

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Johannes Böck sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Michael Schiller und Susanne Fazekas in der Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Heller Consult Tax & Business GmbH, Pestalozzigasse 3/20, ***10***, vom 15. November 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 15. Oktober 2013 betreffend Einkommensteuer 2012, St.Nr. 33-***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Oktober 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin ***18*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der ***1*** mit Sitz in ***2***, ***3***, mit einem Stammkapital iHv EUR 35.000,00. Den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft bildet u.a. die Lagerung und der internationale Handel von Treibstoffen, Mineralölen und Ölderivaten aller Art.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***14*** vom ***4*** wurde über das Vermögen der ***1*** das Konkursverfahren eröffnet und RA ***19*** als Masseverwalter dieser Gesellschaft bestellt.

1. eingereichte Erklärung samt Veranlagung:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung erklärte der Bf. für das Jahr 2012 als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der ***1*** mit Sitz in ***2***, ***3***, Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG in Höhe von EUR 191.529,29, die durch Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) (USt-Bruttosystem) durch Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG wie folgt ermittelt worden seien:

Bezeichnung:	Betrag:
Betriebseinnahmen:	210.000,00
eigene Pflichtversicherungsbeiträge:	- 1.970,71
pauschale Betriebsausgaben (6%):	- 12.600,00
Grundfreibetrag:	- 3.900,00
Einkünfte selbständiger Arbeit:	191.529,29

Dabei wurde u.a. der Abzug von pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 6% der Betriebseinnahmen iHv EUR 12.100,00 (d.s. 6% von 210.000,00) gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) beantragt, welche nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen können, für die weder eine Buchführungspflicht besteht und die auch keine ordnungsmäßigen Bücher führen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15. Oktober 2013 wurde der Bf. gemäß der eingereichten Erklärung veranlagt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 191.529,29 ermittelt und die Einkommensteuer iHv EUR 78.303,00 festgesetzt.

2. Beschwerde vom 15. November 2013:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erhob der Bf. mit Eingabe vom 15. November 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) und stellte den Antrag auf Wechsel der Gewinnermittlungsart von [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) auf [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ab dem Veranlagungsjahr 2012.

Nach dem dieser Beschwerde beigelegt und nach den Grundsätzen des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelten Jahresabschlusses habe der Bf. für das Jahr 2012 einen Gewinn iHv EUR 76.949,52 erzielt, der wie folgt ermittelt worden sei:

Bezeichnung:	Betrag:
Betriebseinnahmen:	210.000,00
Gebühren und Beiträge:	- 14.992,83
Rechts- und Beratungsaufwand:	-118.057,65
Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	76.949,52

Dabei habe sich kein Übergangsgewinn gemäß [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) ergeben. Da dem Bf. aufgrund seiner Geschäftsführungstätigkeit und des Konkurses der ***1*** Haftungen gegenüber

den Lieferanten entstanden seien, seien entsprechend den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes Rückstellungen gebildet worden. Die geltend gemachten Aufwendungen aus Rechts- und Beratungsaufwand (EUR 118.057,65) sowie Gebühren und Beiträge (EUR 14.992,83) im Gesamtbetrag von EUR 133.050,48 resultieren lt. beiliegendem undatiertem und nicht unterfertigtem Jahresabschluss zum 31.12.2012 im Teilbetrag von EUR 131.079,77 aus sonstigen Rückstellungen, die im Zuge des Wechsels der Gewinnermittlung von der Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) gebildet worden seien. Die sonstigen Rückstellungen im Gesamtbetrag von EUR 131.079,77 seien wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:
Rückstellungen für Beratungskosten:	7.500,00
Rückstellungen für WT-Honorar:	110.557,65
sonstige Rückstellungen:	13.022,12
SUMME Rückstellungen:	131.079,77

Darüber hinaus wurden in der Beschwerde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) sowie eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß [§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO](#) beantragt.

