



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Prodingler & Partner WTH GmbH, 5760 Leopold-Luger-Straße 1, 5760 Saalfelden, vom 27. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Mag. Moser, vom 14. Juli 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2002 nach der am 9. November 2010 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Streitjahr erklärten die in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts tätigen Berufungswerber (Bw.) aus dem Betrieb einer Pension Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 30.351 €, wobei der Gewinn nach der damals geltenden Fassung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungswesens, BGBl. II 227/1999, pauschal ermittelt wurde. Den Erläuterungen zur pauschalen Gewinnermittlung ist zu entnehmen, dass auch der Erlös aus dem Verkauf des im Jahr zuvor angeschafften Pensionsgebäudes samt Inventar in Höhe von 477.315 € als Betriebseinnahme erfasst wurde. Weiters wurde dargelegt, dass gleichzeitig mit dem Verkauf ein Ersatzobjekt erworben wurde. Der Firmenwert sei nicht übertragen worden und es liege daher keine Betriebsaufgabe im Sinne der Pauschalierungsverordnung vor.

Bei der in der Folge durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes die Ansicht, dass die Veräußerung des Pensionsgebäudes eine Betriebsveräußerung darstelle und daher außerhalb der pauschalen Gewinnermittlung nach § 3 Abs. 1 der Gaststättengewerbeverordnung, BGBl II 1999/227, ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln sei. Die stillen Reserven seien wie bei einem „nicht pauschalierten § 4 (3)-Ermittler“ gesondert zu versteuern. Selbst bei Nichtvorliegen einer Betriebsveräußerung sei der Gewinn aus der Gebäudeveräußerung nicht pauschal zu ermitteln, da die Gewinnermittlung des § 3 Abs. 1 der Verordnung lediglich auf die regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte abstelle. Neben der laufenden Gewinnermittlung sei ein Übergangsgewinn von § 4(3) auf § 4(1) EStG und ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Der laufende Gewinn betrage nach der vom steuerlichen Vertreter erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung -45.354,14 €, der Übergangsgewinn 0 € und der Veräußerungsgewinn 137.169,21 €. Nach Berücksichtigung des Veräußerungsfreibetrages von 7.300 € würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 84.515,07 € vorliegen, die den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zuzuweisen seien.

Das Finanzamt erließ den entsprechenden Einkünftefeststellungsbescheid.

Gegen diesen Bescheid erhob der damalige steuerliche Vertreter der Bw Berufung. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Bw 2001 im Ortsteil F der Gemeinde A ein Pensionsgebäude erworben, ausgebaut und unter dem Namen „Pension X“ in der Rechtsform einer GesnBR betrieben hätten. Nach einem Jahr sei das wirtschaftliche Ergebnis naturgemäß noch unbefriedigend gewesen, sodass das Angebot der Liegenschaftsnachbarn, das Pensionsgebäude zu einem deutlich über den Selbstkosten der Bw liegenden Preis erwerben zu wollen, sehr verlockend gewesen sei. Damals sei eine Betriebsaufgabe für die Bw nicht in Frage gekommen, da die Pension X deren ausschließlicher Lebensunterhalt dargestellt habe. Zufällig habe sich im Laufe der folgenden Monate in unmittelbarer Nähe eine Kaufgelegenheit für ein zumindest ebenbürtiges Objekt ergeben. Dem weiteren Kaufwerben des Nachbarn sei schließlich nachgegeben worden. Der mit der Veräußerung des Altgebäudes erzielte Gewinn hätte unmittelbar und sofort in die Qualitätsverbesserung der Pension X im neuen Haus Adr.2 investiert werden sollen. Der Verkauf des Altgebäudes sei erst zu dem Zeitpunkt in Frage gekommen, als der Erwerb des neuen Gebäudes und damit der kontinuierliche Fortbetrieb der Pension X gesichert gewesen sei. Sowohl der Vertrag für den Verkauf als auch der Vertrag für den Kauf seien am XX.XX.XX abgeschlossen worden, wobei als Übergabestichtag für das alte Gebäude der XX.YY.XX und als Übernahmestichtag für das neue Gebäude der X.YY.XX vereinbart worden sei. Diese 14 Tage Überlappung seien erforderlich gewesen, um tatsächlich nahtlos den Betrieb der Pension X sicherzustellen bzw. aufrechtzuerhalten. Es liege keine Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung vor, sodass der

