

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, c und C in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, über die Beschwerde vom 24.09.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 24.08.2015 betreffend Einkommensteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Zu versteuerndes Einkommen 2012: 10.757,34 €.

Einkommensteuer 2012: 0 €.

II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

1.) Die Bf (Beschwerdeführerin) betreibt in D ein Lokal unter der Geschäftsbezeichnung „Cafe LM“. Der Gewinn des Jahres 2012 wurde nach der Gaststättenpauschalierungsverordnung ermittelt.

2.) Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2011 und 2012 umfassenden Außenprüfung wurde ua nachstehende Feststellungen getroffen (vgl. Tz 2 des Außenprüfungsberichtes vom 24.08.2015, BFG-Akt, S. 21-22):

„Bei Auslegung von Pauschalierungsverordnungen ist nach Aussage des Verwaltungsgerichtshofes auf ein typisches Berufsbild abzustellen:

Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne dieser Bestimmung liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden. Die Zuordnung von Unternehmen zum Gaststättengewerbe hat nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu erfolgen. Eine Gaststätte ist danach ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von frisch zubereiteten Speisen und Getränken) besteht und über die dafür erforderlichen infrastrukturellen Einrichtungen (insbesondere einer Küche) verfügt.

Betriebe, die im weitesten Sinn auch bewirten, bei denen allerdings kein maßgebliches Speisenangebot besteht, sind von der Gaststättenpauschalierung nicht erfasst. Um von Gaststätten iSd Verordnung sprechen zu können, ist erforderlich, dass die für das Gaststättengewerbe „typische Kostenstruktur“, insbesondere im Küchenbereich (Personal und Investitionen, etc.), vorliegt und den Gästen ein zumindest einigermaßen reichhaltiges Angebot an frisch zubereiteten Speisen angeboten wird. Das Unterhalten eines Küchenbetriebes ist kostenintensiv (Aufwendungen für Küchenpersonal und – investitionen, Servicepersonal, Wareneinsatz im Küchenbereich) und der maßgebliche Kostenfaktor für Gaststätten. Das gegenständliche Unternehmen hat für das Kalenderjahr 2011 und 2012 die Gaststättenpauschalierungsverordnung angewendet.

Im Betrieb wurden lt. Registrierkassenauswertung folgende Speisen verkauft:

2011: 398 Schinken/Käse-Toast, 612 Ostereier, 109 Apfel/Topfenstrudel, 38 kl. Toast, 1 Laugenbreze;

2012: 399 Schinken/Käse-Toast, 471 Ostereier, 86 Apfel/Topfenstrudel, 2 Bauerntost, 27 kl. Toast, 3 Laugenbrezen;

Der Anteil der Küchenerlöse am Gesamterlös beträgt im Kalenderjahr 2011 2,17 % bzw 2012 2,08 %. Von einem relevanten Anteil des Speisenangebotes am Gesamtumsatz kann also nicht gesprochen werden. Im gegenständlichen Fall sind die aus dem Verkauf von „Speisen“ erzielten Umsätze im Verhältnis zum Getränkeumsatz ohne wirtschaftliche Bedeutung. Daher ist eine pauschale Einkommensversteuerung nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG (Gaststättenpauschalierungsverordnung) nicht möglich.

Die Gewinne der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ergeben folgende Abweichungen zu den bisher erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb“.

	2011	2012
Gewinn lt. G+V	10.900,00	10.900,00
Gewinn lt. BP	12.492,67	26.061,86
Gewinn	1.592,67	15.161,86

