

Immobilienbesteuerung

Gewerbliche Vermietung im Lichte des Abgabenänderungsgesetzes 2012

Eine Antwort des BMF in der BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung scheint im Lichte des AbgÄG 2012 neu zu beurteilen zu sein

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Im Rahmen des neuen Tatbestands der privaten Grundstücksveräußerung und der damit zusammenhängenden Probleme werden die Rechtsnormen laufend geändert. Damit werden aber auch bestimmte Fragen, die das BMF¹⁾ vorab beantwortet hat, neu zu beurteilen sein und auch zu abweichenden Ergebnissen führen.

1. Gewerbliche Grundstücksüberlassung – Rechtslage nach dem 1. Stabilitätsgesetz

Private Grundstücksveräußerungen, zu denen auch betriebliche Grundstücksveräußerungen zählen, führen bekanntlich grundsätzlich zum begünstigten Steuersatz von 25 %. § 30a Abs. 3 EStG nimmt jedoch bestimmte Tatbestände von der Begünstigung wieder aus: So nach § 30a Abs. 3 Z 2 EStG, wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt.

Nach den Gesetzesmaterialien soll hier insb. der gewerbliche Grundstücksentwickler von der Begünstigung ausgeschlossen werden und anderen Steuerpflichtigen mit einem anderen Tätigkeitsschwerpunkt als der Immobilienüberlassung gleichgestellt werden.

Fraglich war, wie der Teiltatbestand der Veräußerung, insbesondere im Zusammenhang mit § 30a Abs. 3 Z 1 EStG, zu sehen ist und welchen Anwendungsbereich der Teiltatbestand der Überlassung nun tatsächlich haben kann. Diskutiert wurde dies etwa am Beispiel eines Hotels.²⁾

Das BMF hatte in der zitierten Information die Frage 47 zu beantworten: „*Infiziert die Anwendung des § 30a Abs. 3 EStG sämtliche Grundstücke eines Betriebes, oder ist eine Trennung je nach Grundstück möglich?*“

Als Beispiel wurde eine KG genannt, die mehrere Grundstücke – isoliert betrachtet – rein vermögensverwaltend vermietet, durch einen weiteren (kleinen) Gewerbebetrieb aber insgesamt betriebliche Einkünfte hat.

Das BMF hat ausgeführt, dass zwar bei § 30a Abs. 3 Z 1, 3 und 4 EStG das einzelne Grundstück betroffen ist, bei Z 2 leg. cit. jedoch sämtliche Grundstücke betroffen sind. Die Überlassung der Grundstücke selbst müsse eine betriebliche Tätigkeit darstellen; die Grenze eines Schwerpunkts könne mit 20 % angenommen werden. Sei ein Schwerpunkt gegeben, erfolge eine „*Infizierung*“ des gesamten Betriebs.

2. Rechtslage nach dem AbgÄG 2012

§ 30a Abs. 3 Z 2 EStG i. d. F. AbgÄG 2012 lautet:

„*Wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Z 1 zweiter und dritter Satz geltend entsprechend.*“

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ BMF-Information vom 3. 9. 2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012, SWK-Heft 27/2012, 1148.

²⁾ Siehe dazu ausführlich Prodinger, Verkauf und Entnahme eines Grundstücks aus einer KG, SWK-Heft 23/24/2012, 1005.

Nunmehr hat die Norm im ersten Satz zwei Änderungen erfahren:

Zum einen wurde das Wort „*gewerblich*“ vor „*Überlassung*“ bzw. „*Veräußerung*“ gestellt.

Nach den Erläuterungen³⁾ ziele die Ausnahme vom besonderen Steuersatz auf (nicht rein vermögensverwaltende) Immobilienentwicklungsgesellschaften ab. Das Wort „*gewerblich*“, das sich sowohl auf Überlassung als auch auf Veräußerung beziehe, solle daher verdeutlichen, dass die Überlassung und Veräußerung von Grundstücken die – nach der Verkehrsauffassung zu beurteilende – gewerbsmäßige Betätigung ausmachen muss. Somit sei in Betrieben, in denen Grundstücke nicht gewerbsmäßig überlassen werden, die Begünstigung gegeben.

