

Pauschalierung

Umsatzgrenze und Basispauschalierung

Die Wirkungen der Umsatzgrenze nach § 17 Abs. 2 EStG scheinen verfassungsrechtlich problematisch

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

§ 17 EStG sieht ein Betriebsausgabenpauschale von 12 % (bzw. 6 %) der Umsätze vor. Nach Abs. 2 dürfen die Umsätze im vorangegangenen Jahr jedoch 220.000 Euro nicht überstiegen haben. Die Auswirkungen dieser Bestimmung auf das Pauschale sind zu analysieren und am Gleichheitsgrundsatz zu messen.

1. Voraussetzungen

Bei Einkünften nach den §§ 22 und 23 EStG können die Betriebsausgaben mit 12 % der Umsätze i. S. d. § 125 Abs. 1 BAO angesetzt werden, höchstens jedoch mit 26.400 Euro. Für bestimmte Tätigkeiten¹⁾ beträgt der Satz nur 6 %, die Höchstgrenze sohin 13.200 Euro. § 14 UStG regelt ein korrespondierendes Vorsteuerpauschale.²⁾

Nach § 17 Abs. 2 sind weitere Voraussetzungen, dass

- keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden,
- die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach § 125 Abs. 1 BAO nicht mehr als 220.000 Euro betragen und
- aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

2. Wirkungen

Von Interesse ist allein die Umsatzgrenze nach § 125 BAO. Diese stellt nach eindeutigen Gesetzeswortlaut auf das Vorjahr ab.

Der Zweck des Abstellens auf das Vorjahr kann nur errahnt werden, zumal die Gesetzesmaterialien³⁾ die Voraussetzung der Umsatzgrenze nur beschreiben, nicht aber begründen. Der Zweck des Abstellens mag also darin gesehen werden, dass nur das Abstellen auf das Vorjahr die notwendige Planungssicherheit bietet. Hat der Steuerpflichtige daher in einem bestimmten Jahr die Umsatzgrenze nicht überschritten, so weiß er damit, dass für das Folgejahr das Pauschale zusteht, wie hoch die Umsätze im laufenden Jahr auch immer sein mögen. Dies mag nun durchaus sinnvoll erscheinen, sodass der Steuerpflichtige schon am Beginn des Wirtschaftsjahres von der Pauschalierung ausgehen kann und keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führen muss, die sich dann als *pro fele* erweist.

Allerdings war ursprünglich eine überschießende Tendenz zu bemerken, da auch von weit höheren laufenden Umsätzen als 220.000 Euro das Pauschale zustand, was *Doralt*⁴⁾ zu Recht als bedenklich kritisierte. Mit BGBl. I Nr. 71/2003 wurde daher auch in § 17 Abs. 1 EStG eine Höchstgrenze des Pauschales mit 6 % bzw. 12 % von 220.000

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Kaufmännische oder technische Beratung, Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG, schriftstellerische, vortragende, wissenschaftliche, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit.

²⁾ Allerdings besteht keine Automatik in der Geltendmachung.

³⁾ ErlRV 1237 BlgNR 18. GP.

⁴⁾ *Doralt*, EStG, § 17 Tz. 28/1.

Euro normiert. Nach den Erläuterungen⁵⁾ soll ein – verglichen mit den tatsächlichen Verhältnissen – überhöhter Betriebsausgabenabzug verhindert werden, da erfahrungsgemäß bei umsatzstarken Betrieben der Zuwachs der Betriebsausgaben nicht linear mit dem Umsatz steigt.

Problematisch ist allerdings der umgekehrte Fall, wenn im ersten Jahr der Umsatz die Grenze übersteigt,⁶⁾ im Folgejahr aber unterschreitet. Im Folgejahr ist daher kein Pauschale möglich, obschon die Umsätze dieses Jahres, isoliert betrachtet, das Pauschale rechtfertigen würden.

