

Pauschalierungen – Darstellung der neuen Pauschalierung gem § 17 Abs 3a EStG

Christine Stauber/Theresa Hager

1. Ausweitung des Betriebsausgabenpauschales für Kleinunternehmer

Für Gewerbetreibende und Selbständige bestand bereits bisher die Möglichkeit, ihre Betriebsausgaben in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Umsatzes zu ermitteln (Ausgaben- oder Teilpauschalierung). Dabei werden die Betriebseinnahmen voll erfasst, die Ausgaben können hingegen im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung pauschal nach Durchschnittssätzen ermittelt werden (sog Basispauschalierung Einkommensteuer, geregelt in § 17 Abs 1 bis 3 EStG¹). Mit dem Steuerreformgesetz 2020 wurde eine zusätzliche Möglichkeit der **Pauschalierung für Kleinunternehmer** eingeführt (§ 17 Abs 3a EStG).

Da Betriebsausgaben nicht einzeln aufzuzeichnen sind, kann die Pauschalierung für Unternehmer enorme Erleichterungen im Bereich der Aufzeichnungspflichten mit sich bringen und Deklarationskosten vermindern. Bestehenden Kleinunternehmern ist zu empfehlen, ihre derzeitige **Gewinnermittlungsart zu überprüfen und zu optimieren**. Neue Unternehmen sind aufgefordert, die Art der Gewinnermittlung in ihre Planungen mit einzubeziehen und die optimale Methode für ihren Betrieb bzw ihre unternehmerische Tätigkeit zu wählen.

Im Folgenden findet sich eine Darstellung der bestehenden Basispauschalierung sowie der neuen Pauschalierung für Kleinunternehmer.

1.1. Darstellung bestehende Basispauschalierung

Im Rahmen der sogenannten Basispauschalierung gem § 17 Abs 1 EStG können bei der Ermittlung von Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) und Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) Betriebsausgaben im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung pauschal mit 6 % oder mit 12 % des Umsatzes ermittelt werden.

1.1.1. Voraussetzungen für die Basispauschalierung

Die Pauschalierung der Betriebsausgaben darf nur unter folgenden Voraussetzungen gem § 17 Abs 3 EStG angewendet werden:

- Es besteht **keine Buchführungspflicht** und es werden auch nicht freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG ermöglichen.
Die Erstellung einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist hingegen erlaubt.² Dies ermöglicht es auf Basis der tatsächlichen Betriebsausgaben zu entscheiden, ob die Inanspruchnahme der Teilpauschalierung vorteilhaft ist (zur Bindungswirkung siehe 1.1.4.).
- Die **Umsätze** iSd § 125 BAO³ betragen im vorangegangenen Wirtschaftsjahr **nicht mehr als 220.000 €**.

¹ BGBl I 2019/104.

² Vgl Rz 4106 EStR 2000.

³ BGBl I 2019/104.

Maßgeblich sind die in § 125 BAO angeführten Umsätze, das sind

- Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG⁴),
- Umsätze aus Eigenverbrauch (§ 1 Abs 1 Z 2 UStG),
- Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen.

Keine Umsätze iS dieser Bestimmung sind⁵

- Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 8 und 9 UStG (zB Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und Wertpapieren, Umsätze aus dem Verkauf von Grundstücken; in diesem Sinne sind auch Entschädigungen für Bodenwertminderungen auszuscheiden), außer wenn sie unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen,
- Umsätze gem § 10 Abs 2 Z 4 UStG (Umsätze aus der Vermietung oder Verpachtung von Grund und Boden und Gebäuden), außer wenn sie unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen,
- Umsätze aus Geschäftsveräußerungen iSd § 4 Abs 7 UStG (Veräußerung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen),
- Umsätze aus Entschädigungen (§ 32 Abs 1 Z 1 EStG) und aus besonderen Waldnutzungen.

Liegt kein Vorjahresumsatz vor (zB Neueröffnung, Einzelrechtsnachfolge), kann die Pauschalierung unabhängig von der Höhe des laufenden Jahres angewendet werden. Bei einer Übernahme im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge wird auf den Umsatz des Rechtsvorgängers abgestellt.⁶

Die Umsatzgrenze ist weiters für jeden Betrieb separat zu ermitteln.⁷ Übt ein Steuerpflichtiger daher verschiedene betriebliche Tätigkeiten aus, kann die Basispauschalierung für jeden Betrieb gesondert gewählt werden.

