

Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013

Die neue Gastgewerbepauschalierung

Vergleich zwischen alter und neuer Rechtslage anhand konkreter Beispiele

VON DDR. ULRICH KRASSNIG*)

Mit der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 wurde die Gastgewerbepauschalierung reformiert. Kernstück der Reformmaßnahmen ist die Substitution der Gewinnpauschalierung durch eine modulare Ausgabenpauschalierung und die Abschaffung der pauschalen Ermittlung der Vorsteuerbeträge. Der Neuregelung der Gastgewerbepauschalierung sind ein Judikat des UFS Innsbruck und ein Erkenntnis des VfGH vorausgegangen, die in der bisherigen Regelung eine unionsrechtswidrige staatliche Beihilfe erkannten bzw. diese als gleichheitswidrig ansahen. Der Beitrag befasst sich schwerpunktmäßig mit der neuen Gastgewerbepauschalierung und unterzieht diese abschließend einer kritischen Würdigung.

1. Die bisherige Regelung

Die „alte“ Verordnung zur Gaststättenpauschalierung (Gastgewerbepauschalierungsverordnung 1999, BGBl. II Nr. 227/1999), die bis 31. 12. 2012 anzuwenden war, sah für Betriebe des Gaststättengewerbes eine Gewinn- und Vorsteuerermittlung nach Durchschnittssätzen vor (Vollpauschalierung). Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung waren, dass keine Buchführungspflicht besteht bzw. auch nicht freiwillig Bücher geführt werden und dass der Vorjahrumsatz nicht mehr als 255.000 Euro betrug.

Der Gewinn war sohin zu ermitteln, indem zu einem Sockelbetrag von 2.180 Euro 5,5 % der Bruttoeinnahmen hinzugerechnet wurden, wobei jedoch ein Mindestgewinn von 10.900 Euro angesetzt werden musste. Dies hatte, insbesondere bei Betrieben mit günstiger Kostenstruktur, einen massiven Steuervorteil zur Folge. Der Mindestgewinn durfte auch nicht durch den im Rahmen des Gewinnfreibetrags gemäß § 10 EStG zustehenden Grundfreibetrag unterschritten werden. Außerdem beschränkte sich die Vollpauschalierung nur auf regelmäßig in den Betrieben anfallende Rechtsgeschäfte und Vorgänge. Außergewöhnliche Vorgänge waren somit gesondert zu erfassen. Ebenso waren auch Provisionen und provisionsähnliche Betriebseinnahmen in voller Höhe gesondert anzusetzen.¹⁾ Trotz dieser Einschränkungen hatte die Gewinnpauschalierung regelmäßig – insbesondere bei Betrieben mit günstiger Kostenstruktur – einen erheblichen Steuervorteil gegenüber einer exakten Gewinnermittlung zur Folge.

Die Vorsteuer war zu ermitteln, indem die Bruttoeinnahmen (exkl. Einnahmen aus Getränke Verkauf) mit 5,5 % pauschaliert und die tatsächlichen Vorsteuern aus Geträneeinkäufen und Investitionen hinzugerechnet wurden.

Die Gastgewerbepauschalierungsverordnung 1999 war für Betriebe des Beherbergungsgewerbes gleichermaßen anwendbar.

Die nachfolgend zusammengefasst dargestellte Rechtsprechung des UFS Innsbruck und des VfGH führte dazu, dass die Vollpauschalierung mit 31. 12. 2012 außer Kraft gesetzt und durch eine bloße Ausgabenpauschalierung ersetzt wurde.

2. Der UFS Innsbruck und der VfGH als Wegbereiter für die Reform der Gastgewerbepauschalierung

Der Neuregelung der Gastgewerbepauschalierung durch die Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 sind ein Judikat des UFS Innsbruck und ein Erkenntnis des

VfGH vorausgegangen, die eine Reform der Gastgewerbepauschalierung erforderlich machten.