3.) Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren mit Ausfertigungsdatum 24. August 2015 (neue) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 24.9.2015 fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt, die Wiederaufnahme der Verfahren sei ausschließlich auf § 2 Abs. 2 der Verordnung gestützt worden. Nachdem der Betrieb der Bf nicht zu den in § 2 Abs. 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung genannten Betrieben zähle, seien die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt. Der Betrieb der Bf sei im relevanten Zeitraum jeweils mit einem Ruhetag pro Woche von ca. 7:30 Uhr am Vormittag bis ca. Mitternacht geöffnet gewesen. Bei dem angeführten Lokal, das an der Straße in D gelegen sei, stehe sicher nicht die Verabreichung von Speisen im Vordergrund. Allerdings verfüge das Lokal über eine vollgastronomische Infrastruktur, über eine kleine, aber voll

ausgestattete Küche. Das Speisenangebot habe der Inhaber an die Bedürfnisse und Wünsche der Gäste angepasst. Dabei sei natürlich auch berücksichtigt worden, dass das Lokal mit einem geringen Personalaufwand auskommen müsse. Eine Verabreichung von Speisen sei jederzeit möglich. Die Bf und ihr gelegentlich mitarbeitender Ehemann seien fachlich und organisatorisch in der Lage Speisen zuzubereiten. Diese Speisen würden frisch zubereitet. Zudem seien die angebotenen Speisen für die Kundenbindung immer ein wichtiger Faktor gewesen. Die Bf erfülle auch alle Kriterien der Information des BMF vom 5.8.2008 zur Gaststättenpauschalierung.

4.) Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 12. Jänner 2016 wurden die Beschwerde sowohl hinsichtlich der Verfahrens- als auch bezüglich der Sachbescheide als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 13. Februar 2016 wurde nur hinsichtlich der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 (fristgerecht) die Entscheidung durch das Verwaltungsgericht gestellt.

5.) Ferner wurde von der Außenprüfung an Hand von Fotos dokumentiert, dass der gegenständliche Betrieb über keine vollausgestattete Küche verfügt. Die Küche des Cafes „LM“ verfügt nur über folgende Einrichtungsgegenstände: Kühlschrank, Toaster, Mikrowelle, Aufschneidegerät, Wasserkocher, Arbeitsplatte, diverse Regale.

II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Für die Veranlagung der Jahre 2000 bis einschließlich 2012 gilt die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung BGBl 277/1999 idF BGBl 416/2001, 634/2003 und 149/2007, deren §§ 2 bis 6 in den geprüften Fassungen vom VfGH mit Erkenntnis vom 14.3.2012, V 113/11, als gesetzwidrig erkannt und mit Wirksamkeit 31.12.2012 aufgehoben wurde. Für die Veranlagungen der Jahre ab 2013 wurde die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung 2013 erlassen.

2.) Betriebe des Gaststättenbetriebes liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und 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 (vgl. § 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung).

3.) Voraussetzung für die Pauschalierung ist, dass keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen und die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 EUR betragen.

4.) Nach Ansicht des VfGH können nur solche Betriebe als Gaststätten verstanden werden, die den Gästen auch frisch zubereitete Speisen anbieten (Vorliegen von

zumindest einer „kleinen Speisekarte“) und dafür über die infrastrukturelle Einrichtung einer Küche verfügen (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120, 25.7.2013, 2013/15/0208, 28.5.2015, 2012/15/0104). Üblicherweise in Handelsbetrieben angebotene Produkte zählen keinesfalls zu den Speisen. Ein Speiseangebot, wie es von Gaststätten erwartet werden kann, wird nicht durch das Erwärmen einfacher Produkte des Lebensmittelhandels („Würstel“) bewirkt.

Ein Betrieb, der seinen Gästen lediglich „Snacks“ (Toast, Bruschetta, Tramezzini und Brote) zur Auswahl stellt, besitzt keine Speisekarte im dargestellten Sinn. Gleiches gilt, wenn ein Betrieb seinen Gästen lediglich Toasts anbietet oder auf einem Grill zubereitete Wurstwaren, Pommes Frites sowie Semmeln mit Leberkäse und Schnitzel offeriert (vgl. Jakom/Baldauf, EStG 2013, Rz 41 ff zu § 17, Fellner in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, Rz 36 ff zu § 17).

