

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rochus in der Beschwerdesache Bf , vertreten durch Stb. , gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein-Schwaz vom 11. August 2011, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007

zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Beschwerdevorentscheidungen vom 9. Februar 2012 zu entnehmen.

2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Besc hwerdeführer (kurz: Bf) ist Gesellschafter-Geschäftsführer der G Ferdinand GmbH an der er mit 25% beteiligt ist und die bis zum Jahr 2012 OEL -Tankstellen betrieb. Neben seiner Geschäftsführertätigkeit führt er als Einzelunternehmer zum einen eine

Gastgewerbebetrieb (Cafe) für den er den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt und in der Zeit vom Oktober bis Dezember 2007 eine weitere OEL-Tankstelle mit angeschlossenen Shop. Der Verkauf der Treibstoffe erfolgte nach dem vom Bf mit der OEL K & Marketing GmbH abgeschlossenen Tankstellenunternehmensvertrag (Pkt. IV, 2) im Namen und auf Rechnung der OEL. Alle anderen auf der Tankstelle verkauften Waren und angebotenen Dienstleistungen (Shop, Autowäsche usw.) wurden vom Bf in seinem Namen und auf seine Rechnung verkauft. Den aus diesem Nebenbetrieb zur Tankstelle erzielten Gewinn (Verlust) ermittelte der Bf durch eine Ein- und Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

Anlässlich einer im Jahr 2011 für die Jahre 2007 bis 2009 beim Bf durchgeföhrten Außenprüfung stellte der Prüfer ua fest, dass der Bf für das Jahr 2007 nur den laufenden Gewinn ermittelt hat und die Betriebsaufgabe Ende des Jahres 2007 steuerlich unberücksichtigt geblieben ist, insbesondere ist das an den Nachpächter verkaufte Warenlage in der Buchhaltung und damit steuerlich beim Bf nicht bzw. nur teilweise erfasst worden.

In der Niederschrift vom 4. Juli 2011 führte der Prüfer unter Tz. 1 dazu aus: Der Gewinn sei gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch eine Ein- und Ausgabenrechnung ermittelt worden. Mit der Betriebsaufgabe per 31. Dezember 2007 sei somit nach Ermittlung des laufenden Gewinnes nach § 4 Abs. 3 EStG, ein Übergangsgewinn zu berechnen. Dieser sei nicht gesondert ermittelt worden, vielmehr seien die Lieferantenverbindlichkeiten als offener Posten in der Buchhaltung miteinbezogen und damit im laufenden Gewinn (Verlust) berücksichtigt worden. Forderungen seien aufgrund des Bargeschäfts keine vorhanden gewesen.

Nicht berücksichtigt worden seien allerdings die Bestände per 31. Dezember 2007. Er habe eine Vereinbarung des Bf mit dem Nachpächter über die Übernahme der Warenbestände von der Fa. L vorgefunden. Nach der erstellten Inventur sei L-Ware im Wert von netto 27.522,60 € (1.117,13 € zu 10% und 26.405,47 € zu 20% USt) an den Nachpächter übertragen worden. Der Bruttbetrag sei am 29. Jänner 2008 (also nach Betriebsaufgabe) auf das betriebliche Girokonto des Bf überwiesen, aber nicht verbucht worden.

Darüber hinaus müssten noch weitere Bestände vorhanden gewesen sein, wenn man davon ausgehe, dass die Erlöserfassung vollständig sei.

Bei den Warengruppen zu 10% USt nahm der Prüfer einen Rohaufschlagkoeffizienten von 1,5 an und kam so bei einem erklärten Erlös von 24.615,19 € und einem Wareneinkauf von 52.779,23 € zu einem Warenendbestand von 36.369,10 €, von dem nach Abzug des an den Nachpächter nachweislich übertragenen L-Waren von 1.117,13 €, nach den Feststellungen des Prüfers ein Warenendbestand von 35.251,97 € ungeklärt blieb.

