

Pauschalierungen im Steuerrecht

1. Allgemeines zu den Pauschalierungen

Im Steuerrecht sind die Einnahmen und Ausgaben, die Umsatzsteuer und die Vorsteuern grundsätzlich **einzeln** zu erfassen. Daneben gibt es die Möglichkeit, bestimmte Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern pauschal zu berechnen.

→ Pauschalierungsmöglichkeiten

- Basispauschalierung (§ 17 EStG, § 14 UStG)
- Pauschalierung im Gastgewerbe
- Pauschalierung bei Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändlern
- Pauschalierung bei Drogisten
- Pauschalierung bei Handelsvertretern
- Pauschalierung bei Künstlern/Schriftstellern
- Pauschalierung bei Sportlern
- Pauschalierung bei der Pensionshaltung von Pferden
- Pauschalierung nicht buchführender Gewerbebetriebe und Freiberufler
- Pauschalierung der Werbungskosten bestimmter Berufsgruppen
- Sonstige pauschale Betriebsausgaben
- Land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung

1.1 Gemeinsame Bestimmungen

Folgende Aussagen beziehen sich insbesondere auf die Basispauschalierung und die Pauschalierungsverordnungen betreffend Gastgewerbebetriebe, Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler und die Pauschalierung bei Drogisten.

- Pauschalierungen für Zwecke der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer können jeweils **unabhängig voneinander** erfolgen (EStR Rz 4252).
- Bei mehreren zulässigen Pauschalierungsmöglichkeiten kann grundsätzlich frei gewählt werden, welche in Betracht kommende Pauschalierung in Anspruch genommen wird (EStR Rz 4252, UStR Rz 2227).
- Sind bei einem Betrieb die Voraussetzungen für die Pauschalierung als Lebensmitteleinzel- bzw. Gemischtwarenhändler und gleichzeitig als Drogist gegeben, ist jedoch nur die Pauschalierung für Lebensmitteleinzel- bzw. Gemischtwarenhändler zulässig (EStR Rz 4253, UStR Rz 2254).

- Unterhält ein Unternehmer **mehrere Betriebe**, so besteht das Pauschalierungswahlrecht für **jeden Betrieb eigenständig** und betrifft die für den jeweiligen Betrieb ermittelten Gewinne bzw. Vorsteuern (EStR Rz 4254, 4255 UStR Rz 2228).
- Bei **unentgeltlichen Betriebsübertragungen** mit Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft, Erbschafts Kauf bzw. Schenkung) ist auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen (EStR Rz 4103, UStR Rz 2231).
- Der **Vorjahresumsatz** ist auch dann maßgebend, wenn die Tätigkeit im Vorjahr nicht das ganze Jahr hindurch erfolgte. Eine Umrechnung des Vorjahresumsatzes auf ein volles Jahr ist nicht vorzunehmen (UStR Rz 2230). Bei **Eröffnung oder Erwerb eines Betriebes** liegen keine Vorjahresumsätze vor, daher kann eine Pauschalierung ohne Beachtung der Höhe der Umsätze des laufenden Jahres angewendet werden (EStR Rz 4103). Bei Eröffnung eines Betriebes steht die **Vorsteuerpauschalierung** zu, wenn die maßgeblichen Umsatzgrenzen im ersten Jahr voraussichtlich nicht überschritten werden, vorausgesetzt, dass keine Buchführungspflicht besteht und dass auch freiwillig keine Bücher geführt werden (UStR Rz 2229).
- Besteht **Buchführungspflicht** oder werden **freiwillig** Bücher geführt, können die Pauschalierungen grundsätzlich **nicht** in Anspruch genommen werden (ausgenommen die Handelsvertreterpauschalierung). Von einer freiwilligen Buchführung kann nur gesprochen werden, wenn die Geschäftsfälle bereits zum Entstehungszeitpunkt **laufend** auf Konten erfasst werden (also Führung von Kunden- und Lieferantenkonten). Bloße Bestandsübersichten zum Ende des Wirtschaftsjahres oder die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag sind nicht schädlich (EStR Rz 4259). Seit 1.1.2016 gilt auch für die Vorsteuerpauschalierung die Voraussetzung, dass keine Buchführungspflicht bestehen darf und auch keine freiwillige Buchführung erfolgt (UStR Rz 2243).
- Die Pauschalierungen können nur bei **Nichtüberschreiten von Umsatzgrenzen** in Anspruch genommen werden (ausgenommen die Handelsvertreterpauschalierung). Dabei sind die Umsätze jeweils **betriebsbezogen** zu betrachten. Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze dar (EStR Rz 4261, UStR Rz 2252).
- Werden Umsätze, die für die Pauschalierung relevant waren, nachträglich wesentlich über die maßgeblichen Umsatzgrenzen hinaus **geändert** (z.B. anlässlich einer Betriebsprüfung), fällt die Anwendungsvoraussetzung für die betreffende Pauschalierung nachträglich weg (EStR Rz 4269, UStR Rz 2242).

Bei bloß **geringfügigem Überschreiten** der Grenze können die Betriebsausgaben bzw. der Gewinn in Anlehnung an die Pauschalierung geschätzt werden, Vorsteuern stehen jedoch nur bei Vorhandensein von **Belegen** zu, die den umsatzsteuerlichen Rechnungserfordernissen entsprechen.

