

Pauschalierung

Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit

Die Rechtsprechung von VwGH und UFS gibt Anlass, über die weitere Rechtfertigung von Pauschalierungen nachzudenken

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Seit langen Jahren kennt das österreichische Einkommensteuerrecht Pauschalierungsregelungen zur Gewinnermittlung. Neben der gesetzlichen Basispauschalierung¹⁾ gibt es eine Vielzahl von Verordnungen für bestimmte Berufsgruppen. Die Rechtfertigung von Pauschalierungen im Allgemeinen und von bestimmten Verordnungen im Besonderen wurde in der Rechtsprechung und in der Literatur schon immer wieder behandelt. Neuere Judikate und die Notwendigkeit zur Budgetsanierung mögen jedoch eine neuerliche Gesamtbetrachtung auslösen.

1. Rechtsgrundlagen

Nach § 17 EStG können bei den Einkünften nach § 22 oder § 23 EStG Betriebsausgaben im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung²⁾ allgemein mit 12 % der Umsätze (jedoch höchstens 26.400 Euro), für bestimmte Tätigkeiten aus kaufmännischer und technischer Beratung usw. in Höhe von 6 % der Umsätze (jedoch höchstens 13.200 Euro) geltend gemacht werden. Neben dem Pauschale können nur noch Ausgaben für Waren, Rohstoffe etc. und Ausgaben für Löhne und Fremdlöhne sowie eigene Versicherungskosten geltend gemacht werden.

Basierend auf der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs. 4 EStG wurden vom BMF diverse Verordnungen erlassen. So werden zur Land- und Forstwirtschaft komplizierte Pauschalierungsregelungen, die teilweise vom Einheitswert abhängen und je nach den einzelnen Tätigkeiten bestimmte Gewinnermittlungsvorschriften kennen, erlassen.³⁾ Die VO für nicht buchführende Gewerbetreibende⁴⁾ sieht für 54 Kategorien von Gewerbetreibenden bestimmte Durchschnittssätze zwischen 7,1 % und 20,7 % vor. Daneben können Waren, Löhne und Fremdlöhne, Abschreibungen, Investitionsbegünstigungen, Mietaufwendungen, Aufwendungen für Energie, Beheizung, Post und Telefon sowie Sozialversicherungsbeträge abgesetzt werden.

Die VO für das Gaststättengewerbe⁵⁾ führt für Gastwirte mit einem Umsatz bis zu 255.000 Euro eine Pauschalierung in Höhe von 2.180 Euro plus 5,5 % der Einnahmen, mindestens jedoch 10.900 Euro, an. Weitere Betriebsausgaben dürfen nicht abgezogen werden.

Die VO für den Lebensmittelhandel⁶⁾ bringt für Lebensmittel- und Gemischtwarenhändler die Pauschalierung von 3.630 Euro zzgl. 2 % der Bruttobetriebseinnahmen. Weitere Betriebsausgaben dürfen nicht abgezogen werden.

Die VO für Drogisten⁷⁾ verweist auf die Basispauschalierung, erklärt jedoch die (Vorjahres-)Umsatzgrenze von 220.000 Euro nach § 17 Abs. 2 Z 2 EStG für unbeachtlich. Dro-

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) § 17 EStG.

2) § 4 Abs. 3 EStG.

3) VO BGBl. II Nr. 258/2005.

4) BGBl. Nr. 55/1990.

5) BGBl. II Nr. 227/1999.

6) BGBl. II Nr. 228/1999.

7) BGBl. II Nr. 229/1999.

gisten können daher bei jedem Umsatz die Pauschalierung durchführen. Ansonsten gelten die Bestimmungen der Basispauschalierung.

Die VO für Handelsvertreter⁸⁾ erlaubt einen Pauschalsatz von 12 % der Umsätze, höchstens 5.825 Euro, für Verpflegungsmehraufwendungen, Arbeitsräume im Wohnungsverband, Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden und üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben. Daneben können sämtliche weiteren Ausgaben abgesetzt werden.