Bei den Warengruppen zu 20% USt ging der Prüfer davon aus, dass neben den L-Waren noch weitere Warenbestände (wie zB. Reinigungsmittel für die Waschanlage, Schmiermittel außerhalb des Agenturvertrages mit der OEL usw.) vorhanden gewesen sein mussten, die er im Schätzungswege mit 10.000 € annahm.

In Summe erhöhte der Prüfer den Gewinn um 72.774,57 € (27.522,60 € L-Ware, 45.251,97 € Zuschätzung) und unterzog diesen Betrag (36.369,10 € zu 10% und 36.405,47 € zu 20%) der Umsatzsteuer (siehe Pkt. 1 der Niederschrift vom 4. Juli 2011 und Bp-Bericht vom 12. August 2011).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren mit Ausfertigungsdatum 11. August 2011 neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2007.

In der am 6. September 2011 eingebrachten Beschwerde wurde dazu im Wesentlichen eingewendet, per 29. Dezember 2007 sei der Tankstellenpachtbetrieb aufgegeben worden. Da der Bf diese Tankstelle nur über einen Zeitraum von drei Monaten als Zwischenlösung im Zuge eines kurzfristigen Pächterwechsels auf Wunsch der OEL betrieben habe, sei diese Tanksteile nicht wie die anderen Pachttankstellen über die G Ferdinand GmbH sondern als Einzelunternehmen des Bf außerhalb des Eurodata SAL Systems gebucht worden. Darin liege auch die Ursache für die Fehlbuchung der Gutschrift von der Warenrücknahme der Firma L in Höhe von brutto 32.915,41 €. In der Buchhaltung seien die Bankbewegungen nur bis 31. Dezember 2007 (Pachtende) gebucht worden. Die L Gutschrift sei aber erst im Jahr 2008 auf das Bankkonto überwiesen worden. Da der entsprechende Beleg erst verspätet eingelangt sei, sei vorläufig die Erfassung in der Buchhaltung unterblieben. Anfang des Jahres 2010 sei dieser Fehler in der Buchhaltung korrigiert worden. Da für den Bf der Jahresabschluss 2007 bereits erstellt gewesen sei und ab 2008 alle Tankstellenbetriebe in der G Ferdinand GmbH zusammengefasst worden seien, sei die Nachbuchung und Versteuerung der L Gutschrift ebenfalls in der G Ferdinand GmbH erfolgt. Der Bf habe den Wareneinkauf immer zentral über die GmbH abgewickelt und in weiterer Folge über Verrechnungskonten die einzelnen Tankstellen entsprechend den innerbetrieblichen Warenlieferungen belastet. Damit würde aufgrund der Prüfungsfeststellung in Tz. 1 des Prüfungsberichtes im Ergebnis eine doppelte Besteuerung dieser Rechnung erfolgen.

Neben der Warenendabrechnung der Firma L seien bei der Beendigung der Pacht noch weitere Handelswaren vorhanden gewesen, welche jedoch zur Gänze direkt an den Nachfolgepächter weiterverrechnet worden seien (siehe Beilage 2, Rechnung vom 29. Dezember 2007 an den Nachpächter). Diese Rechnung sei im Jahr 2007 ordnungsgemäß verbucht worden und sei somit im Rechenwerk 2007 enthalten. Darüber hinaus habe es keine weiteren Warenbestände, Betriebsmittel bzw. Anlagegüter gegeben.

Im Betriebsprüfungsbericht werde dagegen aufgrund einer Spartenkalkulation bei den Lebensmitteln und der Annahme der vollständigen Erlöserfassung, unter Zugrundelegung eines Rohaufschlagskoeffizienten von 1,5 angenommen, dass per 29. Dezember 2007 noch weitere Warenbestände vorhanden gewesen sein müssten, die zu einer Zuschätzung geführt hätten.

Hinsichtlich dieser Zuschätzung wurde in der Beschwerdeschrift an Hand von Unterlagen glaubhaft aufgezeigt, dass die vom Prüfer festgestellten Differenzen und die dadurch vorgenommene Zuschätzungen zum einen auf Fehlbuchungen bei den

Wareneinsatzkonten und zum anderen auf einem vom Prüfer zu hoch angesetzten Rohaufschlag zurückzuführen sind.