Man könnte eine Rechtfertigung darin erkennen, dass ja schließlich auch in einem Jahr das Pauschale zusteht, wenn die Umsätze in diesem Jahr über der Grenze liegen, (nur weil sie im Vorjahr die Grenze unterschritten haben.

Klarerweise bedeutet die Verneinung der Pauschalierung keine Verneinung eines Betriebsausgabenabzugs, da ja eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zulässig ist. Liegen die Betriebsausgaben dann unter dem sich aus der Pauschalierung ergebenden Wert, so ist dies insofern nicht problematisch, als ja die tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden können, was dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht.

Eine Unterscheidung ergibt sich dann, wenn ein Steuerpflichtiger kaum Betriebsausgaben hat bzw. die Sammlung aller Ausgaben wegen der geringen Einzelbeträge auch überaus mühsam ist, durch die Pauschalierung aber einen gewissen Abzug zugestanden erhält. Es ist hier nicht zu diskutieren, ob eine Pauschalierung überhaupt sachgerecht ist, zumal sie vom VfGH⁷⁾ auch nicht beanstandet wurde.⁸⁾ Entscheidend ist nur, dass ein Steuerpflichtiger in einem Jahr einen sich aus der Pauschalierung ergebenden Betriebsausgabenabzug basierend auf dem Umsatz geltend machen kann, der nur dann zusteht, wenn er im Vorjahr die Umsatzgrenze nicht überschritten hat.

Vergleicht man daher zwei Steuerpflichtige mit demselben laufenden Umsatz, so hat der Steuerpflichtige, der im Vorjahr die Grenze unterschreitet, den Abzug, wogegen der Steuerpflichtige, der im Vorjahr die Grenze überschritten hat, den Abzug nicht geltend machen kann.

Fraglich ist nun, ob die insofern anspruchsbegründende Höchstgrenze gerechtfertigt ist. Wie schon gezeigt werden konnte, ist das Pauschale seinem Wesen nach eine Vereinfachungsregelung, die einen Ausgabenabzug nach tatsächlichen Aufwendungen nicht hindert. Andererseits lässt sich nicht leugnen, dass das Pauschale dann Begünstigungscharakter hat, wenn tatsächlich nur geringe Ausgaben anfallen.⁹⁾ Hat also ein Gewerbetreibender aus wenigen Geschäften einen Umsatz von 220.000 Euro und (vereinfacht) gar keine Kosten, so kann er Betriebsausgaben von 26.400 Euro geltend machen. Eine Grenze findet dieser Effekt dort, wo sich ohnedies die Buchführungspflicht ergibt. Setzt man diese Grenze – wiederum vereinfacht – mit 400.000 Euro an, so führt also der Bereich zwischen 220.000 und 400.000 Euro zu Problemen.

Bejaht man Ausgaben von 12 % der Umsätze auch dann, wenn diesen keine Kosten gegenüberstehen, und erkennt man mit der zitierten Literatur auch, dass Umsätze von 220.000 Euro und Aufwendungen von 26.400 Euro keinesfalls geringfügig sind und daher nicht nur auf eine Verwaltungsvereinfachung abgestellt wird, so folgen zwei Möglichkeiten:

⁵⁾ ErlRV 55 BlgNR 22. GP.

⁶⁾ Ob in diesem Jahr das Pauschale zusteht, hängt dann vom jeweiligen Vorjahr ab.

⁷⁾ VfGH 13. 6. 1981, B 319/77; 27. 6. 1984, B 4/80.

⁸⁾ Vgl. ausführlich zum Problem der Steuervereinfachung etwa durch Pauschalierungen, zu den Wirkungen des Gleichheitsgrundsatzes und der Unterscheidung zwischen widerlegbaren Vermutungen (Beweislastumkehr) und unwiderlegbaren Vermutungen *Ruppe in Fischer*, Steuervereinfachung (1998) 29 ff. (insbesondere 36 ff. und 50 ff.).

⁹⁾ Dazu etwa *Doralt*, RdW 1994, 24.