- Aus der **Steuererklärung geht hervor**, dass von der Pauschalierung Gebrauch gemacht wird.

Ein gesonderter Antrag auf Inanspruchnahme der Basispauschalierung ist somit nicht erforderlich, es genügt, wenn der Steuerpflichtige dies eindeutig dokumentiert.⁸ In der Beilage E1a zur Beilage der Einkommensteuererklärung E1 ist ein Häkchen zu setzen, wenn die Basispauschalierung nach § 17 Abs 1 EStG angewendet werden soll. Die Betriebseinnahmen sind in der Steuererklärung – wie auch im Rahmen der vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – voll zu erfassen, die pauschalen Betriebsausgaben sind in der Kennziffer 9259 zu erfassen. Alle Betriebsausgaben, die nicht durch das Betriebsausgabepauschale abgedeckt sind (siehe dazu 1.1.3.), dürfen nur in den Kennzahlen 9100, 9110, 9120 und 9225 eingetragen werden.

1.1.2. Anzuwendender Durchschnittssatz

Bei Anwendung der Pauschalierung werden die Betriebsausgaben pauschal entweder mit **6 % oder 12 %** der Umsätze iSd § 125 BAO abgesetzt.

Für folgende Einkünfte beträgt der Pauschalsatz **6 %** der Umsätze iSd § 125 BAO:

- Freiberufliche oder gewerbliche Einkünfte aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung,

⁴ BGBl I 2019/104.

⁵ Vgl Rz 4102 EStR 2000.

⁶ Vgl Rz 4103 EStR 2000.

⁷ Vgl Rz 4104 EStR 2000.

⁸ Vgl Rz 4133 EStR 2000.

- Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG (zB wesentlich beteiligte GmbH-Geschäftsführer, Aufsichtsräte) sowie
- Einkünfte aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

Für alle anderen selbständigen und gewerblichen Einkünfte gilt der **Durchschnittssteuersatz von 12 %**.

Zusätzlich ist das Betriebsausgabenpauschale, abhängig vom angewendeten Durchschnittssteuersatz, mit folgenden Höchstbeträgen gedeckelt:

- Bei 6 % sind **höchstens 13.200 €** als Betriebsausgabe absetzbar.
- Bei 12 % sind **höchstens 26.400 €** als Betriebsausgabe absetzbar.

Die Höchstbeträge ergeben sich aus der Anwendung der Pauschalsätze auf die vorgesehene Vorjahresumsatzgrenze iHv 220.000 € und soll verhindern, dass in einem umsatzstarken Jahr im Vergleich zu den tatsächlichen Verhältnissen überhöhte Betriebsausgaben geltend gemacht werden.⁹

1.1.3. Abpauschalierte Betriebsausgaben

Mit dem Durchschnittssatz von 6 % bzw 12 % gelten grundsätzliche alle Betriebsausgaben als abgedeckt, insbesondere¹⁰

- Abschreibungen (§§ 7, 8 und 13 EStG),
- Restbuchwerte abgehender Anlagen,
- Fremdmittelkosten,
- Miete und Pacht,
- Post und Telefon,
- Betriebsstoffe (Brenn- und Treibstoffe),
- Energie und Wasser,
- Werbung,
- Rechts- und Beratungskosten; Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben,
- Büroausgaben,
- Prämien für Betriebsversicherungen,
- Betriebssteuern,
- Instandhaltung, Reinigung durch Dritte,
- Kraftfahrzeugkosten,
- Reisekosten (einschließlich Tages- und Nächtigungsgelder),
- Trinkgelder.

Neben den Betriebsausgaben, die vom Pauschale abgedeckt werden, sind folgende **Betriebsausgaben zum weiteren Abzug** zugelassen:

- Ausgaben für Waren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten,
- Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten),
- Ausgaben für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden (zB Auftragsfertigung von Waren),
- Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zur Selbständigenvorsorge.

⁹ Vgl Rz 4113 EStR 2000.

¹⁰ Vgl Rz 4127 EStR 2000.

Reisekosten sind zusätzlich zur Pauschale abzugsfähig, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht. Diese Reise- und Fahrtkosten vermindern den Umsatz für die Ermittlung des Betriebsausgabenpauschale.

