

Verwaltungsgerichtshof

Zlen.A 2011/0003 bis 0006-1

(Zlen. 2007/15/0250, 2008/15/0271,  
2008/15/0313, 2011/15/0092)

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, in den Beschwerdesachen des 1.) J S in K, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH & Co KG in 6020 Innsbruck, Rennweg 18, der 2.) G J in B, vertreten durch die Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungs GesmbH in 8990 Bad Aussee, Pratergasse 135, des 3.) J C in I, vertreten durch Dr. Klaus Riedmüller, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Maximilianstraße 13 und des 4.) W K in M, vertreten durch Johann Mitterer, Wirtschaftstreuhand in 4020 Linz, Pillweinstraße 30, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, ad 1.) Außenstelle Innsbruck, vom 17. August 2007, Zl. RV/0359-I/05, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2007/15/0250), ad 2.) Außenstelle Graz, vom 7. August 2008, Zl. RV/0422-G/07, betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2008/15/0271), ad 3.) Außenstelle Feldkirch, vom 8. Oktober 2008, Zl. RV/0523-F/07, betreffend u.a. Einkommensteuer 2005 (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2008/15/0313) und ad 4.) Außenstelle Innsbruck, vom 30. März 2011, Zl. RV/0688-I/10, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006 (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2011/15/0092), den

## B e s c h l u s s

gefasst:

Der Verwaltungsgerichtshof stellt gemäß Art. 139 Abs. 1 B-VG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 2 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, die §§ 2 bis 6 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die

(15. September 2011)

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, in der Fassung BGBl. II Nr. 227/1999, in der Fassung des BGBl. II Nr. 416/2001 und in der Fassung des BGBl. II Nr. 634/2003, als gesetzwidrig aufzuheben.

### B e g r ü n d u n g :

Beim Verwaltungsgerichtshof ist zur Zl. 2007/15/0250 die Beschwerde des Josef S., betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002, anhängig. Strittig ist das Vorliegen der Voraussetzung des § 2 Abs. 1 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, (im Folgenden: Gaststättenpauschalierungs-Verordnung oder Verordnung), der die Anwendung der angeführten Verordnung ausschließt, wenn freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen. Der unabhängige Finanzsenat stellte fest, die Verordnung sei nicht anwendbar, weil Josef S. im Streitjahr freiwillig Bücher geführt habe, was von diesem dezidiert bestritten wird.

In dem zur Zl. 2008/15/0271 anhängigen Beschwerdefall der Gerlinde J., betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004, herrscht Streit darüber, ob ein Barbetrieb unter die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung fällt, wenn neben den Getränken auch Speisen ("Tiefkühlpizzas") angeboten werden und der mit den Speisen erzielte Umsatz nur rund 5% bis 6% des Gesamtumsatzes beträgt. Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass von der Verordnung nur Betriebe Gebrauch machen könnten, deren primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen mit Speisen und Getränken bestehe, weshalb ein Betrieb, der seinen

Gästen hauptsächlich Getränke offeriere, von der Anwendung der Verordnung ausgeschlossen sei. Demgegenüber steht die Beschwerdeführerin auf dem Standpunkt, dass eine derartige Differenzierung mit dem Wortlaut der Verordnung nicht vereinbar sei, weil gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung pauschalierungsfähige Betriebe des Gaststättengewerbes vorlägen, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt würden. Dass sowohl die Konsumation von Speisen als auch die Konsumation von Getränken in einem relevanten Ausmaß zum Gesamtumsatz des Betriebes beitragen müsse, werde nicht gefordert.

Der zur Zahl 2008/15/0313 anhängigen Beschwerde des Johann C., betreffend u.a. Einkommensteuer 2005, liegt ein Bescheid zu Grunde, in dem der unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung gelangte, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nicht anwendbar sei, weil die "Catering-Umsätze" des Beschwerdeführers nicht unter § 2 Abs. 2 der Verordnung fielen. Für das Vorliegen eines Gaststättenbetriebes im Sinne der angeführten Bestimmung sei erforderlich, dass Speisen und Getränke in geschlossenen Räumlichkeiten zur dortigen Konsumation angeboten würden. § 2 Abs. 2 der Verordnung setze - so der unabhängige Finanzsenat - voraus, dass die geschlossenen Räumlichkeiten vom Betriebsinhaber dauernd zur dortigen Abgabe der Speisen und Getränke verwendet würden. Abweichend dazu wird vom Beschwerdeführer die Auffassung vertreten, dass die im Zusammenhang mit Catering-Veranstaltungen festgestellte Verabreichung von Speisen und Getränken in geschlossenen Räumlichkeiten genüge und die Verordnung keine Bestimmung dahingehend enthalte, dass die Konsumationen in den Gaststättenräumen getätigt werden müssten.