Nicht entscheidungsrelevant ist hingegen, welcher Mindestanteil am Gesamtumsatz auf die Abgabe von Speisen zu entfallen hat und ob, dem Speisenanteil nach der (subjektiven) Einschätzung des Steuerpflichtigen ein Gewicht für die Kundenbindung zu kommt. Die Verordnung kennt nämlich keinen bestimmten Prozentsatz des Speisenanteils und auch sonst keine Gewichtung.

5.) Mit Vorhalt des Senates vom 19. April 2017 (vgl. BFG-Akt, S. 58) wurde die Bf ersucht den Nachweis zu erbringen, dass das Cafe „LM“ die von den Höchstgerichten geforderten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung erfülle.

In Beantwortung des Vorhaltes wurde in der Eingabe vom 15. Mai 2017 vorgebracht, die Bf habe seit Bestehen des Betriebes immer Speisen in Form einer „kleinen Speisekarte“ angeboten. Aufgrund der geringen Nachfrage sei das Angebot nicht ausgedehnt worden. Aus diesem Grund sei auch die Küche nicht vergrößert worden, sondern sei die private Küche bei Bedarf für die Herstellung von Speisen verwendet worden.

Letztgenanntes Vorbringen hält der Senat für gänzlich unglaubwürdig. Dass die Bf die private Küche zur Zubereitung von Gulaschsuppen und Apfel-und Topfenstrudeln verwendet haben soll, während die betriebliche Küche der Zubereitung von Baguettes und Schinken-Käse-Toasts diene (vgl. Eingabe vom 15.5.2017, BFG-Akt, S. 63), wurde nämlich im gesamten erstinstanzlichen Verfahren nicht behauptet. Hinzu kommt noch, dass in der Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2016 auf das Fehlen einer vollausgestatteten Küche hingewiesen worden ist (vgl. BFG-Akt, S.14). Dieser Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2016, der Vorhaltswirkung zukommt, hält die Bf im Vorlageantrag aber nichts Stichhaltiges entgegen.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass in der Beschwerde vom 24. September 2015 noch behauptet worden ist, das Lokal verfüge über eine kleine, aber voll ausgestattete Küche.

5.1.) Nach den mit der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Mai 2017 vorgelegten Unterlagen, sollen im Jahr 2012 nachstehende Gerichte angeboten worden sein: Gulaschsuppe, Baguette, Schinken-Käse-Toast, Laugenbrezen, Apfel/Topfenstrudel. Die Gulaschsuppe

soll je nach Arbeitsanfall entweder frisch zubereitet oder erwärmt worden sein. Die diversen Toasts, Baguettes und Strudel seien immer frisch zubereitet worden.

Auch dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen. Nach den von der Außenprüfung vorgenommenen Auswertungen der Registrierkassen, wurden im Beschwerdejahr weder Baguettes noch Gulaschsuppen veräußert.

Das Anbieten und Zubereiten von Toasts jeglicher Art (Schinken/Käse Toasts, Bauerntoats, kleinen Toasts) macht den Betrieb der Bf nicht zu einer Gaststätte im Sinne der Pauschalierungsverordnung. Gleiches gilt für den (fallweisen) Verkauf von Apfel- und Topfenstrudeln.

5.2.) Zudem hat die Bf den Nachweis nicht erbracht, dass im Beschwerdejahr in ihrem Betrieb entgegen den Feststellungen der Außenprüfung Gulaschsuppen zubereitet und verkauft wurden. Ebenso wenig wurde nachgewiesen, dass Zutaten für die Zubereitung von Gulaschsuppen sowie von Apfel/Topfenstrudeln (überhaupt) eingekauft worden sind.

