

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hofmann - Wirtschaftstreuhand - Steuerberater KG - Steuerbüro Specht, Kirchweg 11, 6600 Reutte, gegen den von der belangten Behörde Finanzamt Österreich am 24. April 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2021 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2021 mit € 22.619,00 festgesetzt.

2. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 17. Mai 2023 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben. Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtanerkennung der pauschalierten Betriebsausgaben iHv € 110.274,88 gemäß der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013.

2.1. Das Finanzamt habe die Inanspruchnahme der Pauschalierung versagt, da gemäß § 1 Abs 2 Z 2 der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 die Umsätze des Vorjahres im Sinne des § 125 BAO mehr als € 400.000,00 betragen. Dabei habe das Finanzamt die Lockdown Umsatzersätzen für die Monate 11/2020 und 12/2020 (in Summe € 57.766,04) zu den bescheidmäßig erlassenen Vorjahres-Umsätze hinzugerechnet, sodass der Vorjahresumsatz des Jahres 2020 im Sinne des § 125 BAO laut Finanzamt € 405.074,38 betragen habe. Somit

werde die Umsatzgrenze von € 400.000,- genau um € 5.074,38 überschritten. Diese Überschreitung der Grenze der Umsätze im Jahr 2020 habe laut Finanzamt zur Folge, dass die Pauschalierung im Jahr 2021 nicht angewendet werden dürfe.

2.2. Richtig sei, dass gemäß § 1 Abs 2 Z 2 der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 für die Inanspruchnahme der Pauschalierung die Umsätze im Sinne des § 125 BAO nicht mehr als 400 000 Euro betragen dürfen. Jedoch verweise § 125 BAO in seiner Definition zum Umsatz auf § 1 UStG. § 1 UStG wiederum unterwerfe nur Umsätze der Umsatzsteuer, die für Lieferungen und Leistungen gegen Entgelt im Inland erbracht werden, was im Falle eines Zufließens eines Lockdown Umsatzersatzes nicht der Fall sei, da keine Gegenleistung erbracht werde. Der Lockdown-Umsatz-Ersatz sei kein Umsatz gemäß § 1 Abs 1 UStG und somit auch kein Umsatz im Sinne des § 125 BAO. Den Beweis dafür liefere sogar das Gesetz selber. § 124b Z 348 EStG besage nämlich, dass Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze bei der Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs. 3a EStG im Rahmen der Veranlagung 2020 wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln sind. Die Betonung liege hier in der Textierung „wie Umsätze iSd UStG 1994“. Damit stelle das EStG klar, dass der Umsatzersatz eben gemäß § 124b Z 348 EStG kein Umsatz gemäß § 1 Abs 1 UStG sei, sondern eben nur „wie ein Umsatz“ zu behandeln sei. Diese Regelung gemäß § 124 Z 348 EStG gelte allerdings nur für die Kleinunternehmerpauschalierung (§17 Abs 3a EStG), nicht jedoch für die Gaststätten-Pauschalierung (§17 Abs 4 und 5 EStG). Es werde somit bestätigt, dass der Lockdown Umsatzersatz kein Umsatz gemäß § 1 Abs 1 UStG und folglich auch nicht ein Umsatz gemäß § 125 BAO sei, auch wenn die Einkommensteuerrichtlinien Rz 313g dies anders auslegen würden.

2.3. Falls der Lockdown Umsatzersatz entgegen dieser Ansicht doch als Umsatz im Sinne der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 zu bewerten wäre, sei weiteres zu bedenken, dass von den € 57.766,04 der Lockdown Umsatzersätze in Summe € 22.044,92 erst im Jahr 2021 ausbezahlt wurden. Da die Beschwerdeführerin als Einnahmen-Ausgaben-Rechnerin die Umsätze auch nach der umsatzsteuerlichen Istbesteuerung gemäß § 17 Abs. 2 UStG versteuere, könne der im Jahr 2021 ausbezahlte Umsatzersatz in Höhe von € 22.044,92 nicht dem Umsatz 2020 zugerechnet werden. Auch wenn der Lockdown Umsatzersatz ein Umsatz im Sinne der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 wäre, würde die Vorjahresgrenze von € 400.000,- nicht überschritten, da der Vorjahresumsatz 2020 in Summe lediglich € 383.029,46 ergeben würde (€ 405,074,38 minus € 22.044,92).

3. Die belangte Behörde hat mit der am 5. Juni 2023 ausgefertigten Beschwerde vorentscheidung die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 dürften für die Inanspruchnahme der Pauschalierung die Umsätze im Sinne des § 125 BAO nicht mehr als 400.000 Euro betragen. Lit a leg cit lege fest, dass im Fall eines zwölf Kalendermonate umfassenden vorangegangenen Wirtschaftsjahres die Umsätze maßgebend seien, die der Steuerpflichtige in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr erzielt habe. Da im Jahr 2020

It. Transparenzdatenbank Lockdown Umsatzersätze iHv EUR 57.766,04 ausbezahlt worden seien, würden sich die für die Pauschalierung relevanten Umsätze iSd § 125 BAO im Jahr 2020 auf EUR 405.074,38 erhöhen. Für die Beurteilung der relevanten Umsätze im Jahr 2021 seien jene, die der Steuerpflichtige in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr erzielt habe, heranzuziehen, sohin die Umsätze aus 2020. Die Überschreitung der Grenze der Umsätze im Jahr 2020 führe dazu, dass die Pauschalierung im Jahr 2021 nicht angewendet werden könne. Der Lockdown-Umsatzersatz sei ertragssteuerpflichtig. Auch wenn bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner ein Teil des Umsatzersatzes erst im Jahr 2021 ausbezahlt worden sei, müsse der Zuschuss in 2020 berücksichtigt werden. Die Zuwendung bzw. der Zuschuss nach § 19 Abs. 1 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988 sei dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch bestehe.