Die Verordnung für Künstler und Schriftsteller⁹⁾ gestattet einen pauschalen Ausgabensatz von 12 % der Umsätze, höchstens jedoch 8.725 Euro, für Aufwendungen für technische Hilfsmittel, Telefon- und Büromaterial, Fachliteratur und Eintrittsgelder, Aufwendungen für Kleidung, Kosmetika, Tagesgelder, Arbeitszimmer und Probenräume im Wohnungsverband, Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden und üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben. Daneben können alle anderen Ausgaben geltend gemacht werden.

Für Werbungskosten bestimmter Berufsgruppen bringt eine VO¹⁰⁾ statt des Werbungskostenpauschales Pauschalbeträge von zwischen 5 % und 15 % mit einem jeweiligen Höchstbetrag. Das Pauschale umfasst alle Werbungskosten, sodass daneben keine anderen Werbungskosten geltend gemacht werden können.

2. Grund und Rechtfertigung der Pauschalierung

Der VfGH hat in langjähriger Rechtsprechung erkannt, dass es dem Gesetzgeber unter dem Gleichheitsprinzip nicht verwehrt sei, pauschalierte Regelungen zu treffen, wenn diese zum einen den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und zum anderen im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also damit sachlich begründbar sind.¹¹⁾

Daraus folgt zum einen, dass ein verwaltungsökonomischer Effekt gegeben sein muss, die Pauschalierung also auch in der Abwicklung der steuerlichen Veranlagung zu einer Vereinfachung führt. Die Vereinfachung mag erst im Rahmen einer Bescheidkontrolle oder einer Betriebsprüfung gegeben sein, wenn die Steuererklärung nämlich ohne weitere Prüfung veranlagt wird.¹²⁾ Dies mag etwa bei der Basispauschalierung gegeben sein, wenn sich die Behörde die Überprüfung einer Vielzahl von Kleinbelegen erspart.

Unter diesem Gesichtspunkt wären aber die VO für nicht buchführende Gewerbetreibende, Handelsvertreter und Künstler schon überaus problematisch, da bei diesen die Pauschalierung nur einen geringen Teil der Gesamtausgaben betrifft. Gerade bei den nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden werden diese sehr viele Ausgaben der anderen Ausgabenkategorien tatsächlich haben. Die Finanzverwaltung muss daher diese Ausgabenkategorien ohnedies überprüfen, sodass eigentlich kein Verwaltungsvereinfachungseffekt gegeben ist. Insofern wären diese VO schon deshalb gesetzwidrig.

Alle Pauschalierungsbestimmungen sind nur dann verfassungskonform, wenn der jeweilige Gewinn respektive der jeweilige Betriebsausgabenabzug den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht. Daher ist es bei der Basispauschalierung notwendig, dass bei den meisten Steuerpflichtigen jedenfalls ein Aufwand von ca. 12 % der Umsätze anfällt. Bei bestimmten Gruppen muss bekannt sein, dass sie einen geringeren Aufwand

⁸⁾ BGBl. II Nr. 95/2000.

⁹⁾ BGBl. II Nr. 417/2000.

¹⁰⁾ BGBl. II Nr. 382/2001.

¹¹⁾ VfGH 29. 9. 1973, B 182/73; 27. 6. 1984, B 4/80 u. a.

¹²⁾ Vgl. auch *Doralt*, EStG, § 17 Tz. 1.

haben, der etwa 6 % beträgt. Klar ist nach der Judikatur, dass dies eine Durchschnittsbetrachtung ist. Logischerweise muss daher nicht jeder Steuerpflichtige im täglichen Leben genau 12 % Aufwendungen haben. Nach der Judikatur des VfGH ist es das Wesen einer Pauschalierung, dass eine gewisse Unschärfe in Kauf genommen wird. Folglich steht das Pauschale dem Grunde nach auch dann zu, wenn geringere Aufwendungen als der Höchstsatz vorgelegen sind. Hieraus ergibt sich auch eine gewisse Ungleichgewichtigkeit: Betrachtet man nämlich die Summe aller Steuerpflichtigen einer Kategorie, so werden manche durchaus auch weit höhere Ausgaben als den Pauschalsatz haben. Diese werden dann aber jedenfalls die Ausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG geltend machen. Zu bedenken ist hier allerdings, dass eine gewisse Schranke dadurch gegeben ist, dass bei der Basispauschalierung ein Wechsel zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zwar jederzeit möglich ist,¹³⁾ ein Rückwechsel zu einer Pauschalierung jedoch erst nach einer Frist von fünf Jahren durchführbar ist. Steuerpflichtige, die immer über dem Höchstsatz liegen, werden daher stets nach § 4 Abs. 3 EStG den Gewinn ermitteln; Steuerpflichtige, die immer unter dem Höchstsatz liegen, werden diesen in Anspruch nehmen. Jene Steuerpflichtigen, die um den Höchstsatz herum schwanken, werden auch dann von der Pauschalierung Gebrauch machen, wenn diese für sie nachteilig ist, da sie sich wegen der Bindungswirkung dafür den Vorteil in günstigeren Jahren erkaufen und zum anderen auch ein Verwaltungsvereinfachungseffekt auf der Ebene des Steuerpflichtigen gegeben ist. Dieser muss bestimmte Belege weder erfassen noch verbuchen (lassen) noch sich über steuerliche Detailregelungen Gedanken machen.