Mit der zur Zahl 2011/15/0092 anhängigen Beschwerde des Wolfgang K., betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006, wird schließlich ein Bescheid bekämpft, in dem der unabhängige Finanzsenat die Auffassung des

Beschwerdeführers teilt, dass dieser unter den Anwendungsbereich der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung fiel. Im Hinblick auf die gravierenden Steuervorteile, die sich für den Beschwerdeführer im Falle einer Pauschalierung ergäben (ca. 90.000 €), kommt der unabhängige Finanzsenat aber zur Überzeugung, dass die Verordnung nicht anwendbar sei, weil sie gegen Unionsrecht, konkret gegen das in Art. 87 Abs. 1 des EG-Vertrages (nunmehr: Art 107 AEUV) normierte Beihilfenverbot verstoße.

In Erledigung der angeführten Beschwerden hat der Verwaltungsgerichtshof die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, in der Fassung des BGBl. II Nr. 416/2001 (Zlen. 2007/15/0250 und 2008/15/0271) und in der Fassung des BGBl. II Nr. 634/2003 (Zlen. 2008/15/0271, 2008/15/0313 und 2011/15/0092), anzuwenden.

Die Stammfassung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung lautet auszugsweise:

"[...] auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 und des § 14 Abs. 1 Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 wird verordnet:

[...]

§ 2. (1) Für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes gelten die folgenden Bestimmungen. Voraussetzung ist, daß

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ermöglichen, und
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 3,5 Millionen Schilling betragen.

(2) Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

§ 3. (1) Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes kann wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn ist im Rahmen

einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 30 000 S zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 150 000 S anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.

(2) Das Wareneingangsbuch (§ 127 der Bundesabgabenordnung) kann in der Weise vereinfacht geführt werden, daß

- die Belege sämtlicher Wareneingänge jeweils getrennt nach ihrer Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) in richtiger zeitlicher Reihenfolge mit einer fortlaufenden Nummer versehen werden,
- die Beträge jährlich für das abgelaufene Wirtschaftsjahr jeweils getrennt nach der Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) des Wareneingangs zusammengerechnet werden, und die zusammengerechneten Beträge in das Wareneingangsbuch eingetragen werden,
- die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufbewahrt werden.

§ 4. (1) Die unter § 2 angeführten Unternehmer können die nach § 12 und Art. 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nach Durchschnittssätzen ermitteln:

1. Die Vorsteuer beträgt 5,5% jener Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), die nicht auf Umsätze mit Getränken entfallen.
2. Neben dem nach Z 1 berechneten Vorsteuerbetrag können bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994 abgezogen werden:
  - a) Vorsteuerbeträge im Sinne des § 14 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Umsatzsteuergesetzes 1994.
  - b) Vorsteuerbeträge für die Lieferung von Getränken einschließlich Rohstoffen und Halberzeugnissen hierfür.

(2) Soweit die abziehbare Vorsteuer nach einem Durchschnittssatz berechnet wird, ist der Unternehmer von der Aufzeichnungspflicht gemäß § 18 Abs. 2 Z 5 und 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994 befreit.

§ 5. Die Anwendung der Pauschalierung ist nur zulässig, wenn aus einer der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage hervorgeht, daß der Steuerpflichtige von dieser Pauschalierung Gebrauch macht. Der Steuerpflichtige hat in der Beilage die Berechnungsgrundlagen darzustellen.

§ 6. Die §§ 2 bis 5 der Verordnung sind erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden."

Mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 30. November 2001, BGBl. II Nr. 416/2001, wurde die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, wie folgt geändert:

"1. In § 2 Abs. 1 Z 2 tritt an die Stelle des Wertes '3,5 Millionen Schilling' der Wert '255 000 Euro'.