Hinsichtlich des vom Bf geführten Gastgewerbebetrieb (Cafe), für den er den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, kam es aufgrund der Feststellungen des Prüfers zu einem Eigenkapitalanstieg von 13.015,21 €. Für diesen Betrag beantragte der Bf die Begünstigung gemäß § 11 a EStG 1988.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 9. Februar 2012 gab das Finanzamt der Beschwerde hinsichtlich der vom Prüfer vorgenommenen Zuschätzung von 45.251,97 € statt. Hinsichtlich des Antrages auf begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalanstiegs nach § 11 a EStG 1988 und dem Beschwerdepunkt, den Verkauf der L-Ware von 32.915,41 € beim Bf nicht zu erfassen, weil dieser Verkauf nachträglich im Jahr 2010 bei der G Ferdinand GmbH erfasst worden sei und es daher im Ergebnis zu einer doppelten Besteuerung kommen würde, wurde als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte das Finanzamt dazu im Wesentlichen aus, der zwischen dem Bf und der OEL K & Marketing GmbH abgeschlossene Tankstellenunternehmensvertrag sei mit 1. Oktober 2007 wirksam geworden. Nach Pkt. IV, 4 dieses Vertrages seien alle Waren ausgenommen Agenturwaren vom Bf im eigenen Namen und für eigene Rechnung verkauft worden. Weiteres sei darin vereinbart worden, dass sich die OEL bei Beendigung des Vertrages darum bemühen werde, dass der Nachfolgeunternehmer das Warenlager zu Einstandspreisen ablöse (Pkt. VI, 9). Der Pächterwechsel sei mit 29. Dezember 2007 zustande gekommen, sodass zu diesem Zeitpunkt eine Betriebsaufgabe- bzw. -veräußerung vorliege.

Mit 28. Jänner 2008 habe die M Pressevertrieb 182,92 € und mit 29. Jänner 2008 die Fa. L 32.046,60 € auf das Konto bei der Raika Vomp des Bf überwiesen. Diese Zahlungsflüsse im Jahr 2008 an den Bf seien jedenfalls nicht verbucht worden, da Ende 2007 die Betriebseinstellung der Tankstelle in V-Stadt erfolgt sei.

In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für 2007 sei für den gegenständlichen Tankstellenbetrieb ein Verlust von 48.962,61 € erklärt worden. Aus der Beilage sei ersichtlich, dass der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG nach der Nettomethode für 3 Monate ermittelt worden sei. Nachdem nach Prüfungsbeginn die entsprechenden Unterlagen (Gewinnermittlung incl. Beilagen) nicht vorgelegt werden konnten, habe er diese am 25. März 2011 beim Steuerberater telefonisch angefordert. Mit 28. März 2011 sei sodann die Ein- und Ausgabenrechnung übermittelt worden. Daraus sei ersichtlich, dass weder ein Übergangs— noch ein Veräußerungsgewinn ermittelt worden sei.

Am 1. April 2011 sei eine Punktation per Mail an den steuerlichen Vertreter übersandt worden, wobei u.a. unter Pkt. 4 die Betriebsaufgabe der Tankstelle zum Thema gemacht und um entsprechende Aufklärung ersucht worden sei. Nach mehrmaligen Fristverlängerungen sei schließlich am 9. Juni 2011 telefonisch die Auskunft erteilt worden, dass eine ehemalige Mitarbeiterin die Buchhaltung für 2007 erstellt habe und man deshalb zur Gewinnermittlung nichts mehr sagen könne. Die Übermittlung restlicher Unterlagen bzw. einer Stellungnahme bis 27. Juni 2011 sei zugesagt worden. Am 30. Juni

2011 seien dann noch Unterlagen übermittelt worden. Eine weitere Stellungnahme zur buchhalterischen Behandlung der Betriebsaufgabe und der damit zusammenhängenden ins Auge gefassten steuerlichen Auswirkungen durch die Betriebsprüfung, sei jedoch nicht mehr erfolgt. Daraufhin sei am 4. Juli 2011 eine Niederschrift mit den vorgesehenen Änderungen und dem Ersuchen um Unterrichtung übersandt worden. Am 7. Juli 2011 sei die Niederschrift unterschrieben retourniert worden. Einwendungen seien nicht erhoben worden, sodass in der Folge der Prüfungsbericht entsprechend der Niederschrift abgefasst worden sei.