- Betriebsausgabenpauschalen sind umsatzsteuerlich jeweils als **Nettogröße** anzusehen, daher kann daraus keine Vorsteuer herausgerechnet werden (EStR Rz 4130, 4278, 4360).
- Soweit Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern abpauschaliert sind, entfällt sowohl die Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen als auch die Pflicht zur Aufbewahrung der dazugehörigen Belege. Das gilt nicht für Belege, die Grundlage für die Eintragungen in das Wareneingangsbuch sind (EStR Rz 4258, UStR Rz 2239).

1.2 — Einkommensteuer

- Die Pauschalierungsarten stellen im Bereich der Ermittlung betrieblicher Einkünfte eine Art "Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" dar (EStR Rz 4107, 4274).
- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, die dem besonderen ESt-Satz von 30 % unterliegen, zählen nicht zur Bemessungsgrundlage für die Basispauschalierung (EStR Rz 4107a).
- Beim **Übergang** von der Pauschalierung auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) und auch umgekehrt ist zusätzlich ein **Übergangsgewinn oder -verlust** zu ermitteln und in entsprechender Höhe gesondert anzusetzen. Der Übergangsgewinn ist im Übergangsjahr zu versteuern, ein Übergangsverlust ist, beginnend mit dem Übergangsjahr, auf 7 Jahre zu verteilen (EStR Rz 4107, 4276).
- Der **Wechsel** von der "normalen" Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Pauschalierung oder umgekehrt führt zu **keinem** Übergangsgewinn bzw. -verlust (EStR Rz 4107, 4274).
- **Nachzahlungen von Betriebsausgaben** in einem Pauschalierungsjahr für frühere nicht pauschalierte Jahre gelten als "abpauschaliert" und können **nicht gesondert** abgesetzt werden. Ebenso gelten **Vorauszahlungen** in einem Pauschalierungsjahr für spätere Veranlagungsjahre als abgeflossen (abpauschaliert) und sind daher **in den späteren Jahren nicht als Betriebsausgabe** absetzbar. Andererseits sind Ausgaben vor bzw. nach einer Pauschalierung für Aufwendungen im Pauschalierungszeitraum **abzugsfähig** (EStR Rz 4108, 4275).

- Von der Pauschalierung werden **nur die laufenden Geschäftsfälle** erfasst, nicht aber außergewöhnliche Vorgänge wie z.B. die Veräußerung oder Entnahme von wesentlichem Betriebsvermögen wie Gebäuden oder Gebäudeteilen (EStR Rz 4277).
- Die Pauschalierung ist unabhängig davon möglich, ob die Umsatzsteuer ertragssteuerlich nach dem Bruttosystem (Einnahmen und Ausgaben inkl. USt) oder nach dem Nettosystem angesetzt wird. Wird jedoch neben der Basispauschalierung eine Vorsteuerpauschalierung gem. § 14 Abs. 1 Z 2 UStG (Verordnungen) vorgenommen, ist für die Gewinnermittlung nur das Bruttosystem zulässig (EStR Rz 4129).
- Bei **Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung** während aufrechter Pauschalierung ist neben dem "pauschalierten Gewinn" zuerst ein Übergangsgewinn bzw. -verlust und anschließend der Betriebsaufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn zu ermitteln und in entsprechender Höhe anzusetzen (EStR Rz 4277).
- Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die durch die Pauschalierung abgegolten sind, können **nicht als Sonderausgaben** geltend gemacht werden. Ebenso gelten allfällige Vorsteuerkorrekturen (Nachzahlungen) aufgrund von Änderungen der Verhältnisse gem. § 12 Abs. 10 oder 11 UStG als „abpauschaliert“ und können nicht gesondert abgezogen werden (EStR Rz 4283).
- **Steuerberatungskosten** können jedoch als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Soweit daraus der Vorsteuerabzug zusteht, ist nur der Nettobetrag abzugsfähig (EStR Rz 4116a, 4283a).
- Der Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG) kann in Höhe des Grundfreibetrages (13 % von maximal € 30.000, –) bei jeder Pauschalierung in Anspruch genommen werden. Der **investitionsbedingte Gewinnfreibetrag** (13 % des € 30.000, – übersteigenden Gewinnes, maximal € 45.350, – inklusive Grundfreibetrag) steht jedoch **nicht** zu, ausgenommen bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierung (EStR Rz 3822).
- **Grundstücksgewinne**, die dem besonderen Steuersatz von 30 % (bis 2015 25 %) unterliegen, sind für den Gewinngrundfreibetrag gem. § 10 EStG in die pauschale Bemessungsgrundlage einzubeziehen (EStR Rz 3822).
- **Kapitalerträge** können entweder als endbesteuert von den Einnahmen ausgeschrieben oder bei einer Option zur Steuerpflicht gesondert als Einnahme angesetzt werden (EStR Rz 4282). Endbesteuerte Kapitalerträge (27,5 % Est) können nicht in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einbezogen werden (EStR Rz 3822).

