

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache AB, Adr., gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 28. März 2008, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2006, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb eines Cafes im A-Center, Adr.1. Die Gewinnermittlung erfolgte in pauschaler Form auf Basis der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung BGBI. II Nr. 227/1999 idF BGBI. II Nr. 634/2003. In der eingereichten Einkommensteuererklärung wies der Bf den Gewinn mit dem Mindestbetrag von 10.900 Euro aus (errechneter Gewinn 8.583,96 Euro, resultierend aus dem Sockelbetrag von 2.180 Euro zuzüglich 5,5 % der Betriebseinnahmen von 116.435,68 Euro, wobei von den genannten Einnahmen ein Betrag von 110.000 Euro auf die Position "Schadenersatz für entgangene Einnahmen" entfiel).

Anlässlich der in der Folge durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung, die Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2006 betreffend, stellte der Betriebsprüfer Folgendes fest:

"Tz. 3 Einkommensteuer"

Der Abgabepflichtige AB hat mit Untermietvertrag vom 30. April 1999, abgeschlossen mit der Fa. Y-GesmbH, die Mallstände Nr. 1 und 2 im A-Center angemietet. Wie im § 15 des abgeschlossenen Untermietvertrages angeführt, muss der Hauptmieter alle Ablösezahlungen, welche im Zusammenhang mit einer etwaigen Auflösung des

Hauptmietverhältnisses geleistet werden, an den Untermieter weiterleiten. Zuvor muss Konsens mit dem Untermieter hergestellt werden.

Mit Auflösungs- und Räumungsvereinbarung vom Jahr 2006 haben die Vermieterin und die Hauptmieterin einvernehmlich die Auflösung des Bestandverhältnisses vereinbart. Als Gegenleistung für die Aufgabe der Bestandrechte hat die Vermieterin, Fa. X-GmbH-CoKG, Wien, an den Hauptmieter, Fa. Z-GmbH, Salzburg, einen Betrag in Höhe von netto Euro 110.000 zuzüglich 20% Umsatzsteuer zu leisten.

Wie im Untermietvertrag, abgeschlossen mit der Fa. Y-GesmbH, vereinbart, ist dieser Ablösebetrag an den Abgabepflichtigen AB weitergeleitet worden. Der Abgabepflichtige hat diesbezüglich an die Fa. Z-GmbH eine Rechnung, datiert mit 15. September 2006, gerichtet. In dieser Rechnung wird die geleistete Ablösezahlung als "Schadenersatz und Entschädigung für Verdienstausfall" aus Anlass der vorzeitigen Beendigung, bis zur Wiedereröffnung, bezeichnet.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass seitens des Vermieters (unter aufschiebender Bedingung) der Abschluss eines Bestandvertrages im neu zu errichtenden Gebäude im Bereich C zusätzlich in Aussicht gestellt wurde. Tatsache ist jedoch, dass die geleistete Zahlung des Vermieters für die Aufgabe der Bestandrechte und nicht als Schadenersatz geleistet wurde. Die in der Rechnung vom 15.9.2006 angeführten Gründe der Zahlungsleistung entsprechen daher nicht der realen Vertragsgestaltung.

Der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen vertritt die Ansicht, dass diese Zahlung als Schadenersatz zu qualifizieren ist und daher durch die Pauschalierung abgegolten ist. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist diese Ablösezahlung für die Aufgabe des Bestandrechtes jedoch gesondert steuerlich zu erfassen, da gemäß den gesetzlichen Grundlagen (§ 17 EStG bzw. Pauschalierungs-VO) durch die Pauschalierung nur die regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte pauschal berücksichtigt werden. Eine Ablösezahlung für die Aufgabe eines Bestandrechtes kann nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht als regelmäßig anfallendes Rechtsgeschäft, welches mit der Pauschalierung abgegolten ist, bezeichnet werden.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters, die Pauschalierungsverordnung sehe die Erfassung von Einkünften aus unregelmäßigen Rechtsgeschäften erst ab der Veranlagung 2008 vor, kann seitens der BP nicht geteilt werden. Vielmehr stellt nach Ansicht der BP der in § 2 Abs. 1 Gaststättenpauschalierungsverordnung neu eingefügte Satz "Durch die Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt", eine Klarstellung zur bereits vor 2008 gültigen Rechtslage dar.

[...]

