



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SD-KEG, vertreten durch Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungs GesmbH, 8962 Gröbming, Wiesackstraße 624, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 16. Dezember 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird *Folge gegeben*.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Einkünfte im Kalenderjahr **2002** (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) werden gemäß § 188 BAO mit **€ 21.901,67** festgestellt.

Der Anteil der Einkünfte des Herrn KD, G, Finanzamt XY, beträgt **€ - 8.116,62**, der Anteil der Einkünfte der Frau AD, Gb, Finanzamt XY, beträgt **€ 30.018,29**.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall die Frage, ob die Bw. im Jahr 2002 dazu berechtigt ist, ihren Gewinn gemäß der für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe geltenden Pauschalierungsverordnung BGBI. II 1999/227 zu ermitteln, oder nicht.

Mit "Zusammenschlussvertrag bzw. Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Kommanditwerbgesellschaft" vom 18. Juni 2002 schlossen sich Frau AD (als Komplementärin) und Herr KD (als Kommanditist) unter Inanspruchnahme der steuerrechtlichen Begünstigungen des Art. IV UmgrStG rückwirkend per 30. September 2001 zur bw. KEG zusammen.

Unternehmensgegenstand ist lt. Punkt 3. des Vertrages im Wesentlichen die Beherbergung

und Bewirtung im Rahmen eines Sporthotelbetriebes sowie die Erbringung der dazugehörigen Dienstleistungen.

Punkt 6. des Vertrages hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

"Der Kommanditist bringt als einbringender Gesellschafter als Einlage zum ausschließlichen Zweck der Fortführung unter Verzicht auf die Aufgabe das von ihm bisher am Standort betriebene nicht protokolierte einzelkaufmännische Unternehmen 'KD Sporthotel' mit allen Aktiven und Passiven, wie in der Zusammenschlussbilanz zum 30. September 2001 dargestellt, unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen gemäß Art. IV UmgrStG in das Eigentum der Gesellschaft ein. In Erfüllung dieser seiner Einbringungsverpflichtung überträgt somit der einbringende Gesellschafter an die Gesellschaft:

lit. a) alle in dem Zusammenschlussstatus zum 30. September 2001 erfassten Vermögenswerte (....), Rechte und Verbindlichkeiten, und

lit. b) alle in dem Zusammenschlussstatus zum 30. September 2001 mangels Anschaffungswert nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Hotelbetriebs, wie insbesondere Kundenstock, Know-how-Verträge, Mietrechte, Pacht- und Leasingrechte."

Der eingebrachte Hotelbetrieb gilt – Vertragspunkt 8. zufolge – ab 1. Oktober 2001 (i. e. der dem Zusammenschlussstichtag folgende Tag) auf Rechnung der Gesellschaft geführt.

Das erste Wirtschaftsjahr der KEG umfasste die Monate Oktober bis Dezember 2001. Die in diesem Rumpfwirtschaftsjahr erzielten Umsätze der KEG beliefen sich auf rund ATS 500.000,-.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten, die Jahre 2001 bis 2003 umfassenden Außenprüfung beantragte die Bw. den Gewinn für das Jahr 2001 auf Grundlage der Verordnung BGBI. II 1999/227 (Verordnung des BMF über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmittel 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) zu ermitteln.

Dies wurde ihr vom Finanzamt – den Ausführungen der Prüferin im Bericht vom 15. Dezember 2005 folgend – mit der Begründung verwehrt, dass es sich beim gegenständlichen Zusammenschluss um einen Vorgang handle, welcher gemäß § 25 UmgrStG iVm. § 19 Abs. 1 BAO eine Gesamtrechtsnachfolge bewirke. Daher seien Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger in Bezug auf den strittigen Referenzzeitraum als Einheit zu werten und das gesamte Kalenderjahr 2001 als "Vorjahr" anzusehen sei, weshalb die Anwendung der Gaststättenpauschalierung auf Grund der Umsatzhöhe nicht in Frage komme.