Daher seien insbesondere Beherbergungsbetriebe nicht von der Begünstigung ausgeschlossen, weil die Überlassung und Veräußerung von Grundstücken dort nicht die Gewerbsmäßigkeit der betrieblichen Tätigkeit begründen. Damit ist die aufgeworfene Frage hinsichtlich eines Hotels wohl – im Sinne der Steuerpflichtigen – beantwortet.⁴⁾

3. Interpretation der Neuregelung

Damit muss aber wohl auch für die dargestellte Frage 47 eine andere – oder jedenfalls in Bezug auf das gewählte Beispiel eine klarere – Antwort gefunden werden.

Die Ausführungen der Erläuterungen lassen deutlich erkennen, dass bei der „*Gewerbsmäßigkeit*“ auf die Tatbestände der Grundstücksüberlassung und Grundstücksveräußerung abgestellt wird. Daher ist zu untersuchen, ob das einzelne Grundstück etwa gewerblich überlassen wird. Ist dies nicht der Fall, weil – isoliert betrachtet – das Grundstück eben ohne entsprechende Nebenleistungen und insofern vermögensverwaltend überlassen wird, dann soll – sinnvollerweise – die Begünstigung zustehen.

Sind daher im gewählten Beispiel sämtliche Überlassungen vermögensverwaltend und ergibt sich die Gewerblichkeit der KG nur aus dem weiteren, mit der Überlassung offensichtlich in keinem Zusammenhang stehenden kleinen Gewerbebetrieb, so ist die Begünstigung zuzugestehen.

Dies ist auch sachgerecht: Hinsichtlich der Überlassung ist die KG wie jeder andere Steuerpflichtige zu beurteilen, der Immobilien ohne Nebenleistungen überlässt. Hinsichtlich des Gewerbebetriebs ist die KG ebenso wie jeder andere Inhaber eines Gewerbebetriebs, nämlich voll steuerpflichtig, zu beurteilen. Eine Infektion auf die Grundstücke erfolgt daher nicht.

Ist jedoch ein Schwerpunkt der Tätigkeit die gewerbliche Überlassung, so steht die Begünstigung auf Basis der zitierten Meinung des BMF – und wohl weiterhin – nicht zu. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass man nach wie vor in der gewerblichen Überlassung allein ein Ausschlusskriterium für den begünstigten Steuersatz erblickt.⁵⁾ Wird daher Grundstück A gewerblich vermietet, so ist die Begünstigung auch hinsichtlich aller weiteren vermögensverwaltend vermieteten Grundstücke nicht mehr gegeben. Eines weiteren Gewerbebetriebs bedarf es daher nicht mehr. Dies entspricht wohl dem Gesetzeswortlaut.

Fraglich ist jedoch, ob dies sachgerecht ist: Die – verständliche – Teleologie besteht darin, dass eine Immobilie, die gleich wie jede andere Tätigkeit gewerblich betrieben wird, nicht nur wegen ihrer Immobilieneigenschaft gegenüber allen anderen Tätigkeiten begünstigt wird. Umgekehrt ist aber die Immobilie, die ein großer Gewerbetreibender vermögensverwaltend vermietet, jedenfalls nach der Neufassung begünstigt. Daher ist nicht verständlich, warum hier die einzelne, untergeordnet gewerbliche betriebene Immobilie (Stichwort: 20 %) den Rest der Immobilien infizieren soll.

³⁾ ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 29.

⁴⁾ Vgl nochmals dazu *Prodingner*, SWK-Heft 23/24/2012, 1005.

⁵⁾ Siehe dazu ausführlich unten.

Die Materialien nennen als Begründung gerade auch den nicht rein vermögensverwaltenden Immobilienentwickler. Ein Immobilienentwickler kann definiert werden als Person, die durch besondere Marktkenntnisse die Chance einer bestimmten Immobilie einstuft, entsprechende Verbesserungen zur Erlangung einer höheren Verwertbarkeit durchführen kann und ein Projekt gesamtheitlich betreut, so also ein geeignetes Objekt suchen und finden, Baumaßnahmen samt Umbau und Ausbau setzen kann, bei vermieteten Objekten einen sinnvollen Branchenmix findet, die Finanzierung organisiert etc.