In seiner Berufungsentscheidung vom → (B) 30. 3. 2011, RV/0688-1/10, ist der UFS Innsbruck zum Ergebnis gekommen, dass bei Gastgewerbebetrieben mit einer atypisch niedrigen Ausgabenstruktur die Vollpauschalierung, vor allem in touristisch attraktiven Regionen, zu erheblichen Steuervorteilen führt, wodurch der Tatbestand einer unionsrechtlich unzulässigen staatlichen Beihilfe erfüllt sein kann (Art. 107 ff. AEUV). Im zu entscheidenden Berufungsfall betrug die auf die Anwendung der Vollpauschalierung zurückzuführende Steuerersparnis jährlich 90.000 Euro. Die dadurch verursachte Wettbewerbsverzerrung war im konkreten Sachverhalt vor dem Hintergrund, dass sich der Gastgewerbebetrieb im EU-Grenzgebiet befindet und daher mit vergleichbaren Gastgewerbebetrieben im angrenzenden EU-Ausland im Wettbewerb steht, besonders evident. Aus diesem Grund verweigerte der UFS Innsbruck in seiner Berufungsentscheidung die Anwendung der Verordnung zur Gaststättenpauschalierung und befand, dass die gegen das Beihilfenverbot verstoßende Steuerbegünstigung (=verbotene Beihilfe) rückabzuwickeln sei.

Warf die vorgenannte Berufungsentscheidung des UFS Innsbruck bereits ihre Schatten voraus, hob der VfGH die wesentlichen Bestimmungen der Verordnung zur Gaststättenpauschalierung, die eine Vollpauschalierung (Ermittlung des Gewinns und der Vorsteuern nach Durchschnittssätzen) vorsahen, mit → (B) Erkenntnis vom 14. 3. 2012, V 113/11, überhaupt als gesetzwidrig auf. Die Aufhebung ist darauf zurückzuführen, dass die Vollpauschalierung dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz und auch § 17 Abs. 4 EStG bzw. § 14 Abs. 1 Z 2 UStG widerspricht, wonach die Durchschnittssätze aufgrund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen seien und zu einer den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Gruppenmitglieder möglichst entsprechenden Besteuerung führen sollten. In diesem Zusammenhang verwies der VfGH zwar auf die ständige Rechtsprechung, wonach das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber dann nicht verbietet, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen und somit sachlich begründet sind. Nach Ansicht des VfGH bezog sich die Vollpauschalierung jedoch auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten inhomogene Gruppe von Betrieben und brachte für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat, das den tatsächlichen Ergebnissen, zumindest im mehrjährigen Durchschnitt, gerade nicht entsprach und somit den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zuwiderlief. Ferner monierte der VfGH in seinem Erkenntnis, dass die Pauschalierung nach der angefochtenen Verordnung stets nur begünstigenden Charakter hatte, weil der Steuerpflichtige in jedem Jahr die für ihn günstigere Gewinnermittlungsvariante wählen konnte und insbesondere nicht gehindert war, nach Übergang zu einer exakten Gewinnermittlung im Folgejahr wieder zur Vollpauschalierung zu wechseln. Eine mehrjährige Bindung an eine einmal gewählte Gewinnermittlungsmethode bestand demnach nicht.

3. Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013

Die Gastgewerbepauschalierungsverordnung 1999, die mit 31. 12. 2012 vom VfGH als gesetzwidrig aufgehoben wurde, wurde durch die Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013, BGBl. II Nr. 488/2012, ersetzt. Die neue Verordnung sieht keine Vollpauschalierung mehr vor. Vielmehr wurde zum einen die Gewinnpauschalierung durch eine gegenüber § 17 Abs. 1 EStG erweiterte Ausgabenpauschalierung abgelöst, zum anderen wurde die pauschale Ermittlung der Vorsteuerbeträge gestrichen.

Pauschalierungsberechtigt sind Betriebe, für die eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe erforderlich ist (§ 1 Abs. 1). Einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe bedarf es gemäß § 111 GewO für die Beherbergung von Gästen (Betriebe des

Beherbergungsgewerbes) sowie für die Verabreichung von Speisen und den Getränkeauschank (Gaststätten). Ebenso wie die allgemeinen Zugangsvoraussetzungen sind auch die besonderen Zugangsvoraussetzungen zur Pauschalierung gegenüber der alten Rechtslage gleichgeblieben. Von der Ausgabenpauschalierung können demnach nur jene Betriebe des Gastgewerbes Gebrauch machen, die weder buchführungspflichtig sind noch freiwillig Bücher führen (§ 1 Abs. 2) und deren Vorjahresumsätze nicht mehr als 255.000 Euro betragen (§ 1 Abs. 2 Z 2).

Die nunmehr vorgesehene Ausgabenpauschalierung zeichnet sich durch ein modulares System in Form von folgenden drei Teilpauschalen aus, deren Bemessungsgrundlage jeweils der Umsatz im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO ist:

- Grundpauschale (§ 3),
- Mobilitätspauschale (§ 4),
- Energie- und Raumpauschale (§ 5).