	2006
Lt. Erklärung	10.900 €

Mietrechtsablöse	110.000 €
Lt. BP	120.900 €

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und legte im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 28.03.2008 - abweichend von der eingereichten Erklärung - einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 120.900 Euro zugrunde.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf mit Schriftsatz vom 28.04.2008 Berufung ein. In der Rechtsmittelschrift beantragt er den Betrag von 110.000 Euro aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden mit der Begründung, bei der Zahlung von 110.000 Euro handle es sich um einen echten Schadenersatz bzw. eine Entschädigung für Verdienstausfall, die nach den Einkommensteuerrichtlinien Rz 4280 bei der Gewinnpauschalierung als sonstige Betriebseinnahme zu erfassen sei. Er habe am 15.09.2006 als Untermieter an den Hauptmieter, die Fa. Z-GmbH, eine Rechnung in Höhe von 110.000 Euro über "Schadenersatz und Entschädigung für Verdienstausfall aus Anlass der vorzeitigen Beendigung bis zur Wiedereröffnung" gelegt. Dass der in der Rechnung angeführte Zahlungsgrund auch der tatsächlichen Vereinbarung zwischen Hauptmieter und Untermieter entspreche, gehe daraus hervor, dass diese Rechnung vom Vermieter anerkannt und auch bezahlt worden sei. Daneben gebe es noch eine Vereinbarung dahingehend, dass ihm ein Bestandvertrag in dem neu zu errichtenden Gebäude „D-Center“ auf dem Gelände des abgebrochenen Centers zugesichert worden sei. Die wirtschaftlichen Konditionen des zugesagten Pachtvertrages hätten vereinbarungsgemäß jenen des bisherigen Bestandvertrages zu entsprechen. Das bedeute, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Bestandrecht nicht aufgegeben worden sei, sodass auch eine Ablösezahlung aus diesem Titel nicht vorliegen könne. Nach der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999 in der für das Jahr 2006 geltenden Fassung und den Einkommensteuerrichtlinien Rz 4277 seien von der Pauschalierung neben laufenden Geschäftsfällen auch Hilfsgeschäfte umfasst und zwar auch dann, wenn sie wesentliche Teile des Betriebsvermögens beträfen, wie etwa die Veräußerung von Gebäuden. Selbst wenn die Rechtsansicht des Betriebsprüfers zuträfe, dass die Zahlung vom 110.000 Euro eine Mietrechtsablöse darstelle, handelte es sich dabei um eine Hilfsgeschäft – vergleichbar mit der Veräußerung von betrieblichen Gebäuden. Die Zahlung wäre sodann ebenfalls durch die Pauschalierung erfasst. Der Ansicht des Betriebsprüfers, wonach durch die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung nur die regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte pauschal berücksichtigt werden, stehe der Umstand entgegen, dass im Rahmen der Novellierung der Verordnung gemäß BGBl. II Nr. 149/2007 in § 6 der Abs. 4 angefügt worden sei, wonach § 2 in der Fassung der genannten Verordnung erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 anzuwenden sei.

Die Abgabenbehörde legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 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 ordnungsgemäß Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Die Pauschalierungsverordnung betreffend das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (Verordnung des Bundesministers für Finanzen 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) BGBl. II Nr. 227/1999 in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl. II Nr. 634/2003 sieht in § 3 Abs. 1 Folgendes vor:

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 zuzüglich 5,5 % der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900 Euro anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob der Betrag von 110.000 Euro zusätzlich zu dem nach Durchschnittssätzen auf Grund der angeführten Verordnung, betreffend das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, ermittelten Gewinn als Gewinn aus Gewerbebetrieb anzusetzen ist oder durch die Durchschnittssätze bereits erfasst ist.

Außer Streit steht, dass die Fa. Y-GesmbH, Adr.2, im Rahmen eines Hauptmietvertrages die Mallstände Nr. 1 und 2 im A-Center angemietet hatte und diese im Wege eines Untermietvertrages an den Bf weitervermietet hat.

In dem abgeschlossenen Untermietvertrag vom 30.04.1999 wird u.a. Folgendes festgehalten (Wiedergabe der Vertragsbestimmungen erfolgt auszugsweise):

“PRÄAMBEL

Es wird festgestellt, daß die Unter Vermieterin Hauptmieterin des Mallstandes Nr. 1 und 2 im A-Center , Adr.1 , ist. Die Unter Vermieterin hat sich nun entschlossen, diesen Mietgegenstand in Unterbestand zu geben. Es handelt sich dabei um ein Nutzungsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 2 MRG (Untermiete).

§ 1

Vertragsgegenstand

Die Untervermieterin ist Hauptmieterin des Mallstandes Nr. 1 und 2 im A-Center . Die Untervermieterin vermietet und übergibt zum Stichtag laut § 2 dieses Vertrages und der Untermieter mietet und übernimmt zu diesem Übergabestichtag den im Erdgeschoß gelegenen Mietgegenstand mit einer Nutzfläche von ca. 44 m² und einer Lagerfläche von ca. 20 m². Die derzeit vorhandenen Sitzplätze zwischen dem Mallstand und der Promotionfläche gehören ebenfalls zum Mietgegenstand (lt. beiliegendem Plan). Es handelt sich dabei ausschließlich um die Grundfläche gemäß dem Hauptmietvertrag und um keinerlei Inventar. Dies steht im Eigentum des Untermieters.

