



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, Monique Weinmann und Gerhard Raub im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik über die Berufung der Restaurant b s & b OEG, vertreten durch stb GmbH, Steuerberatungskanzlei, adr2, vom 12. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 13. April 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2004 nach der am 02. Dezember 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstrasse, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens bildet der Betrieb einer Gaststätte.

Mit nachfolgend auszugsweise dargestelltem Gesellschaftsvertrag vom 23.09.1998 wurde die Restaurant b s & b OEG (im Folgenden kurz Bw.) gegründet:

1. Firma

Mit Gesellschafterbeschluss vom heutigen Tage wurde vereinbart, dass die Bw2 in eine Offene Erwerbsgesellschaft umgewandelt wird. Infolge Ausscheidens der Restaurant b GmbH wurde die Stellung der Kommanditisten xx und yy in die eines persönlich haftenden Gesellschafters umgewandelt. Gleichzeitig hat sich die ausscheidende Gesellschaft bereit erklärt, dass der Firmenname "Restaurant b" von der verbleibenden Gesellschaft weiterhin verwendet werden kann.

*Die Firma der Gesellschaft lautet daher:
Restaurant b s & b OEG*

.....

3. Unternehmensgegenstand

Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Gastgewerbes in allen gesetzlich erlaubten Betriebsformen, das Handelsgewerbe, das Reisebürogewerbe, das Fremdenführergewerbe, das Ausflugs- und Ausflugsbootgewerbe, die Erbringung von Dienstleistungen in Belangen des Unternehmens sowie die Beteiligung an anderen Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichen Betriebsgegenstand.. . .

11. Ergebnisermittlung

*Die Ermittlung des Jahresergebnisses ist nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 1 Einkommensteuergesetz in der jeweils geltenden Fassung vorzunehmen.
Die Aufstellung des Jahresergebnisses obliegt den zur Geschäftsführung und Vertretung befugten Gesellschaftern.*

Entsprechend den am 25.11.2005 übermittelten Abgabenerklärungen für 2004, in welchen die Anwendung der Pauschalierungsverordnung für Gaststättenbetriebe begehrt wurde, setzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen mit Bescheiden vom 07.12.2005 erklärungsgemäß fest.

Im Zuge einer die Abgabenarten Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2002-2004 betreffenden Außenprüfung wurden u.a. nachfolgende **Prüfungsfeststellungen getroffen:**

Gewinn-Pauschalierung 2004

Die Gewinnermittlung erfolgt seit Bestehen des Unternehmens stets gemäß § 4/1 EStG.

Bei Erstellung der Steuererklärung für 2004 im Herbst 2005 ergab sich ein Bilanzgewinn in Höhe von 90.547,07 €.

Für die Erstellung der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften wurde vom Steuerberater der Bw. die Pauschalierung für das Gaststättengewerbe gem. Verordnung BGBl. II, Nr. 227/1999 in Anspruch genommen.

Aufgrund dieser Berechnung (5,5 % vom Umsatz) ergab sich ein Gewinn iHv. 26.076,14 € zuzüglich eines Übergangsgewinnes (von § 4/1 auf § 4/3) iHv. 10.119,44 €, wodurch sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 36.195,58 € ergaben.

Als Anwendungsvoraussetzung für die Pauschalierung wird in der Verordnung angeführt, dass
1. keine Buchführungspflicht bestehen darf und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden dürfen, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen und
2. die Umsätze (nach § 125/1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000,00 € betragen haben.

Zu Punkt 1. dieser Anwendungsvoraussetzungen sei angemerkt, dass sämtliche Buchungen des Jahres 2004 stets laufend erfolgten und auch der Jahresabschluss mit allen damit verbundenen Umbuchungen zur Gänze erfasst wurde.

Die der Betriebsprüfung vorgelegten Buchhaltungsunterlagen (Journale und Konten) sind allesamt abgeschlossen und weisen einen Bilanzgewinn iHv. 90.547,07 € aus.

Auch die Buchung der Aufteilung des Gewinnes auf die beiden beteiligten Personen war bereits erfolgt und wies einen Betrag von jeweils 45.273,53 € aus.

Es waren somit nicht nur die laufenden Geschäftsfälle verbucht und auf Konten erfasst, sondern auch sämtliche Abschlussbuchungen, wie z.B. Abschreibungen, Rechnungsabgrenzungen, Rücklagen, Inventuren, Privatentnahmen, Einlagen, usw.

Als wesentliches Kriterium für das Vorliegen einer Gewinnermittlung gem. § 4/1 EStG sei auch angeführt, dass neben den laufend erfolgten Buchungen auch eine überaus genau detaillierte Inventur per 31.12.2004 erstellt wurde, in welcher die einzelnen Warenbestände genau aufgliederung wurden.

Zudem ist die Buchführung auch Basis der monatlichen Umsatzabrechnungen mit der Geschäftsführung der b, da sich die monatliche Pacht auf Basis des monatlichen Umsatzes (8 % vom Nettoumsatz) errechnet.

Abschließend sei noch vermerkt, dass überdies im Gesellschaftsvertrag vom 23.9.1998 über die Gründung der OEG unter Punkt 11 (Ergebnisermittlung) angeführt ist, dass "die Ermittlung des Jahresergebnisses nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG in der jeweils geltenden Fassung vorzunehmen ist".

Seitens der Betriebsprüfung ergeben sich keine Änderungen hinsichtlich des bisher ermittelten Bilanzgewinnes; lediglich die Gewinnverteilung wird – wie in der dem Betriebsprüfer vorgelegten Bilanz (PSW "ACL" Journale u. Konten) im Verhältnis 50: 50 auf die beteiligten Personen aufgeteilt.

Die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO war erforderlich, da zu Beginn der Betriebsprüfung eine vollständige, ordnungsmäßige Buchhaltung vorgelegt wurde.

