

1. Einleitung

Das vorliegende Fachbuch beschäftigt sich mit aktuellen Regelungen zu Pauschalierungen im Einkommensteuergesetz (EStG) sowie im Umsatzsteuergesetz (UStG). Unter Pauschalierungen sind insbesondere vorgegebene Durchschnittssätze zur vereinfachten Ermittlung des Gewinnes bzw Durchschnittssätze zur Ermittlung von Vorsteuern zu verstehen. Das Ziel dieser Publikation ist es, Pauschalierungsformen und deren Funktionsweisen darzustellen. Neben gesetzlichen Pauschalierungen bestehen zahlreiche Pauschalierungsformen auf Grundlage von Verordnungen iSd Art 18 B-VG. Die unterschiedlichen Pauschalierungen werden im Hauptteil dieses Werkes ausführlich dargestellt. Bei Pauschalierungen sind vor allem verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Aspekte zu beachten. Die Einschätzung über mögliche verfassungswidrige Regelungen bzw Regelungen, die gegen das Unionsrecht verstoßen, stellt daher ebenso einen Schwerpunkt dieser Publikation dar. Zu Beginn soll jedoch der Frage nachgegangen werden, warum der Gesetzgeber überhaupt Pauschalierungen, die im Einzelfall immer zu Unschärfen führen können, zulässt.

Das Ziel von Pauschalierungen ist eine Verwaltungsvereinfachung bei der Ermittlung und Prüfung von Steuerbeträgen. Diese Vereinfachung ergibt sich einerseits auf Ebene des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Gewinnes bzw der Vorsteuern, da für gewisse Pauschalierungsmöglichkeiten geminderte Aufzeichnungspflichten bestehen und dadurch der Verwaltungsaufwand im Unternehmen sinken soll. Andererseits bestehen auch für Verwaltungsbehörden Vorteile, da bei Betriebsprüfungen abpauschalierte (Klein-)Beträge nicht kontrolliert werden müssen. Vor allem auf Ebene des Steuerpflichtigen ist hingegen zu beachten, dass Vergleichsrechnungen sinnvoll bzw für den rational denkenden Steuerpflichtigen gar zwingend notwendig sind, um zwischen optionalen Wahlmöglichkeiten der Gewinnermittlung bzw Ermittlung der Vorsteuerbeträge die jeweils günstigste Variante zu wählen. Weiters ist aufgrund der Komplexität vieler Pauschalierungsformen ein Beiziehen eines Steuerberaters fast unumgänglich. Dadurch ist die Verwaltungsvereinfachung auf Ebene des Steuerpflichtigen in Wahrheit kaum gegeben. Pauschalierungen werden deshalb in der Praxis nicht unbedingt aufgrund einer Verwaltungsvereinfachung angewandt, sondern vor allem dann, wenn diese Form der Gewinnermittlung die Steuerlast bestmöglich minimiert.¹

Die Option der Pauschalierung ist jedoch nicht für jedes Unternehmen gegeben. Je nach Größe des Unternehmens bzw des betriebenen Gewerbes können (zT auch mehrere) Pauschalierungsformen zur Auswahl stehen. Daher sind die Bestimmungen zur Voraussetzung der einzelnen Pauschalierungsmöglichkeiten je-

¹ *Start*, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in der Unternehmenspraxis 81.

1. Einleitung

weils im konkreten Einzelfall zu überprüfen. Im nächsten Kapitel werden die verschiedenen Gewinnermittlungsarten dargelegt. Dabei wird ersichtlich, für welche Unternehmen die Möglichkeit einer Pauschalierung besteht.

2. Gewinnermittlungsarten

Eine zentrale Voraussetzung zur Inanspruchnahme von Pauschalierungen ist die Art der Gewinnermittlung. Dieses Kapitel soll vermitteln, welche Gewinnermittlungsart vorliegen muss, um eine Form der Pauschalierung in Anspruch nehmen zu können. Dabei werden vor allem die Voraussetzungen, unter welchen Bedingungen eine Anwendung der verschiedenen Gewinnermittlungsarten möglich ist, dargestellt.