Veräußerungsgewinn mit der Pauschalierung abgegolten sei. Diese Ansicht stütze sich auf § 3 der maßgeblichen Pauschalierungsverordnung, die Rz 4280 und 4277 der Einkommensteuerrichtlinien sowie weitere (näher ausgeführte) Literaturstellen. Auch wenn bei einer Fremdenpension das Gebäude in der Regel die wesentliche Betriebsgrundlage darstellen werde, so sei dies nicht zwingend und in jedem Fall automatisch gegeben. Gerade weil es nie Absicht der Bw. gewesen sei, die Vermietung im Rahmen einer Pension aufzugeben, sei die Frage der Betriebsaufgabe doch genauer zu untersuchen. Lediglich das großzügige Angebot des Nachbarn habe die Bw. zum Verkauf veranlasst – nicht aber ohne vorher bereits ein Ersatzgebäude angeschafft zu haben. Der Hinweis, dass das Ersatzobjekt allerdings erst in einen Pensionsbetrieb habe umgebaut/adaptiert werden müssen, sei nicht relevant, weil diese Maßnahme vor Beginn der Wintersaison habe abgeschlossen werden können. Die Bw. hätten nahtlos einen Pensionsbetrieb geführt. Es sei nicht nur der Pensionsname beibehalten worden, sondern auch die Internetseite, die E-Mail-Adresse, die Telefonnummer, die Werbelinie und der Firmenwert (die Kunden- bzw. Gästekartei, genau die gleiche Gästeschicht habe beibehalten werden können). Auch Einrichtungsgegenstände seien ins neue Haus mitgenommen worden (Bügelmaschine, Waschmaschine, Trockner, komplette Bettwäsche und Handtücher, eine komplette Zimmereinrichtung, Kommode, Schrank mit Kühlung und diverse Kleingegenstände). Auch das Bankdarlehen, das zum Kauf der ersten Liegenschaft aufgenommen worden sei, sei beibehalten worden, mit der Gesellschaftsform der GnbR habe auch Unternehmernähe bestanden.

Es sei nicht richtig, dass das einzige Pensionsgebäude veräußert worden sei. Tatsächlich hätten zumindest für 14 Tage zwei Pensionsgebäude existiert, sodass eine Betriebsaufgabe 14 Tage nach Übernahme des neuen Gebäudes denkunmöglich sei. Es könnte sich somit nur um eine Teilbetriebsveräußerung gehandelt haben, wobei Teilbetriebe aber zweifellos nicht vorgelegen seien, was vom Finanzamt auch nicht behauptet worden sei.

Auch die Zitierung der Rz 5.7 zu § 17 im Einkommensteuerkommentar von Hofstätter/Reichel, wonach die Veräußerung von Anlagegütern nicht mit der Pauschalierung abgegolten sei, sei nicht geeignet, die Anwendbarkeit der Pauschalierung in Zweifel zu ziehen. Diese Ausführungen könnten sich nicht auf die ab dem Jahr 2000 möglichen Pauschalierungen des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes beziehen. Die Aussage werde nämlich auf VwGH-Urteile gestützt, die zwischen 1967 und 1999 ergangen seien und daher die genannte, erst 1999 verlautbarte, Verordnung nicht habe betreffen können. Sie würde der Rz 4277 der Einkommensteuerrichtlinien widersprechen, weil dort ausdrücklich auch Hilfsgeschäfte als von der Pauschalierung umfasst beschrieben würden und zwar auch dann, wenn sie wesentliche Teile des Betriebsvermögens beträfen, wie etwa die Veräußerung von Gebäuden. Stellte jede Veräußerung eines gastronomischen Gebäudes aber eine Betriebsaufgabe dar, wäre diese Rz