§ 2 Dauer des Untermietvertrages

Der Untermietvertrag beginnt am 01.05.1999 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Eine Kündigung durch den Untermieter ist je Quartal unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist möglich.

§ 15 Sonstige Vereinbarungen

[...]

4. Festgehalten wird, daß dem Untermieter der Hauptmietvertrag zwischen dem Untervermieter und der Investorengemeinschaft des Centers bekannt ist und sämtliche Verpflichtungen und Rechte aus diesem Hauptmietvertrag auf den Untermieter übergehen. Sofern in diesem Vertrag keine anderslautenden Vereinbarungen getroffen wurden, gelten die Vereinbarungen und Verpflichtungen aus dem Hauptmietvertrag jedoch nur für den in § 1 genannten Vertragsgegenstand. Dies gilt auch für die Beendigung des Mietverhältnisses durch den Hauptmieter. Der Untervermieter kann das Hauptmietverhältnis nur mit der Zustimmung des Untermieters beenden. Sämtliche mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu erzielenden Erträge (Abstandszahlungen, Ablösen etc.) stehen dem Untermieter zu. Ein Abschluß einer derartigen Vereinbarung darf nur mit Zustimmung des Untermieters erfolgen. Dies gilt sowohl für Ablösen des Mietrechtes als auch für die Ablöse der Inventargegenstände. Bei Zuwiderhandeln des Untervermieters gegen die in der vorstehenden Zif. 4 getroffene Vereinbarung steht dem Untermieter eine nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegende Konventionalstrafe von pauschal öS 1.000.000 (in Worten: Schilling einemillion) zu.“

Das Gericht teilt die Auffassung der Abgabenbehörde, dass der Betrag von 110.000 Euro nicht durch die Pauschalierung als abgegolten anzusehen ist. Dies aus nachstehenden Gründen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Durchschnittssätze iSd § 17 EStG auf die regelmäßig in Betrieben der jeweiligen Berufsgruppe, für die sie aufgestellt sind, anfallenden Rechtsgeschäfte abgestellt und können daher außerhalb des regelmäßigen Geschäftsablaufes liegende Vorgänge nicht berücksichtigen (vgl. VwGH 30.01.1990, 89/14/0143, VwGH 19.04.1988,

87/14/0080, VwGH 20.12.1982, 1266/80). Außerordentliche Erträge sind neben den Durchschnittssätzen gesondert zu erfassen (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/14/0053). Wie das Höchstgericht im Erkenntnis vom 19.04.1988, 87/14/0080, unter Hinweis auf die Vorjudikatur dargetan hat, macht eine gesetzeskonforme Auslegung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes (hier aus Land- und Forstwirtschaft - gilt in gleicher Weise auch für die Ermittlung des Gewinnes aus Gewerbetrieb) die Einschränkung des Anwendungsbereiches auf jene Art des Gewinnes erforderlich, für die Durchschnittssätze auf Grund von Erfahrungen überhaupt denkbar seien, also auf die jeweils laufenden Einkünfte. Durchschnittssätze iSd § 17 Abs. 4 EStG verkörpern Erfahrungswerte. 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 sind nicht abschätzbar und können daher nicht von einem Durchschnittssatz erfasst sein (vgl. UFS 21.02.2011, RV/0357-S/05).

Im gegenständlichen Fall stellt der Betrag von 110.000 Euro eine Ablösezahlung für die Aufgabe des bestehenden Bestandrechtes dar. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem abgeschlossenen Untermietvertrag vom 30.04.1999, in dem ausdrücklich von der Beendigung des Mietverhältnisses die Rede ist. Dass – wie vom Bf vorgebracht - in der Rechnung vom 15.09.2006 eine andere Bezeichnung für den Zahlungsgrund gewählt und die Rechnung vom Vermieter anerkannt und bezahlt wurde, vermag an diesem Umstand nichts zu ändern. Mit der Zahlung wurde eine Abfindung für die Beendigung des gegenständlichen Bestandverhältnisses geleistet. Wenn dem Bf in dem neu zu errichtenden Gebäude "D-Center" ein Bestandverhältnis zugesichert wurde, so handelt es sich dabei um ein gesondert zu betrachtendes Rechtsverhältnis, ein neues Bestandverhältnis, das mit dem in Rede stehenden Bestandverhältnis nichts zu tun hat. Nur der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass es zum Abschluss eines neuen Bestandverhältnisses nie gekommen ist, da die Vertragsverhandlungen gescheitert sind.