Die Grundlage für die Berechnung der Einkommensteuer stellt das Einkommen gem § 2 Abs 1 EStG dar. Das Einkommen besteht aus den in § 2 Abs 3 EStG taxativ aufgezählten Einkunftsarten:

- | | | |
|--|---|------------------------------------|
| 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) | } | betriebliche Einkünfte |
| 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) | | |
| 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) | | |
| 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) | } | außerbetriebliche Einkünfte |
| 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) | | |
| 6. sonstige Einkünfte (§ 29 EStG) | | |

Die Definition der Einkünfte spiegelt sich in § 2 Abs 4 EStG wider. Bei den betrieblichen Einkünften ist der **Gewinn**, bei den außerbetrieblichen Einkünften der **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** die entscheidende Größe.

Im außerbetrieblichen Bereich besteht nur eine Variante der Ermittlung der Einkünfte – **die Überschussrechnung**. Hierbei ist das **Zufluss-Abfluss-Prinzip** gem § 19 EStG maßgeblich. Das bedeutet, dass Einnahmen bzw Ausgaben in jenem Wirtschaftsjahr erfasst werden, in dem sie zugeflossen bzw geleistet worden sind. Obwohl der Großteil der Pauschalierungsformen für betriebliche Einkünfte besteht, steht bestimmten Berufsgruppen bei außerbetrieblichen Einkünften die Option der Pauschalierung von Werbungskosten zur Auswahl.² Weitere Pauschalierungsformen im außerbetrieblichen Bereich bestehen unter gewissen Voraussetzungen für Tagesmütter und Pflegekräfte sowie bei landläufigen Zimmervermietungen.³

2 Siehe dazu Kapitel 6.11 „Pauschalierung der Werbungskosten bestimmter Berufsgruppen“.

3 Siehe dazu Kapitel 7 „Pauschalierungen aufgrund von Verwaltungsrichtlinien“.

2. Gewinnermittlungsarten

Für die **Gewinnermittlung im betrieblichen Bereich** gibt es verschiedene Möglichkeiten:

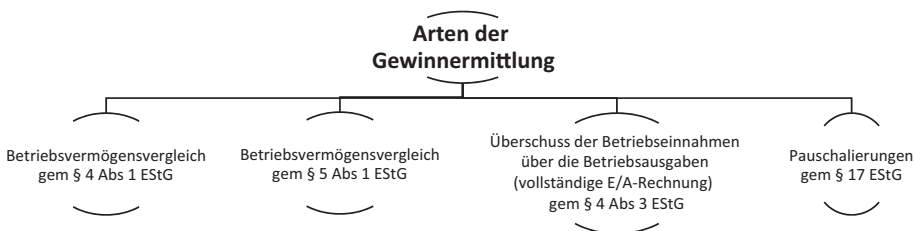


Abbildung 1: Arten der Gewinnermittlung

Der Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG ist durch doppelte Buchführung zu ermitteln, wobei die allgemeinen Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung zu beachten sind.⁴ Der Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Beginn des Wirtschaftsjahres (= Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres). Einlagen oder Entnahmen haben jedoch keine Auswirkungen auf den Gewinn. Der Unterschied zum Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG besteht darin, dass bei §-5-Bilanzierern zusätzlich auch die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung anzuwenden sind. Von der Bilanz nach UGB wird die steuerrechtliche Gewinnermittlung zugrunde gelegt. Es herrscht das **Maßgeblichkeitsprinzip**, wonach die unternehmensrechtlichen Vorschriften auch für steuerliche Zwecke gelten, außer zwingende steuerrechtliche Regelungen stehen den Regelungen gem UGB entgegen. Diese zwingenden Anpassungen werden durch die **Mehr-Weniger-Rechnung** vorgenommen.⁵ Bei beiden Varianten des Betriebsvermögensvergleiches verändert sich das Betriebsvermögen steuerlich um **Betriebseinnahmen** und **Betriebsausgaben**. Betriebseinnahmen bzw -ausgaben sind alle Zugänge bzw Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Es gibt allerdings zahlreiche Ausnahmen dieser Grundregel. So werden bspw durch § 20 EStG Aufwendungen aufgelistet, die steuerlich nicht abzugsfähig sind. Weiters sind Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb länger dienen (Anlagevermögen), zu aktivieren und nicht direkt als Betriebsausgaben zu erfassen. Erst die jährlichen Abschreibungen bzw realisierte Veräußerungsverluste stellen steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar.⁶ Durch das **Maßgeblichkeitsprinzip**, das nur für den Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG besteht, ergeben sich einige Unterschiede zwischen der Bilanzierung nach § 4 Abs 1 EStG und der Bilanzierung nach § 5 Abs 1 EStG. Bspw ist eine Verbindlichkeit eines §-5-Gewinnermittlers zwingend auf den höheren Teilwert anzusetzen, der