4. Die steuerliche Vertretung hat mit Schreiben vom 4. Juli 2023 die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ergänzend zur Beschwerdeschrift wird vorgebracht, dass die belangte Behörde in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung nicht auf die in der Beschwerde vorgebrachten Punkte eingegangen sei. Es sei lediglich argumentiert worden, dass der Lockdown-Umsatzersatz gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988 in dem Jahr ertragssteuerpflichtig sei, für das der Anspruch bestehe und eben nicht zwangsläufig in dem Jahr ertragssteuerpflichtig sei, in welchem der Lockdown-Umsatzersatz ausbezahlt worden sei. Ob der Lockdown-Umsatzersatz aber überhaupt ein Umsatz gemäß § 1 UStG und somit ein Umsatz gemäß § 125 BAO sei, sei nicht beantwortet worden. Zudem sei die Frage, in welchem Jahr der Lockdown-Umsatzersatz gemäß § 17 Abs. 2 UStG als Umsatz gelte und somit als Grundlage für § 1 Abs. 2 Z 2 der Gastgewerbepauschalierungsverordnung diene, mit der Begründung der Beschwerdeentscheidung ebenfalls nicht beantwortet worden.

5. Die belangte Behörde hat mit Bericht vom 28. Juli 2023 die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

6. Die steuerliche Vertretung hat mit Schreiben vom 8. August 2024 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Rechtliche Beurteilung

1. Gestützt auf § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 normiert § 1 der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 (BGBl. II 488/2012) in der Fassung BGBl. II 355/2020:

„(1) Bei der Ermittlung des Gewinnes bei Betrieben, für die eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe (§ 111 der Gewerbeordnung 1994 - GewO 1994, BGBl. I Nr. 194) erforderlich ist und während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegt, können nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Betriebsausgaben pauschal berücksichtigt werden.

(2) Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Pauschalierung ist:

1. Es besteht keine Buchführungspflicht und es werden auch nicht freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen.
2. Die Umsätze im Sinne des § 125 BAO betragen nicht mehr als 400 000 Euro. Dabei gilt Folgendes:

[...]
3. Aus der Steuererklärung geht hervor, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht."

2. § 124b Z 348 EStG 1988 normiert:

"Steuerfrei sind ab dem 1. März 2020:

[...]

c) Zuschüsse auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, BGBl. I Nr. 51/2014 idF BGBl. I Nr. 44/2020.

[...]

Von der Steuerfreiheit ausgenommen sind ab der Veranlagung 2020 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze nach lit. b und c sowie der NPO-Lockdown-Zuschuss gemäß § 7a der 2. NPO-FondsRLV, BGBl. II Nr. 99/2021, und ab der Veranlagung 2021 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze nach lit. a und d. Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs. 3a im Rahmen der Veranlagung 2020 wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln, sofern der dem Jahr 2020 zuzuordnende Umsatzerersatz höher ist als die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994."

3. § 125 Abs. 2 BAO normiert:

"Umsätze im Sinne des Abs. 1 sind solche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen. Keine Umsätze sind jedoch nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze

1. die unter § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 und § 10 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 fallen oder - wären sie im Inland ausgeführt worden - fallen würden,
2. aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 UStG 1994,
3. die bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ausgeführt werden und

4. aus besonderen Waldnutzungen im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften."

1. Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Lockdown-Umsatz-Ersatz ein für die Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 relevanter Umsatz iSd § 125 BAO darstellt.
2. Das Bundesfinanzgericht hat mit der Entscheidung BFG 14.07.2023, RV/3100351/2023, erkannt, dass ein Umsatz-Ersatz in Form des COVID-19-Ausfallbonus zwar der Einkommensteuer unterliegt, bei der Berechnung der Umsatzgrenze für die Gastgewerbepauschalierung aber nicht zu berücksichtigen ist. Da § 125 BAO zur Definition von Umsätzen auf das UStG 1994 verweist, sind für die Pauschalierungsgrenze nur steuerbare Umsätze im Sinne dieses Gesetzes maßgeblich. Diese Rechtsansicht ist auf andere Zahlungen zum Ersatz von Umsätzen ebenfalls anwendbar (*Hell*, BFGjournal 2024, 223 ff), nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts somit auch auf den im Beschwerdefall maßgeblichen Lockdown-Umsatz-Ersatz.
3. Nachdem die Beschwerdeführerin im Jahr 2020 die Umsatzgrenze von € 400.000,00 ohne Berücksichtigung des Lockdown-Umsatz-Ersatzes unstrittig nicht überschritten hat, war spruchgemäß zu entscheiden, der angefochtene Bescheid war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

III. Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgabe

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2021 betragen:

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	23.746,65
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.746,65
Kirchenbeitrag	-204,14
Einkommen	23.542,51
Die Einkommensteuer beträgt gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988	
0% für die ersten 11.000,00	0,00
20% für die weiteren 7.000,00	1.400,00
35% für die restlichen 5.542,51	1.939,88
Einkommensteuer	3.339,88
Rundung gemäß §39 Abs. 3 EStG 1988	0,12
Festgesetzte Einkommensteuer 2021	3.340,00

IV. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die in dem unter Punkt II. zitierten Erkenntnis BFG 14.07.2023, RV/3100351/2023, vertretene Rechtsansicht wird nunmehr auch von der Finanzverwaltung geteilt [ZFS (Hrsg.) Newsletter 07/2024, 14]. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt aufgrund der eindeutigen Rechtslage nicht vor. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 8. August 2024