Die Mobilitäts- sowie Energie- und Raumpauschale können nur in Anspruch genommen werden, wenn auch das Grundpauschale in Anspruch genommen wird.

Das Grundpauschale beträgt 10 % des Umsatzes im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO, wobei eine Untergrenze als Sockelbetrag in der Höhe von 3.000 Euro und eine Obergrenze von 25.500 Euro festgelegt wurden (§ 3 Abs. 1). Zu beachten ist, dass bei einem Umsatz im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO von weniger als 30.000 Euro durch den Ansatz des Pauschalbetrags von 3.000 Euro kein Verlust entstehen darf. Durch das Grundpauschale sind neben Ausgaben und Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (§ 3 Abs. 2) sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung insbesondere Ausgaben und Aufwendungen für Büromaterial, Marketing, Fachliteratur, Bewirtung und allgemeine Verwaltungstätigkeiten, Rechts- und Beratungsleistungen, Fort- und Weiterbildung des Gastwirts, Post und Telefon usw. abgegolten. Sinn und Zweck der Abpauschalierung dieser Ausgaben und Aufwendungen ist wohl die Vermeidung von Problemen der Beweisführung im Zuge etwaiger Betriebsprüfungen. Vom Grundpauschale nicht erfasst und bei der Einkommensermittlung gesondert anzusetzen sind gemäß § 3 Abs. 3 dagegen folgende Ausgaben und Aufwendungen:

- Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten (Z 1);
- Ausgaben für Löhne, Lohnnebenkosten und für Fremdlöhne (Z 2);
- Beiträge zu betrieblichen Versicherungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG (Z 3);
- Ausgaben, die für die Ausbildung oder Fortbildung von Arbeitnehmern und für im Betrieb des Steuerpflichtigen tätige Personen aufgewendet werden, einschließlich damit zusammenhängender Vergütungen für Reisekosten, einen Verpflegungsmehraufwand (Tagesgelder) und den Nächtigungsaufwand (Z 4);
- die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG sowie ein zu berücksichtigender Restbuchwert (Z 5);
- Ausgaben für die Instandsetzung und Instandhaltung (Z 6);
- Ausgaben für Miete und Pacht von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sowie von (Teil-)Betrieben (Z 7);
- Fremdmittelkosten (Z 8);
- ein Bildungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 8 und Z 10 EStG sowie ein Grundfreibetrag nach § 10 EStG (Z 9).

Wurde das Grundpauschale in Anspruch genommen, kann weiterhin ein Mobilitätspauschale in der Höhe von 2 % des Umsatzes im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO ange-

setzt werden. Das Mobilitätspauschale ist der Höhe nach zum einen mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (derzeit 3.672 Euro) und zum anderen jedenfalls mit 5.100 Euro begrenzt (§ 4 Abs. 1). Durch die Inanspruchnahme des Mobilitätspauschales sind sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeugs abgegolten. Dies betrifft insbesondere die Absetzung für die Abnutzung, Leasingaufwendungen und das Kilometergeld. Weiters gelten Aufwendungen im Zusammenhang mit der betrieblich veranlassten Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und für betrieblich veranlasste Taxifahrten sowie Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei betrieblich veranlassten Reisen im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG als abgegolten. Zu beachten ist, dass unter das Mobilitätspauschale nur solche Aufwendungen und Ausgaben fallen, die den Gastwirt selbst betreffen (§ 4 Abs. 2). Wenn das Mobilitätspauschale nicht in Anspruch genommen wird, sind die tatsächlichen Ausgaben bzw. Aufwendungen anzusetzen (§ 4 Abs. 3).

Neben dem Mobilitätspauschale kann auch ein Energie- und Raumpauschale von 8 % in Anspruch genommen werden, wenn sich der Steuerpflichtige durch die Inanspruchnahme des Grundpauschales für die Pauschalierung entschieden hat. Das Energie- und Raumpauschale bezieht sich auf Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung von Räumlichkeiten, die der Ausübung des Gastgewerbes dienen. Unabhängig von der Inanspruchnahme des Energie- und Raumpauschales können, wie aus den Ausführungen im Zusammenhang mit dem Grundpauschale hervorgeht, folgende Aufwendungen und Ausgaben gesondert angesetzt werden (§ 5 Abs. 2):

- Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG sowie ein zu berücksichtigender Restbuchwert;
- Ausgaben für die Instandsetzung und Instandhaltung;
- Ausgaben für Miete und Pacht.