Die dagegen erhobene Berufung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Voraussetzung für die Anwendung der beantragten Pauschalierung sei ua., dass die Umsätze (gemäß § 125 Abs. 1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als € 255.000,- betragen. Das dem (berufungsgegenständlichen) Jahr 2002 vorangehende Wirtschaftsjahr der KEG sei das Rumpfwirtschaftsjahr Oktober bis Dezember 2001. Die in diesem Zeitraum erzielten Umsätze würden mit rund € 35.700,- deutlich unter der angeführten Umsatzgrenze liegen, weshalb die Voraussetzungen für die Anwendung der Gaststättenpauschalierung für das Jahr 2002 gegeben seien. Eine Umrechnung der Umsätze auf ein "volles Jahr" sei selbst nach den EStR (Rz 4103) nicht vorgesehen. Der Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG bewirke auch keine Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO. Vielmehr sei ein neues Gewinnermittlungssubjekt entstanden, wobei die Buchführungsgrenzen nicht bereits dadurch überschritten würden, dass die zusammengeschlossenen Vermögen gemeinsam die Grenzen übersteigen. Somit sei auch bezüglich der für die Pauschalierung maßgeblichen Umsätze bzw. Umsatzgrenzen keine einheitliche Betrachtung des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers vorzunehmen. Da im Bereich der Gewinnermittlung nicht die partielle steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge iSd. § 25 Abs. 1 Z 3 UmgrStG zur Anwendung gelange, sondern Einzelrechtsnachfolge vorliege, seien die Verhältnisse des Rechtsvorgängers unbeachtlich. Auch aus den EStR (Rz 4262) lasse sich ableiten, dass im Falle der Gesamtrechtsnachfolge eine "Zusammenrechnung" der Umsätze bzw. eine einheitliche Betrachtung des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers nicht zu erfolgen habe. Aus den dargelegten Gründen werde beantragt, den Gewinn gemäß der o.a. Verordnung pauschal zu ermitteln. Die Einkünfteverteilung stelle sich diesfalls folgendermaßen dar:

	Euro
Einnahmen 10% inkl. Umsatzsteuer nach BP	256.853,56
Einnahmen 20% inkl. Umsatzsteuer nach BP	97.598,01
Subventionen	727,--
Sonstige Erlöse 0% Umsatzsteuer	<u>3.397,21</u>
	358.575,78
x 5,5% =	19.721,67
zzgl. Sockelbetrag	<u>2.180,--</u>
zu verteilender Gewinn	21.901,67
- GF-Entgelt AD	- 30.800,--
- Miete KD	- 15.000,--
+ AfA KD	9.878,55

+ Zinsen KD	8.336,65
+ Spesen KD	81,88
+ SV KD	5.563,84
+ SV AD	<u>781,71</u>
Basis sohin	744,30

Ergebnisanteil AD :

Anteil Basis 0%	0,--
+ Vorweggewinn	30.800,--
- SV	<u>- 781,71</u>
Gewinn	30.018,29

Ergebnisanteil KD :

Anteil Basis 100%	744,30
+ Miete	15.800,--
- AfA	-9.878,55
- Zinsen	- 8.336,65
- Spesen	- 81,88
- SV	<u>- 5.563,84</u>
Verlust	- 8.116,62

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Prüferin des zuständigen Finanzamtes aus, dass zwar hinsichtlich der Tatsache Einvernehmen herrsche, dass es sich beim vorliegenden Zusammenschluss grundsätzlich um eine Einzelrechtsnachfolge handle, die übernehmende KEG (= die Bw.) jedoch auf Grund der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 3 UmgrStG für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln sei, als ob sie Gesamtrechtsnachfolgerin wäre. Daraus ergebe sich, dass Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger in Bezug auf den streitgegenständlichen Referenzzeitraum als Einheit zu werten seien und somit das Kalenderjahr 2001 als vorangegangenes Wirtschaftsjahr bzw. als Vergleichszeitraum bezüglich der Umsatzgrenze von € 255.000,-- heranzuziehen sei.