ohne Inhalt. Es müsse also Fälle der Gastgewerbevollpauschalierung geben, bei denen die Veräußerung von Gebäuden (das nach Ansicht des Finanzamtes die einzige wesentliche Grundlage des Betriebes darstelle) eben nicht zu einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe führe. Im gegenständlichen Fall habe es sich lediglich um eine Betriebsverlegung gehandelt.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels erster Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Entgegen der Meinung der Bw liege keine Betriebsaufgabe, sondern eine Betriebsveräußerung vor. Dass die wesentlichen Grundlagen eines Pensionsbetriebes das Grundstück, das Gebäude und das Inventar seien, werde auch von den Bw grundsätzlich nicht bestritten. Eine nachvollziehbare Begründung, weshalb gerade im gegenständlichen Fall dies andere Teile des Betriebsvermögens sein sollten, seien die Bw schuldig geblieben. Die Zurückbehaltung einzelner Gegenstände vermöge nichts daran zu ändern, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen mit Kaufvertrag vom 30.09.2002 in einem Zug übertragen worden seien und laut Rechnung vom gleichen Tag das gesamte Inventar der Pension X veräußert worden sei. Würden die nach Lehre und Judikatur wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Pensionsbetriebes durch Verkauf in einem Zug übertragen, sei eine bloße Betriebsverlegung ausgeschlossen. Dies deshalb, da eine Betriebsverlegung voraussetze, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an den neuen Standort mitgenommen würden. Daran könne auch der Kauf des neuen Gebäudes nichts ändern, da durch den Gebäudeerwerb (laut Kaufvertrag ein Wohnhaus, das durch Umbauarbeiten erst für die Vermietung zu adaptieren gewesen sei) lediglich ein Unternehmensrahmen aufrechterhalten worden sei, aber nicht der „Pensionsbetrieb A, Adr.1“ fortgesetzt worden sei. Es liege eine Betriebsveräußerung vor, da die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden seien und das veräußerte Betriebsvermögen dem Erwerber (abstrakt) die Fortführung des Betriebes ohne weitere Investitionen ermöglicht hätte.

Bei der pauschalierten Gewinnermittlung für die Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes liege der Unterschied zur „herkömmlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG“ lediglich darin, dass der laufende Gewinn mit einem Durchschnittssatz von 2.180,00 € zuzüglich 5,5 % des Bruttoumsatzes pauschaliert sei. Dies ergebe sich aus der § 3 Abs. 1 der Pauschalierungsverordnung. Den Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien, wonach von der Pauschalierung auch Hilfsgeschäfte und zwar auch dann, wenn diese wesentliche Teile des Betriebsvermögens betreffen (zB Veräußerung von Gebäuden), umfasst seien, könne gefolgt werden, sofern tatsächlich ein Hilfsgeschäft vorliege. Der Verkauf des einzig nutzbaren und tatsächlich genutzten Pensionsgebäudes könne nicht als bloßes Hilfsgeschäft zum laufenden Betrieb angesehen werden.

Dass die Besteuerung der steuerhängigen stillen Reserven des wesentlichen

Betriebsvermögens bei einem „herkömmlichen § 4 (3)-Ermittler“ und bei einem „pauschalierten § 4 (3)-Ermittler“ zu keinem unterschiedlichen Ergebnis führen könne, ergebe sich auch aus § 114 BAO, wo der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (als Ausfluss des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes) verankert sei.

Die Bw stellten einen Vorlageantrag und brachten ergänzend vor, dass das Haus Adr.2 bei Übernahme vollständig vermietbereit gewesen sei. Es sei auch schon von den Vorbesitzern vermietet worden. Das Haus sei grundsätzlich auch eingerichtet gewesen und hätte auch ohne Investitionen gleich vermietet werden können. Die Übergangszeit vor der Wintersaison habe sich zu einem Umbau bzw. zu einer Hauserweiterung angeboten. Im alten Haus seien nicht alle Möbel zurückgelassen worden. Mitgenommen worden sei das eigene Apartment, die ganze Küche etc. Wenn in der Rechnung vom gesamten Inventar die Rede sei, dann sei dies so gemeint gewesen, dass die Rechnung das gesamte tatsächlich verkaufte Inventar betroffen habe.