Damit sind vom Energie- und Raumpauschale insbesondere folgende Ausgaben und Aufwendungen erfasst:

- Heizung,
- Strom,
- Aufzüge,
- Reinigung,
- Ungezieferbekämpfung,
- Schornsteinreinigung,
- Sach- und Haftpflichtversicherung,
- sonstige Betriebskosten.

Wenn das Energie- und Raumpauschale nicht in Anspruch genommen wird, sind die tatsächlichen Ausgaben bzw. Aufwendungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung von Räumlichkeiten, die der Ausübung des Gastgewerbes dienen, anzusetzen (§ 5 Abs. 3).

Macht der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr von der Pauschalierung Gebrauch, ist er in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren an diese Gewinnermittlungsvariante gebunden. Eine exakte Gewinnermittlung ist in den zwei Folgejahren dadurch nicht möglich (§ 6 Abs. 1). Somit wird verhindert, dass die Pauschalierung jedenfalls stets nur begünstigenden Charakter hat, weil der Steuerpflichtige nicht mehr jährlich die für ihn günstigere Gewinnermittlungsvariante wählen kann.

4. Alte vs. neue Rechtslage unter Berücksichtigung der Möglichkeit der exakten Gewinnermittlung anhand konkreter Beispiele

Anhand konkreter, vereinfacht dargestellter Beispiele erfolgt in diesem Abschnitt eine Synopse der Besteuerungssituation eines Gastgewerbebetriebs nach alter und neuer Rechtslage (Gewinnpauschalierung vs. Ausgabenpauschalierung), wobei auch die Möglichkeit der exakten steuerlichen Gewinnermittlung behandelt wird.

• Beispiel 1

Ein Gastgewerbebetrieb erwirtschaftet einen Jahresumsatz in der Höhe von 200.000 Euro netto bzw. 230.000 Euro brutto. Die unter das Grundpauschale (20 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben (Büromaterial, Marketing, Fachliteratur, Bewirtung und allgemeine Verwaltungstätigkeiten, Rechts- und Beratungsleistungen, Fort- und Weiterbildung des Gastwirts, Post und Telefon usw.) belaufen sich auf 18.000 Euro. Die unter das Mobilitätspauschale (2 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen (Afa für PKW, öffentliche Verkehrsmittel, Taxi) belaufen sich auf 3.500 Euro. Die vom Energie- und Raumpauschale erfassten tatsächlichen Aufwendungen (Heizung, Strom, Reinigung usw.) betragen 15.000 Euro. Die unabhängig von den drei Teilpauschalen gesondert anzusetzenden Ausgaben und Aufwendungen setzen sich zusammen aus: 50.000 Euro für Personal, 40.000 Euro für Wareneinsatz, 25.000 Euro für Afa, Miete und Zinsen. Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge und Absetzbeträge sind aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen.

Gewinnermittlung alte Rechtslage (Gewinnpauschalierung)	Gewinnermittlung neue Rechtslage (Ausgabenpauschalierung – Inanspruchnahme aller Teilpauschalen)	Exakte Gewinnermittlung
Umsatz (brutto): 230.000	Umsatz (netto): 200.000	Umsatz (netto): 200.000
davon 5,5 %: 12.650	Grundpauschale (10 %): 20.000	tatsächliche unter das Grundpauschale fallende Ausgaben: 18.000
Sockelbetrag: 2.180	Mobilitätspauschale (2 % bzw. maximal 3.672) 3.672	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 3.500
	Energie- und Raumpauschale (8 %) 16.000	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 15.000
	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000
Steuerlicher Gewinn: 14.830	Steuerlicher Gewinn: 45.328	Steuerlicher Gewinn: 48.500
Steuerbelastung: 1.398	Steuerbelastung: 13.895	Steuerbelastung: 15.265

Im vorliegenden Beispiel sind die abpauschalierten tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen im Rahmen der Ausgabenpauschalierung immer niedriger als die jeweiligen Teilpauschalen, weshalb diese alle in Anspruch genommen werden. Das Beispiel zeigt, dass sich die Besteuerungssituation des Gastgewerbebetriebs aufgrund der in der Gewerbesteuerpauschalierungsverordnung 2013 kodifizierten Ausgabenpauschalierung gegenüber der alten Rechtslage (Gewinnpauschalierung) *massiv verschlechtert*. Gegenüber der exakten Gewinnermittlung ist die Ausgabenpauschalierung im vorliegenden Beispiel geringfügig vorteilhafter, womit eine Annäherung an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse erreicht ist.