Zu der vor dem Bundesfinanzgericht nur mehr strittigen Doppelerfassung der Gutschrift L führte das Finanzamt aus, der Bf habe den Bestand an L-Ware, wie in Tz. 1 des Bp-Berichtes dargestellt, verkauft. Dieser Vorgang habe in den Abgabenerklärungen für 2007 keinen Niederschlag gefunden. Anlässlich der Betriebsaufgabe mit Ende des Jahres 2007 hätte von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf Bilanzierung umgestellt und entsprechende Zu- und Abschläge vorgenommen werden müssen. Stattdessen sei in der als Ein- und Ausgabenrechnung für 2007 bezeichneten Gewinnermittlung Lieferantenverbindlichkeiten netto als Aufwand verbucht und vorhandene Bestände, die an den Nachpächter zu Einstandspreisen weitergegeben worden seien, zum Teil als Kürzung des Aufwandes (minus Aufwand) und zum Teil als Ertrag verbucht worden. Somit seien die Auswirkungen, die eigentlich als Übergangsgewinn zu erfassen gewesen wären, in besagter Gewinnermittlung miteinbezogen worden. Die Gutschrift der Fa. L, die im Jänner 2008 auf das Girokonto des Bf überwiesen worden sei, sei hingegen nicht erfasst worden, wie dies auch in der Beschwerdeschrift zum Ausdruck komme. Lt. Beilage 1 sei die Nacherfassung im Jahr 2010 in der Buchhaltung der G Ferdinand GmbH erfolgt. Die Beilage 1 sei ein Kontoblatt der G Ferdinand GmbH mit der Bezeichnung „Verrk. TS V-Stadt“ auf dem zum 1. Jänner 2010 die Gutschrift von „LL TS-V-Stadt“ eingebucht worden sei, wobei als Gegenkonto jeweils diverse Aufwandskonten angeführt seien. Es sei nicht ersichtlich, ob diese Buchungen tatsächlich am 1. Jänner 2010 oder aber erst nach der gegenständlichen Betriebsprüfung im Jahr 2011 bei der G Ferdinand GmbH in 2011 durchgeführt worden seien. Am Datenerfassungsprotokoll müsste dies anhand der laufenden Nummer ersichtlich sein. Da die Zahlung an den Bf aber bereits im Jahr 2008 erfolgt sei, hätte die Erfassung auf dem Verrechnungskonto zu einer verdeckten Gewinnausschüttung mit entsprechender Kest-Auswirkung führen müssen. Die Abgabenerklärungen der G Ferdinand GmbH für das Jahr 2010 seien im November 2011 eingereicht worden. Eine Kest-Zahlung an das Finanzamt habe weder bei der G Ferdinand GmbH noch beim Bf festgestellt werden können. Selbst wenn die Gutschrift der Firma L im Jahr 2010 bei der G Ferdinand GmbH nachträglich auf Gesellschaftsebene erfasst worden sein sollte, wäre diese Nachbuchung unrichtig und wäre zutreffend falls wohl nur als Versuch einer nachträglichen Sanierung eines bisher nicht erfassten Erlöses zu werten. Da die G Ferdinand GmbH aber nicht Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen sei, seien diese Überlegungen für die Beschwerdeerledigung beim Bf irrelevant. Fest stehe, dass die besagte Gutschrift in der Gewinnermittlung des Bf im Jahr 2007 zu

erfassen sei, sodass die Zurechnung dieser Gutschrift anlässlich der Betriebsprüfung keine Änderung bedürfe.