1.1.4. Wechsel der Gewinnermittlungsart

Der erstmalige Wechsel auf die Basispauschalierung ist, sofern die Voraussetzungen gegeben sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Wird die Basispauschalierung einmal in Anspruch genommen, kann in der Folge wieder jederzeit davon abgegangen werden. Ein neuerlicher Wechsel von der vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Gewinnermittlung durch Buchführung zur Basispauschalierung ist dann erst wieder nach **Ablauf von fünf Jahren** möglich. Ein Wechsel der Gewinnermittlung ist nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich.¹¹

1.1.5. Umsatzsteuer

Die Pauschalierung in der Umsatzsteuer steht in keiner wechselfähigen Beziehung zur einkommensteuerlichen Pauschalierung. Die Pauschalierungen können daher unabhängig voneinander gewählt werden.

Im Rahmen der Pauschalierung kann der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer ertragsteuerlich sowohl nach dem Bruttosystem als auch nach dem Nettosystem ansetzen. Wird hingegen eine Vorsteuerpauschalierung gem § 14 Abs 1 Z 1 UStG in Anspruch genommen, ist sowohl bei der vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als auch bei der Basispauschalierung (als Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) nach dem Bruttosystem vorzugehen.

Bei der Anwendung der Nettomethode (Umsatzsteuer wird als durchlaufender Posten behandelt) ist das Betriebsausgabepauschale als Nettogröße zu werten, dh es darf keine Umsatzsteuer aus dem Betriebsausgabepauschale herausgerechnet und daher nicht zusätzlich als Betriebsausgabe angesetzt werden.

Bei Anwendung der Bruttomethode (Umsatzsteuer wird als Betriebseinnahme und Betriebsausgabe behandelt) sind neben dem Betriebsausgabepauschale, das auch bei Anwendung der Bruttomethode als Nettogröße anzusehen ist, folgende Positionen aus dem Titel der Umsatzsteuer absetzbar:¹²

- Sämtliche neben dem Pauschale absetzbaren Betriebsausgaben inkl Umsatzsteuer,
- die auf Anlagenzugänge entfallende Vorsteuer (bei Inanspruchnahme des Vorsteuerpauschales nur, insoweit nicht vom Vorsteuerpauschale erfasst),
- Umsatzsteuer-Zahllast,
- die auf die pauschalierten Betriebsausgaben tatsächlich entfallende Umsatzsteuer (oder der Vorsteuerpauschalbetrag gem § 14 Abs 1 Z 1 UStG).

Seit der Veranlagung 2019 können unecht umsatzsteuerbefreite Unternehmer (zB Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG) oder Gesellschafter-Geschäftsführer, die umsatzsteuerlich als Nichtunternehmer behandelt werden, im Rahmen der Basispauschalierung die Vorsteuerpauschale gem § 14 UStG nicht in Anspruch nehmen.¹³

¹¹ Vgl Rz 4133 f EStR 2000.

¹² Vgl Rz 4131 EStR 2000.

¹³ Vgl Rz 41 EStR 2000.

1.2. Darstellung neue „umfassende“ Pauschalierung gem § 17 Abs 3a EStG

Bisher bestand für die Gruppe der Kleinunternehmer keine spezifischen Pauschalierungsmöglichkeit. Mit dem § 17 Abs 3a idF StRefG 2020 wurde ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 nun die Möglichkeit geschaffen, im Rahmen einer vereinfachten Einkommensteuererklärung die Betriebsausgaben pauschal zu ermitteln. Damit werden diese Unternehmen weitgehend von den steuerlichen Aufzeichnungs- und Erklärungsabgabepflichten befreit, da grundsätzlich weder eine Umsatzsteuer- noch eine vollständige Einkommensteuererklärung abgegeben werden muss.

1.2.1. Voraussetzungen für die Pauschalierung gem 17 Abs 3a EStG

Die neue Betriebsausgabenpauschalierung kann gem § 17 Abs 3a Z 1 EStG von jenen Steuerpflichtigen angewendet werden, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG oder gewerbliche Einkünfte gem § 23 EStG erzielen und den Gewinn im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln.