• Beispiel 2

Ein Gastgewerbebetrieb erwirtschaftet einen Jahresumsatz in der Höhe von 200.000 Euro netto bzw. 230.000 Euro brutto. Die unter das Grundpauschale (20 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben (Büromaterial, Marketing, Fachliteratur, Bewirtung und allgemeine Verwaltungstätigkeiten, Rechts- und Beratungsleistungen, Fort- und Weiterbildung des Gastwirts, Post und Telefon usw.) belaufen sich auf 22.000 Euro. Die unter das Mobilitätspauschale (2 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen (Afa für PKW, öffentliche Verkehrsmittel, Taxi) belaufen sich auf 4.500 Euro. Die vom Energie- und Raumpauschale erfassten tatsächlichen Aufwendungen (Heizung, Strom, Reinigung usw.) betragen 17.000 Euro. Die unabhängig von den drei Teilpauschalen gesondert anzusetzenden Ausgaben und Aufwendungen setzen sich zusammen aus: 50.000 Euro für Personal, 40.000 Euro für Wareneinsatz, 25.000 Euro für Afa, Miete und Zinsen. Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben,

außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge und Absetzbeträge sind aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen.

Gewinnermittlung alte Rechtslage (Gewinnpauschalierung)	Gewinnermittlung neue Rechtslage (Ausgabenpauschalierung – Inanspruchnahme aller Teilpauschalen)	Exakte Gewinnermittlung
Umsatz (brutto): 230.000 davon 5,5 %: 12.650	Umsatz (netto): 200.000 Grundpauschale (10 %): 20.000	Umsatz (netto): 200.000 tatsächliche unter das Grundpauschale fallende Ausgaben: 18.000
Sockelbetrag: 2.180	Mobilitätspauschale (2 % bzw. maximal 3.672): 3.672	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 3.500
	Energie- und Raumpauschale (8 %): 16.000	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 15.000
	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000
Steuerlicher Gewinn: 14.830	Steuerlicher Gewinn: 45.328	Steuerlicher Gewinn: 48.500
Steuerbelastung: 1.398	Steuerbelastung: 13.895	Steuerbelastung: 15.265

Im Beispiel 2 sind die abpauschalierten tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen im Rahmen der Ausgabenpauschalierung immer höher als die jeweiligen Teilpauschalen, weshalb diese nicht in Anspruch genommen werden und der exakten Gewinnermittlung der Vorzug zu geben ist. Auch dieses Beispiel zeigt, dass sich die Besteuerungssituation des Gastgewerbebetriebs aufgrund der in der Gewerbesteuerpauschalierungsverordnung 2013 kodifizierten Ausgabenpauschalierung gegenüber der alten Rechtslage (Gewinnpauschalierung) einerseits *massiv verschlechtert* hat. Andererseits wird jedoch wiederum die Annäherung an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse durch die Ausgabenpauschalierung deutlich.

• **Beispiel 3**

Ein Gastgewerbebetrieb erwirtschaftet einen Jahresumsatz in der Höhe von 200.000 Euro netto bzw. 230.000 Euro brutto. Die unter das Grundpauschale (20 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben (Büromaterial, Marketing, Fachliteratur, Bewirtung und allgemeine Verwaltungstätigkeiten, Rechts- und Beratungsleistungen, Fort- und Weiterbildung des Gastwirts, Post und Telefon usw.) belaufen sich auf 18.000 Euro. Die unter das Mobilitätspauschale (2 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen (Afa für PKW, öffentliche Verkehrsmittel, Taxi) belaufen sich auf 4.500 Euro. Die vom Energie- und Raumpauschale erfassten tatsächlichen Aufwendungen (Heizung, Strom, Reinigung usw.) betragen 17.000 Euro. Die unabhängig von den drei Teilpauschalen gesondert anzusetzenden Ausgaben und Aufwendungen setzen sich zusammen aus: 50.000 Euro für Personal, 40.000 Euro für Wareneinsatz, 25.000 Euro für Afa, Miete und Zinsen. Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge und Absetzbeträge sind aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen.