Der diesbezügliche Vorhalt des Senates blieb unbeantwortet (vgl. BFG-Akt, S. 69). Dem Senat wurde lediglich ein Mail vom 12. Juni 2017 von HN (Ehegatte der Bf, Anmerkung des Senates) übermittelt und kommentarlos Belege aus dem Jahr 2011 vorgelegt. Den übermittelten Unterlagen ist zu entnehmen, dass im Zeitraum 01.09.2011-30.09.2011 von der Bäckerei KB in MB jeweils zwei Apfel- und Topfenstrudel gekauft worden sind. Von einem Zubereiten von Strudeln in der privaten Küche kann in Anbetracht dieses Umstandes wohl keine Rede sein. Der Beleg über einen Eierkauf von Bauern (6.10.2011) kann die Richtigkeit der Behauptungen der Bf ebenfalls nicht erweisen; sind doch hart gekochte Eier mit den Toasts mitserviert und veräußert worden (vgl. Foto, BFG-Akt, S. 43). Am 6.8.2011 wurden im Sparmarkt in D Lebensmittel im Wert von 6 € eingekauft. Am gleichen Tag wurde von einem Bauern Fleisch im Betrag von 115 € erworben. Mit dem kommentarlos Übermitteln dieser Belege, die noch dazu aus dem Jahr 2011 stammen, kann für das Streitjahr aber nichts gewonnen werden.

5.3.) Die Bf hat im Jahr 2012 in ihrem Betrieb im Wesentlichen diverse Toasts und Apfel- und Topfenstrudel angeboten. Vom Vorliegen einer "kleinen Spesekarte" kann daher nicht gesprochen werden. Von einer Küche kann bei Vorhandensein von diversen Gerätschaften wie Toaster, Microwellengerät, Wasserkocher etc, sowie einer Arbeitsplatte mit Regalen ebenfalls keine Rede sein. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung sind nicht erfüllt.

An dieser abgabenrechtlichen Beurteilung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, die Kekse, die den servierten Kaffee beigelegt werden, selbst hergestellt worden seien. Dieses Vorbringen, das erst nach und nach im Beschwerdeverfahren vorgetragen wurde, ist nämlich auf der Behauptungsebene geblieben. Gleiches gilt für die weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, wonach im Jahr 2012 (anders als im Jahr 2011) tatsächlich Apfel- und Topfenstrudel selbst zubereitet worden seien.

Dass in den Jahren 2011 und 2012 im Betrieb der Bf keine Gulaschsuppen veräußert wurden, ist vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt worden.

6.) Unzutreffend ist die Rechtsansicht der Bf (vgl. Beschwerde vom 24. September 2015, S. 3, BFG-Akt, S. 109), wonach im Beschwerdefall die Anwendungsvoraussetzung für die Pauschalierung erfüllt seien, weil der gegenständliche Betriebstyp (Cafe) nicht in § 2 Absatz 2, Satz 3 der Verordnung genannt sei. Die Aufzählung in § 2 Absatz 2 Satz 3 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ist nämlich nicht taxativ, sondern dient nur dem Verständnis des Satzes 1 (vgl. Jakom/Baldauf/2012, Rz 45 zu § 17 EStG 1988).

7.) Abschließend sei erwähnt, dass aus einer Information des BMF vom 5.8.2000 zur Gaststättenpauschalierung nichts gewonnen werden kann. Informationen des BMF stellen ebenso wenig wie Erlässe für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquellen dar.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

8.) Das Finanzamt hat bei der Abgabefestsetzung die erklärten Gewinne an Hand der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2011 und 2012 adaptiert. Hierbei wurden vom Finanzamt die Ergebnisse der Jahre 2011 und 2012 (zahlenmäßig) vertauscht, sodass der angefochtene Bescheid - wie folgt - abzuändern war.

Gewinn lt Einnahmen-Ausgabenrechnung	12.492,67 €
Sicherheitszuschlag	500,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	12.992,67 €
abzgl. Siebtelbeträge	-444,00 €
abzgl. Grundfreibetrag § 10 EStG 1988	- 1.631,23
Gewinn aus Gewerbebetrieb	10.917,54 €
Pauschbetrag Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen	10.757,34 €
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: Bei einem Einkommen von 11.000 und darunter	0,00 €

III.) Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die Rechtsfolgen sich aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ergeben.

Innsbruck, am 2. Oktober 2017