3. Finanzamtsvorhalt vom 8. Jänner 2014:

Mit Vorhalt vom 8. Jänner 2014 hält das Finanzamt dem Bf. in diesem Zusammenhang vor, dass das Auftragsverhältnis mit dem steuerlichen Vertreter, der H und B GmbH (erst) am 20. Dezember 2011 (Datum der Vollmacht) bzw. am 23. Dezember 2011 (Datum der Unterzeichnung der allgemeinen Auftragsbedingungen) begründet und dem Finanzamt im Jänner 2012 angezeigt worden sei.

Der mit Einbringung der Beschwerde vorgelegte Jahresabschluss 2012 sei aufgrund der vom Bf. *selbst erstellten* Buchhaltung in weiterer Folge von dessen steuerlichen Vertreter erstellt worden. Da die Einkommensteuer-Erklärungen 2010 und 2011 erst in den Jahren 2012 und 2013 eingereicht und für den in Rede stehenden Zeitraum 2012 eine auf Basis einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellte Einkommensteuer-Erklärung 2012 eingereicht worden sei, sei es für das Finanzamt *zweifelhaft*, dass tatsächlich zu Beginn des Jahres 2012 eine entsprechende Buchführung eingerichtet worden sei.

Dem Steuerpflichtigen, der Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele, stehe es zwar frei, seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG oder gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, doch habe er diese Wahl bereits am Beginn des Wirtschaftsjahres zu treffen. Eine zum Schluss eines Wirtschaftsjahres erstellte Bestandsübersicht genüge nicht (vgl. VwGH 11.6.1991, Zl. [90/14/0171](#)).

4. Vorhaltsbeantwortung vom 6. März 2014:

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 6. März 2014 nimmt der Bf. zu den in diesem Verfahren strittigen Fragen betreffend des **Zeitpunktes** des Wechsels der Gewinnermittlung von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) nach Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) wie folgt Stellung:

Aufgrund der Tatsache, dass der Bf. weder Forderungen noch Liefer- oder Bankverbindlichkeiten per 1.1.2012 gehabt und es auch kein Anlagevermögen gegeben habe, würde man in der beigelegten Saldenliste keine Eröffnungsbilanzbuchungen sehen. Dies führe zu einer Eröffnungsbilanz per 1.1.2012 mit Nullsalden.

Der Steuerberater, der die laufende Buchhaltung 2010 und 2011 betreut habe, habe diese wie eine *Einnahmen-/Ausgabenrechnung* geführt. Dies habe auch zu dem Missverständnis geführt, dass versehentlich in Anlehnung der Vorjahre wieder eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung 2012 vom steuerlichen Vertreter abgegeben worden sei. Erst bei der Prüfung des Veranlagungsbescheides (betreffend Einkommensteuer 2012) sei dieser Irrtum aufgefallen und es sei gesetzeskonform, da bereits ab 1.1.2012 eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ausgeübt worden sei, innerhalb offener Frist eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 eingebracht worden.

Im Rahmen der Abschlussarbeiten seien gemäß dem Vorsichtsprinzip *Rückstellungen* gebildet worden. Das Imparitätsprinzip besage, dass Verluste bzw. Risiken, von denen bereits zum Stichtag Kenntnis erlangt worden sei, gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB](#) im Jahresabschluss zu berücksichtigen seien. Einer Bestätigung durch den Markt bedürfe es hierzu nicht. Die Bildung der Rückstellungen habe seinen Rechtsgrund darin, dass für den Bf. aufgrund des Konkurses der *****1***** im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit Haftungen gegenüber den Lieferanten entstanden seien. Insbesondere seien Rückstellungen für *offene Honorarforderungen, Rechts- und Beratungsleistungen* gebildet worden.