Als dies kann als im Kern gewerbliche Tätigkeit angesehen werden, die daher über eine „bloße“ Immobilienveräußerung weit hinausgeht. Wird die ganze Projektentwicklung betrieben, um das entwickelte Objekt nach Entwicklungsende veräußern zu können, so liegt wohl Umlaufvermögen vor, sodass Z 1 leg. cit. anwendbar ist.

Schlagend kann daher nur die Projektentwicklung von Objekten sein, die sich im Anlagevermögen befinden. Dies setzt aber wieder voraus, dass die Objekte langfristig im Unternehmen genutzt, also in aller Regel wohl vermietet werden.

Damit liegt die eigentliche gewerbliche Tätigkeit des Immobilienentwicklers in der Entwicklung der Immobilie, die aber wiederum irgendwann, und zwar vor Vermietung, beendet ist. Erfolgt danach eine Vermietung, die inhaltlich als gewerblich anzusehen ist, die aber nach dem AbgÄG 2012 nicht die Gewerbsmäßigkeit der betrieblichen Tätigkeit begründet, dann schlägt die vorgehende gewerbliche Tätigkeit nicht mehr auf die Vermietung durch. Noch klarer wird dies, wenn ein Projekt zunächst entwickelt wird, dann aber eine rein vermögensverwaltende Vermietung erfolgt. Es ist letztlich nicht begründbar, warum eine Gesellschaft, die ein Objekt selbst entwickelt, gegenüber einer Gesellschaft, die das Objekt gekauft hat, bei ein und derselben Vermietung im Fall der späteren Veräußerung einen anderen Steuersatz zu tragen haben soll. Nach den Erläuterungen soll auch der rein vermögensverwaltende Immobilienentwickler in den Genuss der Begünstigung kommen.

Damit zeigt sich aber, dass der von den Materialien beider Gesetze zitierte Immobilienentwickler als Argument letztlich nicht viel hergibt: Die Entwicklung selbst kann nicht ewig auf die Überlassung durchschlagen. Die Veräußerung kann nur dann als nicht begünstigt angesehen werden, wenn die Überlassung der Immobilien inhaltlich gewerblich ist⁶⁾ und die Überlassung selbst die – wiederum inhaltlich betrachtet – Gewerbsmäßigkeit begründet.

Ein Beherbergungsbetrieb ist also sowohl inhaltlich als auch formell gewerblich tätig. In Bezug auf das Regelungsziel, nämlich die Veräußerung der Immobilie, die nur Hilfsmittel zur gewerblichen Tätigkeit ist, steuerlich zu begünstigen, reicht daher die Gewerblichkeit trotz Benutzung der Immobilie für die Tätigkeit nicht aus, eine ausreichend starke inhaltliche Betätigung mit Immobilien darzustellen, die auch eine nach Ablauf dieser Tätigkeit⁷⁾ erfolgende Veräußerung des Grundstücks als Veräußerung des direkt für die gewerbliche Einkunftserzielung genutzten und diese begründenden Objekts qualifiziert.

Wird sogar nur vermögensverwaltend überlassen, dann ist die Vorgeschichte zur Überlassung, nämlich der Ankauf, die reine Herstellung oder die Entwicklung,⁸⁾ auch nicht ausschlaggebend.

Wird aber gewerblich vermietet und haben die Nebenleistungen, die zu dieser Gewerblichkeit führen und sie begründen, direkt mit den Immobilien zu tun, dann soll auch die Veräußerung des Anlagevermögens darstellenden Objekts so stark mit der gewerb-

⁶⁾ Die bloße Infektion durch einen zusätzlichen Betrieb reicht also nicht aus.

⁷⁾ Es sei verdeutlicht, dass die laufende Überlassung der Immobilie stets ein anderer Akt als die Veräußerung der Immobilie ist. Im Ergebnis ist aber nur die Veräußerung tatbestandlich, da es ja um die Steuerpflicht und folgend um den Steuersatz bei Veräußerung eines Grundstücks geht.

⁸⁾ Wie immer dies exakt voneinander abzugrenzen sein mag.

lichen Einkunftsquelle verflochten sein, dass diese als integrierter Teil der Tätigkeit bei Veräußerung nicht einen begünstigten Steuersatz vermittelt.