- Bei **Mitunternehmenschaften** ist die Basispauschalierung nur auf der Ebene der Mitunternehmenschaft möglich. Der einzelne Mitunternehmer kann für seinen Gewinnanteil **keine Pauschalierung** in Anspruch nehmen, da diesbezüglich keine Bemessungsgrundlagen (Umsätze) vorliegen. Liegen Leistungsvergütungen an Gesellschafter vor, so ist der pauschal ermittelte Gewinn zunächst um diese Vergütungen zu kürzen. Der Restgewinn wird anteilmäßig aufgeteilt. Diesen Restgewinnanteilen wird dann die jeweilige Vergütung zugerechnet (EStR Rz 4112a zur Basispauschalierung, Rz 4285, 4286).
- Ein pauschal ermittelter Gewinn ist ohne Berücksichtigung von Vergütungen bzw. Sonderbetriebsausgaben auf die Gesellschafter zu verteilen (EStR, Rz 4286a).

1.3 — Umsatzsteuer

- Ab 2016 ist für die Vorsteuerpauschalierung eine zusätzliche Voraussetzung, dass weder eine Buchführungspflicht besteht noch freiwillig Bücher geführt werden (UStR Rz 2229). Daher können Kapitalgesellschaften nicht mehr von der Vorsteuerpauschalierung Gebrauch machen.
- Die Pauschalierung ist sowohl bei der Besteuerung nach vereinnahmten wie auch nach vereinbarten Entgelten möglich (UStR Rz 2232).
- Liegen mehrere Betriebe vor, kann die Vorsteuerpauschalierung für jeden einzelnen Betrieb ausgeübt werden (UStR Rz 2228).
- Bei Betriebseröffnung können Vorsteuerpauschalierungen erfolgen, wenn im ersten Jahr die jeweiligen Umsatzgrenzen **voraussichtlich nicht überschritten** werden.
- Wurde die Tätigkeit im Vorjahr nicht das ganze Jahr hindurch ausgeübt, ist für die Vorsteuerpauschalierung **keine Umrechnung** auf das volle Jahr erforderlich (UStR Rz 2230).
- Bei einer **Betriebsübertragung** durch Erbfolge (Gesamtrechtsnachfolge) sind weiterhin die Verhältnisse des Rechtsvorgängers zu berücksichtigen. Bei einer Einzelrechtsnachfolge (Kauf, Schenkung, Vermächtnis) sind die Anwendungsvoraussetzungen des Rechtsnachfolgers maßgebend.
- Der **Übergang** von der „Normalversteuerung“ auf die Vorsteuerpauschalierung oder umgekehrt stellt keinen Grund für eine Vorsteuerberichtigung dar, da dadurch keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse eintritt, ausgenommen bei der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung (UStR Rz 2301).

- Ändern sich jedoch die tatsächlichen Verhältnisse (z.B. umsatzsteuerfreier Verkauf einer Liegenschaft, dadurch Berichtigung des Vorsteuerabzuges), so kommt es auch bei aufrechter Pauschalierung zur Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG (Zehntel- bzw. Zwanzigstelregelung). Die Vorsteuern sind jedoch nur zu berichtigen (nachzuzahlen), soweit sie zum tatsächlichen Vorsteuerabzug berechtigt hatten, also nicht durch die Vorsteuerpauschalierung abgegolten waren (UStR Rz 2240).
- Der **Wechsel** von der **Durchschnittssatzbesteuerung** gem. § 22 EStG zu einer **Vorsteuerpauschalierung** führt für Anlagegüter mit Verwendungsbeginn ab 1.1.2014 zur Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG (Fünftel-, Zehntel- bzw. Zwanzigstelregelung). Sonderregelungen bestehen für landwirtschaftliche Pferdeeinstellbetriebe (⇒ siehe Punkt 13).
- Beim Wechsel von einer Vorsteuerpauschalierung zur unechten Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmer) oder umgekehrt ist unter Beachtung der Bagatellregelung des § 12 Abs. 13 UStG (€ 220, – pro Gegenstand, ab 1.1.2017 € 60, – pro Gegenstand und Jahr) eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen (UStR Rz 2241).
- Werden Umsätze, die für eine Vorsteuerpauschalierung relevant sind, nachträglich durch Betriebsprüfungen oder andere Verfahren geändert und **übersteigen** daher die jeweilige Umsatzgrenze, fallen die Anwendungs Voraussetzungen nachträglich weg.
- Beim **Wechsel** von der Pauschalierung **zum normalen Vorsteuerabzug** oder umgekehrt ist für die Zuordnung der Vorsteuer (abpauschaliert oder normal abzugsfähig) nur der Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung bzw. Einfuhr, nicht jedoch das Rechnungsdatum, die Bezahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer maßgebend (UStR Rz 2234).

BEISPIEL

2014 wurde die Vorsteuerpauschalierung gem. § 14 UStG in Anspruch genommen (Basispauschalierung mit 1,8 % des Umsatzes). Eine Eingangsrechnung vom 10.12.2016 für Beratungsleistungen im Jahre 2016 wurde erst am 16.1.2017 bezahlt.

Zu Beginn des Jahres 2017 wurde zum „normalen“ Vorsteuerabzug gewechselt. Die Vorsteuer aus den Beratungsleistungen 2016 ist im Jahre 2017 nicht abzugsfähig (und 2016 noch abpauschaliert).