In abgabenrechtlicher Hinsicht würden die Geschäftsführer für die Abgabenverpflichtung haften, wenn diese infolge schuldhafter Pflichtverletzung *nicht eingebracht* werden können, für die fehlende oder unvollständige *Abgabe der Erklärungen*, für die Verletzung der Pflicht, Abgaben aus den Mitteln zu zahlen, die von den vertretungsbefugten Organen verwaltet werden, für die Verletzung der *Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, der Buchführungspflicht, der Aufbewahrungspflicht*, für Pflichtverletzungen bei der Einbehaltung der *Lohnsteuer*, der Abfuhr der *Kapitalertragsteuer* und bei vorsätzlichen *Finanzvergehen*.

Nach [§ 9 BAO](#) hafte der Geschäftsführer einer GmbH bei schuldhafter Pflichtverletzung für uneinbringliche Abgaben, die den Vertretenen betreffen. Dies betreffe vor allem die Lohnsteuer. Nachdem im Gefolge einer Lohnsteuerprüfung durch die NÖ-GKK die Verfahren bei der *****1***** noch laufen, sei das Risiko einer Haftung für den Bf. als Geschäftsführer akut gegeben.

Insbesondere seien Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag unter Umständen für die Jahre vor 2013 nachzubezahlen.

Weiters würden die Ursachen und Wurzeln für den im Jahre 2013 eröffneten Konkurs der ***1*** in den Vorjahren liegen. Wäre diese Gesellschaft nicht in Konkurs gegangen, hätten sich viele Haftungsfragen für den Bf. nicht gestellt. Alle diese Tatbestände haben für den Bf. einen hohen Verwaltungs- und Beratungsaufwand verursacht, wodurch die Bildung von Rückstellungen notwendig geworden sei. Da die ***1*** nicht in der Lage sei, die Forderungen zu begleichen, werde für den Bf. die Haftung schlagend. Weiters gebe es auch Haftungen von anderen Lieferanten. Die Rückstellung betreffend die Leistungen des steuerlichen Vertreters in Höhe von EUR 110.557,65 sei wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:
noch nicht fakturierte Leistungen:	70.708,94
zuzügl. nicht einbringl. Leistgen, da Konkurs:	39.848,72
Rückstellung "HC-Leistungen":	110.557,66

5. Beschwerdeentscheidung vom 4. Juli 2014:

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 4. Juli 2014 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass für das Finanzamt feststehe, dass der Bf. mit 1. Jänner 2012 keine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) durchgeführt, sondern weiterhin seinen Gewinn durch Überschussrechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt habe.

Es könne daher die Argumentation des Bf. nicht gefolgt werden, dass erst anlässlich der Prüfung des Veranlagungsbescheides "*als Irrtum*" aufgefallen wäre, dass eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung anstatt eines Bestandvergleiches durchgeführt worden sei. Dies insbesondere, als der Veranlagungsbescheid 2012 erklärungskonform ergangen und genau jener Gewinn angesetzt worden sei, den der Bf. zuvor in seiner Gewinnermittlung ermittelt habe. Dazu passe auch, dass anlässlich der Einreichung der Steuererklärung keine Vermögensübersicht (vgl. § 44 Abs. 1 EStG) dem Finanzamt übermittelt worden sei, zumal diese Verpflichtung einen Einnahmen-/Ausgaben-Rechner nicht treffe. Dies werde anhand der Chronologie wie folgt dokumentiert:

Mit Schreiben vom 10.01.2012 habe der Bf. um Vergabe einer Steuernummer ersucht und als Beilagen den Fragebogen (Verf24), eine Ausweiskopie sowie die Kopie einer Vollmacht beigelegt. Aus dem ausgefüllten Fragebogen sei ersichtlich, dass als Beginn der Tätigkeit der Tätigkeit als Geschäftsführer bzw. Beginn der Berufsausübung der 5.5.2010 angegeben worden sei.

Die Einkommensteuer-Erklärungen der Jahre 2010, 2011 und 2012 seien dem Finanzamt jeweils elektronisch übermittelt und keiner dieser drei Einkommensteuer-Erklärungen eine Bilanz beigelegt worden. In der Folge sei der Bf. jeweils erklärungskonform veranlagt worden.