Zum einen könnte man hier eine unsachliche Begünstigung erkennen und die gesamte Regelung als verfassungswidrig einstufen. Soweit ersichtlich, ist der VfGH diesen Weg nicht gegangen.¹⁰⁾

Im anderen Fall muss aber die Wirkung allen Steuerpflichtigen zustehen, bei denen die gleichen Verhältnisse vorliegen.

• **Beispiel**

Umsatz in Euro	Jahr 1	Jahr 2
Steuerpflichtiger A	220.000	220.000
Steuerpflichtiger B	221.000	220.000

Im Jahr 2 steht A das Pauschale zu. B kann wegen des Abstellens auf Jahr 1 im Jahr 2 jedoch kein Pauschale geltend machen, wird also ungleich behandelt.

Es fragt sich, ob bei A und bei B gleiche Verhältnisse vorliegen.

Zunächst hat B im Jahr 1 (geringfügig) höhere Umsätze, die aber eine bestimmte – wenn auch frei gewählte – Grenze übersteigen. Geht man davon aus, dass der Anfall von Ausgaben nicht direkt mit dem Umsatz zusammenhängt, umgekehrt ein bestimmter Abzug *ex lege* zugestanden wird, so zeigt sich, dass A und B im Hinblick auf die Auswirkungen des Betriebsausgabenabzugs und des Wirkungsgefüges der Pauschalierung durchaus vergleichbar sind. Beide haben – annahmegemäß – die exakt gleiche Tätigkeit und die exakt gleichen tatsächlichen Aufwendungen. Der einzige Unterschied ist die Umsatzdifferenz von 1.000 Euro.¹¹⁾ Dieser Unterschied führt aber zu unterschiedlichen Aufwendungen von 26.400 Euro und unterschiedlicher Einkommensteuer von 13.200 Euro.

Eine derartige Ungleichbehandlung scheint im Hinblick auf das Regelungsziel und die beschriebenen Wirkungen der Norm nicht gleichheitskonform zu sein. Wandelte man das Beispiel ab und ließe B einen Umsatz von 350.000 Euro erzielen, so führte ein Pauschale von 12 % auf diesen Wert zu deutlich höheren Aufwendungen, sodass auch zwei letztlich nicht vergleichbare Fälle entstünden.

Die Lösung ergibt sich aus den bereits zitierten Materialien zu den gesetzlich eingeführten Höchstgrenzen. Nach den EB ist die Begrenzung des Pauschales nämlich deshalb sachlich gerechtfertigt, da mit höheren Umsätzen die Ausgaben erfahrungsgemäß nicht linear ansteigen. Will man daher bei 26.400 Euro eine Grenze ziehen, so heißt dies, dass eben maximal dieser Betrag abgesetzt werden kann oder – wegen der Verbindung zur Umsatzgrenze – der Abzug bis maximal 220.000 Euro linear verlaufend zugestanden wird. Höhere Umsätze sollen daher keinen zusätzlichen Abzug nach sich ziehen. Es ist aber realitätsfremd und unsachlich, anzunehmen, dass bei 220.000 Euro Umsatz Ausgaben von 26.400 Euro anfallen, bei höheren Umsätzen jedoch keine Ausgaben.

Somit erscheint es sachlich gerechtfertigt, dass der Abzug mit 26.400 Euro gedeckelt ist, mithin auch bei höheren Umsätzen (nur) in eben dieser Höhe zusteht. Ein sachlicher Grund für eine doppelte Deckelung, noch dazu basierend auf demselben Ausgangswert, ist nicht erkennbar.

Wie erwähnt, ergibt sich aus der Buchführungspflicht ohnedies eine Umsatzhöchstgrenze.

Damit könnte die Regelung auch vereinfacht werden. Eine Pauschalierung steht dann zu, wenn sich aus der Entwicklung der Vorjahre noch keine Buchführungspflicht ergibt. Dies ergibt sich ohnedies aus dem allgemeinen Steuerrecht. Das Pauschale beträgt 12 % der laufenden Umsätze, maximal 26.400 Euro. Damit ist es für die Wirkung wieder

¹⁰⁾ Ausdrückliche Judikatur zu dieser Frage gibt es nicht; auf die oben zitierten grundsätzlichen Erkenntnisse des VfGH sei nochmals verwiesen.