Davon explizit ausgenommen sind die Einkünfte aus einer Tätigkeit iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG, wie zB die Einkünfte eines wesentlich beteiligten geschäftsführenden Gesellschafters. Auch ausgenommen sind die Einkünfte von Aufsichtsräten und Stiftungsvorständen. Für derartige Einkünfte steht weiterhin lediglich die Basispauschalierung gem § 17 Abs 1 EStG offen.

Als weitere und zentrale Anwendungsvoraussetzung knüpft § 17 Abs 3a Z 2 EStG an die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze an. Danach kann die Pauschalierung nur geltend gemacht werden, wenn die Umsatzgrenze iHv 35.000 € (netto) im Kalenderjahr nicht überschritten wird. Die Pauschalierung nach § 17 Abs 3a EStG ist allerdings unabhängig davon, ob die unechte Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer tatsächlich in Anspruch genommen wurde. Somit kann sie auch von jenen Unternehmern in Anspruch genommen werden, die auf die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung verzichtet und freiwillig zur Umsatzsteuer optiert haben.¹⁴

Anders als bei der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung sind jedoch nur jene Umsätze relevant, die für diese Form der Pauschalierung zugänglich sind. Umsätze, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG führen, sowie jene Umsätze, die Einkünfte generieren, die nach Z 1 ausgenommen sind (zB die Einkünfte von Stiftungsvorständen), sind für die Umsatzgrenze gem § 17 Abs 3a Z 2 EStG nicht maßgeblich.¹⁵ Dies führt dazu, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 17 Abs 3a EStG ermitteln, nicht auch in jedem Fall Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG sind.

Umsätze aus Entnahmen bleiben bei der Ermittlung der Umsatzgrenze unberücksichtigt. Umsätze, die im Ausland getätigt werden, sind hingegen mit einzubeziehen. Ein einmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze bis maximal 40.000 € führt gem § 17 Abs 3a Z 2 EStG nicht zum sofortigen Ausschluss der Pauschalierung, sofern die Umsätze im Vorjahr nicht höher als 35.000 € waren.¹⁶ Es ist zu beachten, dass im UStG für Kleinunternehmer eine andere Toleranzregelung gilt.

Unterhält ein Steuerpflichtiger mehrere Betriebe, die der Pauschalierung zugänglich sind, so kann die Pauschalierung für Kleinunternehmer dann angewendet werden, wenn die Summe aller betrieblichen Umsätze die Höchstgrenze von 35.000 € nicht überschreitet. Es kann für jeden Betrieb einzeln gewählt werden, ob von der Pauscha-

¹⁴ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 5.

¹⁵ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 5.

¹⁶ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 6.

lierung Gebrauch gemacht wird oder nicht.¹⁷ Sofern die Summe aller betrieblichen Umsätze – also auch jene, für die keine Pauschalierung in Anspruch genommen wird – die Höchstgrenze überschreitet, ist die Pauschalierung für keinen der Betriebe anwendbar.

1.2.2. Gewinnermittlung iRd neuen Pauschalierung

Bei der Pauschalierung gem § 17 Abs 3a EStG wird der Gewinn dadurch ermittelt, dass den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) ein Betriebsausgabepauschalsatz gegenübergestellt wird. Daneben sind auch

- Beiträge gem § 4 Abs 4 Z 1 EStG, also Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung,
- Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie
- Pflichtbeiträge an eine Betriebliche Vorsorgekasse

zu berücksichtigen. Darüber hinaus können keine weiteren Betriebsausgaben geltend gemacht werden, allerdings steht der Grundfreibetrag gem § 10 Abs 1 Z 6 EStG weiterhin zu.¹⁸

Als Betriebseinnahmen gem § 17 Abs 3a Z 3 EStG werden die steuerbaren Umsätze iSd § 1 Abs 1 UStG nach Maßgabe des Zuflusses erfasst. Dabei ist es nicht relevant, ob die Umsätze umsatzsteuerpflichtig oder -steuerfrei sind. Betriebseinnahmen, die keine steuerbaren Umsätze iSd § 1 Abs 1 UStG darstellen, wie zB echter Schadenersatz, bleiben außer Betracht (Ausnahme: Auslandsumsätze). Gleiches gilt für Umsätze, die nicht als Betriebseinnahmen iSd § 4 Abs 3 EStG zu qualifizieren sind (zB durchlaufende Posten).¹⁹

Im Hinblick auf die Entnahme von Anlagevermögen wird in § 17 Abs 3a Z 6 EStG normiert, dass § 6 Z 4 EStG nicht anwendbar ist. Das heißt, dass der Teilwert des entnommenen Vermögens nicht als Betriebseinnahme zu erfassen ist. In diesem Fall ist aber auch nicht der Teilwert für künftige steuerliche Zwecke relevant, sondern die historischen Anschaffungskosten, um stille Reserven weiterhin steuerhängig zu halten.