Bisherige Bilanzbuchungen:

Konto	9710	Gewinn	90.547,07
Konto	9731	Gewinnanteil Gesellschafter	45.273,54
Konto	9732	Gewinnanteil Gesellschafter	45.273,53

Gewinnermittlung 2004

lt. Pauschalierung

lt. Bilanz (bzw. lt. BP)

laufender Gewinn

26.076,14

90.547,07

+ Übergangsgewinn

10.119,44

Gewinn aus Gewerbebetrieb

36.195,58

90.547,07

darauf entfallen auf die Beteiligten

S H

18.097,79

45.273,54

B T

18.097,79

45.273,53

Im Akt einliegend sind eine Kopie des Jahresabschlusses zum 31.12.2004, welcher dieselben Bilanzansätze beinhaltet wie jener zum 31.12. 2003 sowie ein Auszug des dreiseitigen Buchungsjournals per 31.12.2004, aus welchem auf Seite 1 Umbuchungen sowie Buchungen gegen Eröffnungsbilanz ausgewiesen sind.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung finden sich u.a.:

- a) Die Kopie einer Eingangsrechnung vom 31.10.2004 betreffend Pachtabrechnung des Monats Oktober 2004, welche den Vermerk "gebucht – EVA - 01.12.2004" (Datum handschriftlich eingetragen) trägt.
- b) Die Kopie einer Ausgangsrechnung vom 16.10.2004, mit welcher für einen Galaabend ein Betrag von € 4.883,70 in Rechnung gestellt wird. Auch diese Ausgangsrechnung trägt denselben Vermerk.
- c) Eine Kontoauszugsliste betreffend das Konto 43530 / 53122442201 (Kontowortlaut Restaurant b), vom 08.01.2005, bei welchem es sich um ein Aufwandskonto handelt. Dieses trägt den Vermerk – gebucht – EVA – am 27.01.2005 (Datum handschriftlich eingetragen), die Erfassung der Daten der Bankauszüge zum 31.12.2004 erfolgte somit am 27.01.2005.

Den Feststellungen der Außenprüfung folgend nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 13.04.2006 das Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

Die Bw. erhob **fristgerecht Berufung** gegen den Feststellungsbescheid 2004 und führte auszugsweise aus:

Bestimmungen des § 2 Abs. 1 der Verordnung:

Inhaltlich der Ziffern 1 und 2 dieser Bestimmung wird als Voraussetzung der Anwendbarkeit o.a. Verordnung geregelt, dass

„keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 ermöglichen, und die Umsätze (§ 125 Abs. 1 Bundesabgabenordnung) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als „255.000 Euro“ betragen.“

Zur systematischen Interpretation von Ziffer 1 darf nachfolgend noch genau eingegangen werden, die Umsatzgrenze von Ziffer 2 wurde seitens unserer Mandantschaft aufgrund der Erklärung eines Jahresumsatzes für das Wirtschaftsjahr 2003 in Höhe von EURO 253.592,92 nicht überschritten und die Möglichkeit der Anwendbarkeit der Verordnung BGBl. II 227/1999 mittels Beilage Komb 11E zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 in Anspruch genommen. (Beilage 1).

Die gegenständliche Prüfung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 2002-2004 ergab kein anders lautendes Ergebnis der Gesamtumsätze wodurch die ordnungsgemäße Ertragserfassung unserer Mandantschaft klar und eindeutig bestätigt wurde – und keine Veränderung der steuerpflichtigen Lieferungen und des Eigenverbrauches bei Betriebsprüfungen im Gastronomiebereich als eher selten zu bezeichnen sind, was nochmals die besondere Zuverlässigkeit unserer Mandantschaft bei Ermittlung der steuerpflichtigen Entgelte belegt. . .

Für die folglich zeitgerecht zu erklärenden Umsatzsteuervoranmeldungen hatten jedoch für das Wirtschaftsjahr 2004 die Erstellung der monatlichen Buchhaltung unter genauer Erfassung aller Aufwendungen und Erlöse zu erfolgen und selbstverständlich waren dazu – wie in den Prüfungsfeststellungen erwähnt – alle laufenden Geschäftsfälle zu verbuchen und auf Konten zu erfassen, da sonst die Rechtsfolge des Finanzstrafgesetzes und der Bundesabgabenordnung aus nicht erklärten Abgaben für unsere Mandantschaft eingetreten wären.

Relevante Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zur VO 1999/227:

Während RZ 4290 der ESt-Richtlinien 2000 zu Beginn die Regelungen zu § 2 Abs. 1 (Voraussetzung der Anwendbarkeit) und § 5 (Darstellung der Berechnungsgrundlagen und Beilage) beinhaltet – wird im letzten Satz ausgeführt: „Zum Erfordernis fehlender Buchführung bzw. Buchführungspflicht, zur Umsatzgrenze und zum Erfordernis der Beilage siehe RZ 4259 ff.“

Somit sind nähere Erläuterungen zum Vorliegen einer seitens der Betriebsprüfung behaupteten freiwilligen Buchführung, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen soll, in den RZ 4259 ff angeführt.

Das Erfordernis einer entsprechenden Buchführung wurde – aufgrund der Nichtausübung der Option zur Pauschalierung der Vorsteuerbeträge – bereits im Punkt 1 näher beschrieben und steht daher innerhalb der VO 1999/227 im offensichtlichen Widerspruch zu § 2 Abs. 1 Z 1 gleicher Verordnung.

Anwendungsvoraussetzung der Verordnung 1999/227 (RZ 4259 ff ESt-Richtlinien 2000):

Hier finden sich in der RZ 4259 folgend angeführte detaillierte Erläuterungen „... Von einer freiwilligen Buchführung kann nur gesprochen werden, wenn alle Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend auf Konten erfasst werden. Bloße Bestandsübersichten zum Schluss eines Wirtschaftsjahres oder die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllen nicht die Voraussetzung für eine laufende Buchführung (vgl. VwGH 21.07.1998, 95/14/0054; VwGH 12.08.1994, 91/14/0256, VwGH 11.06.1991, 90/14/0171).