Die Berufung wurde schließlich ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitgegenständlich ist die Frage, ob sich die für die Anwendbarkeit der Pauschalierungsverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe maßgebliche Umsatzgrenze von € 255.000,- im Falle eines ertragsteuerlich unterjährig wirksamen Zusammenschlusses iSd. UmgrStG (hier: Zusammenschluss zu einer neu gegründeten KEG unter Einbringung eines bestehenden Betriebes) nach den im vorangegangenen Rumpfwirtschaftsjahr erzielten Umsätzen oder aber – so das Finanzamt – nach den im bereits bestehenden und nunmehr eingebrachten Betrieb im gesamten vorangegangenen Kalenderjahr erzielten Umsätzen bemisst.

Im Rahmen der betrieblichen Einkünfte kann der BMF gemäß § 17 Abs. 4 bis 6 EStG für Gruppen von Steuerpflichtigen Durchschnittssätze für den gesamten Gewinn oder auch nur für die Betriebsausgaben festsetzen (Voll- bzw. Teilpauschalierung).

Die Gewinnermittlung gemäß der iSd. § 17 Abs. 4 und 5 EStG ergangenen Verordnung BGBI. II 1999/227 (Pauschalierungsverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe) setzt voraus, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ermöglichen, und
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als € 255.000,- (vormals ATS 3,5 Mio.) betragen (§ 2 Abs. 1 der Verordnung).

Die Verordnung will damit Betrieben, die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die obige Umsatzgrenze nicht überschreiten, eine vereinfachte Einkunftsermittlung ermöglichen (vgl. auch zB *Doralt*, EStG 6. Auflage, § 17 Tz 50).

Das Finanzamt begründet nun seine Auffassung im vorliegenden Fall im Wesentlichen damit, dass der Zusammenschluss gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 UmgrStG für Zwecke der Gewinnermittlung eine Gesamtrechtsnachfolge bewirke. Daher seien Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger als Einheit zu werten und das gesamte Kalenderjahr 2001 als vorangegangenes Wirtschaftsjahr zu betrachten. Da die Summe der vom Rechtsvorgänger (Herrn KD) im die Monate Jänner bis September 2001 umfassenden Rumpfwirtschaftsjahr erzielten Umsätze und der von der Rechtsnachfolgerin (der Bw.) in ihrem (ersten) Rumpfwirtschaftsjahr Oktober bis Dezember 2001 getätigten Umsätze die maßgebliche Umsatzgrenze von € 255.000,- überschreite, sei eine Anwendung der Verordnung nicht möglich.

Der UFS vermag sich dieser Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz aus folgenden Gründen nicht anzuschließen:

Der für die Umsatzgrenze maßgebende Zeitraum ist in § 2 Abs. 1 Z 2 der Verordnung BGBI. II 1999/227 mit dem "vorangegangenen Wirtschaftsjahr" determiniert. Eine Differenzierung zwischen "vollen" – also 12 Monate umfassenden – Wirtschaftsjahren einerseits und so genannten Rumpfwirtschaftsjahren andererseits ist dem Wortlaut der Verordnung nicht zu entnehmen. Die Verordnung nennt als für die Ermittlung der Umsatzgrenze heranzuziehenden Zeitraum ausschließlich und ausdrücklich das "vorangegangene Wirtschaftsjahr". Das dem Streitjahr vorangegangene Wirtschaftsjahr war im berufungsgegenständlichen Fall das die Monate Oktober bis Dezember 2001 umfassende (Rumpf-)Wirtschaftsjahr, in welchem die Umsätze unstrittig weit unter dem Betrag von € 255.000,- gelegen sind.

Der Verordnung ist nach ha. Ansicht nicht zu entnehmen, dass für Zwecke der Ermittlung der Umsätze iSd. § 2 Abs. 1 Z 2 der Gaststätten- und Beherbergungspauschalierungsverordnung im Falle einer unterjährigen umgründungssteuerlichen Betriebseinbringung bei Vorliegen von Rumpfwirtschaftsjahren etwa eine Zusammenrechnung des Rumpfwirtschaftsjahrs des Rechtsvorgängers mit jenem des Rechtsnachfolgers vorzunehmen bzw. das letzte volle Kalenderjahr heranzuziehen wäre. Die Verordnung spricht explizit von "Wirtschaftsjahr" und nicht etwa von "Kalenderjahr".