1.2.3. Anzuwendender Pauschalsatz

Die Höhe der Betriebsausgaben bestimmt sich nach § 17 Abs 3a Z 4 EStG, demnach betragen die pauschalen Betriebsausgaben **45 %** der Betriebseinnahmen. Für Dienstleistungsbetriebe reduziert sich der Pauschalsatz auf **20 %**, da diese nach Ansicht des Gesetzgebers typischerweise eine geringere Kostenbelastung trifft.²⁰ Die branchenbezogene Einordnung eines Betriebes als Dienstleistungsbetrieb kann gem § 17 Abs 3a Z 5 EStG mittels Verordnung erfolgen. Bei Mischbetrieben ist für die Anwendung des Pauschalsatzes auf jene Tätigkeit abzustellen, aus der der höhere Umsatz stammt.

1.2.4. Umsatzsteuer

Wie bereits erwähnt, bemessen sich die Betriebsausgaben als Pauschalsatz von den Betriebseinnahmen. Wird die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerbefreiung angewendet, sind für die Berechnung der Umsatzgrenze die Einnahmen auf eine fiktive Nettogröße umzurechnen. Für die Berechnung der pauschalen Betriebsausgaben werden die Einnahmen (brutto = netto) als Bemessungsgrundlage herangezogen.

¹⁷ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 5 f.

¹⁸ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 6.

¹⁹ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 6.

²⁰ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 6.

1.2.5. Mitunternehmerschaften

Die Pauschalierung für Kleinunternehmer kann gem § 17 Abs 3a Z 7 EStG auch dann angewendet werden, wenn eine der Pauschalierung zugängliche Tätigkeit im Rahmen einer Personengesellschaft ausgeführt wird. In der Bestimmung ist vorgesehen, dass die in § 17 Abs 3a Z 2 EStG normierte Umsatzgrenze iHv 35.000 € für die gesamte Mitunternehmerschaft gilt – diese darf also insgesamt nicht überschritten werden, unabhängig davon, wie viele Mitunternehmer beteiligt sind. Individuelle Umsätze der einzelnen Mitunternehmer werden ausgeblendet, dh die Pauschalierung ist nur dann anwendbar, wenn von keinem der Mitunternehmer außerhalb der Mitunternehmerschaft davon Gebrauch gemacht wird.²¹ Der ermittelte Gewinn ist gem § 17 Abs 3a Z 7 lit b EStG auf die Mitunternehmer aufzuteilen. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind beim jeweiligen Mitunternehmer in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen.

1.2.6. Wechsel der Gewinnermittlung und Aufzeichnungspflichten

Anders als bei der Basispauschalierung nach § 17 Abs 1 EStG ist in § 17 Abs 3a Z 9 EStG vorgesehen, dass im Fall des Abgehens von der Pauschalierung eine neuerliche Inanspruchnahme nicht erst nach fünf Jahren, sondern frühestens bereits nach Ablauf von drei Wirtschaftsjahren zulässig ist.

Um Kleinunternehmer weitgehend von den gesetzlichen Aufzeichnungspflichten zu entlasten, normiert § 17 Abs 3a Z 8 EStG, dass wenn die Pauschalierung in Anspruch genommen wird, weder ein Wareneingangsbuch noch eine Anlagenkartei zu führen sind.