Die laufende Erfassung der Geschäftsfälle auf Konten wurden für unsere Mandantschaft im Jahr 2004 nur insoweit durchgeführt, als daraus eine ordnungsgemäße Ermittlung der Summe der Entgelte und Vorleistungen zur erforderlichen Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen ermöglicht wurde. Die Buchführung konnte daher keinesfalls jederzeit über den Stand des betrieblichen Vermögens Auskunft geben.

Zum Charakter der Ergebnisermittlung zum 31.12.2004 dürfen wir (Beilage 2) auf den Jahresabschluss betreffenden Jahres näher eingehen und zum Erfordernis dieser Ergebnisermittlung auf Punkt 4 verweisen.

Bei Prüfung vorliegenden Jahresabschlusses möchten wir auch auf folgende Positionen ausdrücklich hinweisen:

kein Ausweis eines aktiven – oder passiven Rechnungsabgrenzungspostens für das Wirtschaftsjahr 2004 (für das Wirtschaftsjahr 2003 / PRA, Kto.Nr.: 3800 über EUR 3.500,00)

Vorräte, Kto.Nr. 1000 über EUR 7.718,12

Kundenforderungen Inland, Kto.Nr. 2300 über EUR 0,00

Langfristige Bankverbindlichkeiten, Kto.Nr. 3120 und 3122 – in Summe über EUR 144.275,28

*Die durchgeführte Stichtagsinventur zum 31.12.2004 ist dabei eindeutig als eine **nachträgliche Erfassung der Bestände zum Bilanzstichtag** zu betrachten (vgl. dazu VwGH 21.07.1998, 95/14/0054; VwGH 11.06.1991, 90/14/0171) und stellt nicht eine – wie bei größeren Gastronomiebetrieben gebräuchliche – permanente Inventur auf Basis einer Lagerbuchhaltung dar.*

*Insbesondere ist der Nichtausweis von **aktiven- oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten** ein starker Hinweis auf das Vorliegen einer reinen Bestandsübersicht und ist im Falle unserer Mandantschaft auch eindeutig gegeben. Die für unsere Mandantschaft verpflichtend vorzunehmenden Rechnungsabgrenzungen bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 wurden also – wie anhand des Jahresabschlusses ersichtlich – keineswegs durchgeführt.*

Dazu betreffend der in RZ 4259 angeführten Judikatur ist im Erkenntnis VwGH 11.06.1991, 90/14/0171 ein Urteil des Bundesfinanzhofes vom 2. März 1978, BStBl. II 431 zitiert, „... dass ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger, der **keine Eröffnungsbilanz** aufstellt und keine den Stand des Vermögens bereits während des laufenden Wirtschaftsjahres darstellende Buchführung eingerichtet, sondern im wesentlichen nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufgezeichnet hat, auf Grund der von ihm gewählten Gestaltung sein Wahlrecht im Sinne einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt hat.“

Ergänzend erläutert weiters RZ 417 – zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 „... Eine freiwillige Buchführung liegt nicht schon dann vor, wenn lediglich zum Bilanzstichtag eine Bilanz konstruiert wird, denn eine Buchführung setzt eine laufende Erfassung aller Geschäftsfälle voraus (VwGH 31.07.1996, 92/13/0015).

Zur Konstruktion bzw. Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2004 dürfen wir auf die schlussendlich durchzuführende Abschlussbuchung (Beilage 3) in Form des Buchungsjournals zum 31.12.2004 hinweisen, woraus wir auf folgende Sachverhalte und Buchungsvorgänge besonders hinweisen:

- Vorratsbuchung lt. Stichtagsinventur mit Beleg Nr. UB 12
- erlöswirksame Abschlussbuchungen von Beleg Nr. UB 22 bis UB 33
- in Summe 54 erfolgen Abschlussbuchungen

Zum Bericht der Betriebsprüfung vom 07.04.2006, Tz 1 Gewinn und Pauschalierung:

Betreffend den Ausführungen der Betriebsprüfung vom 07.04.2006 ist zu den Prüfungsfeststellungen (insbesondere zu § 2 Abs. 1 der VO 1999/227) folgendes festzuhalten:

Die Durchführung von Abschlussbuchungen zur Feststellung eines nicht steuerrechtlichen Jahresergebnisses erfordert unter rechtsanaloger Betrachtung diesbezüglicher Bestimmungen des Handelsrechts natürlich die Buchung von Abschreibungen, Rücklagen, der Inventur und von Privatentnahmen, da sonst den in Punkt 4 angeführte Adressaten des erstellten Jahresabschlusses ein unrichtiges und verzerrtes Bild der Vermögens- und Ertragslage der Mitunternehmerschaft unserer Mandantschaft vorgetäuscht worden wäre!

Dazu wurden jedoch keinesfalls – wie von der Betriebsprüfung behauptet – Rechnungsabgrenzungsposten gebildet.

Zur im Betriebsprüfungsbericht festgehaltenen argumentativen Anführungen der vorgenommen genauen Stichtagsinventur zum 31.12.2004 dürfen wir nochmals auf unsere Ausführungen im Punkt 2 zur RZ 4259 verweisen, auch kann eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag vom 23.09.1998 über eine beabsichtigte Ermittlung des Jahresergebnisses nach Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG wohl nicht das Optionsrecht unsere Mandantschaft aus bezeichneten Verordnung 1999 beschränken!

Zur Erfordernis einer Ergebnisermittlung:

Die vorliegend für das Wirtschaftsjahr 2004 durchgeführte Ergebnisermittlung war ausschließlich **aus folgenden wirtschaftlichen Gründen** für unsere Mandantschaft durchzuführen:

gemäß dem Pachtvertrag mit dem Verpächter, der S-GmbH, über ein Pachtentgelt von 8% des monatlichen Nettoumsatzes war neben der monatlichen Umsatzermittlung ein Jahresabschluss – zur jährlich nachträglichen Kontrolle der monatlich gemeldeten Umsätze – zu erstellen,

zur Bonitätsbeurteilung seitens des Kreditgebers (Volksbank x) wegen offen aushaftender Kreditverbindlichkeiten über EUR 144.275,28 zum Stichtag 31.12.2004.

