



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/0350-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch G&S Steuerberatungs GmbH, 5110 Oberndorf, Uferstraße 18, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 18. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte. Erst im Rahmen einer Umgründung zum 31.12.2008 erfolgte der Übergang auf eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Im Zuge der Vorlage einer korrigierten Ermittlung des Einkommens beantragte der Bw mit Schreiben vom 29. Dezember 2009, einen Betrag von 40.786,66 € der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 zu unterziehen.

Im angefochtenen Bescheid ging das Finanzamt davon aus, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des § 11a EStG 1988 nicht gegeben seien: es existiere keine Eröffnungsbilanz zum 1.1.2008, die laufende Buchhaltung sei nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG 1988

geführt worden, der Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei erst zum Stichtag 31.12.2008 erfolgt.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 15. Februar 2010 (eingelangt beim Finanzamt am 17. Februar 2010) Berufung und führte begründend aus:

Der Gewinn für 2008 sei während des laufenden Jahres nach den Bestimmungen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt und zum 31.12.2008 der Übergangsgewinn zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durchgeführt worden. Die Feststellung des Gewinnes für 2008 sei somit unter Berücksichtigung der offenen Forderungen und Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen erfolgt.

Die Absicht des Gesetzgebers in der Bestimmung des § 11a EStG 1988 sei die Förderung des Eigenkapitals. Aufgrund der buchhalterischen Erfassung sei in den Erläuterungen des Abschlusses 2008 dem Finanzamt dargelegt worden, dass die Privateinnahmen und – ausgaben in der Buchhaltung erfasst worden seien. Es könne daher zweifelsfrei der Kapitalanstieg im Jahr 2008 dargelegt werden.

In den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 3860 k) werde darauf verwiesen, dass im Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart die Nachversteuerung vermieden werden könne, wenn dafür Sorge getragen werde, dass Aufzeichnungen geführt würden, aus denen hervorgehe, dass das Eigenkapital nicht absinke.

Es sei also auch im Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart möglich, die Begünstigung des § 11a EStG weiterhin in Anspruch zu nehmen, wenn entsprechende Aufzeichnungen geführt würden, die nicht der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 EStG entsprechen würden. Die Grundlage dieser Überlegung liege in der Absicht des Gesetzgebers, die Eigenkapitalbildung zu fördern und während der siebenjährigen Beobachtung auch zu gewährleisten.

Wenn nun im Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 EStG zu § 4 Abs. 3 EStG nur „Aufzeichnungen“ gefordert würden, sei es unbillig im umgekehrten Fall die Erlangung der Begünstigung von der Erfüllung der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 EStG abhängig zu machen.

Die Berechnung des Übergangserfolges bewirke die Nacherfassung des steuerlichen Unterschiedes zwischen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und dem Betriebsvermögensvergleich. Insofern habe der Bw für 2008 auch in der Bemessungsgrundlage keinen Unterschied zu jener Bemessungsgrundlage, die sich ergeben würde, wenn der Bw ab 1. Jänner 2008 die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer per Betriebsvermögensvergleich ermittelt hätte.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11a EStG 1988 idF BGBl. I 3/2007 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 € steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Strittig ist, ob ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 Voraussetzung für die Begünstigung des § 11a EStG 1988 ist.

Mit Erkenntnis vom 6.12.2006, G 151/06, hat der Verfassungsgerichtshof ausgeführt, dass quasi als Gegenstück zu § 11a EStG 1988 für Einnahmen-Ausgaben-Rechner der § 10 EStG 1988 als Begünstigung geschaffen wurde. Es würden daher keine Bedenken dagegen bestehen, „*dass die Begünstigung des § 11a EStG 1988 bilanzierenden Steuerpflichtigen vorbehalten wird, da es sich um eine Begünstigung handelt, die eine*

Feststellung des Eigenkapitals und seiner Veränderung erfordert, zumal kein Hindernis besteht, die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich freiwillig zu wählen."

In § 11a EStG 1988 wird direkt auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 verwiesen. Der Einwand des Bw, es sei nicht ausdrücklich vorgesehen, dass es sich um eine Gewinnermittlung iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 handeln müsse, geht daher ins Leere.

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, somit das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleiches. Dass dieser Betriebsvermögensvergleich nur in den Aufzeichnungen über die Veränderungen des Eigenkapitals bestehen würde, kann dieser Bestimmung nicht entnommen werden. Das Betriebsvermögen – wie etwa in § 6 EStG 1988 angeführt – umfasst sämtliche Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen. Eine Buchführung muss jederzeit über den Stand des betrieblichen Vermögens Auskunft geben können (UFS 11.8.2008, RV/0839-L/06).

Die Wahl der Gewinnermittlungsart wird mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung getroffen (VwGH 1.6.2006, 2002/15/0179; VwGH 11.6.1991, 90/14/0171). Eine nachträgliche Erfassung von Beständen, Forderungen und Außenständen zum Bilanzstichtag erfüllt nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (VwGH 23.3.1999, 97/14/0172).

Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger, der keine Eröffnungsbilanz aufgestellt 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, hat auf Grund der von ihm gewählten Gestaltung sein Wahlrecht im Sinn einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ausgeübt (vgl. BFH 2.3.1978, BStBl. II 431). Der spätere Antrag, der Besteuerung einen nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermittelnden Gewinn zu Grunde zu legen, wäre eine unzulässige nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart.

Wenn der Bw darauf verweist, dass laut den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 3860 k) im Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart die Nachversteuerung vermieden werden könne, wenn dafür Sorge getragen werde, dass Aufzeichnungen geführt würden, aus denen hervorgehe, dass das Eigenkapital nicht absinke, so ist im gegenständlichen Fall für ihn nichts zu gewinnen.

In diesem Punkt behandeln die EStR den Wechsel von einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu einer nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Dies bedeutet, dass während des gesamten Gewinnermittlungszeitraumes ohnedies die nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 geforderten Aufzeichnungen geführt werden müssen.

Hingegen ist die nachträgliche Einreichung der Ermittlung des Übergangsgewinnes von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum 31.12.2008 bzw. der Eröffnungsbilanz per 31.12.2008 nicht als Betriebsvermögensvergleich anzusehen.

Die Voraussetzungen des § 11a EStG 1988 sind demnach nicht erfüllt, sodass dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden ist.

Linz, am 9. Mai 2011