4 EStR Rz 418.

5 Lang/Rust/Schuch/Staringer, Einführung in das Steuerrecht 39.

6 Lang/Rust/Schuch/Staringer, Einführung in das Steuerrecht 33.

§-4-Gewinnermittler hingegen kann den höheren Teilwert ansetzen, ist dazu aber nicht verpflichtet. Weiters ist gem § 5 Abs 1 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen⁷ zulässig, während gem § 4 Abs 1 EStG nur notwendiges Betriebsvermögen zulässig ist. Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass §-5-Bilanzierer ein abweichendes Wirtschaftsjahr festlegen können, während dies bei §-4-Bilanzierer – mit Ausnahme von buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten – nicht möglich ist.⁸

Steuerpflichtige, die nach § 189 UGB **rechnungslegungspflichtig** sind und **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** erzielen, sind verpflichtet, eine Bilanzierung nach § 5 Abs 1 EStG durchzuführen. Die Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB besteht für alle

- Kapitalgesellschaften (zB GmbH oder AG),
- Personengesellschaften, bei welchen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind,
- Personengesellschaften, für die keine natürliche Person unbeschränkt haftet (zB GmbH & Co KG),
- sowie gewerblich tätige Unternehmen, die mehr als 700.000 € Umsatzerlöse in den letzten zwei Geschäftsjahren oder mehr als 1.000.000 € Umsatzerlöse im letzten Geschäftsjahr erwirtschaftet haben.

Gem § 189 Abs 4 UGB sind freie Berufe, Land- und Forstwirte und Unternehmer, die außerbetriebliche Einkünfte erzielen, nicht von der Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB umfasst, selbst wenn die Umsatzschwelle von 700.000 € (bzw 1.000.000 €) überschritten wurde. Die Verpflichtung zum Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG ergibt sich allerdings lediglich, sofern die Rechnungslegungspflicht gem § 189 UGB **kumulativ** zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb vorliegt. Gem § 7 Abs 3 KStG sind bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuschreiben. Daher hat bspw eine GmbH, die in der Land- und Forstwirtschaft tätig ist (trotz der Ausnahme des § 189 Abs 4 UGB), beide Voraussetzungen⁹ kumulativ erfüllt und demnach eine Bilanzierung nach § 5 Abs 1 EStG vorzunehmen.¹⁰

Sofern die oben angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt sind, besteht dennoch die Möglichkeit, **freiwillig Bücher** zu führen. Der Gewinn ist somit nach § 4

7 Gewillkürtes Betriebsvermögen ist Vermögen, welches weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellt und durch die Entscheidung des Steuerpflichtigen dem Unternehmen zugeordnet wird (zB Wertpapiere, EStR Rz 589).

8 *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, Einführung in das Steuerrecht 40.

9 Die erste Voraussetzung wird aufgrund der Rechnungslegungspflicht gem § 189 UGB Abs 1 Z 1 erfüllt. Die zweite Voraussetzung wird gem § 7 Abs 3 KStG erfüllt, da alle Einkünfte der GmbH den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.

10 *Marschner* in Jakom EStG¹³ Rz 20.