Die Pauschalierung für Kleinunternehmer soll ausschließlich im Rahmen einer elektronischen Steuererklärung beantragt werden können. Da der steuerpflichtige Gewinn im Wesentlichen nur von drei Parametern abhängt, sollen dem Steuerpflichtigen die notwendigen Eingabefelder (Umsatz, Branche und geleistete Pflichtversicherungsbeiträge) angeboten werden, sodass sich die Eingabe darauf beschränken kann.²²

2. Gegenüberstellung Betriebsausgabenpauschalierung ab 2020 § 17 Abs 3a EStG – Basispauschalierung § 17 Abs 1 EStG

	Betriebsausgabenpauschalierung § 17 Abs 3a EStG	Basispauschalierung § 17 Abs 1 EStG
Art der Gewinnermittlung	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG	
Einkunftsarten	Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG	
	ausgenommen: <ul style="list-style-type: none">• Einkünfte gem § 22 Z 2 TS 2 EStG (zB Gesellschafter-Geschäftsführer)• Aufsichtsratsmitglieder• Stiftungsvorstände	–
Umsatzdefinition	Umsätze gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG	Umsätze gem § 125 Abs 1 BAO

²¹ Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 7.

²² Vgl Erl zum ME BlgNR 26. GP 7.

	Betriebsausgabenpauschalierung § 17 Abs 3a EStG	Basispauschalierung § 17 Abs 1 EStG
Umsatzgrenze	Umsatz aller pauschalierungsfähiger Betriebe maximal 35.000 €	Umsatzgrenze jedes einzelnen Betriebes maximal 220.000 €
Pauschalsätze	20 % der Betriebseinnahmen bei Dienstleistungsbetrieben sonst 45 % der Betriebseinnahmen	6 % der Umsätze, max 13.200 € bei kaufmännischer oder technischer Beratung, bei Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG und bei schriftstellerischer, vortragender, wissenschaftlicher, unterrichtender oder erzieherischer Tätigkeit sonst 12 % der Umsätze, max 26.400 €
Zusätzlich zum Pauschale abziehbare Betriebsausgaben	<ul style="list-style-type: none"> • Pflichtversicherungsbeiträge in KV, UV, PV und AIV 	<ul style="list-style-type: none"> • Pflichtversicherungsbeiträge in KV, UV, PV und AIV • Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten • Ausgaben für Löhne (einschließlich LNK) • Ausgaben für Fremdlöhne • USt-Zahllast bei Bruttosystem
Bindungswirkung	„Rückkehr“ frühestens nach drei Jahren	„Rückkehr“ frühestens nach fünf Jahren

Ausgewählte Branchenpauschalierungen

Maria Berger/Sanela Terko

1. Einleitung

Im betrieblichen Bereich ist es zulässig, dass der Steuerpflichtige sein steuerliches Ergebnis – alternativ zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG – nach Maßgabe von § 17 EStG durch Pauschalierung (Basispauschalierung) ermittelt (s dazu auch *Hager/Stauber*, 19)¹. Für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen, die annähernd gleiche wirtschaftliche Verhältnisse aufweisen,² kann der BMF gem § 17 Abs 4 bis 5a EStG per Verordnung Durchschnittssätze für die Ermittlung des Gewinns festlegen. In der Praxis werden diese Formen als Branchenpauschalierungen bezeichnet, die nur dann zulässig sind, wenn für den Steuerpflichtigen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG ermöglichen.

Bis dato wurden für folgende Branchen gesonderte Verordnungen vom BMF erlassen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft³
- Nichtbuchführende Gewerbetreibende⁴ (s Pkt 2.1.)
- Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe⁵ (s Pkt 2.2.)
- Lebensmittel- oder Gemischtwarenhändler⁶
- Drogisten⁷
- Handelsvertreter⁸ (s Pkt 2.3.)
- Künstler und Schriftsteller⁹ (s Pkt 2.4.)
- Sportler¹⁰ (s Pkt 2.5.)

Im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gibt es für folgende ausgewählte Berufsgruppen Werbungskostenpauschalen:

Artisten	5 %	höchstens 2.628 € jährlich
Bühnengehörige (Schauspieler)	5 %	höchstens 2.628 € jährlich
Fernseherschaffende	7,5 %	höchstens 3.942 € jährlich
Journalisten	7,5 %	höchstens 3.942 € jährlich
Musiker	5 %	höchstens 2.628 € jährlich
Forstarbeiter, Förster, Berufsjäger, Forstarbeiter mit Motorsäge	5 % 10 %	höchstens 1.752 € jährlich höchstens 2.628 € jährlich
Hausbesorger	15 %	höchstens 3.504 € jährlich
Heimarbeiter	10 %	höchstens 2.628 € jährlich
Vertreter	5 %	höchstens 2.190 € jährlich
Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertreter	15 %	mind 438 €, höchstens 2.628 € jährlich

¹ In diesem Band.