Man könnte den Fall etwa mit einem Produzenten vergleichen, der seine – offensichtlich Anlagevermögen darstellende – für die Produktion direkt verwendete Maschine veräußert. Zufolge der Verflechtung mit der Tätigkeit soll die Veräußerung nicht anders behandelt werden.

Es ergibt sich daher zum einen, dass der Gesetzgeber die Teleologie der Norm erkennt und daher eine nur indirekte Verwendung der Immobilie für die Tätigkeit – nämlich im Hinblick auf die Begründung der Gewerblichkeit – als nicht begünstigungsschädlich ansieht.⁹⁾

Insofern kann daher auch die Infektion durch einen anderen Betrieb (wohl) im Gegensatz zur ursprünglichen Meinung des BMF nicht stattfinden.

Die direkte gewerbliche Überlassung, bei der die Überlassung selbst die Gewerblichkeit begründet, ist aber begünstigungsschädlich.

Eine exakte Abgrenzung, insb. hinsichtlich des von den Materialien oftmals erwähnten Immobilienentwicklers, scheint aber nicht möglich. Insofern wird die Norm, die auf den ersten Blick einen eindeutigen Inhalt hat, trotz der begrüßenswerten Adaption durch das AbgÄG 2012 für interpretatorische Schwierigkeiten sorgen.

Abschließend ist noch zu überdenken, ob durch die Konjunktion von „Überlassung“ und „Veräußerung“ durch das Wörtchen „und“ eine inhaltliche Änderung gegeben ist.¹⁰⁾

An sich müsste man wohl meinen, dass die Begünstigung nur dann nicht zusteht, wenn sowohl die gewerbliche Veräußerung als auch die gewerbliche Überlassung einen Tätigkeitsschwerpunkt darstellen. Ist daher – im Sinne der Erläuterungen – die Veräußerung nicht inhaltlich gewerblich, sondern nur die Überlassung, wäre stets die Begünstigung gegeben.

Für diese aus dem Wortlaut folgende Interpretation spricht auch, dass sich ja eine ausdrückliche Änderung gegenüber der Vorfassung ergeben hat.

Andererseits bieten die Materialien zu beiden Gesetzen keinerlei Anhaltspunkt hierfür. Daher könnte die Verbindung nur deshalb gewählt worden sein, um das eingefügte Wort „gewerblichen“ auf beide Tatbestandsmerkmale zu beziehen. Insofern könnte in historischer und teleologischer Interpretation vertreten werden, dass nicht beide Tatbestandsmerkmale zugleich erfüllt sein müssen.¹¹⁾

Die Wortinterpretation spricht daher eher für die notwendige Erfüllung beider Tatbestände, die historische Interpretation eher dagegen.

Fasst man jedoch die oben dargebrachten Überlegungen zusammen, so zeigt sich, dass das bloße Anknüpfen an eine gewerbliche Überlassung keinen Sinn macht. Ist die Veräußerung nicht gewerblich (resp. ist sie kein Ausfluss aus der Überlassung), kann in verfassungskonformer und teleologischer Interpretation kein Grund gefunden werden, warum nur wegen einer gewerblichen Überlassung der begünstigte Steuersatz für die Veräußerung nicht zugestanden werden soll.

Umgekehrt führt aber die gewerbliche Veräußerung¹²⁾ ohnedies und völlig isoliert von einer (gewerblichen oder nicht gewerblichen) Überlassung zur Ausnahme vom begünst-

⁹⁾ Ausdrücklich sind in den Erläuterungen Beherbergungsbetriebe genannt.

¹⁰⁾ Wiederholend sei festgehalten, dass in der Fassung vor dem AbgÄG 2012 das Wort „oder“ verwendet wird.

¹¹⁾ Zu einer anderen Auffassung müsste man freilich gelangen, wenn man den Wortlaut für eindeutig erachtet und daher eine abweichende Interpretation nicht zulässt.

¹²⁾ Personen, die Immobilien gewerblich veräußern, werden als Immobilienhändler bezeichnet. Bei der hier angestellten inhaltlichen Betrachtung der „Gewerblichkeit“ sind die beiden Begriffe in ihrem Ausfluss daher deckungsgleich.

tigten Steuersatz, da die Immobilien, die gewerblich veräußert werden, Umlaufvermögen darstellen und daher § 30a Abs. 3 Z 1 EStG einschlägig ist.