Unter diesen Aspekten sind die Basispauschalierung und insbesondere die VO als solche und in ihrem Verhältnis zu den anderen VO zu untersuchen. Wenn bei der VO für Gewerbetreibende für 54 Berufsgruppen unterschiedliche Durchschnittssätze, noch dazu auf eine Nachkommastelle genau, geschaffen werden und damit nur ein äußerst geringes Ausmaß an Ausgabenpositionen pauschaliert ist, muss nachgefragt werden, auf Basis welcher Erfahrungen des täglichen Lebens der Verordnungsgeber diese VO geschaffen hat. Es müsste also der Nachweis geführt werden, woraus genau sich der Unterschied zwischen 8,9 % bei Damenkleidern und 7,5 % bei Herrenkleidern ergibt. Auch müsste man untersuchen, warum diese Gewerbetreibenden insgesamt einen deutlich höheren Prozentsatz als Basispauschalierte geltend machen können.¹⁴⁾

Kann die Übereinstimmung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht nachgewiesen werden, ist die entsprechende VO gesetzwidrig. Ist der Nachweis aber umgekehrt gelungen, so liegt eine Durchschnittsbetrachtung der Ausgabenkategorie vor, sodass damit für alle in die Verordnung fallenden Steuerpflichtigen die Inanspruchnahme *a priori* zulässig sein müsste.

Der VwGH sieht in Pauschalierungen jedoch eine Steuerbegünstigung, da es nach Auffassung des VwGH üblich ist, trotz Pauschalierung die Kalkulation des Gewinns auch mit einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorzunehmen und die günstigere Variante zu wählen.¹⁵⁾

Nunmehr wurde bereits oben gezeigt, dass diese Argumentation zwar teilweise sicherlich zutrifft, in anderen Fällen jedoch nicht ausschlaggebend ist. Zum einen ist durch die Pauschalierung beim Steuerpflichtigen eine Vereinfachung seiner Verwaltung gegeben, die vielleicht sogar größer als der Verwaltungseinsparungseffekt bei der Behörde sein wird. Zum anderen ist aufgrund der fünfjährigen Bindungswirkung

¹³⁾ Der gesetzliche Regelfall kann sozusagen immer angewendet werden.

¹⁴⁾ Zu bedenken ist immer, dass nach dieser VO ein weitaus höheres Ausmaß an Ausgaben pauschaliert ist.

¹⁵⁾ VwGH 28. 4. 1967, 89/67; 7. 7. 1967, 49/67; 21. 9. 2006, 2006/15/0041; 4. 3. 2009, 2008/15/0333.

nicht ein jederzeitiger Wechsel nach Günstigkeit möglich. Die Überlegung des VwGH erkennt daher zu Recht einen gewissen Effekt, der jedoch nicht als zwingend gegeben beurteilt werden darf.

Darüber hinaus ist die Judikatur des VwGH offensichtlich in einem Widerspruch zur Judikatur des VfGH: Wohnt nämlich der Pauschalierung *ex logo* ein Begünstigungsgedanke inne, so werden vergleichbare Steuerpflichtige mit demselben Gewinn mit und ohne Pauschalierung offensichtlich unterschiedlich behandelt. Genau dies wäre aber im Sinne der dargestellten Judikatur des VfGH gleichheitswidrig.