Wie zB *Doralt* (aaO, § 17 Tz 28/1) zutreffend - und an Hand eines Beispieles anschaulich - aufzeigt, können Pauschalierungen durch die Anknüpfung an den Vorjahresumsatz mitunter zu völlig unrealistischen, mit dem Zweck der Pauschalierung nicht zu vereinbarenden Ergebnissen führen. Gerade bei im Folgejahr erheblich gestiegenen Umsätzen führt das Gesetz zu willkürlichen Begünstigungen. Der VwGH sieht in der Pauschalierung gar eine "bewusst in Kauf genommene Unterbesteuerung" (s. zB die bei *Doralt*, aaO, § 17 Tz 59 angeführten Judikate). Es liegt aber im Wesen eines Durchschnittssatzes, dass im Einzelfall Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen der von der Verordnung umfassten Steuerpflichtigen vorliegen (*Doralt*, aaO, § 17 Tz 60).

Es mag nun zwar zutreffen, dass die vorliegende Sachverhaltskonstellation nicht zu jenen Fällen zählt, die nach dem Willen des Verordnungsgebers grundsätzlich vom oben dargelegten Zweck der Pauschalierungsverordnung erfasst sein sollten. Doch scheint der Verordnungsgeber dem Wortlaut der maßgeblichen Norm des oa. § 2 der Verordnung zufolge offenbar bewusst in Kauf genommen zu haben, dass in einzelnen Fällen – bei Vorliegen besonders gelagerter Umstände - auch Betriebe in den Genuss der vereinfachten Gewinnermittlung kommen können, die nach seiner Intention auf Grund ihres Umsatzvolumens an sich nicht zum begünstigten Adressatenkreis gehören sollten. Andernfalls wäre für die Ermittlung der relevanten Umsätze wohl ein anderer geeigneter - bzw. für Ausnahmefälle (wie den entscheidungsgegenständlichen) ein alternativer - Beobachtungszeitraum festgelegt worden (wie zB das letzte volle Kalenderjahr oä.). Dieses "Inkaufnehmen" lässt sich nicht

zuletzt (auch) aus einzelnen einschlägigen Äußerungen des BMF in dessen EStR 2000 erschließen: So wird etwa in Rz 4103 bezüglich der die Basispauschalierung betreffenden Bestimmung des § 17 Abs. 2 Z 2 EStG ausgeführt, dass der Vorjahresumsatz selbst dann maßgeblich sein soll, wenn die Tätigkeit nicht das ganze Vorjahr hindurch ausgeübt worden ist; eine Umrechnung auf ein volles Jahr ist diesfalls nicht vorzunehmen. Überdies kann die Verordnung laut Rz 4262 bei Nichtvorliegen von Vorjahresumsätzen dann zur Anwendung gelangen, wenn im Fall der Betriebseröffnung oder Einzelrechtsnachfolge der Umsatz im ersten Jahr die vorgesehene Grenze nicht übersteigt bzw. im Fall der Gesamtrechtsnachfolge der Umsatz des letzten Wirtschaftsjahres des Rechtsvorgängers den Betrag von € 255.000,- nicht überschritten hat. Sohin wird entweder zur Gänze auf die Verhältnisse beim Rechtsnachfolger (Einzelrechtsnachfolge) oder zur Gänze auf jene beim Rechtsvorgänger (Gesamtrechtsnachfolge) abgestellt. Ein Zusammenziehen zweier Rumpfwirtschaftsjahre verschiedener Steuersubjekte oder ein Abstellen auf das (volle) vorangegangene Kalenderjahr (anstelle des vorangegangenen Wirtschaftsjahres) als Beobachtungszeitraum lässt sich allerdings selbst der Erlassmeinung des Verordnungsgebers nicht entnehmen.

Wenn sich das Finanzamt zur Begründung seines Standpunktes ua. auf die Bestimmung des § 25 UmgrStG stützt, so ist darauf hinzuweisen, dass sich die dort normierte materiell-steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge-Fiktion auf den Bereich des Bilanzsteuerrechtes (im Besonderen: auf den Bereich der Buchwertfortführung) beschränkt und keine darüber hinaus gehende Wirkung hat. Mit Ausnahme der bilanzsteuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge folgt das Steuerrecht der zivilrechtlichen Einzelrechtsnachfolge (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG³, § 25 Rz 12ff.*).