2. Gewinnermittlungsarten

Abs 1 EStG zu ermitteln. Eine verpflichtende Anwendung des Betriebsvermögensvergleiches gem § 4 Abs 1 EStG besteht lediglich für Land- und Forstwirte, die gem § 125 BAO

- Umsatzerlöse in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren von jeweils mehr als 550.000 € erzielt haben **oder**
- deren land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert des Betriebes den Wert von 150.000 € überstiegen hat.

Wenn weder freiwillig Bücher geführt werden noch die oben dargestellten Voraussetzungen zur verpflichtenden Buchführung bzw Rechnungslegung vorliegen, ist die **Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG** (vollständige E/A-Rechnung) durchzuführen bzw besteht bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen¹¹ die Möglichkeit der **pauschalen Gewinnermittlung**. Die pauschale Gewinnermittlung stellt dabei eine vereinfachte Form der E/A-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG dar.¹²

Bei der Gewinnermittlung des § 4 Abs 3 EStG handelt es sich um eine Berechnung der Überschüsse der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben, die sogenannte **E/A-Rechnung**. Für diese Gewinnermittlung gilt das **Zufluss-Abfluss-Prinzip** gem § 19 EStG, wobei als wichtigste Ausnahme Investitionen in das Anlagevermögen dennoch in ein Anlageverzeichnis aufzunehmen und über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben sind.¹³ Im Unterschied zum Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 oder § 4 Abs 1 EStG ist bspw eine Betriebseinnahme nicht schon als Forderung im Zeitpunkt des Liefer- bzw Leistungsdatum zu erfassen, sondern erst, sobald die Zahlung der Lieferung bzw Leistung vereinnahmt wurde. Weiters sind keine Rückstellungen oder Rechnungsabgrenzungsposten zulässig.¹⁴

Die Möglichkeit der pauschalen Gewinnermittlung ist im § 17 EStG geregelt. In den Abs 1 bis 3 ist die gesetzliche Basispauschalierung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb geregelt.¹⁵ Im Abs 3a wurde eine neue Kleinunternehmerpauschalierung eingeführt, die erstmalig ab dem Wirtschaftsjahr 2020 zur Option steht.¹⁶ Die Abs 4 bis 6 ermöglichen weitere Pauschalierungsformen aufgrund von Verordnungen des BMF in der Einkommensteuer. Selbige Bestimmung gibt es auch im UStG. Die maßgebliche Rechtsnorm gem 14 Abs 1 Z 2 UStG ermöglicht, pauschale Vorsteuerbeträge aufgrund von Ver-

11 Die Voraussetzungen der verschiedenen Pauschalierungsformen werden jeweils in den Unterkapiteln der Kapitel 3 bis 7 dargestellt.

12 EStR Rz 4107.

13 Weitere Ausnahmen betreffen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw Ausgaben kurz vor oder nach dem Stichtag. Diese Ein- bzw Ausgaben gelten in jenem Jahr zugeflossen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Vorauszahlungen gem § 19 Abs 3 EStG, wie bspw Vorauszahlungen von Mieten, die über das laufende und folgende Jahr hinausgehen, sind außerdem gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung aufzuteilen.

14 *Marschner* in *Jakom EStG*¹³ Rz 237.

15 Siehe dazu Näheres im Kapitel 3 „gesetzliche Basispauschalierung in der Einkommensteuer“.

16 Siehe dazu Kapitel 5 „Die Pauschalierung für Kleinunternehmer“.

ordnungen des BMF festzulegen. Das BMF hat diese Regelungen zahlreich in Anspruch genommen und verschiedenste Verordnungen für bestimmte Gewerbetreibende beschlossen.¹⁷

In folgender Tabelle ist für jede Rechtsform dargestellt, welche Gewinnermittlungsart anzuwenden bzw anwendbar ist. Sofern mehrere Optionen möglich sind, steht es dem Unternehmer frei, ob freiwillig Bücher geführt werden sollen oder eine Form der E/A-Rechnung (vollständige E/A-Rechnung bzw Pauschalierung) durchgeführt werden soll.