3. Einzelne Pauschalierungen

Diskutiert man unter den dargestellten Leitlinien nunmehr die einzelnen Pauschalierungsbestimmungen, so zeigt sich:¹⁶⁾

- Bei der Basispauschalierung sind vor allem die Höhe des Prozentsatzes und die unterschiedlichen Prozentsätze (12 % vs. 6 %) zu diskutieren. Ebenso problematisch ist der Bezug auf die Vorjahresumsatzgrenze.¹⁷⁾
- Insbesondere problematisch war die allfällige Abpauschalierung eines FBiG.¹⁸⁾
- Bei der VO Land- und Forstwirtschaft ist zum einen das Abstellen auf den Einheitswert problematisch.¹⁹⁾ Zum anderen führen die Gewinne etwa bei Vollpauschalierung offensichtlich zu einer Begünstigung und entsprechen dann einer Förderung.²⁰⁾ Auch bei den Teilpauschalierungen sind Wertungswidersprüche auszumachen. Beispielsweise herausgegriffen sei die Erzeugung von Blumen. Nach § 53 Abs. 3 der VO wird der Gewinn nach einem Durchschnittssatz, bezogen auf den Quadratmeter, ermittelt. Der höchste hier in Frage kommende Satz für stabile heizbare Gewächshäuser²¹⁾ ist dabei 2,7 Euro pro Quadratmeter. Tatsächlich können aber gerade bei der Blumenaufzucht deutlich höhere Erträge erzielt werden.
- Bei den nicht buchführenden Gewerbetreibenden wurden bereits die unterschiedlichen Durchschnittssätze und die Pauschalierung, obschon der Großteil der tatsächlichen Ausgaben daneben abgesetzt werden kann, kritisiert. Beiläufig sollen nach *Doralt*²²⁾ auch Zinsaufwendungen und Rentenzahlungen nicht enthalten sein, da diese – obwohl sie nicht ausdrücklich erwähnt sind – sich einer Regelberachtung entziehen und daher in den Durchschnittssätzen nicht enthalten sein können.
- Bei der VO Gaststättengewerbe ist die Gewinnermittlung zumeist sehr vorteilhaft, mithin sind die Steuervorteile sogar enorm. Die VO ist daher gesetzwidrig; sie verstößt als unerlaubte Beihilfe möglicherweise sogar gegen Unionsrecht.²³⁾
- Bei der VO Lebensmitteleinzelhandel ist zu prüfen, ob der Gewinn von 2 % des Umsatzes realistisch ist. Es ist allerdings bekannt, dass die Spannen im Lebensmitteleinzelhandel recht gering sind.

¹⁶⁾ Im Rahmen dieses Artikels kann nur ein grober Überblick gegeben werden; eine tiefgehende Diskussion jeder einzelnen Pauschalierung würde den Rahmen sprengen.

¹⁷⁾ Siehe dazu *Prodingner*, Umsatzgrenze und Basispauschalierung, SWK-Heft 6/2008, S 292.

¹⁸⁾ Siehe dazu ausführlich unten.

¹⁹⁾ Vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG³ (2010) § 21 Tz. 96, mit Verweis auf *Peyerl*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte? SWK-Heft 30/2007, S 823.

²⁰⁾ Vgl. zur Kritik an der Bestimmung daher auch *Doralt*, EStG, § 21 Tz. 121, mit ausführlichen weiteren Nachweisen.

²¹⁾ § 5 Abs. 3 Z 2 lit. b sublit. db der VO.

²²⁾ *Doralt*, EStG, § 17 Tz. 74.

²³⁾ Vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG³, § 17 Tz. 56, mit Verweis auf *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK-Heft 31/2008, S 830; *Wallner*, UFS aktuell 2008, 252, und die Judikatur.