2. In § 3 Abs. 1 tritt an die Stelle des Wertes '30 000 S' der Wert '2 180 Euro' und an die Stelle des Wertes '150 000 S' der Wert '10 900 Euro'.

3. Der bisherige Text des § 6 erhält die Bezeichnung '(1)'; als Absatz 2 wird angefügt:

'(2) § 2 Abs. 1 Z 2 und § 3 Abs. 1, jeweils in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 416/2001, sind erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden."

Mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 30. Dezember 2003, BGBl. II Nr. 634/2003, wurde die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, ein weiteres Mal geändert wie folgt:

"1. § 5 entfällt.

2. In § 6 wird folgender Absatz 3 angefügt:

'(3) § 5 in der Fassung vor BGBl. II Nr. 634/2003 ist letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden."

Rechtsgrundlage der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung sind § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 und § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994, die den Bundesminister für Finanzen ermächtigen, für Gruppen von Steuerpflichtigen eine gegenüber den Gewinnermittlungsarten des Betriebsvermögensvergleiches (§ 4 Abs. 1 und § 5) und der Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) vereinfachte Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zuzulassen. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen und sollen zu einer den wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst entsprechenden Besteuerung führen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 17 Tz 1; *Doralt*, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 57 ff; *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 14 Tz 5).

Art 24 Abs. 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG ordnet an, dass die Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von kleinen Unternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, unter den von ihnen festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen - vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 - vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden können. Diese dürfen jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen (vgl. hierzu auch *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 14 Tz 8).

Entsprechen die Durchschnittswerte nicht zumindest im Groben den Erfahrungswerten über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen, sind sie gesetzwidrig (vgl. *Doralt*, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 60). Die Durchschnittssätze dürfen jeweils nur für "Gruppen von Steuerpflichtigen" festgesetzt werden, bei denen die wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbar sind und die daher eine durchschnittliche Betrachtung zulassen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>12</sup> Tz 57). Diesen Voraussetzungen kann nur entsprochen werden, wenn (bei Ergehen der Verordnung) auf der Grundlage entsprechender Daten eine Vorstellung über die tatsächlichen Verhältnisse bei den Typen von Betrieben, die in der Verordnung zu "Gruppen von Steuerpflichtigen" zusammengefasst werden, vorliegt. Die Durchschnittswerte sind allerdings nicht schon deshalb gesetzwidrig, weil sie nicht den Verhältnissen jedes einzelnen Steuerpflichtigen entsprechen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber - auch im Steuerrecht - gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen (z.B. VfSlg. 10.455/1985, 11.616/1988, 15.674/1999), wobei etwa Überlegungen der Verfahrensökonomie und das Bestreben der Vermeidung unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes geeignet sind, Differenzierungen zu rechtfertigen (z.B. VfSlg. 8204/1977, 8875/1980, 11.469/1987, 11.615/1988). Dies gilt insbesondere für Pauschalierungsregelungen. Die Vermeidung aufwendiger Erhebungsmaßnahmen bei schwierig zu ermittelnden Sachverhalten durch Vornahme einer Pauschalierung ist geradezu ein Paradebeispiel einer einfacheren Vollziehung aus Gründen der Verwaltungsökonomie (VfSlg. 9624/1983). Der

Verfassungsgerichtshof hat allerdings auch die Grenzen solcher Maßnahmen aufgezeigt: Zum einen dürfen pauschalierende Regelungen, auch wenn sie im Interesse der Verwaltungsökonomie getroffen werden, nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (z.B. VfSlg. 4930/1965, 5022/1965, 9608/1983, 13.726/1994). Zum anderen hat der Verfassungsgerichtshof festgehalten, dass verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung sachlich rechtfertigen können, sondern in einem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen müssen (z.B. VfSlg. 8871/1980, 11.201/1986, 11.630/1988).