In der auf Antrag der Bw abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden vom neu in das Verfahren eingetretenen steuerlichen Vertreter die in Berufung und Vorlageantrag vorgebrachten Argumente – mit besonderem Hinweis auf die angeführten Literaturstellen – aufrechterhalten. Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung, insbesondere auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne des § 114 BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Mit Kaufvertrag vom XX.XX.XX veräußerten die Bw. die im Jahr zuvor erworbene Frühstückspension A, Adr.1 (Pension X) um 595.917,00 €, wobei als Übergabestichtag der XX.YY.XX festgelegt wurde. Vom Kaufpreis entfielen 440.978,58 € auf das Pensionsgebäude. Laut Rechnung vom gleichen Tag veräußerten die Bw. auch „sämtliches Inventar der Pension X“ um 43.603,70 €. Der auf Grund und Boden entfallende Teil des Veräußerungsgewinns wurde im Rahmen der Einkommensteuerverfahren der Bw. als Spekulationsgewinn versteuert. Der auf das Gebäude und das Inventar entfallende Teil des Veräußerungsgewinns betrug unstrittig 137.169,21 €. Ebenfalls mit Kaufvertrag vom XX.XX.XX erwarben die Bw. als Ersatzobjekt das in A gelegene Wohnhaus Adr.2, in welchem sie nach Umbauarbeiten wiederum einen Pensionsbetrieb unter der Bezeichnung „Pension X“ führten. In das neue Pensionsgebäude wurden nach den Angaben der Bw. diverse Einrichtungsgegenstände und Geräte aus dem alten Gebäude mitgenommen. Auch Internetseite, E-Mail-Adresse,

Telefonnummer, Werbelinie, Gästekartei und das zur Anschaffung des ersten Pensionsgebäudes aufgenommene Darlehen wurde von den Bw. beibehalten.

Strittig ist, ob die Veräußerung des Pensionsgebäudes samt Inventar von der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung umfasst ist oder nicht.

Nach [§ 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. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 ermöglichen.

§ 3 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 227/1999](#), lautete in der im Streitjahr geltenden Fassung [BGBl. II 416/2001](#): 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 2.180 Euro (30.000 S) zuzüglich 5,5 % der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900 Euro (150.000 S) anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.

Gemäß [§ 24 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die ua erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder der Aufgabe des Betriebes. Nach Absatz 2 ist der Veräußerungsgewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln.

Die Motive für die Veräußerung sind für die Anwendung des § 24 EStG 1988 unerheblich. Nach Lehre und Judikatur setzt die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen iSd § 24 EStG nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (vgl. Doralt, EStG, § 24 Tz 11 ff). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen bei ortsgebundenen

Tätigkeiten, zu denen auch Pensionsbetriebe gehören, das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen dar (vgl. zB VwGH 23.09.2005, [2002/15/0198](#) mwN).