2. Basispauschalierung – ESt und USt

2.1 Grundlagen

§ 17 Abs. 1 – 3 Einkommensteuergesetz 1988;
Einkommensteuerrichtlinien, Rz 4100 ff

2.1.1 Voraussetzungen

- Einkünfte aus **selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb** aus einer im Veranlagungsjahr aktiv ausgeübten Tätigkeit, nicht daher bei Ruhebezügen und bei nachträglichen betrieblichen Einkünften aus einer ehemaligen aktiven Tätigkeit (EStR Rz 4113a).
- **Keine Buchführungspflicht bzw. keine freiwillige Buchführung**, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglicht. Die Basispauschalierung ist für alle Rechtsformen zulässig, so auch für Mitunternehmerschaften (z.B. GesbR) bzw. für nicht buchführungspflichtige Körperschaften (EStR Rz 4105).
- Aus der **Steuererklärung** geht hervor, dass von der Pauschalierung Gebrauch gemacht wird. Die Pauschalierung kann auch noch im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden.
- **Der Umsatz** des Betriebes darf im vorangegangenen Wirtschaftsjahr **€ 220.000, – nicht überschritten** haben.
- Keine zeitliche Bindung nach der erstmaligen Basispauschalierung. Eine **neuerliche Pauschalierung** ist erst nach mindestens 5 Jahren möglich.

Umsatzbegriff: (EStR Rz 4102)

- Umsätze aus Lieferungen und Leistungen
- + Eigenverbrauch
- + Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen
- Geld-, Bank- und Wertpapierumsätze, Grundstücksumsätze, Umsätze aus Vermietung und Verpachtung (soweit diese Umsätze nicht den unmittelbaren Betriebszweck darstellen)
- Umsätze aus der Geschäftsveräußerung
- Umsätze aus Entschädigungen und besonderen Waldnutzungen
- = Umsatz (maßgeblich für die Pauschalierungsgrenze und Bemessungsgrundlage für das Pauschale)

2.1.2 Umsatzgrenze

- Die Umsatzgrenze ist betriebsbezogen, also für **jeden einzelnen Betrieb** zu ermitteln.
- Die Umsätze einer **Mitunternehmerschaft** sind als eine Einheit anzusehen (EStR Rz 4104).
- Erfolgte die Tätigkeit im Vorjahr nicht das ganze Jahr hindurch, ist **keine** Umrechnung des **Vorjahresumsatzes** auf ein volles Jahr vorzunehmen (EStR Rz 4103).
- Liegen **keine Vorjahresumsätze** vor, dann kann im Fall der **Betriebseröffnung** oder der Einzelrechtsnachfolge (Kauf, Schenkung) die Basispauschalierung ungeachtet der Höhe der Umsätze des laufenden Jahres angewendet werden. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge darf jedoch der Umsatz des letzten vollen Wirtschaftsjahres des Rechtsvorgängers den Betrag von € 220.000, – nicht überstiegen haben (EStR Rz 4103).

2.2 Gewinnermittlung

2.2.1 Betriebseinnahmen

Bei der Gewinnermittlung sind als Betriebseinnahmen sämtliche Umsätze gem. § 125 Abs. 1 BAO **zuzüglich** sonstiger Betriebseinnahmen anzusetzen, insbesondere also lt. EStR Rz 4109:

- Umsätze aus Lieferungen und Leistungen
- Eigenverbrauch (Entnahmen zum Teilwert), nicht jedoch für Nutzungsentnahmen (diese gelten als Ausgabenkürzungen)
- Auflösungsbeträge von steuerfreien Beträgen (z.B. Nachversteuerung von Bildungsfreibeträgen)
- erhaltene Versicherungsentschädigungen, andere echte Schadenersätze
- echte Subventionen, soweit nicht ohnehin steuerfrei
- Entnahme von Gegenständen des Unternehmens mit dem Teilwert der entnommenen Gegenstände
- **Kapitalerträge** sind nur als Betriebseinnahmen anzusetzen, wenn zur Veranlagung optiert wurde (also bei Verzicht auf die Endbesteuerung).
- Wird bei unentgeltlicher Kfz-Überlassung der geldwerte Vorteil mit den

Werten laut Sachbezugsverordnung angesetzt, stellt dieser Wert eine Betriebseinnahme dar. Erfolgt der Ansatz nach den anteiligen Kosten, ist auch nur dieser als Betriebseinnahme zu erfassen (EStR Rz 4109a).

Nicht zu den Betriebseinnahmen zählen jedoch

- **Durchlaufende Posten** inklusive eindeutig abgrenzbare Kostenersätze im Bereich der Reisekosten einschließlich der Kfz-Nutzung, soweit diesen Kostenersätzen Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen (EStR Rz 4109a).
- **Betriebsausgabenkürzungen** wie Preisminderungen (Skonti, Rabatte, Boni), Nutzungsentnahmen (Eigenverbrauch), Gutschriften für Verpackungsgebände (EStR Rz 4110)
- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, die dem besonderen ESt-Satz von 30 % unterliegen, zählen nicht zur Bemessungsgrundlage für die Basispauschalierung (EStR Rz 4107a).