Hinsichtlich des Antrages auf begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG führte das Finanzamt zusammengefasst aus, der Hälftesteuersatz für den Gewinn aus dem Cafebetrieb für 2007 sei nicht anzusetzen, da sich nach dem horizontalen Verlustausgleich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb insgesamt ein Verlust in der Höhe von 8.832,14 € ergebe.

In dem am 20. März 2012 (nach Erstreckung der Vorlagefrist bis 28. März 2012) rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf im Wesentlichen aus, in der Körperschaftsteuererklärung für 2010 sei deshalb keine verdeckte Gewinnausschüttung erklärt worden, da die Verrechnungsforderung der G Ferdinand GmbH gegenüber dem Bf getilgt worden sei. Ende 2008 habe der Bf das Girokonto für die Tankstelle in V-Stadt (inkl. der Gutschrift der Fa. L) aufgelöst und den gesamten Guthabenbetrag auf ein betriebliches Sparbuch der Einzelfirma des Bf (Cafebetrieb) eingezahlt. Dieses Betriebssparbuch hätte eigentlich in der Bilanz der GmbH erfasst werden müssen. Unrichtigerweise sei die Bilanzierung aber im Jahresabschluss des Einzelunternehmens des Bf erfolgt. Anfang 2010 sei dieser Fehler vom steuerlichen Vertreter entdeckt worden und die Verbuchung als Erlös in der G Ferdinand GmbH im Jahr 2010 nachgeholt worden. Da für die Tankstelle in V-Stadt kein Jahresabschluss mehr zu machen gewesen sei, sei es für die Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei das logischste gewesen, den Erlös mit den anderen Tankstellen in der GmbH nach zu erfassen. Am 26. April 2011 habe der Bf dieses Sparbuch aufgelöst und den Betrag von 40.000 € noch am gleichen Tag auf das betriebliche Girokonto der G Ferdinand GmbH überwiesen. Damit sei der offene Betrag der Verrechnungsforderung der G Ferdinand GmbH aus der Nacherfassung der Gutschrift in Höhe von 32.915,40 € getilgt worden. Es werde somit noch einmal beantragt, die Prüfungsfeststellung hinsichtlich der Gutschrift der Firma L aufgrund der doppelten Erlöserfassung bzw. Versteuerung wieder zu stornieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

- 1) Der Bf ermittelte den Gewinn für die streitgegenständliche Tankstelle, die er als Einzelunternehmer in der Zeit von Anfang Oktober bis Ende Dezember 2007 interimistisch betrieb, nach § 4 Abs. 3 EStG. Ein Übergangs- oder Aufgabegewinn ist nicht gesondert ermittelt worden.
- 2) Zwischen dem Bf, dem Nachpächter, der L Handels- und Dienstleistungs GmbH (kurz: L GmbH) und der OEL K & Marketing GmbH (kurz: OEL) ist anlässlich der Betriebsübergabe eine schriftliche Vereinbarung über die Übernahme des von der L GmbH bezogenen

und an den Nachpächter übertragenen Warenbestandes getroffen worden. Nach dieser Vereinbarung ist im Zuge der Übergabe des Pachtobjektes Ende des Jahres 2007 vom Bf und dem Nachpächter eine gemeinsame Inventur des Shop-Warenlagers durchgeführt und einvernehmlich festgestellt worden, dass sich im Lagerbestand des Bf von der L GmbH gelieferte Waren im Wert von 27.522,60 € netto (1.117,13 € netto +10% USt 111,71 = 1.128,84 € brutto und 26.405,47 € netto + 20% USt 5.281,09 € = 31.686,56 € brutto), somit zuzüglich Umsatzsteuer von 5.392,80 € um den Gesamtbruttobetrag von 32.915,40 € befunden hat. Diese Ware wurde vom Nachpächter im Zuge der Übernahme des Shops übernommen. Die Verrechnung erfolgte in der Weise, dass die L GmbH dem Bf eine Gutschrift über den oben genannten Betrag erstellt und den gutgeschriebenen Betrag am 28. Jänner 2008 den Bf überwiesen hat. Dem Nachpächter wurde laut Vereinbarung von der L GmbH hierfür eine Rechnung über oben angeführten Betrag ausgestellt. Eine Verbuchung der Gutschrift bzw. der Überweisung und damit eine steuerliche Erfassung ist beim Bf nicht erfolgt.