Rechtsform	§ 5 Abs 1 Betriebsvermögensvergleich	§ 4 Abs 1 Betriebsvermögensvergleich	§ 4 Abs 3 E/A-Rechnung	§ 17 Pauschalierung
Kapitalgesellschaften (GmbH, AG etc)	✓	X	X	X
Personengesellschaften, für die keine natürliche Person unbeschränkt haftet ¹⁸ (zB GmbH & Co KG)	✓	X	X	X
Gewerbliche Einzelunternehmer, Personengesellschaften (OG, KG etc) Umsatzerlöse > 700.000 €	✓	X	X	X
Gewerbliche Einzelunternehmer, Personengesellschaften (OG, KG etc) Umsatzerlöse ≤ 700.000 €	X	✓	✓	Je nach Höhe der Umsätze möglich
Freiberufler im Rahmen eines Einzelunternehmers oder Personengesellschaft ¹⁹	X	✓	✓	Je nach Höhe der Umsätze möglich
Land und Forstwirte ²⁰ Umsatzerlöse > 550.000 € oder Einheitswert > 150.000 €	X	✓	X	X

17 Die einzelnen Verordnungen werden im Kapitel 6 „Pauschalierungen aufgrund von Verordnungen“ dargestellt.

18 Hierunter sind auch eingetragene Personengesellschaften (OG, KG) zu subsumieren, an denen lediglich Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

19 Unter freie Berufe fallen gem § 22 Z 1 lit a EStG wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten, wie bspw Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Ärzte, Architekten oder Schriftsteller; Tätigkeiten freier Berufe, die im Rahmen einer Kapitalgesellschaft ausgeführt werden, sind hiervon nicht umfasst.

20 Ausgenommen sind hiervon Land- und Forstwirte, die im Rahmen einer Kapitalgesellschaft tätig werden (verpflichtender Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG).

2. Gewinnermittlungsarten

Rechtsform	§ 5 Abs 1 Betriebsvermögensvergleich	§ 4 Abs 1 Betriebsvermögensvergleich	§ 4 Abs 3 E/A-Rechnung	§ 17 Pauschalierung
Land und Forstwirte ²¹ Umsatzerlöse ≤ 550.000 € und Einheitswert ≤ 150.000 €	X	✓	✓	Je nach Höhe der Umsätze und Höhe des Einheitswertes möglich
Kleine und mittelgroße Vereine Umsatzerlöse ≤ 1.000.000 € ²²	X	✓	✓	Je nach Gewerbe und Höhe der Umsätze möglich
Große Vereine Umsatzerlöse > 1.000.000 € ²³	✓	X	X	X
Privatstiftungen ²⁴	✓	✓	X	X

Tabelle 1: Übersicht Gewinnermittlungsart je Rechtsform

Aus der oben angeführten Tabelle 1 ist ersichtlich, dass die Möglichkeit einer pauschalen Gewinnermittlung für viele Rechtsformen bzw Unternehmen ausgeschlossen ist. Die Unternehmenslandschaft in Österreich ist allerdings stark von KMUs bzw EPU's geprägt. So beschäftigten beispielweise ca 87 % aller Unternehmen in Österreich – das sind ca 294.000 Unternehmen – null bis neun Beschäftigte im Wirtschaftsjahr 2017. Der durchschnittliche Umsatz dieser Unternehmen lag im Jahr 2017 bei ca 278.000 €. ²⁵ Auch bei den Rechtsformen dominieren vor allem Einzelunternehmer. Die ca 388.000 Einzelunternehmer im Jahr 2018 entsprechen einem Anteil über 70 % aller Unternehmen in Österreich. ²⁶ Es ist demnach deutlich zu erkennen, dass für einen Großteil aller Unternehmen die Option einer Pauschalierung besteht und es sich daher für viele Unternehmen um ein bedeutendes Thema handelt.

