot bzw. die Infrastruktur im Betrieb des Bf. de facto nicht jenem bzw. jener einer Gaststätte iSd. Gaststätten-VO entspricht. Dass jedoch tatsächlich keine frische Zubereitung von Speisen in einem eigenen Küchenbereich erfolgt bzw. die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche fehlen, kam ohne jeden Zweifel erst durch die im Rahmen der Außenprüfung durchgeführte Betriebsbesichtigung (aus Sicht der Abgabenbehörde neu) hervor.

Das Finanzamt konnte daher infolge Vorliegens neuer (entscheidungswesentlicher) Umstände, auf die im Bericht bzw. der Niederschrift des Prüfers explizit verwiesen wird, für das Jahr 2009 zu Recht die Verfahrenswiederaufnahme verfügen.

Da sich das BFG bei seiner Entscheidungsfindung auf die zitierte Judikatur stützen konnte (VwGH vom 5. September 2012, 2012/15/0120; sowie VwGH vom 25. Juli 2013, 2013/15/0208), liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Bezüglich der Wiederaufnahme war lediglich in sachverhältnismäßiger Hinsicht zu beurteilen, ob im Entscheidungsfall neue Tatsachen hervorgekommen sind, sodass auch hier keine Rechtsfrage im oa. Sinne gegeben ist. Daher war die Revision an den VwGH nicht zuzulassen.

Graz, am 30. April 2015