2.2.2 Betriebsausgabenpauschale

Das Betriebsausgabenpauschale wird (nur) von den Umsätzen gem. § 125 Abs. 1 lit a BAO berechnet (siehe Punkt 2.1.1.) und beträgt:

6 %, maximal € 13.200, – bei

- freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, insbesondere reine Konsulententätigkeit (EStR Rz 4114). Gehen die Tätigkeiten über die Beratung hinaus (z.B. statische Berechnungen, Bauaufsicht, Erstellung von Bauplänen, Projektleitung), steht das Pauschale von 12 % zu.
- Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit (z.B. Hausverwalter, Aufsichtsratsmitglied, wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer), wobei es auf die Art der Tätigkeit nicht ankommt (EStR Rz 4113b).
- einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

12 %, maximal € 26.400, – bei

- allen anderen selbständigen und gewerblichen Einkünften von den Umsätzen aus der jeweiligen Tätigkeit. Betriebseinnahmen neben diesem Umsatz fließen nicht in die Bemessungsgrundlage ein (EStR Rz 4115). Durch das Betriebsausgabenpauschale sind insbesondere Abschreibungen (inkl. GWG),

Restbuchwerte abgegangener Anlagen, Fremdmittelkosten, Miete und Pacht, Porti und Telefon, Betriebsstoffe, Energie und Wasser, Werbung, Rechts- und Beratungskosten, Provisionen (ohne mengenabhängige Einkaufsprovisionen), Büroausgaben, Prämien zu Betriebsversicherungen, Betriebssteuern, Instandhaltung, Kraftfahrzeugkosten, Reisekosten, Trinkgelder etc. **abgegolten** (EStR Rz 4127).

2.2.3 — Zusätzlich absetzbare Betriebsausgaben

Neben dem Betriebsausgabenpauschale können noch folgende Ausgaben geltend gemacht werden:

- **Waren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe, Zutaten** inklusive mengenmäßiger Einkaufsprovisionen (Eintragung im Wareneingangsbuch). Bei Freiberuflern nur solche Waren, die nach gewerblicher Art weiterveräußert werden, z.B. Medikamente aus der Hausapotheke eines Arztes. Waren wie z.B. Zahngold, die für Dienstleistungen eingesetzt werden, können nicht gesondert abgesetzt werden (EStR Rz 4117).
- **Löhne und Gehälter einschließlich Lohnnebenkosten**
Auch Sachbezüge der Dienstnehmer sind mit dem zugerechneten Sachbezug als Betriebsausgabe absetzbar, soweit die dem Sachbezug entsprechenden Aufwendungen abpauschaliert sind (Kfz-Aufwendungen für einen Dienstwagen – EStR Rz 4119). Auch Reisekostenersätze an Dienstnehmer (Km-Gelder, Tages- und Nächtigungsgelder) sind zusätzlich abzugsfähig, nicht jedoch freiwilliger Sozialaufwand (EStR Rz 4120).
- **Fremdlöhne** (soweit sie unmittelbar in die Leistungserstellung des Betriebes eingehen, also nicht für Verwaltungs- und Vertriebskosten)
- Beiträge zu einer **Pflichtversicherung** inkl. Beiträge an betriebliche Vorsorgekassen (EStR Rz 4126)
- **Reise- und Fahrtkosten**, soweit ihnen Einnahmen aus Kostenersätze in gleicher Höhe gegenüberstehen. Diese Beträge vermindern die Bemessungsgrundlage für die Betriebsausgabenpauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG).
- Bei der **Bruttogewinnermittlung** (Einnahmen und Ausgaben inkl. USt) auch die Vorsteuern aus Investitionen, die Vorsteuern der "abpauschalierten" Betriebsausgaben oder der Vorsteuerpauschalbetrag sowie die Umsatzsteuerzahllast.
- Steuerfreie Beträge für **Abfertigungsverpflichtungen** können abgezogen werden. Alte "steuerfreie Beträge" sind weiterzuführen. Prämien zu Abfer-

tigungsversicherungen sind abzugsfähig, soweit sie die Erhöhung des Deckungskapitals übersteigen (EStR Rz 4121).

- **Steuerberatungskosten** sind nicht mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten, sondern können als Sonderausgaben berücksichtigt werden (EStR 2000, Rz 4116a).

➔ **Achtung:** Der UFS traf jedoch folgende Unterscheidung (Erkenntnis vom 26.11.2010, RV/0171-W/07):

Betreffen die Steuerberatungskosten die Gewinnermittlung (Grundlagen für die Einkommensteuer), dann sind diese Kosten als Sonderausgaben abzugsfähig. Betreffen diese Kosten jedoch die **Umsatzsteuer**, sind sie „abpauschaliert“ und nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

- **Gewinnfreibetrag:**

Der Grundfreibetrag (13 % von maximal € 30.000,—) kann geltend gemacht werden. Nicht möglich ist die Inanspruchnahme eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages.

2.2.4 — Basispauschalierung bei Mitunternehmerschaften

Der steuerliche Gewinn ist unter Anwendung der Basispauschalierung in zwei Ebenen zu ermitteln.

► Erste Ebene:

Bei der Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinnes ist neben den gesondert abzugsfähigen Betriebsausgaben (siehe 2.2.3) das Betriebsausgabenpauschale (6 % oder 12 % des Umsatzes) zu berücksichtigen.

► Zweite Ebene:

Auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung (Zurechnung und Abzug von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben) ist ein Betriebsausgabenpauschale nicht möglich, da keine Bemessungsgrundlage (kein Umsatz) vorhanden ist.

BEISPIEL

An der gewerblich tätigen Handels OG sind drei Gesellschafter mit jeweils einem Drittel beteiligt. A erhält eine Tätigkeitsvergütung von € 17.000,— und zahlt an eine Bürokraft € 2.000,—. B erhält Miete für ein an die OG vermietetes Gebäude in Höhe von € 11.800,—.