- Bei der VO Drogisten können diese ohne jede Umsatzgrenze die Pauschalierung in Anspruch nehmen. Diese VO scheint daher verfassungsrechtlich bedenklich, da nicht zu erkennen ist, warum bei sämtlichen basispauschalieren Steuerpflichtigen eine Umsatzgrenze gelten soll, bei der Berufsgruppe der Drogisten aber gerade nicht. Eine unterschiedliche Qualifikation scheint im Hinblick auf das Regelungsziel nicht gegeben zu sein.
- Bei der VO Handelsvertreter scheint wiederum problematisch, dass derselbe Durchschnittssatz wie bei der Basispauschalierung gewährt wird, jedoch nur eine geringe Anzahl von Ausgaben abpauschaliert ist. Daneben können sämtliche anderen Ausgaben geltend gemacht werden. Eine gewisse Minderung erfährt dieses Problem dadurch, dass der Höchstbetrag mit 5.825 Euro doch deutlich niedriger als bei der Basispauschalierung ist. Ein gewisser Wertungswiderspruch ist auch in der Verwaltungspraxis zu erblicken: Unter Handelsvertretern sind nur Vertreter hinsichtlich beweglicher Wirtschaftsgüter zu verstehen. Der Immobilienmakler fällt daher nicht unter die VO. Vermittelt der Vertreter jedoch Fertigteilhäuser, so gelten diese als bewegliche Wirtschaftsgüter.²⁴⁾ Warum aber im Bezug auf das Regelungsziel der Pauschalierung die Vermittlung eines Verkaufs eines mit einem Grundstück verbundenen Hauses anders zu beurteilen sein soll als bei einem Fertigteilhaus, bleibt ungründlich.
- Bei der VO Künstler/Schriftsteller gilt die gleiche Argumentation wie bei den Handelsvertretern.
- Bei der VO Werbungskostenpauschale sind nur die unterschiedlichen Prozentsätze hinsichtlich ihrer Übereinstimmung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens zu prüfen. Da daneben keine anderen Werbungskosten geltend gemacht werden können, ist die VO insoweit nicht zu beanstanden.

4. Abpauschalierung des FBiG

In der Literatur ist eine Diskussion entflammt, ob bei Basispauschalierung der FBiG mit abpauschaliert ist oder nicht.²⁵⁾ Der VwGH²⁶⁾ hat erkannt, dass der FBiG eine – wenn auch fiktive – Betriebsausgabe darstellt, die mithin mit abpauschaliert ist. Er verweist dabei etwa auf die Rechtsprechung zum Energieförderungsgesetz und zur Investitionsrücklage nach § 9 EStG 1972.

Nach dem VwGH hängt es ausschließlich vom Inhalt der Pauschalierungsregelung ab, ob ein durch Pauschalierung ermitteltes Ergebnis noch durch bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben gemindert werden darf. Auch spreche der Ausschluss des FBiG bei Pauschalierung weder gegen den Zweck des Gesetzes²⁷⁾ noch gegen den Gleichheitsgrundsatz, da der Steuerpflichtige ja immer freiwillig den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln kann. Nach diesem Erkenntnis war daher fraglich, wie der VfGH die verfassungsrechtlichen Argumente einstuft.

Zum einen wurde gezeigt, dass der FBiG nichts mit normalen Betriebsausgaben zu tun hat und auch mit Steuerbegünstigungen wie mit dem Lehrlingsfreibetrag, dem Bil-

²⁴⁾ EStR 2000, Rz. 4355a.

²⁵⁾ Vgl. z. B. *Fuchs*, Pauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG i. d. F. KMU-FG 2006, SWK-Heft 29/2006, S 814; *Atzmüller*, Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierung, SWK-Heft 31/2006, S 863; *Beiser*, Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung? SWK-Heft 33/2006, S 905; *Beiser*, Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK-Heft 2008 S 692; *Fuchs*, UFS aktuell 2008, 287; *Atzmüller*, Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK-Heft 32/2008, S 859; *Hödl*, FBiG versus pauschale Gewinnermittlung – oder doch beides? SWK-Heft 9/2008, S 350; *Wagner*, ÖStZ 2009, 55; *Renner*, Doch kein Freibetrag für investierte Gewinne bei Basispauschalierung, SWK-Heft 12/2009, S 434.

²⁶⁾ VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333.