Wird eine Immobilie gewerblich überlassen, so wird das Grundstück Anlagevermögen darstellen. Ist aber nach einiger Zeit eine inhaltlich gewerbliche (und insofern häufigere, planmäßige usw.) Veräußerung geplant, so müsste das Grundstück wohl zu diesem Zeitpunkt in das Umlaufvermögen umgebucht werden. Unterbleibt dies, so wäre wegen des – vordergründig gegebenen – Anlagevermögens die Anwendung von § 30a Abs. 3 Z 1 EStG nicht gegeben. Daher könnte man bei angenommener Verbindung von „Überlassung“ und „Veräußerung“ in der Neuregelung letztlich nur einen Auffangtatbestand erkennen und so die gewerbliche Veräußerung aus einem – wegen einer vorgängigen Vermietung gegebenen – Anlagevermögen erfassen wollen.

Hierzu ist zum einen zu sagen, dass bei einer vorliegenden gewerblichen Veräußerung ab dem Zeitpunkt der Veräußerungsabsicht eben kein Anlagevermögen, sondern vielmehr Umlaufvermögen vorliegt. Ob der Steuerpflichtige nunmehr das Grundstück korrekt oder inkorrekt bilanziert hat, spielt insofern keine Rolle, als ja in einem ersten Schritt die Frage der inhaltlich gewerblichen Veräußerung zu klären ist. Nimmt der Steuerpflichtige eine solche nicht an, obschon sie gegeben ist, wird es aus seiner Sicht zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes kommen, wiewohl die Finanzverwaltung nach Prüfung zu Recht die Gegenansicht vertreten kann. Daher unterliegt klarerweise auch die Einstufung als Anlage- oder Umlaufvermögen der Prüfung durch die Finanzverwaltung. Insofern benötigte es aber für vorzunehmende rechtliche Würdigungen durch die Finanzverwaltung nicht eines eigenen gesetzlichen Tatbestands.

Zum anderen wird der volle Steuersatz nach dieser Interpretation immer nur dann ausgelöst, wenn die gewerbliche Veräußerung gegeben ist. Im Ergebnis ist daher die gewerbliche Überlassung nicht ausschlaggebend.

Dies zeigt folgende Tabelle:

Gewerbliche Überlassung	Gewerbliche Veräußerung	Begünstigter Steuersatz
J	J	N
N	J	N/J*
N	N	J
J	N	J

*) Da nach dieser Auslegung nicht beide Teiltatbestände erfüllt sind, steht der begünstigte Steuersatz zu. Allerdings bleibt es beim Vorliegen einer gewerblichen Veräußerung, die wegen des Vorliegens von Umlaufvermögen ohnedies über § 30a Abs. 3 Z 1 EStG zu erfassen wäre. Der gewerbliche Grundstückshändler soll nicht deshalb begünstigt werden, weil er vor dem Handel mit den Grundstücken diese gewerblich überlassen hat, was ein anderer Händler nicht getan hat.

Im Ergebnis ist daher die Teleologie sinnvoll, dass wegen einer gewerblichen Überlassung des Grundstücks der begünstigte Steuersatz dann nicht verloren gehen soll, wenn diese – durchaus gewerbliche – Tätigkeit nicht auf die Veräußerung durchschlägt. Ebenso sinnvoll ist, dass die gewerbliche Veräußerung nach Art eines Grundstückshändlers nicht begünstigt sein soll.

Die Verbindung beider Tatbestände führt daher zu keinem sinnvollen Ergebnis. Die ursprüngliche Auswirkung des § 30a Abs. 3 Z 2 EStG i. d. F. vor dem AbgÄG 2012, wonach die reine Überlassung schon nachteilig wäre, ist daher nach dieser Interpretation aufgegeben. Begünstigungsschädlich ist daher nur die gewerbliche Veräußerung, wobei § 30a Abs. 3 Z 2 EStG gegenüber § 30a Abs. 3 Z 1 EStG nur eine Art Auffangtatbestand darstellen könnte. Soll aber die gewerbliche Überlassung nicht

begünstigungsschädlich sein, wohl aber die gewerbliche Veräußerung, so bedarf es der Einbeziehung des Tatbestands der gewerblichen Überlassung an sich nicht.