Bei den zu den Zlen. 2007/15/0250, 2008/15/0271, 2008/15/0313 und 2011/15/0092 anhängigen Beschwerden ergeben sich folgende Abweichungen:

1.) Josef S. (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2007/15/0250)

Einkommensteuer	2002
Gewinn tatsächlich	68.793,05
Gewinn pauschaliert	15.888,90
Differenz in Euro	52.904,15
Differenz in %	76,90

Umsatzsteuer	2002
Vorsteuer pauschaliert	12.586,01
Vorsteuer tatsächlich	11.926,50
Differenz in Euro	659,51
Differenz in %	5,24

2.) Gerlinde J. (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2008/15/0271)

Einkommensteuer	2002	2003	2004
Gewinn tatsächlich	30.525,85	33.552,56	38.502,15
Gewinn pauschaliert	11.426,77	11.712,38	12.558,13
Differenz in Euro	19.099,08	21.840,18	25.944,02
Differenz in %	62,57	65,09	67,38

## 3.) Hans C. (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2008/15/0313)

Einkommensteuer	2005
Gewinn tatsächlich	47.270,16
Gewinn pauschaliert	24.664,26
Differenz in Euro	22.605,90
Differenz in %	47,82

## 4.) Wolfgang K. (hg. Beschwerdeverfahren Zl. 2011/15/0092)

Einkommensteuer	2003	2004	2005	2006
Gewinn tatsächlich	168.088,51	144.765,96	171.707,92	222.741,09
Gewinn pauschaliert	15.756,75	15.376,40	16.013,99	19.104,86
Differenz in Euro	152.331,75	129.389,56	155.693,93	203.636,23
Differenz in %	90,63	89,38	90,67	91,42

Umsatzsteuer	2003	2004	2005	2006
Vorsteuer pauschaliert	13.554,83	13.196,40	13.833,99	16.822,10
Vorsteuer tatsächlich	2.519,56	7.362,58	3.899,68	3.803,85
Differenz in Euro	11.035,27	5.833,82	9.934,31	13.018,25
Differenz in %	81,41	44,21	71,81	77,39

Im Kern bemisst die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung den (pauschalierten) Gewinn mit 5,5% der Betriebseinnahmen. Wenn auch der zur Zl. 2011/15/0092 anhängige Beschwerdefall eine Ausnahmegestaltung betreffen mag (etwa weil der "Gewinn tatsächlich" in Höhe von bis zu 70% der Einnahmen angesetzt wurde), ist bereits aus den oben dargestellten Fällen abzuleiten, dass der nach der Verordnung ermittelte Gewinn in einer großen Anzahl von Fällen erheblich vom tatsächlich realisierten abweicht. Daraus folgt, dass die Verordnung gegen § 17 Abs. 4 EStG 1988 und § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 verstößt, wonach die Durchschnittssätze auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen sind und zu einer den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Gruppenmitglieder möglichst entsprechenden Besteuerung führen sollen.

Die Ursache für die Abweichungen liegt offenbar darin, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung als Anwendungsvoraussetzung nur vorsieht,

dass keine Buchführungspflicht besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden (§ 2 Abs. 1 Z 1), die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 betragen haben (§ 2 Abs. 1 Z 2) und bei Betrieben des Gaststättengewerbes Speisen und Getränke in geschlossenen Räumen zur dortigen Konsumation angeboten werden (§ 2 Abs. 2).

Die allgemein gehaltenen Anwendungskriterien haben - aufgrund der im Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe bestehenden Typenvielfalt - zur Folge, dass Betriebe unter die Verordnung fallen, die nicht miteinander vergleichbar sind. Diesbezüglich sei etwa auf die in der Schriftenreihe der Fachverbände Gastronomie und Hotellerie veröffentlichte Studie von *Karl Wöber*, Betriebskennzahlen des österreichischen Gastgewerbes Bilanzjahr 1999, verwiesen. Dort werden die Betriebskennzahlen von Restaurants, Gast- und Kaffeehäusern der Kategorie 1 und 2, Espressi und Buffets, Jahreshotelbetrieben der 1, 2, 3, 4 und 5 Sterne Kategorie, Saisonhotelbetrieben (in Fremdenverkehrsorten) der 1, 2, 3, 4, und 5 Sterne Kategorie dargestellt, die sowohl in Bezug auf das steuerliche Ergebnis als auch in Bezug auf das Betriebsergebnis starken Schwankungen, auch innerhalb einzelner Betriebsgruppen, unterliegen (vgl. Kapitel 4 und Kapitel 5, S 262). Dem Verwaltungsgerichtshof liegen auch keine Informationen vor, aus welchen (anderen) Datenbeständen der Verordnungsgeber die Gewinn- und Vorsteuersätze abgeleitet hat.