²⁷⁾ Die Förderung von Investitionen.

dungsfreibetrag und auch dem Investitionsfreibetrag nicht zu vergleichen ist. Sämtliche Begünstigungen hängen nämlich wiederum mit Ausgaben zusammen, die ihrerseits abpauschaliert sind. Der FBiG hingegen knüpft unmittelbar an den Gewinn an und ist daher insofern eine Tarifvorschrift, auch wenn für die Inanspruchnahme eine Deckung in Wirtschaftsgütern oder Wertpapieren gegeben sein muss.

Weiters wurde gezeigt, dass bei dem reduzierten Pauschale von 6 % ein FBiG theoretisch rund eineinhalbmals so groß wie das maximale Pauschale sein kann.²⁸⁾ Beim Pauschale von 12 % beträgt der FBiG immer noch rund 75 % der Gesamtheit der Betriebsausgaben. Es fragt sich daher schon hier, wie ein Betriebsausgabenabzug nunmehr sachgerecht sein kann, wenn er mit 6 % oder 12 % vor Einführung des FBiG sachgerecht war und nunmehr eine zusätzliche Abzugsposition hinzukommt, die deutlich höher als die bisherigen Ausgaben ist oder diese jedenfalls ausschlaggebend erhöht. Dazu kommt noch die Problematik, dass die Anwendung der Basispauschalierung vom Vorjahresumsatz abhängt. Daher kann der Steuerpflichtige im laufenden Jahr einen deutlich höheren Umsatz haben. Ist dieser Umsatz beispielsweise 650.000 Euro, so können die Betriebsausgaben mit 26.400 Euro geltend gemacht werden, während sich ein FBiG von rund 60.000 Euro ergibt. Eine Abpauschalierung scheint daher nur schwer argumentierbar. Im Vergleich mit verschiedenen Steuerpflichtigen kommt man daher zur Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes.

Darüber hinaus ist auch im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz nicht zu begründen, warum etwa bei den VO Handelsvertreter und Künstler/Schriftsteller der FBiG anerkannt sein soll, bei den anderen Pauschalierungen jedoch nicht. Dem VfGH ist zu folgen, dass es zunächst eine Frage der Gesetzestechnik ist, ob alle anderen Ausgaben pauschaliert sind oder die Pauschalierung nur für bestimmte Ausgabenblöcke greift, neben denen alle anderen Ausgaben absetzbar sind. Die Frage ist freilich, ob dies verfassungskonform ist. Nun wurde schon oben gezeigt, dass der weitreichende Betriebsausgabenabzug bei bestimmten Verordnungen im Vergleich etwa zur Basispauschalierung sachlich nicht gerechtfertigt werden kann. Umso krasser wird dieser Widerspruch nun, wenn bei diesen – ohnedies schon deutlich begünstigenden – VO noch dazu ein FBiG gebildet werden kann, der bei anderen Pauschalierungen angeblich ausgeschlossen ist.²⁹⁾

Daraus ergibt sich wohl im Gesamtgefüge, dass der FBiG in historischer, teleologischer und verfassungskonformer Interpretation auch bei Basispauschalierung zustehen müsste. Will man dies verneinen, müssten jedenfalls bestimmte VO verfassungswidrig bzw. gesetzwidrig sein.

Der dazu angerufene VfGH³⁰⁾ hat die Sache sehr einfach entschieden: Die Behandlung der Beschwerde wurde abgelehnt. Als Begründung wird lediglich angeführt: „*Dem Gesetzgeber steht es frei, Steuerpflichtige, die sich für die Basispauschalierung entscheiden haben, vom FBiG auszuschließen.*“

5. Pauschale bei Fehlen von Aufwendungen

Fraglich ist, ob eine Pauschalierung auch dann möglich ist, wenn die tatsächlichen Aufwendungen (viel) geringer als die sich aus der Pauschalierung ergebenden Ausgaben sind, im Extremfall gar keine Ausgaben vorhanden sind.

²⁸⁾ Ohne Berücksichtigung des Effekts von Vorjahresumsätzen; siehe dazu gleich in der Folge.

²⁹⁾ Erstaunlich ist, dass der FBiG sogar für nicht buchführende Gewerbetreibende zustehen soll, obschon im Wortlaut der VO der FBiG eindeutig nicht erwähnt ist (vgl. hierzu EStR 2000, Rz. 3701).

³⁰⁾ VfGH 21. 9. 2009, B 675/09.