Gewinnermittlung alte Rechtslage (Gewinnpauschalierung)	Gewinnermittlung neue Rechtslage (Ausgabenpauschalierung – Inanspruchnahme Grundpauschale)	Exakte Gewinnermittlung
Umsatz (brutto): 230.000 davon 5,5 %: 12.650	Umsatz (netto): 200.000 Grundpauschale (10 %): 20.000	Umsatz (netto): 200.000 tatsächliche unter das Grundpauschale fallende Ausgaben: 18.000
Sockelbetrag: 2.180	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 4.500	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 4.500
	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 17.000	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 17.000
	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000
steuerlicher Gewinn: 14.830	steuerlicher Gewinn: 43.500	steuerlicher Gewinn: 45.500
Steuerbelastung: 1.398	Steuerbelastung: 13.105	Steuerbelastung: 13.969

Im Beispiel 3 sind lediglich die unter das Grundpauschale fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen im Rahmen der Ausgabenpauschalierung niedriger als das Teilpauschale. Daher wird nur das Grundpauschale in Anspruch genommen, während die unter das Mobilitätspauschale und Raum- und Energiepauschale fallenden Ausgaben und Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe angesetzt werden. Auch dieses Beispiel zeigt, dass sich die Besteuerungssituation des Gastgewerbebetriebs aufgrund der in der Gewerbesteuerpauschalierungsverordnung 2013 kodifizierten Ausgabenpauschalierung gegenüber der alten Rechtslage (Gewinnpauschalierung) einerseits *massiv verschlechtert* hat. Andererseits wird jedoch wiederum die Annäherung an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse durch die Ausgabenpauschalierung deutlich.

• **Beispiel 4**

Ein Gastgewerbebetrieb erwirtschaftet einen Jahresumsatz in der Höhe von 200.000 Euro netto bzw. 230.000 Euro brutto. Die unter das Grundpauschale (20 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben (Büromaterial, Marketing, Fachliteratur, Bewirtung und allgemeine Verwaltungstätigkeiten, Rechts- und Beratungsleistungen, Fort- und Weiterbildung des Gastwirts, Post und Telefon usw.) belaufen sich auf 18.000 Euro. Die unter das Mobilitätspauschale (2 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen (Afa für PKW, öffentliche Verkehrsmittel, Taxi) belaufen sich auf 3.500 Euro. Die vom Energie- und Raumpauschale erfassten tatsächlichen Aufwendungen (Heizung, Strom, Reinigung usw.) betragen 17.000 Euro. Die unabhängig von den drei Teilpauschalen gesondert anzusetzenden Ausgaben und Aufwendungen setzen sich zusammen aus: 50.000 Euro für Personal, 40.000 Euro für Wareneinsatz, 25.000 Euro für Afa, Miete und Zinsen. Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge und Absetzbeträge sind aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen.

Gewinnermittlung alte Rechtslage (Gewinnpauschalierung)	Gewinnermittlung neue Rechtslage (Ausgabenpauschalierung – Inanspruchnahme Grundpauschale und Mobilitätspauschale)	Exakte Gewinnermittlung
Umsatz (brutto): 230.000 davon 5,5 %: 12.650	Umsatz (netto): 200.000 Grundpauschale (10 %): 20.000	Umsatz (netto): 200.000 tatsächliche unter das Grundpauschale fallende Ausgaben: 18.000
Sockelbetrag: 2.180	Mobilitätspauschale (2 % bzw. maximal 3.672): 3.672	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 3.500
	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 17.000	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 17.000
	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000
Steuerlicher Gewinn: 14.830	Steuerlicher Gewinn: 44.328	Steuerlicher Gewinn: 46.500
Steuerbelastung: 1.398	Steuerbelastung: 13.462	Steuerbelastung: 14.401

Im Beispiel 4 sind die unter das Grundpauschale und unter die Mobilitätspauschale fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen im Rahmen der Ausgabenpauschalierung niedriger als die jeweiligen Teilpauschalen. Daher werden das Grundpauschale und das Mobilitätspauschale in Anspruch genommen, während die unter das Raum- und Energiepauschale fallenden Ausgaben und Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe angesetzt werden. Auch dieses Beispiel zeigt, dass sich die Besteuerungssituation des Gastgewerbebetriebs aufgrund der in der Gewerbesteuerpauschalierungsverordnung 2013 kodifizierten Ausgabenpauschalierung gegenüber der alten Rechtslage (Gewinnpauschalierung) einerseits *massiv verschlechtert* hat. Andererseits wird jedoch wiederum die Annäherung an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse durch die Ausgabenpauschalierung deutlich.