Insbesondere sei der in Rede stehenden Einkommensteuer-Erklärung 2012 anlässlich deren elektronischer Einreichung weder in elektronischer Form, noch in Papierform eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung beigelegt worden.

Erst mit der Beschwerde (vormals: Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 sei eine *nicht datierte* und vom Bf. *nicht unterschriebene Bilanz* für das Jahr 2012 vorgelegt worden. Ebenso werde in der Beschwerde ein "*Antrag auf Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 ab dem Veranlagungsjahr 2012*" gestellt. Darüber hinaus werde durch den Bf. ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter, die "*laufenden Buchhaltungen 2010 und 2011 betreut habe ... diese wie eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung geführt habe.*"

Schließlich sei der Berufung vom 15.11.2013 eindeutig zu entnehmen, dass ein Antrag auf "*Wechsel der Gewinnermittlungsart*" von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG gestellt worden sei. Entgegen der Aufforderung im Ersuchen um Ergänzung vom 12.2.2014 seien auch keine geeigneten Nachweise zur Richtigkeit der Angaben des Bf. vorgelegt worden.

Die doppelte Buchhaltung zeichne sich durch eine zweifache (doppelte) Erfassung jedes Geschäftsfalles, jedes Betrages und des Periodenergebnisses aus. Jeder Geschäftsfall werde sowohl chronologisch (der zeitlichen Reihenfolge nach) als auch systematisch, erfasst. Jeder Betrag werde auf einem Konto im "Soll", auf einem anderen Konto im "Haben" gebucht und somit doppelt erfasst. Der Gewinn werde ebenfalls zweifach, zum einen durch einen *Vermögensvergleich* (=Differenz zwischen Vermögen und Schulden zu Beginn und Ende der Periode) und zum anderen durch die *Veränderung des Eigenkapitals* durch den Erfolg (d.h. durch die laufenden Geschäftsfälle - Verrechnungskreis des Eigenkapitals) ermittelt. In der doppelten Buchhaltung würden folgende Bücher geführt:

- *Grundbuch (Journal)*:
Hier werden die Geschäftsfälle in der Reihenfolge des Anfalles chronologisch aufgezeichnet.
- *Hauptbuch*:
Im Hauptbuch werden die Geschäftsfälle systematisch hinsichtlich ihres Inhaltes erfasst. Gleichartige Geschäftsfälle würden auf einem Konto zusammengefasst. Das Hauptbuch bestehe aus einer Vielzahl von Konten und bilde das Kernstück der Doppik.
- *Nebenbücher*:
Die Nebenbücher dienen der Ergänzung der chronologischen und systematischen Verbuchung, indem sie detailliert bestimmte Vorgänge erfassen (zB Anlagenkartei, Kunden- und Lieferantendatei, Lohn- und Gehaltsaufzeichnungen, Lagerbuchhaltung).
- *Hilfsbücher*:
Die Hilfsbücher würden zusätzliche Aufgaben erfüllen, die von anderen Büchern nicht

oder nicht ausreichend wahrgenommen werden. Welche Hilfsbücher geführt werden, hänge jedoch stark von Branche und Betriebsgröße des Unternehmens ab.

Am Ende des Wirtschaftsjahres münde die doppelte Buchführung in die *Bilanz* bzw. in die *Gewinn- und Verlustrechnung*. Während die Bilanz eine zeitpunktbezogene Gegenüberstellung von Vermögens- und Kapitalwerten sei, stelle die Gewinn- und Verlustrechnung eine zeitraumbezogene Darstellung der Aufwendungen und Erträge dar.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH genüge es, im Rahmen der der Behörde zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 23.9.2010, Zl. [2010/15/0078](#)).