- 21 Ausgenommen sind hiervon Land- und Forstwirte, die im Rahmen einer Kapitalgesellschaft tätig werden (verpflichtender Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG).
- 22 Ausgenommen sind Vereine mit gewerblichen Betrieben, deren Betriebe Umsatzerlöse zwischen 700.000 € bis 1.000.000 € erzielen. Diese sind verpflichtet, nach § 5 Abs 1 EStG zu bilanzieren (VereinsRz 334).
- 23 Entspricht der qualifizierten Rechnungslegung gem § 22 VerG.
- 24 Privatstiftungen sind gem § 18 PSG unabhängig von der Tätigkeit und den Umsätzen rechnungslegungspflichtig. Sofern eine Offenlegung an das Finanzamt gem 13 Abs 1 KStG durchgeführt wurde, ist allerdings § 7 Abs 3 KStG nicht mehr anzuwenden. Es können demnach alle Einkunftsarten vorliegen. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ist zwingend § 5 Abs 1 EStG anzuwenden (zB bei Einkünften als Kommanditist einer KG), bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit ist zwingend § 4 Abs 1 EStG anzuwenden.
- 25 *Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort*, KMU im Fokus 2019, 17f und 23. Im Jahr 2017 gab es in Österreich insgesamt 337.800 KMUs (99,6 % aller Unternehmen). Der Gesamtumsatz im Jahr 2017 aller KMUs betrug 482 Mrd €. 87 % aller Unternehmen (295.066) beschäftigten zwischen null bis neun Beschäftigte, wobei der Umsatzanteil dieser Gruppe 17 % der Gesamtumsätze aller KMUs betrug (482 Mrd € × 17 % / 295.066 = 277.700 € je KMU mit null bis neun Beschäftigten).
- 26 *Wirtschaftskammer Österreich*, Mitgliederstatistik 2018 – Kammer-, Sparten- und Fachgruppenmitgliedschaften 8.

3. Gesetzliche Basispauschalierung im Einkommensteuerrecht (§ 17 Abs 1 EStG)

Die gesetzliche Basispauschalierung in der Einkommensteuer ist im § 17 Abs 1 bis 3 EStG geregelt. Es handelt sich dabei um eine vereinfachte E/A-Rechnung mit Pauschalierung von bestimmten Betriebsausgaben.

3.1. Höhe und Funktionsweise

Bei der gesetzlichen Basispauschalierung werden, neben zusätzlich abziehbaren Ausgaben, die Betriebsausgaben durch Pauschalsätze der Umsätze berechnet.

Gem § 17 Abs 1 Satz 2 EStG beträgt der Durchschnittssatz

- „bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, höchstens jedoch 13 200 €
- sonst 12 %, höchstens jedoch 26 400 €

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 Bundesabgabenordnung“.

Es gibt demnach zwei verschiedene Pauschalsätze für unterschiedliche Berufsgruppen, die der Höhe nach mit **13.200 € bei 6 %** und **26.400 € bei 12 %** gedeckelt sind. Diese Prozentsätze beziehen sich dabei auf die Umsätze iSd § 125 Abs 1 BAO. Die Umsatzdefinition nach § 125 Abs 1 BAO definiert sich wie folgt:²⁷

- **Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG)**
- **inklusive** im Ausland getätigte (nicht steuerbare) Umsätze
- **inklusive** Umsätze aus Eigenverbrauch im Inland
- **abzüglich** Umsätze betreffend Geschäfte mit Krediten, Geldforderungen und Wertpapieren (§ 6 Abs 1 Z 8 UStG)
- **abzüglich** Umsätze betreffend den Verkauf von Grundstücken und Gebäuden, Vergütungen an Aufsichtsräte und Versicherungsumsätzen (§ 6 Abs 1 Z 9 UStG)
- **abzüglich** Umsätze betreffend Vermietung von Grundstücken bzw Gebäude für Wohnzwecke (§ 10 Abs 2 Z 3 UStG)
- **abzüglich** Umsätze aus Geschäftsveräußerungen (§ 4 Abs 7 UStG)
- **abzüglich** Umsätze aus Entschädigungen (§ 32 Abs 1 Z 1 EStG)
- **abzüglich** Umsätze aus besonderen Waldnutzungen
- **abzüglich** durchlaufender Posten (§ 4 Abs 3 UStG)