Schon oben wurde gezeigt, dass die Pauschalierung nur dann gesetzeskonform ist, wenn sie in einer Durchschnittsbetrachtung den tatsächlichen Verhältnissen nahekommt. Daraus wurde im Umkehrschluss gefolgert, dass selbstverständlich nicht jeder Steuerpflichtige mit seinen tatsächlichen Ausgaben exakt die Höhe der Pauschalierung treffen muss. Eine gewisse Abweichung ist also *ex logo* zulässig.

Wenn nun *in extremis* der Steuerpflichtige gar keine Aufwendungen hat (entweder weil diese nicht angefallen sind, oder aber – bei Arbeitnehmern – weil diese vom Arbeitgeber ersetzt worden sind), so steht nach der Rechtsprechung des UFS Innsbruck eine Pauschalierung nicht zu.³¹⁾ Der UFS führt einhellig aus, es sei nicht der Sinn der Pauschalierung, fiktive Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Rechtfertigung für eine Pauschalierung liege in der Verwaltungsvereinfachung und setze voraus, dass sie den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt (Verweis auf *Doralit* und VfGH 29. 9. 1973, B 182/73).

Hiezu ist zunächst festzuhalten, dass dem Gesetz³²⁾ und (daher) auch den dazu ergangenen VO eine derartige Einschränkung nicht zu entnehmen ist. Demgegenüber waren in alten Rechtsvorschriften³³⁾ Bestimmungen enthalten, wonach die Pauschalierung dann nicht anwendbar ist, wenn der Umsatz oder der Gewinn 20 % der vorhergesehenen Norm über- oder unterschreitet (oder wenn die Eigenart eines Betriebs in besonders augenfälliger Weise vom Normfall abweicht). Die entsprechende gesetzliche Ermächtigung war daher zu Recht ergangen.³⁴⁾ Das vom UFS zitierte Erkenntnis des VfGH scheint demgegenüber nur den Grundsatz, nämlich die Übereinstimmung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, wiederzugeben.

In einem Erkenntnis des VwGH³⁵⁾ wurde ausgesprochen, dass durch die Besteuerung nach Durchschnittssätzen bewusst eine Unterbesteuerung in Kauf genommen würde. Diese könnte dann nicht durch einen Zuschlag bei einem Übergangsgewinn wiederaufgeholt werden.³⁶⁾

Daraus ergibt sich zunächst, dass dem Gesetzgeber derartige Ausnahmeklauseln durchaus bekannt waren, diese aber jedenfalls nicht im Bereich des EStG 1988 angesetzt wurden. Der Gesetzeswortlaut und der Wortlaut der VO lassen zunächst für eine Ausnahme keinen Platz. Dazu kommt auch, dass die Durchschnittssätze, wie schon der Name sagt, eben aus einer durchschnittlichen Gesamtbetrachtung errechnet worden sind. Es ist daher nur zu logisch, dass es auch signifikante Abweichungen geben muss. Oben wurde bereits gezeigt, dass bei signifikanten und dauerhaften Abweichungen nach oben die Pauschalierung nicht in Anspruch genommen werden wird. Daher kommt es – insofern ist dem VwGH jedenfalls zuzustimmen – zu einer latenten Unterbesteuerung, da einerseits Steuerpflichtige mit nachhaltigen Ausgaben deutlich über der Grenze die Pauschalierung nicht in Anspruch nehmen, andererseits Steuerpflichtige mit Ausgaben unter der Grenze auch die Pauschalierung in Anspruch nehmen werden. Daher ist der Höchstprozentsatz sozusagen rein mathematisch begünstigend.³⁷⁾ Es muss daher auch Steuerpflichtige geben, die weniger Ausgaben als das tatsächliche Pauschale haben und trotzdem aufgrund der Durchschnittsbetrachtung dieses in Anspruch nehmen dürfen. Es wäre ja auch eine Pervertierung des Pauschalierungsgedankens, dürften nur Steuerpflichtige, die Ausgaben in genau der Höhe der Pauschalie-

³¹⁾ Vgl. UFS 24. 2. 2010, RV/0159-I/08; 19. 7. 2007, RV/0238-I/07; 25. 2. 2008, RV/0392-I/06.

³²⁾ § 17 EStG.