Es bleibt also im Ergebnis rätselhaft, was hier gemeint sein soll. Auch nach allen Interpretationsüberlegungen ist weiterhin fraglich, warum gerade bei § 30a Abs. 3 Z 2 EStG schon eine gewerbliche Veräußerung im Ausmaß von 20 %¹³⁾ nachteilige Auswirkungen auf andere Bereiche¹⁴⁾ haben soll, wenn in diesen Bereichen keine *per se* nachteiligen Tätigkeiten stattfinden. Würde ein und dieselbe Tätigkeit eines gewerblich veräußernden, aber Anlagevermögen bilanzierenden Immobilienentwicklers einmal in einer eigenen Personengesellschaft, einmal in einer Gesellschaft zusammen mit anderen nicht als schädlich eingestuften Grundstücksaktivitäten durchgeführt werden, so wären letztgenannte Tätigkeiten einmal voll besteuert, einmal begünstigt.

Eine klare Interpretation ist daher kaum möglich. War in der Fassung vor dem AbgÄG 2012 die Norm noch besserer greifbar, inhaltlich jedoch überschießend, so mag jetzt eine Reduktion der Auswirkungen gegeben sein; allerdings ist nicht mehr recht verständlich, warum welche Tatbestandselemente überhaupt gewählt wurden.

4. Zusammenfassung

- Nach dem AbgG 2012 ist die Ausnahme vom begünstigten Steuersatz für Immobilienveräußerungen dann nicht gegeben, wenn ein Tätigkeitsschwerpunkt in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken besteht.
- Dabei soll klargestellt werden, dass die Überlassung selbst die Gewerbsmäßigkeit ausmachen muss. Somit steht Beherbergungsbetrieben die Begünstigung sehr wohl zu.
- Im der BMF-Info¹⁵⁾ (Frage 47) zugrunde liegenden Beispiel einer KG, die vermögensverwaltend vermietet und daneben einen kleinen Gewerbebetrieb hat, scheint nunmehr die Begünstigung sehr wohl zuzustehen.
- Die Abgrenzung zum oftmals erwähnten Immobilienentwickler scheint hingegen unklar. Die Norm wirft auch nach wie vor Interpretationsprobleme auf.
- Denkbar ist daher, dass die gewerbliche Veräußerung jedenfalls auch und zusammen mit der gewerblichen Überlassung gegeben sein muss. Warum diesfalls ein eigener Tatbestand geschaffen wurde, wenn ohnedies § 30a Abs. 3 Z 1 EStG einschlägig wäre, bzw. warum auf eine gewerbliche Überlassung abgestellt wird, wenn diese teleologisch nicht von Bedeutung ist, scheint nicht verständlich.

¹³⁾ Es soll also ein Schwerpunkt vorliegen.

¹⁴⁾ Nämlich bis zu 80 % der Tätigkeit.

¹⁵⁾ BMF 3. 9. 2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012.

Entwurf zur LuF-PauschVO 2015 in Begutachtung

Das BMF hat kürzlich den Entwurf einer Verordnung, mit der die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung 2015 (LuF-PauschVO 2015) erlassen und die LuF-PauschVO 2011 geändert wird, in Begutachtung versendet. Mit der LuF-PauschVO 2015 soll die derzeit bestehende Form der land- und forstwirtschaftlichen Gewinnermittlung grundsätzlich unverändert fortgeführt werden. Es sollen allerdings auch die gemäß § 20c BewG 1955 festgestellten Einheitswerte berücksichtigt werden. Zusätzlich werden die gemäß § 17 Abs. 5a EStG gesetzlich abgesenkten Grenzen der Vollpauschalierung sowie der Teilpauschalierung berücksichtigt. In der neuen Pauschalierungsverordnung werden die vereinfachten Gewinnermittlungsmöglichkeiten (Voll- und Teilpauschalierung) somit an neue Wertmaßstäbe und an neue Pauschalierungsgrenzen angepasst. Ende der Begutachtungsfrist ist der 29. 3. 2013.