² Vgl VfGH 10.12.1965, B 167/65, ÖStZ 1966, 126.

³ BGBl II 2013/125.

⁴ BGBl I 1990/55 idF BGBl II 2018/215.

⁵ BGBl II 2012/488.

⁶ BGBl II 1999/228.

⁷ BGBl II 1999/229.

⁸ BGBl II 2000/95.

⁹ BGBl II 2000/417.

¹⁰ BGBl II 2000/418.

Der Verordnungsgeber kann für Berufsgruppen, bei denen die wirtschaftlichen Verhältnisse stark unterschiedlich sind oder bei denen für den Betriebserfolg in erster Linie die persönliche Leistung des Berufsträgers ausschlaggebend ist, wie dies in der Regel bei den freien Berufen der Fall ist, keine Durchschnittssätze aufstellen, weil dafür die Voraussetzungen der gleichartigen Verhältnisse fehlen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbietet es, eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen in Fällen vorzunehmen, die eine steuerliche Betrachtung nach einem Durchschnitt nicht mehr zulassen.¹¹

2. Pauschalierung ausgewählter Branchen

2.1. Nichtbuchführende Gewerbetreibende

Die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. Dezember 1989 (BGBl 1990/55) idF BGBl II 2018/215 sieht für die Berechnung der Betriebsausgaben von nichtbuchführenden Gewerbetreibenden branchenspezifische Prozentsätze vor. Diese Verordnung beinhaltet in alphabetischer Reihenfolge – von der Bandagistin/dem Bandagisten bis zur Zahntechnikerin/zum Zahntechniker – insgesamt 54 (inkl artverwandter) Berufe mit den dazugehörigen Durchschnittssätzen.

Anwendungsvoraussetzung für die Pauschalierung von nichtbuchführenden Gewerbetreibenden ist, dass ein Betrieb eines bestimmten Gewerbebezugs vorliegt, keine Buchführungspflicht vorliegt¹² und weder ordnungsgemäße Bücher noch Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen. Eine weitere Voraussetzung ist, dass die gem § 2 der VO erforderlichen Aufzeichnungen ordnungsgemäß geführt sind.¹³

Von der Pauschalierung sind alle Betriebe ausgeschlossen, die aufgrund unternehmensrechtlicher Vorschriften oder aufgrund des Überschreitens der Umsatzgrenzen in § 124 BAO zur Buchführung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen. Die Führung von Aufzeichnungen für eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG¹⁴ oder zu anderen Zwecken hindert die Pauschalierung nicht, solange sie keine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

In dieser Verordnung sind für die dort angeführten Berufsgruppen jene Prozentsätze nachzulesen, die bezogen auf den Nettoumsatz zur Berechnung der Betriebsausgaben dienen. Die Durchschnittssätze betragen einen bestimmten Prozentsatz der vereinnahmten Entgelte (= Nettoumsatz, somit ohne USt¹⁵ und wohl auch ohne durchlaufende Posten). Bei Mischbetrieben ist der Durchschnittssatz für jenen Gewerbebezugs heranzuziehen, dessen Anteil am Umsatz überwiegt.¹⁶ Der Unternehmer ist bei entsprechender Trennung der Umsätze berechtigt, den für den einzelnen Gewerbe-

¹¹ Vgl VwGH 25.11.1966, 611/66, § 29 EStG 1967 E 10.

¹² Gewerbetreibende, welche die Umsatzgrenze gem § 189 UGB von 700.000 € in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren bzw 1.000.000 € in einem Jahr überschreiten, sind buchführungspflichtig. Für diese Gewerbetreibende kommt die Pauschalierung daher nicht in Betracht.

¹³ Die VO BGBl 1990/55 wurde mit BGBl II 2018/215 per 28.8.2018 geändert. Für davor liegende Veranlagungen war auch eine Führung eines Wareneingangsbuches eine Voraussetzung für die Anwendung der VO; weiters durfte eine parallele Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht geführt werden und die Pauschalierung war nur anwendbar, wenn die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet wurde und die Umsatzgrenze von 110.000 € nicht überschritten wurde.