³³⁾ Vgl. etwa § 29 EStG 1953.

³⁴⁾ Vgl. z. B. VfGH 10. 12. 1965, B 167/65; VwGH 25. 11. 1966, 611/66.

³⁵⁾ VwGH 28. 4. 1967, 89/67.

³⁶⁾ Vgl. hierzu auch VwGH 7. 7. 1967, 49/67.

³⁷⁾ Es wird eben nicht der Durchschnittswert der Betriebsausgaben über alle Steuerpflichtigen errechnet.

rungsbestimmung haben, diese Ausgaben auch geltend machen. Dies würde die Pauschalierung ad absurdum führen.

Insofern würden aber sehr oft fiktive Ausgaben berücksichtigt werden. Auf Basis der Rechtsprechung des UFS müsste man sich daher fragen, ab welcher Grenze denn nun die tatsächlichen Ausgaben den pauschalierten nicht mehr ausreichend nahekommen. Man könnte hier nun versucht sein, wiederum die „alte“ Grenze von 20 % heranzuziehen. Wie gezeigt, folgt aus der Nichtaufnahme einer derartigen Bestimmung in das EStG 1988³⁸⁾ wohl eher das Gegenteil; eine derartige Grenze ist nicht vorgesehen.

Insofern scheint aber die Rechtsprechung des UFS problematisch, da offenbleibt, wie hoch die relative Annäherung an die Pauschalierungsgrenze sein müsste. Dazu ist noch zu bedenken, dass die Anerkennung von fiktiven Ausgaben in absoluten Zahlen nicht nur vom Pauschalierungssatz der jeweiligen VO abhängt, sondern klarerweise auch von den zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen der Einnahmen. Mit anderen Worten: Ein Steuerpflichtiger mit geringen Einnahmen hat auch nur eine relativ geringe absolute Begünstigung, die daher wieder unter dem generellen Pauschalierungsgedanken gerechtfertigt sein könnte.

Wie das letztlich korrekte Auslegungsergebnis auch sein mag: Auch hier zeigt sich ein Wertungswiderspruch. Selbst wenn Steuerpflichtige entsprechende Ausgaben haben, werden sie durch manche Pauschalierungsverordnungen, wie gezeigt, außerordentlich begünstigt. Ebenso ist im Vergleich zum oben behandelten FBiG nur schwer nachvollziehbar, warum ein Steuerpflichtiger, der entsprechende Ausgaben nachweislich tatsächlich gehabt hat, diese nun – nur wegen der im Einzelnen verwendeten Gesetzestechnik – nicht berücksichtigen können soll, während umgekehrt, wieder ohne eindeutigen Gesetzeshinweis, auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt wird.

6. Zusammenfassung

Zusammenfassend ergibt sich:

- Aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 17 EStG ist neben der gesetzlichen Basispauschalierung auch eine Vielzahl von sehr unterschiedlich gestalteten VO implementiert.
- Nach der Judikatur des VfGH müssen diese Bestimmungen im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens übereinstimmen. Der VwGH erkennt in Pauschalierungen demgegenüber grundsätzlich Begünstigungsregelungen.
- Es konnte gezeigt werden, dass zahlreiche Verordnungen aufgrund der unterschiedlichen Höhe der Prozentsätze und aufgrund der unterschiedlichen Abpauschalierung mit den Leitprinzipien der Pauschalierung nicht übereinstimmen oder aber im Vergleich zu anderen Pauschalierungen unter dem Gleichheitsgrundsatz bedenklich erscheinen.
- Ebenso wurde gezeigt, dass der Ausschluss des FBiG aus der Basispauschalierung schon von den Grundgedanken der Pauschalierung her und insbesondere im Vergleich mit den verschiedenen VO bedenklich erscheint. Durch die Judikatur des VwGH und des VfGH ist diese Frage jedoch abgeschlossen.
- Die Judikatur des UFS, wonach Steuerpflichtigen ohne Ausgaben die Pauschalierung nicht zusteht, scheint jedenfalls überdenkenswert. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes, der Gesetzeshistorie und dem Vergleich zu den sonstigen Auswirkungen bei der Pauschalierung.

³⁸⁾ Ebenso EStG 1972.