Aufgrund des bereits in Punkt 2 behandelten Nichtvorliegens einer freiwilligen Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2004 und der Erstellung vorliegenden

Jahresabschlusses – **nicht für steuerliche Zwecke** – sondern zur Vorlage bei der kreditgebenden Geschäftsbank und dem Verpächter wird gleichfalls den Erläuterungen folgend der RZ 4260 – mit Wirkung der Unschädlichkeit des erstellten Jahresabschlusses – entsprochen.

In seiner Stellungnahme argumentierte der Prüfer:

Zu Punkt 2: Ausführungen der EStRI zur VO

In den Ausführungen der ESt-Richtlinien zur gegenständlichen VO heißt es in der vom Bw. angeführten RZ u.a., „... von einer freiwilligen Buchführung kann nur gesprochen werden, wenn alle Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens" **...laufend auf Konten erfasst** werden."

Die musste u.a. schon allein deshalb geschehen, da in den Vorjahren die Gewinnermittlung stets gem. § 4/1 EStG erfolgte und man zum Zeitpunkt der Verbuchung der einzelnen Geschäftsfälle noch gar nicht wissen konnte, ob eventuell eine Möglichkeit zur Pauschalierung gegeben sei bzw. man für die monatliche Abrechnung mit dem Verpächter eine genaue Umsatzaufgliederung benötigte.

Diese monatlichen Umsatzaufgliederungen wurden zeitnah ermittelt (im darauf folgenden Monat) und stets mit dem Vermerkstempel „gebucht" gekennzeichnet.

Zum Punkt „Inventur" sei angeführt, dass diese eine Bestandsaufnahme **zum** jeweiligen Stichtag aufweist, und nicht **am** jeweiligen Stichtag gemacht werden muss. Zudem handelt es sich beim gegenständlichen Betrieb um einen Saisonbetrieb, welcher erst mit Mai des jeweiligen Jahres beginnt.

Zum Punkt „Rechnungsabgrenzung" sei angeführt, dass im Jahr 2004 tatsächlich keine passive Rechnungsabgrenzung durchgeführt wurde. Eine solche wurde aber auch in den Vorjahren (außer im Jahr 2003 eine Vorauszahlung i.H.v. 3.500,00 Euro) nie gebildet. Rechnungsabgrenzungsposten sind ohnehin nur bei einer Gewinnermittlung gem. § 5 EStG verpflichtend vorzunehmen. Im Bereich der Gewinnermittlung gem. § 4/1 EStG bestehen Abgrenzungsverpflichtungen nur für ausdrücklich geregelte Positionen.

Sehr wohl aber wurden diverse andere Bestände, Forderungen, Verbindlichkeiten und sonstige Posten genau gebildet, was bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht der Fall ist.

Gebuchte Aktiva und Passiva:

Konto	Kontobezeichnung	Betrag
0400	Geschäftsausstattung	3.520,93
0420	Büroeinrichtung	590,23
0430	Fahrzeuge	7.199,34
0800	Anteile Volksbank	309,59
0860	Firmenwert	33.313,22
1000	Vorrat Roh- und Hilfsstoffe	7.718,12
2000	Kassenbest. in Inlandswähr.	152,29
2091	Verrechnung Kreditkarten	49,98

2092	Verrechnung Gutscheine	-320,00
2600	sonst. Ford. USt-pflichtig	3.052,26
2680	Sparbuch	43.328,66
3110	Volksbank Kto 123	5.287,10
3120	Volksbank 234	-129.409,98
3122	Volksbank 345	- 14.865,30
3300	Lieferantenschuld	-4.717,87
3400	sonstige Verbindlichkeiten	-8.047,11
3610	Verr. Konto Krankenkasse	-2.095,06
3622	Verr. Konto Löhne	-597,88
3630	Verr. Konto Umsatzsteuer	-3.951,63
3640	Verr. Konto FA Lastschrift	2.167,05
3720	Rückstellung f. Bilanzerstellung	-2.040,00
9200	Privatkonto S	29.966,59
9210	Privatkonto B	30.401,36
9481	freie Rücklagen	-20.009,30
9710	Gewinn	90.547,07

Des Weiteren bestehen noch Verrechnungskonten mit den beiden Gesellschaftern über deren privaten Entnahmen sowie Verrechnungskonten über Privatsteuern und Gewinnverrechnungskonten.

Diese gesamten angeführten Konten (Abgrenzung und Verrechnungskonten) sind bei einer Gewinnermittlung gem. § 4/3 EStG nicht gegeben.

Zu Punkt 3: Ausführungen im BP-Bericht

Zu der Anmerkung des Bw., dass es sich hinsichtlich der durchgeführten Buchungen von Abschreibungen, Rücklagen, Inventur und Privatentnahmen nur um Buchungen handle, damit dem Handelsrecht genüge getan wird, sei festgestellt, dass bei Gewinnermittlung gem. § 4/1 EStG in nahezu allen Fällen die Handelsbilanz ident mit der Steuerbilanz ist!

Zur Ergebnisermittlung sei angemerkt, dass es sich – nicht wie vom Bw. angeführt – um eine „beabsichtigte“ Ermittlung des Jahresergebnisses nach § 4/1 handelt, sonder im Gesellschaftsvertrag unter Punkt 11 definitiv angeführt ist, dass „die Ermittlung des Jahresergebnisses nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG vorzunehmen ist.“

Zu Punkt 4: Erfordernis einer Ergebnismitteilung

*Aus welchen Gründen eine Gewinnermittlung gem. § 4/1 EStG erfolgt, ist unerheblich. Tatsache ist, dass der Gewinn – genauso wie in den Vorjahren – aufgrund eines **Betriebsvermögensvergleiches** ermittelt wurde.*

In einer **Gegenäußerung** zu dieser Stellungnahme brachte die Bw. im Wesentlichen vor:

- die Durchführung der Gewinnermittlung bzw. die Art der Feststellung der Gewinnermittlung könne nicht dadurch erfolgen, dass der Betriebsprüfung die gesamte Buchhaltung in elektronischer Form übergeben werde,
- die "zeitnahe" Erfassung von Aufwendungen und Erträgen sei unter den für die Bw. anzuwendenden Bestimmungen des § 21 UStG zu betrachten, wobei von der Möglichkeit der Option in eine gleichzeitige Vorsteuerpauschalierung nicht Gebrauch gemacht worden sei;
- für die Bw. bestehe der faktische wirtschaftliche Zwang einer – tatsächlichen – Ergebnisermittlung für externe Adressaten wie Hausbank und Vermieter. Dies mache eine Ermittlung der möglichst getreuen Vermögens- und Ertragslage mit entsprechenden Beständen und Verbindlichkeiten unbedingt erforderlich, da eine sonstige Inkaufnahme der Fälligkeit der aushaftenden Kreditobligos und einer wesentlichen Verschlechterung des Kreditrankings im Hinblick auf eine eventuelle Kündigung des Pachtvertrages die Betriebs- und Existenzgrundlagen der Bw. vernichten würden;
- diese faktische – da mit erheblichen Kosten verbundene und somit nicht selbst gewählte – Zwangslage der Bw. sei in den Folgen der Feststellungen der Betriebsprüfung eine wesentliche Ungleichbehandlung zu vergleichbaren Betrieben mit ausreichender Eigenkapitalausstattung oder eigener Betriebsstätte.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 02. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Wiederholend wurde darauf hingewiesen, dass keine laufende Buchhaltung geführt, dass infolgedessen eben ein Übergangsgewinn zum 01.01.2004 (und kein unterjähriger) ermittelt worden wäre, nur teilweise Eröffnungsbilanz- und Abschlussbuchungen vorgenommen worden seien, und zwar insofern als das Ansprechen diverser Konten EDV-mäßig unumgänglich gewesen wäre. Insofern seien auch diverse Abschlussbuchungen erfolgt, als die Kreditinstitute entsprechende Bestandsübersichten unter Ausweis von Verrechnungskonten zum Zwecke der Bonitätsbewertung der einzelnen Gesellschafter verlangt hätten.

Ein diesbezügliches Mail der Volksbank vom 27.11.2008 wurde vorgelegt, in welchem aufgrund der Allg. Kredit- und Darlehensbedingungen der Kreditgeberin auf die Notwendigkeit der Vorlage eines Jahresabschlusses hingewiesen wurde.

Vom steuerlichen Vertreter wurde ein Auszug aus dem Buchungsjournal für die Monate Jänner und Februar überreicht als Beweis dafür, dass nicht in Form einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gebucht worden sei, sondern nur laufend Geschäftsfälle verbucht worden wären.

Es sei lediglich eine Teileröffnungsbilanz gemacht worden und zwar aus EDV-technischen Gründen.

Zudem sei die Entscheidung die Pauschalierungsverordnung in Anspruch zu nehmen einem Abgabepflichtigen freigestellt.

Es müsse gestattet sein sich moderner EDV- Software zu bedienen. Dass die Umsatzsteuer nach Soll zu ermitteln sei, dürfe die Anwendung der Pauschalierungsverordnung nicht hindern. Für die Ermittlung der Umsatzsteuer seien die hierfür notwendigen Konten eröffnet worden, insbesondere jene, die für eine laufende Verbuchung erforderlich seien, jedoch eben nicht alle.

Der Unterschied zwischen einer Ermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG bestehe nach der vom steuerlichen Vertreter zum Ausdruck gebrachten Meinung darin, dass periodengerecht abgegrenzt werde müsse.

Befragt, welcher Unterschied in der Führung der Bücher zwischen dem Streitjahr 2004 und den Jahren davor denn bestehe, für 2003 war unstrittig eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt, erklärte der steuerliche Vertreter es sei dasselbe Buchungsprogramm verwendet worden, jedoch lediglich eine Teileröffnungsbilanz erstellt und weder Personal- noch sonstige Rückstellungen eingebucht worden und wären keine Abschlussbuchungen erfolgt.

Nach diesen Ausführungen erfolgte die Einvernahme des Betriebsprüfers, der Nachfolgendes (kursiv geschrieben)– auszugsweise –zu Protokoll gab:

Vor einer Prüfung bekommen wir grundsätzlich von den Unternehmen oder Steuerberatern sämtliche Buchhaltungsdateien überspielt auf ALL (Prüfsoftware). Diese Dateien werden von uns auch länger gespeichert, wenn sich ein Berufungsverfahren anschließt. Dies war auch hier der Fall. Ich habe die Dateien auch noch auf dem USB-Stick gespeichert. Im gegenständlichen Fall wurden mir sämtliche Journale und die Konten, Abschlussbuchungen und Bilanzen inklusive Verrechnungskonten mit den Gesellschaftern, Gewinnaufteilungen, Privatkonten, IFB-Rücklagen und Freie Rücklagen für die Jahre 2002 bis 2004 überspielt.

Zwischen den Jahren gab es keine für mich erkennbaren Unterschiede bei der Führung der Aufzeichnungen.

Die Berufungswerberin war verpflichtet an das Land Niederösterreich eine Pacht in Höhe von 8 % der Umsätze zu zahlen. Die Zahlung hatte monatlich zu erfolgen und basierte auf den Monatsumsätzen gem. der Buchungen auf den Ertragskonten. Somit mussten diese Buchungen auf den Ertragskonten laufend vorgenommen worden sein. Es wurden sämtliche Geschäftsvorfälle laufend verbucht.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters, wie denn sonst die Soll-Ermittlung der Umsatzsteuer vorgenommen hätte werden sollen, gebe ich an, das weiß ich auch nicht.

Steuerlicher Vertreter merkt an, dass ein 4-(3)-Ermittler auch ein Wareneingangsbuch laufend führen müsse. Es stelle sich die Frage, wo nun tatsächlich der rechtliche Unterschied zwischen einer 4 (3)-Ermittlung und einer laufenden Buchführung quasi im Zeitalter der EDV zu suchen sei. Auch Bargeldbewegungen müssten bei einem 4-(3)-Ermittler in irgendeiner Form aufgezeichnet werden. Im vorliegenden Fall sei kein Wareneingangsbuch geführt worden, daher hätte der Wareneingang laufend auf Konten gebucht werden müssen, um ihn ordnungsgemäß zu erfassen.