27 Ritz, Bundesabgabenordnung 2017⁶ Rz 6; EStR Rz 4102.

3. Gesetzliche Basispauschalierung im Einkommensteuerrecht (§ 17 Abs 1 EStG)

Dabei ist der tatsächlich getätigte Umsatz heranzuziehen. Vereinnahmte Entgelte für noch nicht ausgeführte Lieferungen oder Leistungen zählen demnach erst zu den Umsätzen desjenigen Wirtschaftsjahres, in welchem die Lieferung bzw Leistung durchgeführt wurde.²⁸

Von den Umsatzerlösen iSd § 125 Abs 1 BAO sind die ertragsteuerlichen Betriebseinnahmen zu unterscheiden. Das sind sämtliche Umsätze iSd § 125 Abs 1 BAO zuzüglich sonstiger Betriebseinnahmen, die nicht unter diese Umsatzdefinition fallen.²⁹ Das sind vor allem echte Subventionen³⁰, echter Schadenersatz³¹ sowie Versicherungsumsätze.³² Einkünfte aus Grundstücken und Gebäuden sind gesondert zu ermitteln und somit weder in den Umsätzen iSd § 125 BAO noch in den für die Pauschalierung maßgeblichen Betriebseinnahmen enthalten.³³ Außerdem ist zu beachten, dass die Basispauschalierung nur bei aktiv ausgeübten Tätigkeiten im Veranlagungsjahr in Betracht kommt. Für nachträgliche Einkünfte bzw Ruhebezüge ist keine Pauschalierung möglich.³⁴ Die Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG (6%ige BA-Pauschale) stellen vermögensverwaltende Tätigkeiten, wie bspw Hausverwalter oder Aufsichtsrat oder auch wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (> 25 % Anteil), dar.³⁵

Entsprechen die Umsätze einem gemeinsamen Berufsbild, sind die Umsätze verschiedener Tätigkeiten nicht aufzuspalten. Bspw ist die Betriebsausgabenpauschale von kaufmännischen Beratungsleistungen (normalerweise pauschaliert mit 6 %) eines Steuerberaters ebenso mit 12 % anzusetzen. Hingegen sind verschiedene Umsätze, die nicht einem einheitlichen Berufsbild entsprechen, getrennt mit 6 % und 12 % als Betriebsausgabenpauschale anzusetzen. Bspw sind Einnahmen eines Steuerberaters als Schriftsteller mit 6 % und die restlichen Einnahmen mit 12 % anzusetzen, da schriftstellerische Tätigkeiten nicht mehr zum einheitlichen Berufsbild des Steuerberaters zählen. Sofern die Beratung nur eine untergeordnete Nebentätigkeit darstellt (zB Beratung im Rahmen der Bauplanerstellung), ist ebenso keine Aufspaltung der Umsätze notwendig.³⁶

28 Ritz, Bundesabgabenordnung 2017⁶ Rz 7.

29 EStR Rz 4109.

30 Bei einer echten Subvention bzw einem echten Zuschuss handelt es sich um einen Förderbetrag, dem keine Gegenleistung gegenübersteht, zB Subvention an einen gemeinnützigen Verein für allgemeinpolitische, volkswirtschaftliche Zwecke (Melhardt, Umsatzsteuer Handbuch 2019 Rz 444).

31 Bei einem echten Schadenersatz handelt es sich um einen Entschädigungsbetrag, dem kein Leistungsaustausch zugrunde liegt, zB Schadenersatz für die Nichterfüllung eines Kaufvertrages (Melhardt, Umsatzsteuer Handbuch 2019 Rz 9).

32 Ryda/Langheinrich, FJ 04/2013, 116.

33 EStR Rz 4107a.

34 VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175; EStR Rz 4113a.

35 Ryda/Langheinrich, FJ 04/2013, 115.

36 Peyerl in Jakom EStG¹³ Rz 13; Ryda/Langheinrich, FJ 04/2013, 115; EStR Rz 4114; UFS 16.2.2012, RV/3647W/11.