• **Beispiel 5**

Ein Gastgewerbebetrieb erwirtschaftet einen Jahresumsatz in der Höhe von 200.000 Euro netto bzw. 230.000 Euro brutto. Die unter das Grundpauschale (20 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben (Büromaterial, Marketing, Fachliteratur, Bewirtung und allgemeine Verwaltungstätigkeiten, Rechts- und Beratungsleistungen, Fort- und Weiterbildung des Gastwirts, Post und Telefon usw.) belaufen sich auf 18.000 Euro. Die unter das Mobilitätspauschale (2 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen (AfA für PKW, öffentliche Verkehrsmittel, Taxi) belaufen sich auf 4.500 Euro. Die vom Energie- und Raumpauschale erfassten tatsächlichen Aufwendungen (Heizung, Strom, Reinigung usw.) betragen 15.000 Euro. Die unabhängig von den drei Teilpauschalen gesondert anzusetzenden Ausgaben und Aufwendungen setzen sich zusammen aus: 50.000 Euro für Personal, 40.000 Euro für Wareneinsatz, 25.000 Euro für AfA, Miete und Zinsen. Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge und Absetzbeträge sind aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen.

Gewinnermittlung alte Rechtslage (Gewinnpauschalierung)	Gewinnermittlung neue Rechtslage (Ausgabenpauschalierung – Inanspruchnahme Grundpauschale und Energie- und Raumpauschale)	Exakte Gewinnermittlung
Umsatz (brutto): 230.000	Umsatz (netto): 200.000	Umsatz (netto): 200.000
davon 5,5 %: 12.650	Grundpauschale (10 %): 20.000	tatsächliche unter das Grundpauschale fallende Ausgaben: 18.000
Sockelbetrag: 2.180	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 4.500	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 4.500
	Energie- und Raumpauschale (8 %): 16.000	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 15.000
	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000
steuerlicher Gewinn: 14.830	steuerlicher Gewinn: 44.500	steuerlicher Gewinn: 47.500
Steuerbelastung: 1.398	Steuerbelastung: 13.537	Steuerbelastung: 14.833

Im Beispiel 5 sind die unter das Grundpauschale und unter das Energie- und Raumpauschale fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen im Rahmen der Ausgabenpauschalierung niedriger als die jeweiligen Teilpauschalen. Daher werden das Grundpauschale und das Energie- und Raumpauschale in Anspruch genommen, während die unter das Mobilitätspauschale fallenden Ausgaben und Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe angesetzt werden. Auch dieses Beispiel zeigt, dass sich die Besteuerungssituation des Gastgewerbebetriebs aufgrund der in der Gewerbesteuerpauschalierungsverordnung 2013 kodifizierten Ausgabenpauschalierung gegenüber der alten Rechtslage (Gewinnpauschalierung) einerseits *massiv verschlechtert* hat. Andererseits wird jedoch wiederum die Annäherung an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse durch die Ausgabenpauschalierung deutlich.

• **Beispiel 6**

Ein Gastgewerbebetrieb erwirtschaftet einen Jahresumsatz in der Höhe von 200.000 Euro netto bzw. 230.000 Euro brutto. Die unter das Grundpauschale (20 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben (Büromaterial, Marketing, Fachliteratur, Bewirtung und allgemeine Verwaltungstätigkeiten, Rechts- und Beratungsleistungen, Fort- und Weiterbildung des Gastwirts, Post und Telefon usw.) belaufen sich auf 24.000 Euro. Die unter das Mobilitätspauschale (2 %) fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen (AfA für PKW, öffentliche Verkehrsmittel, Taxi) belaufen sich auf 3.500 Euro. Die vom Energie- und Raumpauschale erfassten tatsächlichen Aufwendungen (Heizung, Strom, Reinigung usw.) betragen 17.000 Euro. Die unabhängig von den drei Teilpauschalen gesondert anzusetzenden Ausgaben und Aufwendungen setzen sich zusammen aus: 50.000 Euro für Personal, 40.000 Euro für Wareneinsatz, 25.000 Euro für AfA, Miete und Zinsen. Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge und Absetzbeträge sind aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen.