Für das Gericht besteht kein Zweifel, dass die gegenständliche Zahlung einen außerhalb des regelmäßigen Geschäftsablaufes stehenden Vorgang darstellt, der durch die Durchschnittssätze nicht erfasst ist. Allein schon im Hinblick auf die Relation zwischen der Höhe des auf der Basis der angeführten Verordnung ermittelten Gewinnes (vgl. 10.900 Euro) und der Höhe der gegenständlichen Zahlung (vgl. 110.000 Euro) liegt klar auf der Hand, dass der nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn, der naturgemäß nur an den laufenden Einnahmen und Ausgaben ausgerichtet ist, entgegen der Ansicht des Bfs, die Ablösezahlung nicht umfasst. Sie ist eine auf einer vom Regelfall abweichenden Rechtsgrundlage beruhende Zahlung von – bezogen auf den "pauschalierten" Gewinn - außerordentlicher Höhe (siehe dazu VwGH 01.12.1981, 81/14/0036).

Wenn der Bf im Rechtsmittelschriftsatz vorbringt, bei der Zahlung von 110.000 Euro handle es sich um einen echten Schadenersatz, der laut den Einkommensteuerrichtlinien

Rz 4280 bei der Gewinnpauschalierung als sonstige Betriebseinnahme zu erfassen sei, vermag er damit nicht durchzudringen. Dies schon allein deshalb nicht, da die Einkommensteuerrichtlinien (= Erlässe der Finanzverwaltung), auf die sich der Bf beruft, keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen (vgl. VwGH 22.02.2007, 2002/14/0140, VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139, VwGH 22.09.1999, 97/15/0005). Abgesehen von diesem Umstand handelt es sich bei der Zahlung von 110.000 Euro nicht – wie der Bf vermeint - um einen echten Schadenersatz. Unter echtem Schadenersatz ist die Wiedergutmachung eines rechtswidrig und schuldhaft verursachten Schadens zu verstehen. Eine derartige Schadengutmachung liegt im vorliegenden Fall aber ohne jeden Zweifel nicht vor.

Desgleichen ist der Bf auch mit dem Vorbringen, wonach selbst dann, wenn man die Zahlung als Mietrechtsablöse werte, eine Erfassung durch die Pauschalierung gegeben sei, nicht erfolgreich. Der Bf stellt in diesem Zusammenhang die Mietrechtsablöse der Veräußerung eines betrieblichen Gebäudes gleich und rechnet sie zu den Hilfsgeschäften, die durch die Pauschalierung erfasst seien. Auch hier stützt sich der Bf auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 4277 in der bis 04.12.2007 geltenden Fassung).

Diesbezüglich gilt das vorhin Gesagte. Abgesehen davon erscheint es fraglich, ob eine Mietrechtsablöse überhaupt zu den Hilfsgeschäften gezählt werden kann. Aber selbst dann, wenn man sie dazu rechnet, vermag dies nicht zu dem vom Bf gewünschten Ergebnis zu führen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören Hilfsgeschäfte wie etwa die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens zu den typischerweise nicht regelmäßig vorkommenden Vorgängen, die durch die Durchschnittsbesteuerung nicht abgegolten sind (vgl. VwGH 30.01.1990, 89/14/0143 mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 01.12.1981, 81/14/0036). In dem zuletzt genannten Erkenntnis hat das Höchstgericht im Übrigen klar zum Ausdruck gebracht, dass zu den „außerhalb des regelmäßigen Geschäftsablaufes stehende Vorgängen“ nicht nur die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens, sondern auch eine neben einem nach Durchschnittssätzen ermittelten „laufenden“ Gewinn anfallende einmalige Entschädigung zählt.

Dass im Rahmen der Novellierung der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung durch BGBl. II Nr. 149/2007 der § 2 Abs. 1 ergänzt wurde und der § 2 in der novellierten Fassung erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 anzuwenden ist, vermag schließlich ebenfalls der Beschwerde nicht zum Durchbruch zu verhelfen. Wie in den Erläuterungen zur Verordnung BGBl. II Nr. 149/2007 festgehalten wird, dient die Änderung lediglich der Klarstellung.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig, da durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt ist, dass die Durchschnittssätze iSd § 17 EStG nur auf die regelmäßig in Betrieben der jeweiligen Berufsgruppe, für die sie aufgestellt sind, anfallenden Rechtsgeschäfte abgestellt sind und außerhalb des regelmäßigen Geschäftsablaufes liegende Vorgänge nicht berücksichtigen.

Salzburg, am 11. Juni 2014