3) Dieser auch vom Bf nicht bestrittene Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen des Prüfers und der vorliegenden Vereinbarung.

II) rechtliche Beurteilung:

1) Der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebes oder Teilbetriebes ist gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG einem Veräußerungsgewinn gleichzustellen. Nach § 24 Abs. 2 EStG sind Veräußerungsgewinne ausnahmslos durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder 5 zu ermitteln. Dies gilt für alle Veräußerungs- und Aufgabevorgänge. Wurde der Gewinn vor der Veräußerung oder Aufgabe gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so ist aufgrund des Überganges auf den Betriebsvermögensvergleich auf den Zeitpunkt der Veräußerung bzw. der Aufgabe ein Übergangsgewinn/-verlust iSd § 4 Abs. 10 EStG zu ermitteln (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 24 Rz 56 ff; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0053).

Aufgrund der Verschiedenheiten der Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 3 EStG (Ein- und Ausgabenrechnung) und nach § 4 Abs. 1 EStG (Betriebsvermögensvergleich) ergeben sich in zeitlicher Hinsicht in den einzelnen Gewinnermittlungsperioden i.d.R. unterschiedliche Ergebnisse; sie decken sich jedoch bei einer Totalgewinnbetrachtung. Der Wechsel vom Zu- und Abflussprinzip nach § 4 Abs. 3 EStG zum Realisationsprinzip nach § 4 Abs. 1 EStG erfordert demnach die Vornahme von Zu- und Abrechnungen, damit sich Geschäftsfälle aufgrund der unterschiedlichen Realisationszeitpunkte nicht doppelt oder überhaupt nicht auswirken.

2) Dem entsprechend normiert § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988, dass beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge ausgeschlossen wird, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder

(restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

Als Zuschläge iSd § 4 Abs. 10 Z 1 EStG infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart sind insbesondere Forderungen zu erfassen, die bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mangels Zuflusses noch nicht zu erfassen waren, bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich aber ebenfalls nicht erfasst würden, weil bei dieser Gewinnermittlungsart das (vermögenswirksame) Entstehen einer Forderung, nicht aber deren tatsächliche Bezahlung relevant ist (vgl. VwGH 07.08.2001, 96/14/0130; *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 397 f.).

3) Da durch den Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG auch umsatzsteuerlich die Voraussetzungen der Istbesteuerung nach § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nicht mehr vorliegen, hat die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) nach § 19 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zu erfolgen, wobei nach § 17 Abs. 4 UStG - ebenso wie im Ertragsrecht - darauf zu achten ist, dass Umsätze nicht doppelt erfasst werden oder unversteuert bleiben.

4) Im gegenständlichen Fall ist daher unzweifelhaft, dass die zu Ende des Jahres 2007 bestehende Forderung für die an den Nachmieter übertragenen Handelswaren von netto 27.522,60 € sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich beim Bf im Zuge der Betriebsaufgabe als Übergangsgewinn bzw. als Umsatz zu erfassen war.

Dass diese Forderung beim Bf steuerlich zu erfassen ist, wird auch in der Beschwerde nicht ernsthaft bestritten, sondern es wird lediglich darauf hingewiesen, dass es insgesamt zu einer doppelten Besteuerung dieser Forderung (Gutschrift) komme, weil sie im Jahr 2010 auch bei der G Ferdinand GmbH steuerwirksam erfasst worden sei.