Gewinnermittlung alte Rechtslage (Gewinnpauschalierung)	Gewinnermittlung neue Rechtslage (Ausgabenpauschalierung – Keine Inanspruchnahme des Grundpauschales)	Exakte Gewinnermittlung
Umsatz (brutto): 230.000	Umsatz (netto): 200.000	Umsatz (netto): 200.000
davon 5,5 %: 12.650	Grundpauschale (10 %) i. H. v. 20.000 wird nicht in Anspruch genommen, weil tatsächliche Ausgaben und Aufwendungen mit 24.000 Euro höher sind.	tatsächliche unter das Grundpauschale fallende Ausgaben: 24.000
Sockelbetrag: 2.180	Mobilitätspauschale (2 %): n/a	tatsächliche unter das Mobilitätspauschale fallende Ausgaben: 4.500
	Energie- und Raumpauschale (8 %): n/a	tatsächliche unter das Raum- und Energiepauschale fallende Ausgaben: 17.000
	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000	gesondert anzusetzende Ausgaben und Aufwendungen: 115.000
steuerlicher Gewinn: 14.830	steuerlicher Gewinn: n/a	steuerlicher Gewinn: 39.500
Steuerbelastung: 1.398	Steuerbelastung: n/a	Steuerbelastung: 11.378

Im Beispiel 6 sind die unter das Grundpauschale fallenden tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen im Rahmen der Ausgabenpauschalierung höher als das Teilpauschale. Daher werden die unter das Grundpauschale fallenden Ausgaben und Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe angesetzt. Da das Grundpauschale nicht in Anspruch genommen wird, dürfen auch das Mobilitätspauschale und das Energie- und Raumpauschale nicht angesetzt werden.

5. Abschließende Würdigung

Nach dem Erkenntnis des VfGH vom 14. 3. 2012 war klar, dass der Gesetzgeber Handlungsbedarf im Hinblick auf eine Neuregelung der Gastgewerbepauschalierung hatte. Mit der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 wurde die sehr einfach handzuhabende Vollpauschalierung durch eine aufwendigere Ausgabenpauschalierung ersetzt, auf deren Grundlage eine Annäherung des ermittelten steuerlichen Gewinns an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse erreicht wird. Insbesondere ist mit der neuen Rechtslage sichergestellt, dass die Ausgabenpauschalierung aufgrund der mehrjährigen Bindung nicht nur begünstigenden Charakter hat, womit auch die Unschärfe im Prozentsatz gerechtfertigt ist. Der Zweck einer Pauschalierung – nämlich eine Vereinfachung der Steuererhebung auf Seiten der Verwaltung und eine Vereinfachung der buchhalterischen Aufzeichnungen auf Seiten des Steuerpflichtigen – scheint jedoch vor dem Hintergrund, dass neben den drei Teilpauschalen Ausgaben und Aufwendungen unterschiedlichster Art gesondert anzusetzen sind, durch die neue Rechtslage nicht mehr erfüllt zu sein. Bei der Betrachtung der Vorgehensweise des Gesetzgebers im Rahmen der Neuregelung der Gastgewerbepauschalierung entsteht vielmehr der Eindruck, dass sich dieser ausschließlich vom VfGH-Erkenntnis leiten und dabei die Steuerpraxis vollkommen unberücksichtigt ließ. Es ist daher zu befürchten, dass sich die nunmehr vorgesehene modulare Ausgabenpauschalierung negativ auf die Steuererlichkeit im Gastgewerbe auswirken wird, das ohnehin als Risikobranche für „Schwarzumsätze“ gilt. Ferner ist jedenfalls zu erwarten, dass für viele Betriebe des Gastgewerbes künftig die Anwendung der exakten Gewinnermittlung durch die Ansetzung sämtlicher tatsächlicher Aufwendungen und Ausgaben steuerlich günstiger als die neue Ausgabenpauschalierung sein wird, womit die Pauschalierung im Gastgewerbe an Bedeutung verlieren dürfte. Im Hinblick auf die geplante Ausdehnung der Gastgewerbepauschalierung auf alle Kleinunternehmen wird festgehalten, dass diese in Anbetracht der Ergebnisse dieses Beitrags kritisch zu hinterfragen ist, weil sich die Vorteile einer im Spannungsfeld zwischen Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit stehenden Ausgabenpauschalierung gegenüber einer exakten Gewinnermittlung in Grenzen halten.