*Pircher* räumt in seinem Beitrag in SWK 25/2011, S 861, ein, dass die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung zu unsachlichen Ergebnissen (Beträgen an Gewinnen und Vorsteuern) führt, wenn ihr - dem Wortlaut entsprechend - ein weiterer Anwendungsbereich zugebilligt wird. Er hält daher eine Interpretation der Verordnung dahingehend für geboten, dass die Verordnung nur jene Gaststättenbetriebe erfasst, die eine typische Kostenstruktur aufweisen. Dabei sei insbesondere darauf abzustellen, ob eine Küche vorhanden ist bzw. Küchenpersonal beschäftigt wird. Entscheidend sei, ob der Speisenanteil einen "relevanten" Anteil des Gesamtumsatzes ausmache bzw. ob die für Gaststätten erforderliche

Personalstruktur gegeben sei. Für solche Gastgewerbebetriebe (Betriebe mit typischer Kostenstruktur) führe die Verordnung zu sachgerechten Ergebnissen bzw. zu keiner Begünstigung.

Es kann zutreffen, dass die Verordnung bei einer solchen Interpretation ihres Anwendungsbereiches jene Fälle, in denen es zu gravierenden Abweichungen zwischen tatsächlichen Gewinnen (Vorsteuern) und durch die Verordnung ermittelten Gewinnen (Vorsteuern) kommt, nicht mehr umfasst. Auch entspricht es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, bei Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein typisches Berufsbild abzustellen. Beispielsweise hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, bei Interpretation des Begriffes "Vertreter" in § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen vom 23. Dezember 1992, BGBl 32/1993, für entscheidend erachtet, ob bei einzelnen in Betracht kommenden Dienstnehmern der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (gegenüber dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht.

Der Verwaltungsgerichtshof hegt allerdings das Bedenken, dass eine Interpretation des § 2 der Verordnung, nach welcher deren Anwendungsbereich auf "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" beschränkt wäre, an der außerordentlichen Vielfalt von Typen von gastronomischen Betrieben scheitert. Für eine durch die Rechtsprechung zu entwickelnde Unterscheidung zwischen typischen Gaststättenbetrieben mit typischer Kostenstruktur einerseits (die dann von der Pauschalierungsverordnung erfasst wären) und untypischen Gastronomiebetrieben (die dann nicht in den Anwendungsbereich der Verordnung fielen) sind im Hinblick auf die Vielzahl der Betriebstypen keine griffigen Abgrenzungsmerkmale erkennbar (und werden auch von *Pircher* in SWK 25/2011, S 861, nicht aufgezeigt).

Sollte also der Anwendungsbereich der Verordnung dahingehend zu verstehen sein, dass er (neben Hotels und Fremdenpensionen) nur "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" umfasst, erwiese sich die Verordnung wohl als nicht hinreichend bestimmt. In diesem Fall bestünden gegen die Verordnung Bedenken, weil sie nicht jenes Mindestmaß an Bestimmtheit und damit Verständlichkeit aufweisen würde, das jedes - im Lichte des Rechtsstaatsprinzips anzuwendende - Gesetz von einer Verordnung verlangt. Der Verfassungsgerichtshof leitet aus dem rechtsstaatlichen Prinzip ab, dass der Inhalt eines Gesetzes (im materiellen Sinn) der breiten Öffentlichkeit in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis zu bringen ist, weil der Normunterworfenen die Möglichkeit haben muss, sich der Norm gemäß zu verhalten (vgl. VfSlg. 12420/1990). Insbesondere bei Normen des Steuerrechts als Eingriffsrecht besteht die rechtsstaatliche Verpflichtung, die Steuertatbestände in einer solchen Weise zu umschreiben, dass sie einer gleichmäßigen Anwendung zugänglich sind (vgl. *Ruppe*, Der Anspruch auf Normenklarheit im Steuerrecht und seine Durchsetzung im Gesetzgebungs- und Rechtsschutzverfahren, in DFGT 4 (2007), 61, 62 und 70). Für die hinreichende Bestimmtheit eines unbestimmten Gesetzesbegriffes ist u.a. von Bedeutung, ob er durch die Rechtsanwendung und die Rechtsprechung feste Konturen erhalten hat bzw. erhalten kann (vgl. *Ruppe*, aaO, 65, und *Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Berlin 2005, 153 f und 265). Kriterien dafür, im Wege der Rechtsprechung aus der breiten Palette von Typen von Gastronomiebetrieben Gruppen von Steuerpflichtigen mit gleichartigen wirtschaftlichen Verhältnissen zu entwickeln, sind allerdings nicht erkennbar.