¹⁴ Mit BGBl I 2018/81 wurde die Pauschalierungsverordnung für nichtbuchführende Gewerbetreibende geändert. Aufgrund der Novelle bildet die Führung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ab der Veranlagung 2018 keinen Ausschließungsgrund für die Pauschalierung mehr. Der Anwendungsbereich wurde daher mit den anderen einkommensteuerlichen Pauschalierungsregelungen harmonisiert.

¹⁵ Vgl VwGH 2.5.1991, 88/13/0033.

¹⁶ Die Verordnung nennt bei den Mischbetrieben beispielhaft den Elektroinstallateur und -mechaniker.

zweig vorgesehenen Durchschnittssatz in Anspruch zu nehmen. Wird neben einem Gewerbe, das zu einem im Abs. 1 angeführten Gewerbebranchen gehört, auch ein darin nicht angeführtes Gewerbe ausgeübt, so ist der Durchschnittssatz nur auf den Umsatz aus dem angeführten Gewerbe anzuwenden.¹⁷

Die Durchschnittssätze nach Verordnungen hängen nicht von der Rechtsform des Steuerpflichtigen ab, auch nichtbuchführende Körperschaften kommen in Betracht.¹⁸ Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende sind von der Pauschalierung ausgeschlossen (§ 17 Abs 4 EStG).

Die Durchschnittssätze betragen zwischen 5,2 % und 20,7 % für die unterschiedlichen Berufsgruppen, pauschaliert sind die Betriebsausgaben. Die Durchschnittssätze wurden aus einer durchschnittlichen Gesamtbetrachtung der Berufsgruppen ermittelt. Es kommen nur Gruppen in Betracht, bei denen die steuerlichen Verhältnisse vergleichbar sind und daher „eine durchschnittliche Betrachtung zulassen“.¹⁹ Bei Gewerbebetrieben ist die „Gruppe“ idR nach der Art des Gewerbes und nach dem Umfang des Betriebes abzugrenzen.²⁰

Neben den Durchschnittssätzen sind bei der Pauschalierung von nicht buchführenden Gewerbetreibenden noch nachstehende Posten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen:

1. Warenankauf von Roh-, Hilfsstoffen, Halberzeugnissen und Zutaten
Nicht erwähnt ist dabei der Eingang an Waren²¹. Die Waren selbst sind somit im Durchschnittssatz pauschaliert.
2. Lohnaufwand (laut Lohnkonto), Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeitrag, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds
3. Fremdlöhne, soweit diese in die gewerbliche Leistung eingehen
4. Alle Abschreibungen nach § 7 und 8 EStG
Dazu zählt die gewöhnliche Abschreibung aus einer Anlagenkartei und deren Sonderformen, geringwertige Wirtschaftsgüter, aber auch der Restbuchwert bei Verkauf, Tausch oder Entnahme ins Privatvermögen
5. Steuerfreie Beträge betreffend Übertragung stiller Reserven nach § 12 Abs 7 und 8 EStG
6. Dotierung von Abfertigungsansprüchen
ISd § 14 Abs 5 EStG ist dafür ein Verzeichnis zu führen.
7. Ausgaben für Miete oder Pacht, Energie, Beheizung, Post und Telefon
Diese Ausgaben sind mit Zahlungsbelegen zu dokumentieren.
8. Abgeführte Umsatzsteuer (ausgenommen USt vom Eigenverbrauch) und Umsatzsteuer (Vorsteuer) für aktivierungspflichtige Aufwendungen sowie Kommunalsteuer
Diese Ausgaben sind mit Zahlungsbelegen zu dokumentieren.
9. Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung und Arbeitslosenversicherung
Damit gemeint sind die eigenen Beiträge des Einzelunternehmers bzw des Mitunternehmers, die im Kalenderjahr bezahlt wurden, sowie Beiträge zur BV-Kasse und Beiträge nach einer Option in die Selbstständigenvorsorge. Gem Meinung der

¹⁷ § 1 Abs 2 VO BGBl 1990/55.

¹⁸ Vgl EStR 2000 Rz 4105.

¹⁹ Vgl VfGH 10.12.1965, B 167/65.

²⁰ Vgl VfGH 10.12.1964, B 167/65.

²¹ Vgl dazu im Vergleich § 17 Abs 1 EStG.