Mit Kaufvertrag vom XX.XX.XX veräußerten die Bw. ihre Frühstückspension in A, Adr.1. Auch das gesamte Inventar der Pension wurde laut Rechnung vom gleichen Tag an dieselbe Erwerberin verkauft. Damit wurden die wesentlichen Betriebsgrundlagen, die der Käuferin objektiv die Fortführung des Pensionsbetriebes ermöglichten, auf diese übertragen, sodass hinsichtlich dieses Betriebes von einer Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG auszugehen ist. Dass die wesentlichen Grundlagen eines Pensionsbetriebes das Grundstück, das Gebäude und das Inventar bilden, wird auch von den Bw grundsätzlich nicht bestritten. Eine nachvollziehbare Begründung, weshalb die Übertragung dieser Betriebsmittel gerade im gegenständlichen Fall nicht zu einer Betriebsveräußerung führen sollte, ist der Berufung nicht zu entnehmen. Der Annahme einer Betriebsveräußerung steht es jedenfalls nicht entgegen, wenn unwesentliche Betriebsmittel nicht übergegangen sind. Entscheidend ist, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert wurden. Die von den Bw. in das neue Pensionsgebäude überführten Geräte und Einrichtungsgegenstände (Bügelmaschine, Waschmaschine, Trockner, Bettwäsche, Handtücher, Kommode, Schrank mit Kühlung, die Einrichtung des privaten Apartments und die Küche) gehören nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen einer Frühstückspension. Sie sind leicht zu ersetzende Wirtschaftsgüter und standen daher einer Betriebsfortführung durch die Erwerberin nicht entgegen. Ebenso hinderte die Beibehaltung des Pensionsnamens, der Internetseite, der E-Mail-Adresse, der Telefonnummer, der Werbelinie, der Gästekartei und des zur Anschaffung des Pensionsgebäudes aufgenommenen Darlehens nicht die Betriebsfortführung durch die Erwerberin. Auch dem (überdies erst im Aufbau befindlichen) Firmenwert kam nur untergeordnete Bedeutung zu, da ein abgegrenzter Gästekreis bei einem Pensionsbetrieb fehlt. Die Annahme einer Betriebsveräußerung scheitert auch nicht daran, dass für die Bw. keine Betriebsaufgabe in Frage kam und sie daher bereits vor dem Verkauf bzw. der Übergabe des alten Pensionsgebäudes durch den Erwerb eines in der Nähe gelegenen Ersatzobjektes sicherstellten, dass sie weiterhin einen Pensionsbetrieb gleichen Namens betreiben konnten. Bei einer, von den Bw. angenommenen, bloßen Betriebsverlegung müssen nämlich die wesentlichen Betriebsgrundlagen in den neuen Betrieb überführt werden (vgl. VwGH 04.04.1989, [88/14/0083](#)). Dies trifft auf den gegenständlichen Fall nicht zu. Nachdem die wesentlichen Grundlagen der am Standort A, Adr.1, betriebenen „Pension X“ (Grund und Boden, Gebäude, Inventar) verkauft worden waren, lag bezüglich dieses Betriebes eine Betriebsveräußerung vor. Am neuen Standort Adr.2, wurde unter Beibehaltung der Gesellschaftsform einer GesbR ein neuer Betrieb, wiederum unter der Bezeichnung „Pension

X", eröffnet (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2010, § 24 f). Dass die Bw. zwischen Übernahme des Ersatzobjektes und Übergabe des bisherigen Pensionsgebäudes in einem Zeitraum von 14 Tagen über zwei Pensionsgebäude verfügten, vermag nichts an dieser Beurteilung zu ändern, zumal die beiden Verträge über den Verkauf des alten Pensionsgebäudes (mit Fixierung des Übergabetages) und den Kauf des Ersatzobjektes am gleichen Tag abgeschlossen wurden und damit offenkundig keine Absicht bestand, die betriebliche Tätigkeit künftig in beiden Pensionsgebäuden zu entfalten.

Nachdem durch den Verkauf des Pensionsgebäudes samt der wesentlichen Teile des Inventars der Tatbestand der Betriebsveräußerung iSd § 24 Abs. 1 EStG 1988 verwirklicht worden ist, ist der Veräußerungsgewinn - neben der laufenden Gewinnermittlung - durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Dass eine Betriebsveräußerung als außergewöhnlicher betrieblicher Vorgang grundsätzlich nicht von der Pauschalierung erfasst ist, wird auch von den Bw. nicht in Abrede gestellt. Damit ist über das Schicksal der Berufung bereits entschieden.

Es sei daher lediglich bemerkt, dass die von den Bw. vertretene Auffassung, wonach ein Gebäudeverkauf ein von der Pauschalierung erfasstes Hilfsgeschäft sei, nicht geteilt wird. Die Bw. stützen ihre Meinung auf die im Berufungsjahr geltenden, für den Unabhängigen Finanzsenat jedoch keine bindende Rechtsquelle darstellenden EStR 2000 (Rz 4280 und Rz 4277). Auch die weiteren, zur Untermauerung des Standpunktes der Bw. angegebenen Literaturstellen geben lediglich die EStR wieder bzw. nimmt das dem Buch „Die Pauschalierung im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht“ von Gaedke, Jilch, Leitinger, 1. Aufl., S 94, entnommene, die Steuerersparnis bei einem Gebäudeverkauf eindrucksvoll darstellende, Rechenbeispiel Bezug auf Rz 4277.)