¹¹⁾ *In extremis* sogar nur 0,01 Euro oder 1 Euro.

unproblematisch, falls der Umsatz deutlich über 220.000 Euro, allenfalls sogar über 400.000 oder 600.000 Euro, liegt.

Somit erweist sich das Abstellen auf eine bestimmte Umsatzgrenze des Vorjahres als verfassungsrechtlich bedenklich, da bei gleichen Verhältnissen und der stets vorliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine noch so geringe Überschreitung des Umsatzes das Pauschale verhindert und somit Gleiches ungleich behandelt wird.

Der aktuelle USt-Fall

Widerruf der Steuerpflicht bei Geschäftsraumvermietung nur bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides

Umsatzsteuerprobleme in Frage und Antwort

VON STB GERHARD GAEDKE UND DR. MICHAEL TUMPEL*)

Der Vermieter vereinbart im Jahr 2000 mit einem Arzt, der die vermieteten Räumlichkeiten als Ordination nutzt, im Mietvertrag einen monatlichen Mietzins zuzüglich der gesetzlich vorgeschriebenen Umsatzsteuer. Der Vermieter verzichtet auf die Kleinunternehmerregelung und unterwirft die Mietzahlungen der Umsatzsteuer in Höhe von 20 %. Im Jahr 2008 behandelt der Vermieter die Mietumsätze unecht steuerbefreit und teilt dem Mieter mit, dass ab 2005 die Mietzahlungen keiner Umsatzbesteuerung unterworfen sind und bis zu einer allfälligen neuerlichen schriftlichen Änderung umsatzsteuerbefreit bleiben, weshalb eine Rechnungsberichtigung erfolge. Führt eine Rechnungsberichtigung gem. § 16 UStG zu einer Gutschrift der Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007?

Antwort: Gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich steuerfrei (außer es gilt eine Ausnahme, wie z. B. bei der Vermietung zu Wohnzwecken). Der Unternehmer kann aber gem. § 6 Abs. 2 UStG einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. In diesem Fall unterliegt der Umsatz dem Normalsteuersatz von 20 %. Eine Behandlung als steuerpflichtiger Umsatz wird insbesondere dann sinnvoll sein, wenn der Mieter das Recht auf Vorsteuerabzug hat. Bei vorliegendem Sachverhalt, in welchem ein Arzt (der wahrscheinlich vorwiegend gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG unecht steuerfreie Umsätze ausführt) Mieter ist, kann eine Option zur Steuerpflicht dann vorteilhaft sein, wenn aufgrund von Investitionen in das Mietobjekt hohe Vorsteuern anfallen. Die Ausübung der Option und die Zurücknahme der Option stehen im Ermessen des Vermieters und sind gem. § 6 Abs. 2 UStG bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides möglich. Maßgebend ist nicht der Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift, sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Rz. 408 ff.; Rz. 793 ff. UStR). Nach Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide ist ein Widerruf der Option zur Steuerpflicht hingegen nicht mehr möglich. Auch über eine Rechnungsberichtigung nach § 11 Abs. 12 bzw. nach § 16 Abs. 1 UStG kann ein steuerpflichtiger Umsatz nicht nachträglich in einen steuerfreien Umsatz umgewandelt werden, weshalb es bei der Steuerpflicht für 2005 bis 2007 bleibt und eine Gutschrift ausgeschlossen ist; ab 2008 sind die Vermietungsumsätze hingegen unecht steuerfrei (vgl. UFS 10. 12. 2007, RV/0107-I/05).

*) StB Gerhard Gaedke ist Steuerberater in Graz, Leiter der Außenstelle Steiermark des Fachsenats der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und Vorsitzender des Kontaktkomitees der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit dem Bundesministerium für Finanzen. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Linz.