Es wurden laufend Rechnungsabgrenzungen verbucht. Die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2004 befindet sich auf der mir übergebenen ACL-Software.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters, ob ich feststellen habe können, wann die Eröffnungsbilanz 1.1.2004 verbucht worden ist, gebe ich an, das kann bzw. konnte ich nicht, das könnte nur ein Systemprüfer.

Mir wurde eine vollständige Eröffnungsbilanz zum 1.1.2004 vorgelegt.

Steuerlicher Vertreter hält fest, dass im Jänner nur eine Teileröffnungsbilanz gebucht worden und erst nachträglich eine volle Bilanz erstellt worden sei und meint, dass dies aus den vorgelegten Journalen hervorgehe.

Prüfer hält dazu fest, dass nicht jedes Konto quasi im Jänner formal eröffnet werden muss, sondern es genüge auch, wenn das Konto mit dem ersten Ansprechen unterm Jahr eröffnet werde.

Nach Einvernahme des Prüfers wies der steuerliche Vertreter noch auf das Erfordernis der Erfassung von Gesellschafterkonten hin, welche für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters und für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes/-verlustes unerlässlich seien. Handelsrechtlich sei es eben unerlässlich Privatkonten zu führen.

Das Finanzamt verwies letztendlich darauf, dass die Führung der Bücher laufend erfolgt sei, die zudem zu einer Bilanzrechnung geführt habe.

Für die monatliche Umsatzsteuererfassung hätte es genügt die Einnahmen und Wareneingänge und sonstigen Betriebsaufwand gesondert unter gesondertem Umsatzsteuerausweis aufzuzeichnen.

Abschließend begehrte der steuerliche Vertreter der Berufung statt zugeben, da sich jeder Kundige bei Vorliegen von entsprechenden Aufzeichnungen eine Bilanz ableiten könne.

Sowohl die Bw. als auch das Finanzamt gingen davon aus, dass die Bw. ein Gaststättenunternehmen betrieb.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 17 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert:

Abs. 1: Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt. . . .

Abs. 2 bestimmt, dass die Anwendung des Durchschnittssatzes voraussetzt, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch *nicht freiwillig* Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,

2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als € 220.000,-- betragen (Anmerkung ab 2002)

3. aus der Aufstellung der Betriebsausgaben hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

§ 17 Abs. 4 EStG 1988 regelt im Besonderen folgendes:

*Für die Ermittlung des Gewinnes können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind aufgrund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen **weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 ermöglichen.***

§ 17 Abs. 5 EStG 1988 gibt vor, dass in den Verordnungen die Gruppen von Betrieben, die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale und die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Betriebsgruppen durch Aufstellung von Reingewinn- und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert, Umsatz oder anderen geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen bestimmt werden.

§ 17 EStG 1988 unterscheidet demnach grundsätzlich zwei Formen von Durchschnittssätzen:

Durchschnittssätze für Betriebsausgaben auf Grund des Gesetzes (§ 17 Abs. 1 bis 3)

Durchschnittssätze auf Grund von Verordnungen für die Ermittlung von Betriebsausgaben oder des Gewinnes (§ 17 Abs. 4 und 5) sowie die Ermittlung von Werbungskosten (§ 17 Abs. 6).

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen dient der vereinfachten Ermittlung der Einkünfte. Diese vereinfachte Gewinnermittlung erfolgt entweder in voller Höhe (Vollpauschalierung) oder es werden nur Betriebsausgaben pauschaliert (Teilpauschalierung).

Mit BGBl II 1999/227 wurde vom Bundesminister für Finanzen eine Verordnung über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge nicht buchführender Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes zu § 128, § 131 Abs. 1 Z. 3 und § 163 BAO, zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 und zu § 14 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 erlassen.

§ 2 Abs. 1 dieser Verordnung bestimmt, dass für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes nach dieser Voraussetzung ist, dass

1. *keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht **freiwillig Bücher** geführt werden, die eine Gewinnermittlung **nach § 4 Abs. 1** des Einkommensteuergesetzes 1988 ermöglichen,*
2. *die Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als "255.000,00 Euro" betragen.*

§ 3 Abs. 1 lautet: *Der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsbetriebes kann wie folgt ermittelt werden. Der Gewinn ist im **Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** mit einem Durchschnittssteuersatz von 2.180,00 Euro zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900,00 Euro anzusetzen. von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgezogen werden.*

Die Vollpauschalierung von Gaststätten und Beherbergungsbetrieben wird somit der Einnahmen- Ausgabenrechnung gleichgesetzt.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 17 Abs. 4 dritter Satz EStG) und der Verordnung (§ 2 Abs. 1 Z. 1) sind grundsätzlich von der Pauschalierung alle Betriebe ausgeschlossen, die aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften oder wegen Überschreitens der Umsatzgrenzen in § 125 BAO zur Buchführung verpflichtet sind oder **freiwillig Bücher führen**.

Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und

vermindert um den Wert der Einlagen. Mit dem einem Betriebsvermögensvergleich zugrunde liegenden Jahresabschluss wird die Buchführung buchführungspflichtiger oder freiwillig buchführender Steuerpflichtiger abgeschlossen. Gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. kann als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt wurden.

Bei einem Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG auf die einer Einnahmen-Ausgabenrechnung gleichgesetzte Vollpauschalierung (wie beispielsweise die nach der Verordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe) gelten die allgemeinen Vorschriften des § 4 Abs. 10 EStG. Das bedeutet, dass zu Beginn des Jahres, für das die Pauschalierung in Anspruch genommen werden soll, ein Übergangsgewinn zu ermitteln und gemeinsam mit den pauschalierten Einkünften im ersten Jahr der Inanspruchnahme der Pauschalierung als Besteuerungsgrundlage zugrunde zu legen ist.