Die gegenständliche Pauschalierungsverordnung wurde auf Grund des § 17 Abs. 4 EStG erlassen. Demnach sind die Durchschnittssätze für Gruppen von Betrieben auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe festzusetzen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Durchschnittssätze nur auf die regelmäßig in Betrieben der Berufsgruppe, für die sie aufgestellt worden sind, anfallenden Rechtsgeschäfte abgestellt und können infolgedessen außerhalb des regelmäßigen Geschäftsverlaufes stehende Vorgänge, wie die Veräußerung von Anlagegütern, die Veräußerung des Betriebes oder eines Teilbetriebes, nicht berücksichtigen (vgl. zB VwGH 01.12.1981, [81/14/0036](#); VwGH 27.07.1999, [94/14/0170](#); VwGH 18.10.2007, [2006/14/0053](#)). Diesen Feststellungen kann allgemeine Gültigkeit beigemessen werden, sodass es unwesentlich ist, dass die entsprechenden Erkenntnisse nicht zur Gaststättenpauschalierungs-Verordnung ergangen sind. Durchschnittssätze iSd § 17 Abs. 4 EStG müssen Erfahrungswerte

darstellen. Auch bei der Gruppe der Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe können repräsentative Erfahrungswerte nur hinsichtlich der laufenden Einnahmen und Ausgaben, also der typischen, regelmäßig vorkommenden Geschäftsfälle gewonnen werden. Gewinne aus typischerweise nicht regelmäßig vorkommenden betrieblichen Vorgängen, zu denen bei dieser Berufsgruppe Gebäudeveräußerungen zweifellos gehören, sind nicht abschätzbar und können daher nicht von einem Durchschnittssatz erfasst sein, auch wenn dies in der Verordnung nicht ausdrücklich erklärt wird. Gleiches gilt nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates auch für einen - von den Bw. zu Vergleichszwecken angeführten - Sanierungsgewinn.

Nach § 3 Abs. 1 der gegenständlichen Pauschalierungsverordnung wird der Gewinn im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Im Regelfall dürfen die Durchschnittssätze zu keinem wesentlich anderen Gewinn führen als bei einer „vollständigen“ Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd § 4 Abs. 3 EStG (vgl. Baldauf, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK-Heft 31/2008, S 830). Diese Forderung ergibt sich aus dem in [§ 114 BAO](#) verankerten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen. Betrachtet man den vorliegenden Fall, so hätte ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach den allgemeinen Regeln des § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, die beim Gebäudeverkauf aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von rund 137.000 € zu versteuern. Wäre dieser außerordentliche Ertrag von der Pauschalierung umfasst, wären bei der pauschalierten Gewinnermittlung hingegen lediglich 5,5 Prozent des Veräußerungserlöses von 477.315 €, das sind 29.252 €, als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Die steuerliche Nichterfassung des Großteils der aufgedeckten stillen Reserven kann offenkundig nicht Sinn einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen sein und widerspräche auch eindeutig dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Die vom Unabhängigen Finanzsenat vertretene Auffassung entspricht auch der zwischenzeitlichen Änderung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung durch [BGBL. II 149/2007](#). In § 2 Abs. 1 wurde eingefügt, dass durch die Verordnung nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt werden. Nach den Erläuternden Bemerkungen soll dies durch die Änderung lediglich klargestellt werden.

Wie oben ausgeführt, lag im gegenständlichen Fall aber kein bloßer Gebäudeverkauf vor, sondern es wurde auf Grund der entgeltlichen Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen auf eine Erwerberin der Tatbestand der Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG 1988 verwirklicht. Nachdem das Finanzamt die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Pension X, A, Adr.1 (Grund und Bodens, Gebäude und die

wesentlichen Teile des Inventars) zutreffend als nicht von der Pauschalierung erfasste Betriebsveräußerung beurteilt hat, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 21. Februar 2011