Erste Ebene der Gewinnermittlung	
Umsätze 2017	60.000,—
Davon 12 % Betriebsausgabenpauschale	– 7.200,—
Gewinn ohne Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben	52.800,—
Tätigkeitsvergütung Gesellschafter A (Sonderbetriebseinnahme)	– 17.000,—
An Gesellschafter B gezahlte Miete (Sonderbetriebseinnahme)	– 11.800,—
Verteilungsfähiger Gewinn 2017	24.000,—

Zweite Ebene der Gewinnermittlung 2017			
	Gewinnanteil A	Gewinnanteil B	Gewinnanteil C
Drittelanteil am Gewinn	8.000,—	8.000,—	8.000,—
+ Sonderbetr. Einnahmen A	17.000,—		
– Sonderbetr. Ausgaben A	– 2.000,—		
+ Sonderbetr. Einnahmen B		11.800,—	
Steuerliche Gewinnanteile (Gesamt € 50.800,—)	23.000,—	19.800,—	8.000,—

► **Anmerkung:**

Weitere Sonderbetriebsausgaben (wie z.B. AfA oder Zinsen) sind **nicht** abzugsfähig, da diese den „abpauschalierten“ Ausgaben zuzurechnen sind.

2.2.5 Gewinnermittlung nach der Netto- bzw. Bruttomethode

► **Nettomethode:**

Bei der Gewinnermittlung werden sowohl die Umsätze als auch die Eingangsleistungen netto, also **ohne Umsatzsteuer** bzw. ohne Vorsteuer angesetzt. Das Nettosystem ist nur zulässig, wenn die Umsatzsteuer grundsätzlich Durchlaufcharakter hat. Ebenfalls nicht anzusetzen sind Umsatzsteuerzahllasten bzw. Umsatzsteuergutschriften. Nebengebühren der Umsatzsteuer, wie z.B. Säumniszuschläge und Stundungszinsen bleiben auch im Bereich der Nettomethode als Betriebsausgaben abzugsfähig (EStR Rz 755).

► **Bruttomethode:**

Bei dieser Methode werden die Umsätze brutto, also inkl. Umsatzsteuer und ebenso die Eingangsleistungen brutto (inkl. Vorsteuern) angesetzt. Die Um-

satzsteuerzahllasten sind abzugsfähig, Umsatzsteuergutschriften sind Betriebseinnahmen. Die Vorsteuern von Zugängen im Anlagevermögen sind im Zahlungsjahr als Betriebsausgaben abzusetzen.

Die Gewinnermittlung mit Basispauschalierung der Betriebsausgaben kann nach der Netto- oder der Bruttomethode erfolgen. Bei Inanspruchnahme einer Vorsteuerpauschalierung ist jedoch das Nettosystem grundsätzlich ausgeschlossen (EStR Rz 4129), außer bei gleichzeitiger Inanspruchnahme der ertragsteuerlichen **und** der umsatzsteuerlichen Basispauschalierung mit 1,8 % der Umsätze (EStR Rz 754).

► Vorsteuern als Betriebsausgaben

Das Betriebsausgabenpauschale ist eine **Nettogröße**. Bei der Bruttomethode können daher die Vorsteuern der abpauschalierten Betriebsausgaben entweder in ihrer tatsächlichen Höhe oder bei Inanspruchnahme einer Vorsteuerpauschalierung in Höhe des Vorsteuerpauschales als Betriebsausgaben angesetzt werden (EStR Rz 4131)

Bei unecht steuerbefreiten Umsätzen (z.B. bei Kleinunternehmern) erfolgt die Gewinnermittlung **immer** nach der Bruttomethode. Die auf die abpauschalierten Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer darf in Höhe des rechnerisch ermittelten Vorsteuerpauschales als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Das gilt auch für einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer behandelt wird (EStR Rz 4131, UStR Rz 184).

2.2.6 — Ausgabenaufteilung bei Ärzten

Nehmen nichtselbständige Ärzte für ihre Sonderklassegebühren (selbständige Einkünfte gem. § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG) das Betriebsausgabenpauschale in Anspruch, gilt Folgendes:

Bei den Dienstnehmereinkünften sind jene **Werbungskosten**, die sowohl durch das Dienstverhältnis als auch die Sonderklassegebühren veranlasst sind, nach einem Einnahmenschlüssel **zu kürzen** (Sonderklassegebühren im Verhältnis zu Kennzahl 210 abzüglich KZ 215 und KZ 220 des Lohnzettels).

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, da diese Kosten mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. mit dem Pendlerpauschale abgedeckt sind.

Wenn die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge einen „**Hausanteil**“ für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt abzieht, ist dieser vom Betriebsausgabenpauschale erfasst (EStR Rz 4116b). Wird der „Hausanteil“ als Betriebsausgabe abgesetzt, steht ein Betriebsausgabenpauschale nicht zu.

2.2.7 — Fristen und Bindung

- Für die Basispauschalierung ist **kein Antrag erforderlich**. Aus der Steuererklärung muss jedoch hervorgehen, dass von der Pauschalierung Gebrauch gemacht wird.
- Ein **Wechsel** von der vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Basispauschalierung oder umgekehrt ist bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich (EStR Rz 4133). Der Wechsel ist jedoch nur zu Beginn eines Jahres möglich.
- Es gibt **keine zeitliche Bindung** für die Anwendung der Basispauschalierung. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart ist jederzeit möglich.
- Wurde auf die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich übergegangen, ist die **erneute Anwendung** der Basispauschalierung erst nach Ablauf von **fünf Jahren** wieder möglich. Dies gilt nicht in den Fällen eines zwingenden Wechsels wegen Überschreitens der Umsatzgrenze (EStR Rz 4134).
- Ein Rücktritt von der erstmalig beanspruchten Basispauschalierung löst keine Sperrfrist aus (EStR Rz 4133).