Im Übrigen wäre ein Anwendungsbereich für "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" geradezu dazu angetan, laufend Rechtsstreitigkeiten darüber zu veranlassen, ob der Einzelfall von der Verordnung erfasst ist oder nicht (siehe hierzu insbesondere die Beschwerdefälle 2008/15/0271 und 2008/15/0313). Nun soll die durch eine steuerliche Pauschalierung vorgenommene Differenzierung ihre Rechtfertigung in der Vereinfachung der Vollziehung und der

Verwaltungsökonomie finden; gerade dies wäre aber bei einer streitanfälligen Festlegung des Anwendungsbereiches "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" nicht gewährleistet. Es wäre Sache des Verordnungsgebers, eine klar nachvollziehbare Abgrenzung der von der Verordnung erfassten Gruppe(n) von Steuerpflichtigen, bei denen - Erfahrungswerten zufolge - vergleichbare wirtschaftliche Verhältnisse vorliegen - vorzunehmen. Dass die Verordnung bei den Normunterworfenen zu keiner Vereinfachung führt, geht aus einer Mitteilung der Wirtschaftskammer Vorarlberg an ihre Mitglieder hervor, in der unter dem Titel "Kritische Anmerkungen" und "Zweckmäßigkeit der Gewinnpauschalierung" ausgeführt wird, dass aus der Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit geringfügigen Zu- und Abrechnungen der tatsächliche Gewinn ermittelt werden kann und eine Pauschalierung nicht "ohne genaue Vergleichsrechnung vorgenommen werden" soll (vgl. <http://www.wkv.at/sektionen/tf/Steuerpauschalierung.htm>).

Zusammenfassend ist festzustellen: Orientiert sich der Anwendungsbereich der Verordnung an ihrem weiten Wortlaut, erweist sie sich als gesetzwidrig, weil die von der Verordnung vorgegebenen Beträge an Gewinn und Vorsteuern in einer großen Anzahl von Fällen nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen und weil die Gewinn- und Vorsteuersätze vom Verordnungsgeber offensichtlich nicht auf der Grundlage von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei "Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben" festgeschrieben wurden. Insbesondere hat der Verordnungsgeber aus der breiten Vielfalt von gastronomischen Betriebstypen Steuerpflichtige mit jeweils unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu einer Gruppe zusammengefasst.

Eine - in der Literatur vertretene - einschränkende Interpretation der Verordnung, wonach diese nur "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" umfasse, scheint an der außerordentlichen Vielfalt und Unterschiedlichkeit der Typen von Gastronomiebetrieben zu scheitern. Wäre - dieser Literaturmeinung entsprechend - § 2 der Verordnung auf "Gaststättenbetriebe mit typischer Kostenstruktur" eingeschränkt zu verstehen, erweise sich die Regelung als nicht

hinreichend bestimmt; zudem würde sie im Hinblick auf die aus einer solchen Unbestimmtheit resultierenden signifikanten "Streitanfälligkeit" auch nicht mehr dem Rechtfertigungsgrund der Vereinfachung Genüge tun.

Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungs-/Gesetzmäßigkeit hin zu prüfenden Vorschrift sind so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden (vgl. VfSlg. 15203/1996, und das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16. Juni 2011, G 28/11). Die §§ 2 bis 6 der Verordnung stehen in einem inhaltlich untrennbaren Zusammenhang: Die in § 2 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung vorgesehenen Anwendungsvoraussetzungen umfassen Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, die nicht miteinander vergleichbar sind. Dadurch stimmen die nach den §§ 3 und 4 der Verordnung ermittelten Durchschnittssätze mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei den von der Verordnung umfassten Betrieben vielfach nicht überein. Die §§ 2 bis 4 der Verordnung stehen mit § 5 (der letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden war) und § 6 der Verordnung in einem untrennbaren Zusammenhang. Daher wird die Aufhebung der §§ 2 bis 6 der Verordnung beantragt.

W i e n , am 15. September 2011