Demnach ist eine Vollpauschalierung zulässig wenn nicht freiwillig Bücher, sondern bloße Einnahmen- Ausgabenaufzeichnungen geführt werden. Diese Frage gilt es im streitgegenständlichen Fall bezüglich des Jahres 2004 zu entscheiden.

Bei der Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 sieht der VwGH das Wahlrecht auf Grund der Art der geführten Aufzeichnungen als ausgeübt (11. 6. 1991, 90/14/0171). Konkret stellt das Höchstgericht dazu fest, dass der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung trifft.

Auch die Lehre (Stoll, BAO-Kommentar, Band II, Stand 1. 7. 1994, S. 1388) vertritt den Standpunkt, dass es einem Abgabepflichtigen, der freiwillig Bücher führt, grundsätzlich freisteht, von der Buchführung abzugehen und auf die bloße Einnahmen- Ausgabenrechnung überzugehen. Dies kann aber nicht rückwirkend geschehen. Solange der Abgabepflichtige Bücher führt, gehört er der Kategorie der Buchführenden an und hat den Gewinn verpflichtend nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Dem freiwillig Buchführenden steht es nicht frei, als Gewinn (Verlust) wahlweise das nach Vermögensvergleich oder das (rechnerisch feststellbare) Ergebnis nach § 4 Abs. 3 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen. Diese Freiheit kann nicht rückwirkend in Anspruch genommen werden. Wurden Bücher geführt, dann sind nach Stoll die mit dieser Dokumentationsart verbundenen Wirkungen vom Abgabepflichtigen hinzunehmen. Auch nach der deutschen Rechtsprechung (BFH 2.3.1978, BStBl 1978 II 431) hat der Abgabepflichtige die Entscheidungsfreiheit mit der tatsächlichen Führung der Bücher konsumiert und kann damit eingetretene Ereignisse nicht durch rückwirkende Erklärung ungeschehen machen. Die Freiheit der Wahl kann nur für die Zukunft

genützt werden, mit der Einrichtung und Führung von Büchern besteht sie so lange nicht, als die Führung von Büchern nicht tatsächlich aufgegeben wird. Auch wenn die freiwillig geführten Bücher, auf Grund derer die Abgabenerklärungen erstellt wurden von der Behörde als mangelhaft beurteilt werden, kann sich der "freiwillig " Bücher führende Abgabepflichtige nicht auf die Position eines Einnahmen-Ausgabenrechners zurückziehen und etwa eine Schätzung nach dem Maßstab des § 4 Abs. 3 EStG verlangen (BFH 29. 4. 1982 BStBl 1982 II, 593).

Auch freiwillig geführte Bücher unterliegen den Ordnungsmaßstäben des § 131 BAO. Entsprechen freiwillig geführte Bücher nicht diesen Ordnungsmaßstäben, so treten die mit den Mangelhaftigkeitsattributen verbundenen Wirkungen ein, wie sie mit mangelhaften Pflichtbuchhaltungen verbunden sind. Auch freiwillig geführte Bücher sind "Bücher", die das gleiche Schicksal wie pflichtig geführte Bücher haben. Somit gleichen sich freiwillig und pflichtig geführte Bücher sowohl hinsichtlich der Anforderungen, die an sie gestellt werden als auch in den Wirkungen, die mit ihnen verbunden sind (*Stoll, BAO-Kommentar, Band II, S. 1388*).

Der steuerliche Vertreter verwies zu Beginn der mündlichen Verhandlung darauf, dass im gegenständlichen Fall im Geschäftsjahr 2004 alle Geschäftsfälle laufend in den Buchungsjournalen erfasst wurden, weiters dass unter Nutzung des EDV-Programms gleichzeitig auf jenen Konten Buchungen – also laufend - erfolgten, die aufgrund der Nutzung des EDV-Programms angesprochen werden mussten, und unter Vorlage der Buchungsjournale für die Monate Jänner und Februar 2004 darauf, dass nur eine Teileröffnungsbilanz erstellt worden wäre.

Unter Bedachtnahme darauf, dass der als Zeuge einvernommene Betriebsprüfer zu Beginn seiner Prüfung sämtliche Buchhaltungsdateien auf ACL (Prüfsoftware), nämlich sämtliche Journale und Konten, Abschlussbuchungen und Bilanzen inklusive Verrechnungskonten mit den Gesellschaftern, Gewinnaufteilungen, Privatkonten, IFB-Rücklagen und Freie Rücklagen für die Jahre 2002 bis 2004, in gleicher Art und Weise erstellt, überspielt erhielt und zwischen diesen Jahren keine Unterschiede bei der Führung der Aufzeichnungen erkennbar waren, ist feststellbar, dass für 2004 derartige Bücher geführt wurden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht nur ermöglichten, sondern dass eine solche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG auch für 2004 tatsächlich erfolgt war. Denn aus den dem Prüfer in elektronischer Form überreichten Unterlagen ergibt sich, dass der Jahresabschluss 2004 formal die für eine doppelte Buchhaltung typischen Merkmale aufweist, wie insbesondere die Aufstellung einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung mit einem gleichlautenden in der Bilanz (auf den Kapitalkonten) und in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Gewinn.

Auch wird die Erstellung eines Jahresabschlusses durch die Aussage der Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters gleich zu Beginn der mündlichen Verhandlung bestätigt, als diese darauf hinwies, dass die Abschlussbuchungen für die Bank gemacht werden mussten, die einen Jahresabschluss verlangte und der steuerliche Vertreter zudem noch ein Mail des Kreditinstitutes überreichte, in welchem das Kreditinstitut das Erfordernis der Vorlage eines Jahresabschlusses ausdrücklich hervorhob.