2.2.8 — Aufzeichnungspflichten

- Aufzuzeichnen sind die Betriebseinnahmen und die gesondert absetzbaren Betriebsausgaben (Pflichtversicherungsbeiträge des Unternehmers, Ausgaben für Löhne einschließlich Lohnnebenkosten, Ausgaben für Waren und für Fremdlöhne). Der Zeitpunkt der Bezahlung muss ersichtlich sein und die entsprechenden Belege müssen aufbewahrt werden (EStR Rz 4135).
- Ein **Wareneingangsbuch** ist nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zu führen (EStR Rz 4136).
- Die Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen und die Aufbewahrungspflicht der dazugehörigen Belege entfallen nur insoweit, als die betreffenden Betriebsausgaben "abpauschaliert" sind.
- Ein **Anlagenverzeichnis** (eine Anlagenkartei) muss **nicht** geführt werden, ausgenommen für Grund und Boden und Gebäude im Anlage- und Umlaufvermögen. Beim Wechsel auf die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich sind die Restbuchwerte der Anlagegüter zu ermitteln. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sind unter Berücksichtigung der betriebsgewöhnlichen

Nutzungsdauer bzw. der Dauer der bisherigen Nutzung rechnerisch „fortzuschreiben“ (EStR Rz 4137).

- Der Gewinn aus Grundstücksveräußerungen muss gesondert ermittelt werden, wozu im Anlagevermögen auch die Gebäude anzuführen und rechnerisch abzuschreiben sind (Evidenzhaltung des Buchwertes).

2.2.9 Beispiel 1: Gewinnermittlung durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Die folgenden vier Beispiele zeigen die verschiedenen Ergebnisse der Berechnung des Jahresgewinnes bei Anwendung vier verschiedener möglicher Gewinnermittlungsarten.

Bei allen Beispielen (1-4) ist noch der Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG zu berücksichtigen.

BEISPIEL		
Betriebseinnahmen 2017 (netto)		
aus Lieferungen und Leistungen	150.000,00	
Eigenverbrauch	2.000,00	152.000,00
Betriebsausgaben (netto)		
Waren- u. Materialeinkauf	70.000,00	
Fremdleistungen	5.000,00	
Löhne und Lohnnebenkosten	14.000,00	
Pflichtversicherung	7.000,00	
Sonstige Betriebsausgaben	12.400,00	
Geringwertige Wirtschaftsgüter	2.000,00	
Absetzung für Abnutzung	6.000,00	116.400,00
Jahresgewinn 2017		35.600,00

2.2.10 – Beispiel 2 – Gewinnermittlung bei Betriebsausgabenbasispauschalierung – Nettomethode

BEISPIEL		
Betriebseinnahmen 2017		
aus Lieferungen und Leistungen	150.000,00	
Eigenverbrauch	2.000,00	152.000,00
Betriebsausgaben 2017		
Waren- u. Materialeinkauf	70.000,00	
Fremdleistungen	5.000,00	
Löhne und Lohnnebenkosten	14.000,00	
Pflichtversicherung	7.000,00	
12 % Betriebsausgabenpauschale	18.240,00	114.240,00
Jahresgewinn 2017		37.760,00

2.2.11 – Beispiel 3 – Gewinnermittlung bei Betriebsausgabenbasispauschalierung – Bruttomethode

► **Angaben zur Umsatzsteuer 2017**

Die Umsatzsteuer 2017 beträgt € 30.400,–. Die Vorsteuern von € 20.380,– betreffen den Wareneinkauf mit € 14.000,–, Fremdleistungen mit € 1.000,–, die sonstigen Betriebsausgaben mit € 2.480,–, geringwertige Wirtschaftsgüter mit € 400,– und die Investitionen mit € 2.500,–. Die Umsatzsteuerzahllasten betragen 11-12/2016 € 2.550,–, 1-10/2017 € 9.580,–, 11-12/2017 € 1.900,–.

BEISPIEL		
Betriebseinnahmen 2017 (inkl. USt)		
aus Lieferungen und Leistungen	180.000,00	
Eigenverbrauch *)	2.400,00	182.400,00
Betriebsausgaben		
Waren- u. Materialeinkauf	84.000,00	
Fremdleistungen	6.000,00	
Löhne und Lohnnebenkosten	14.000,00	
Pflichtversicherung	7.000,00	
Vorsteuern pauschalierte Ausgaben	2.480,00	
Vorsteuern Investitionen (inkl. GWG)	2.900,00	

Umsatzsteuerzahllasten (11-12/2016; 1-10/2017)	12.130,00	
12 % Betriebsausgabenpauschale (vom Nettobetrag)	18.240,00	146.750,00
Jahresgewinn 2017		35.650,00

*) Häufig wird bei der Bruttogewinnermittlung der Eigenverbrauch inklusive Umsatzsteuer angesetzt und die darauf entfallende Umsatzsteuer als Betriebsausgabe abgezogen. Der Eigenverbrauch ist jedoch netto anzusetzen, und die auf den Eigenverbrauch entfallende USt ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG).