Die Frage, ob im Entscheidungsfall steuerlich eine Einzel- oder aber eine Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, kann aber nach ha. Auffassung letztlich ohnehin dahingestellt bleiben: Selbst wenn aus steuerlicher Sicht eine Gesamtrechtsnachfolge vorliegen würde, umfasst das **Kalenderjahr 2001** unzweifelhaft zwei verschiedene (Rumpf-)**Wirtschaftsjahre**. Der in Frage stehende Gewinnermittlungszeitraum betrifft das auf den Zusammenschlussstichtag zweitfolgende Wirtschaftsjahr. Das diesem vorangehende Wirtschaftsjahr (das erste der bw. KEG) umfasste lediglich drei Monate, in denen die Umsatzgrenze von € 255.000,- insgesamt nicht überschritten wurde. Wie schon oben ausgeführt, lässt sich dem Verordnungstext nicht einmal ansatzweise entnehmen, dass ein Rumpfwirtschaftsjahr nicht als "vorangegangenes Wirtschaftsjahr" anzusehen bzw. dass dieses bezüglich der maßgeblichen Umsätze mit einem allenfalls vorangegangenem Wirtschaftsjahr (bzw. hier dem letzten Wirtschaftsjahr des Rechtsvorgängers) zusammenzuziehen wäre. Der Verordnungsgeber scheint es aus Vereinfachungsgründen – siehe obige Ausführungen - eben in Kauf zu nehmen, dass in besonders

gelagerten Einzelfällen uU. Umsätze aus Tätigkeiten, die nicht ein volles Jahr hindurch ausgeübt wurden, für die Umsatzgrenze maßgeblich sein können (s. EStR 2000, Rz 4103).

Selbst wenn das Finanzamt die Umsatzgrenze betriebsbezogen verstanden wissen wollte, ist dadurch für die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung nichts gewonnen: Auch in diesem Fall liegen im Kalenderjahr 2001 bezüglich des eingebrochenen Betriebes unzweifelhaft zwei (verschiedenen Rechtsträgern zuzurechnende) Wirtschaftsjahre vor, von denen das zweite, lediglich drei Monate umfassende Rumpfwirtschaftsjahr als das dem Streitjahr vorangegangene Wirtschaftsjahr anzusehen ist.

Abschließend sei daher nochmals darauf verwiesen, dass die Pauschalierungsverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe bezüglich der Umsatzgrenze expressis verbis ausschließlich auf das "vorangegangene Wirtschaftsjahr" abstellt. Die Verordnung enthält keine Regelung dahingehend, dass dieses zwingend und in jedem Fall einen Zeitraum von 12 Monaten zu umfassen habe. Ebenso wenig lässt sich die vom Finanzamt vertretene Auffassung aus der Verordnung herauslesen, wonach bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres (als das dem Gewinnermittlungsjahr vorangegangene Wirtschaftsjahr) eine Zusammenrechnung mit dem letzten Wirtschaftsjahr des Rechtsvorgängers zu erfolgen habe bzw. auf das letzte volle Kalenderjahr abzustellen sei. Es liegt eben im Wesen der Pauschalierung – und wird dies offenbar auch bewusst in Kauf genommen –, dass diese im Einzelfall unrealistische und ihrem Grundgedanken zuwiderlaufende Ergebnisse zur Folge haben kann. Für eine teleologische, den hinter der Pauschalierung stehenden Grundgedanken in den Vordergrund rückende Interpretation bleibt jedoch auf Grund des letztlich doch klaren Verordnungswortlautes kein Platz.

Was nun die Gewinnermittlung als solche sowie die Einkünfteverteilung auf die einzelnen Beteiligten anlangt, so kann auf die bereits oben dargelegte – dem Berufungsschriftsatz entnommene und den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende sowie inhaltlich richtige – Berechnung, welche im Übrigen auch vom Finanzamt unwidersprochen geblieben ist, verwiesen werden.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Juli 2006