Für die Beurteilung, ob nun solche Bücher geführt wurden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG **ermöglichen**, mag dahingestellt bleiben, wann die Vervollständigung der Eröffnungsbilanz bzw. wann die Abschlussbuchungen bzw. die Erstellung der Bilanz selbst erfolgten (Anm.: naturgemäß erfolgen diese nach dem Bilanzstichtag). Unstrittig steht jedenfalls fest, dass die geführten Bücher dies nicht nur ermöglichten, sondern auch zur Erstellung einer Bilanz zum Stichtag 31.12.2004 führten. Damit ist auch dem Vorbringen, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Erstellung von Bestandsübersichten noch keine Besteuerung nach § 4 Abs. 1 EStG nach sich ziehen würde, entgegen getreten, denn es wurden eben keine bloßen Bestandsübersichten zum 31.1.2004 erstellt. Zu ergänzen ist auch, dass in dem im Akt einliegenden Jahresabschluss 2004 eine Rückstellung für Bilanzerstellung ausgewiesen ist und beispielsweise die Schlussbilanz des Jahres 2002 keine Rechnungsabgrenzungsposten enthält. Auch liegt im Akt das Buchungsjournal zum 31.12.2004 mit den erfolgten Umbuchungen ein.

Des weiteren führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, die monatliche Buchhaltung wäre aus Sicht der Umsatzsteuer – für welche die Pauschalierungsverordnung nicht in Anspruch genommen wurde - zur genauen Erfassung aller Aufwendungen und Erlöse und aller laufenden Geschäftsfälle erforderlich gewesen. Eine für diese umsatzsteuerliche Zwecke erforderliche Buchführung dürfe jedoch nicht dazu führen, die Pauschalierungsverordnung zur Ermittlung des Gewinnes nicht mehr in Anspruch nehmen zu können.

Dem ist zu entgegnen, dass sich die Bw. offenbar nicht nur aufgrund der Vorteile einer EDV-Buchhaltung für die gewählte Form der Buchhaltung entschied. Weder für die Ermittlung des Gewinnes nach § 4 Abs. 3 EStG noch für die Umsatzsteuer nach Soll ist es erforderlich, sich für das eingesetzte EDV-Programm zu entscheiden (Anm.: Führung entsprechender händischer Aufzeichnungen z.B. Wareneingangsbuch).

Vielmehr liegt es nahe, dass die seit Beginn des Unternehmens 1998 gemäß § 4 Abs. 1 EStG geführten Bücher auch im Jahr 2004 gleich weiter geführt wurden, da zu Beginn keineswegs absehbar war, dass ausgerechnet in diesem Jahr die Umsatzgrenze für die Anwendung der Pauschalierung nicht überschritten werden würde. Bei einem Betrag von rund **€ 1.407,08 unter der Umsatzgrenze** der Verordnung ist naturgemäß davon auszugehen, dass sich

dieser Umstand erst in der zweiten Jahreshälfte abzeichnete bzw. überhaupt erst zum Ende des Jahres 2004 hin ergab.

Dass die Ermittlung des Gewinnes laut den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen hat, rundet das Bild der Führung einer Buchhaltung nach den Grundsätzen eben des § 4 Abs. 1 EStG ab.

Auch eventuelle Unrichtigkeiten von Bilanzansätzen (vgl. Umsatzboni) hindern nicht das Vorliegen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG.

Zusätzlich wurde ins Treffen geführt, dass die Bw. keineswegs freiwillig Bücher geführt habe, sondern die vorliegende für das Wirtschaftsjahr 2004 durchgeführte Ergebnisermittlung ausschließlich aus wirtschaftlichen Gründen, nämlich

gemäß dem Pachtvertrag mit dem Verpächter und **zur Bonitätsbeurteilung seitens des Kreditgebers** (Volksbank x) wegen offen ausstehender Kreditverbindlichkeiten über EURO 144.275,28 zum Stichtag 31.12.2004, demnach nicht freiwillig sondern aus einem faktisch wirtschaftlichen Zwang heraus durchzuführen gewesen wäre.

Erfolge aber die Erstellung des Jahresabschlusses zur Vorlage bei der kreditgebenden Geschäftsbank und dem Verpächter, so sei dies in Entsprechung der RZ 4260 der ESTR 2000 für die Inanspruchnahme der Pauschalierungsverordnung unschädlich.

RZ 4260 der ESTR 2000 lautet:

Die Führung von Aufzeichnungen, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermöglichen würden, steht der Inanspruchnahme einer Pauschalierung nicht entgegen. Auch die Führung von Aufzeichnungen für andere als steuerliche Zwecke, wie zur Vorlage bei Banken, Subventionsgebern, Verpächtern und anderen Adressaten, ist solange unschädlich, als sie nicht mit einer freiwilligen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 verbunden ist.

Der von der Bw. ins Treffen geführte Einwand, wonach die Erstellung eines Jahresabschlusses zum Zwecke der Vorlage an Banken oder für Verpächter unschädlich sei, lässt sich nach Ansicht des Senates aus Rz 4260 der ESTR nicht ableiten, wird in dieser doch von der Führung von Aufzeichnungen, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ermöglichen gesprochen und zudem darauf hingewiesen, dass die Führung solcher Aufzeichnungen solange unschädlich sei, als sie nicht mit einer freiwilligen Gewinnermittlung nach § **4 Abs. 1 EStG verbunden** ist.

"Freiwillig" im Sinne der zitierten Bestimmungen des § 17 Abs. 2 EStG und des § 2 Abs. 1 der Verordnung kann nur so verstanden werden, dass aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften (und somit auch nach handelsrechtlichen Normen) keine Buchführungspflicht besteht und der Steuerpflichtige Bücher gem. § 4 Abs. 1 EStG aus anderen als steuerlichen (z.B. zur Vorlage bei Banken oder an den Vermieter oder aus gesellschaftsrechtlichen) Gründen führt.

Zur Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages und der darin enthaltenen Verpflichtung, eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG vorzunehmen, wurden die Gesellschafter wohl nicht gezwungen sondern entschlossen sich "freiwillig", als sie den Entschluss fassten den Gaststättenbetrieb in Form einer Offenen Erwerbsgesellschaft nach Vornahme einer Umwandlung im Jahr 1998 weiter zu führen.

Zudem haben Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates auf Basis von Gesetzen bzw. Verordnungen zu ergehen.

Der entscheidenden Behörde obliegt es auch nicht über eine Gleichheitswidrigkeit oder über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen oder Verordnungen zu befinden.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 19. Dezember 2008