2.2.12 Beispiel 4 – Gewinnermittlung bei Betriebsausgaben- und Vorsteuerpauschalierung – Bruttomethode

BEISPIEL		
Betriebseinnahmen		
aus Lieferungen und Leistungen	180.000,00	
Eigenverbrauch	2.400,00	182.400,00
Betriebsausgaben		
Waren- u. Materialeinkauf	84.000,00	
Fremdleistungen	6.000,00	
Löhne und Lohnnebenkosten	14.000,00	
Pflichtversicherung	7.000,00	
1,8 % Vorsteuerpauschale *) (vom Nettoumsatz)	2.736,00	
Vorsteuern Investitionen	2.500,00	
Umsatzsteuerzahllasten (11-12/2016; 1-10/2017)	12.130,00	
12 % Betriebsausgabenpauschale (vom Nettoumsatz)	18.240,00	146.606,00
Jahresgewinn 2017		35.794,00

*) Wird umsatzsteuerlich das Vorsteuerpauschale von 1,8 % in Anspruch genommen, dann ist dieses Pauschale gesondert als Betriebsausgabe absetzbar. Das gilt auch bei unecht umsatzsteuerbefreiten Umsätzen mit Basispauschalierung der Betriebsausgaben (EStR Rz 4131).

2.3 — Vorsteuerpauschalierung

Grundlagen:

§ 14 Abs. 1 UStG 1994, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rz 2226 ff

2.3.1 — Voraussetzungen

- Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb
- Der Umsatz des Betriebes beträgt im vorangegangenen Wirtschaftsjahr nicht mehr als € 220.000,– . Wurde die Tätigkeit im Vorjahr nicht das ganze Jahr ausgeübt, muss **nicht** auf das volle Jahr umgerechnet werden.
- Buchführungspflicht oder eine freiwillige Buchführung schließen die umsatzsteuerliche Basispauschalierung aus. Es kann daher seit 1.1.2016 keine Kapitalgesellschaft nach UGB von der Vorsteuerpauschalierung Gebrauch machen (UStR Rz 2229).
- Die Pauschalierung der Vorsteuern ist unabhängig davon, ob von der Pauschalierung für Zwecke der Einkommensteuer Gebrauch gemacht wird oder nicht.
- Die Pauschalierung kann bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) oder nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) angewendet werden.

2.3.2 — Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern

2.3.2.1 — Vorsteuerpauschale

Das Vorsteuerpauschale beträgt 1,8 % des Gesamtumsatzes mit Ausnahme der Hilfgeschäfte, jedoch maximal € 3.960,– pro Jahr, wobei als Umsatz gilt:

Umsatzbegriff:

Umsätze aus Lieferungen und Leistungen

+ Eigenverbrauch

– Umsätze aus Hilfgeschäften (z.B. Anlagenverkäufe)

– unecht befreite Umsätze

– Umsätze aus der Geschäftsveräußerung

= Gesamtumsatz für das Vorsteuerpauschale

Dabei ist jener (Teil)Betrag am Gesamtumsatz maßgeblich, der dem betreffenden Betrieb bzw. der betreffenden Tätigkeit zuzuordnen ist (UStR Rz 2233).

2.3.2.2 — Zusätzlich abziehbare Vorsteuerbeträge

Neben dieser Pauschale können zusätzlich folgende Vorsteuern bzw. Einfuhrumsatzsteuern geltend gemacht werden:

- Vorsteuern für die Lieferung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern, wenn die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes € 1.100,– übersteigen. Gilt auch für die EUSt.
- Vorsteuern aus der Lieferung von Grundstücken des Anlagevermögens
- Vorsteuern aus der Lieferung von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen, Zutat (die in ein Wareneingangsbuch einzutragen sind oder einzutragen wären)
- Vorsteuern aus Fremdlöhnen (soweit sie in Leistungen eingehen, die unmittelbar der Leistungserstellung dienen).

2.3.2.3 — Vorsteuerberichtigungen

- Kommt es zu einer **Änderung** der für den Vorsteuerabzug maßgebenden **Verhältnisse** (z.B. umsatzsteuerfreier Verkauf eines Gebäudes, für dessen Anschaffungs- bzw. Errichtungskosten Vorsteuern abgezogen werden konnten), dann müssen diese Vorsteuern auch bei aufrechter Pauschalierung berichtigt werden (Fünftel-, Zehntel- bzw. Zwanzigstelregelung). Das gilt **nicht** für Vorsteuern, die bereits durch die Vorsteuerpauschalierung abgegolten waren.
- Auch ein Wechsel von einer Vorsteuerpauschalierung zur **Kleinunternehmerbefreiung** (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG) gilt als Änderung der Verhältnisse und es kommt zur Vorsteuerberichtigung nach der Fünftel- bzw. Zwanzigstelregelung des § 12 Abs. 10 und 11 UStG (UStR, Rz 2240, 2241).
- Wenn der Umsatz von € 220.000,– **nachträglich** (z.B. durch Betriebsprüfungsergebnisse) **überschritten** wird, fallen die Voraussetzungen für die Vorsteuerpauschalierung nachträglich weg. Sind jedoch ordnungsmäßige Belege vorhanden, stehen die Vorsteuern aus diesen Belegen zu.