Falls diese Gutschrift im Jahr 2010 bei der G Ferdinand GmbH steuerwirksam erfasst worden sein sollte, so liegt nach den vorgelegten Kontoblättern, nach denen die Gutschrift mit den Buchungssätzen „Verrechnungskonto an Wareneinsatzkonten“ im Rechenwerk der G Ferdinand GmbH erfasst worden ist, jedenfalls nur ertragsteuerlich und nicht auch umsatzsteuerlich eine doppelte Besteuerung vor. Eine umsatzsteuerliche Verbuchung bei der G Ferdinand GmbH wird weder behauptet noch bieten die für diese Gesellschaft vorgelegten Kontoblätter dafür entsprechende Anhaltspunkte. Abgesehen davon wäre sie jedenfalls zu Unrecht erfolgt.

5) Auch für die behauptete ertragsteuerliche Erfassung dieser Gutschrift bei der G Ferdinand GmbH gibt es keine rechtliche Grundlage. Der Bf ist zwar als Gesellschafter-Geschäftsführer an diese Gesellschaft beteiligt, da es sich bei dieser Gutschrift unbestritten um eine Forderung des Bf gegenüber der L GmbH in seiner Eigenschaft als Einzelunternehmer handelt, gab es weder eine rechtliche Grundlage noch einen wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhang für eine ertragswirksame Verbuchung dieser Gutschrift bei der G Ferdinand GmbH im Jahr 2010.

6) Selbst der Bf wagt es nicht zu behaupten, dass die strittige Gutschrift des Bf aus dem Jahr 2007 zu Recht bei der G Ferdinand GmbH im Jahr 2010 ertragswirksam erfasst worden ist, indem über ein Verrechnungskonto eine Forderung der G Ferdinand GmbH gegenüber dem Bf gegen Kürzung des Wareneinsatzes eingestellt worden ist.

Er führt dazu lediglich aus, dass erst im Jahr 2010 festgestellt worden sei, dass die Gutschrift beim Bf nicht erfasst worden sei und da der Jahresabschluss 2007 bereits abgeschlossen und veranlagt gewesen sei, habe man die Nachbuchung und Versteuerung eben bei der G Ferdinand GmbH vorgenommen.

7) Einkünfte sind jenem Rechtssubjekt zuzuordnen, dem die Einkunftsquelle zugerechnet wird und sind in jener Periode (Kalenderjahr) zu erfassen, in die sie nach dem Realisationsprinzip wirtschaftlich gehören. Da die Forderung (Gutschrift) zweifelsfrei dem Bf und nicht der G Ferdinand GmbH zuzuordnen ist und diese im Jahr 2007 und nicht erst im Jahr 2010 entstanden ist, ist sie zu Recht vom Prüfer beim Bf im Jahr 2007 ertragswirksam erfasst worden.

8) Sollte die hier strittige Gutschrift (wie die vorgelegten Kontoblätter darauf hindeuten) tatsächlich auch bei der G Ferdinand GmbH im Jahr 2010 ertragswirksam erfasst worden sein, so erfolge dies zu Unrecht. Ob die Gutschrift bei der GmbH zum 1. Jänner 2010 oder (wie vom Prüfer gemutmaßt wird) erst anlässlich der beim Bf vorgenommenen Außenprüfung im Jahr 2011, als Versuch einer nachträglichen Sanierung eines bisher nicht erfassten Erlöses, verbucht worden ist, ist letztlich unerheblich.

9) Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass es dem Bf als Geschäftsführer der G Ferdinand GmbH unbenommen wäre (falls er die ertragsteuerliche Erfassung der Gutschrift zu erweisen vermag), beim Finanzamt eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2010 zu beantragen oder anzuregen, um eine entsprechende Berichtigung vorzunehmen, zumal (soweit ersichtlich) bei der G Ferdinand GmbH erst mit Ende des Jahr 2016 mit Ablauf der Verjährungsfrist für das Jahr 2010 zu rechnen sein dürfte.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

10) Hinsichtlich der im Vorlageantrag nicht mehr strittigen Zuschätzung und des Antrages auf begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG, wird auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung vom 9. Februar 2012 verwiesen.

III) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil 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.

Ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Jänner 2016