Die Wahl der Gewinnermittlungsart werde mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung getroffen (vgl. VwGH 1.6.2006, Zl. [2002/15/0179](#); 11.6.1991, Zl. [90/14/0171](#)), wobei der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rspr nur *zu Beginn* eines Wirtschaftsjahres zulässig sei (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. [2001/14/0039](#) mwN). Der Zeitpunkt der Bilanzerstellung allein sei für die Annahme einer freiwilligen Buchführung nicht maßgeblich (vgl. VwGH 1.6.2006, Zl. [2002/15/0179](#)). Bloße Bestandsübersichten zum Schluss eines (Wirtschafts)Jahres würden nicht für eine freiwillige Bilanzierung genügen (vgl. VwGH 11.6.1991, Zl. [90/14/0171](#)).

Eine nachträgliche Erfassung von Beständen, Forderungen und Außenständen zum Bilanzstichtag erfülle nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. VwGH 23.3.1999, Zl. [97/14/0172](#)).

Auch der BFH habe in seinem Urteil vom 2.3.1978, BStBl II 431, ausgeführt, dass ein 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 Betriebsausgaben aufgezeichnet, aufgrund der von ihm gewählten Gestaltung sein Wahlrecht iSd [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ausgeübt habe. Der spätere Antrag, der Besteuerung einen nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermittelnden Gewinn zu Grunde zu legen, wäre eine unzulässige nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart.

Im vorliegenden Fall habe der Bf. keine Eröffnungsbilanz erstellt und habe das Vorliegen von Aufzeichnungen iSe laufender Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG nicht glaubhaft gemacht werden können. Da bei der Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG eine Rückstellungsbildung nicht zulässig sei, sei die Beschwerde abzuweisen.

6. Vorlageantrag vom 11. Juni 2014:

Mit Eingabe vom 11. Juni 2014 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde ausgeführt, als der Bf. als Klient mit 20. Dezember 2011 übernommen worden sei, sei festgestellt worden, dass der *Fragebogen* (Verf24) dem Finanzamt nicht übermittelt worden sei. Innerhalb von 21 Tagen sei der steuerliche Vertreter dieser Anzeigepflicht nach [§ 120 BAO](#) nachgekommen. Für den steuerlichen Vertreter sei nun nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund die damalige Verspätung mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart nun in Zusammenhang gebracht werde.

Für die Jahre 2010 und 2011 sei die Beilage einer Bilanz zu den Steuererklärungen nicht erforderlich gewesen, da es sich beim Bf. um einen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gehandelt habe. Im Jahre 2012 seien die Aufzeichnungen einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf eine Buchhaltung nach den Rechnungslegungsvorschriften des § 4 Abs. 1 EStG umgestellt worden. Die Buchhaltung sei zu diesem Zeitpunkt bereits umgestellt gewesen, der steuerliche Vertreter habe aber *versehentlich* erneut eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abgegeben.

Da das Steuerrecht durch Beschwerde die Möglichkeit biete, innerhalb der Rechtskraft eines Bescheides Irrtümer zu beseitigen, habe der steuerliche Vertreter des Bf. dies in Anspruch genommen und eine Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 eingebracht (vgl. Rz 688 der ESt-RL). Dieser Beschwerde sei daher eine Bilanz beigelegt und dabei der Antrag auf Wechsel der Gewinnermittlung gestellt worden.

Die Aussage des Finanzamtes, es sei ab 1. Jänner 2012 keine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durchgeführt, sondern weiterhin der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden, sei daher unrichtig. Die Grundlage der ursprünglich abgegebenen Steuererklärung 2012 sei falsch gewesen und – nach Entdecken dieses Irrtumes - mit Beschwerde bekämpft worden.

Im vorliegenden Fall seien bei der Jahresauswertung im NTCS die Grundparameter nicht rechtzeitig umgestellt worden, sodass bei der ebenfalls automatisch erstellten Steuer-Erklärung 2012 das Häkchen nicht richtig eingestellt gewesen sei. Die Parametersetzung habe allerdings nur Auswirkungen auf die Erstellung der Steuererklärung und nicht auf die laufende Buchhaltung (welche ordnungsgemäß bereits mit 1/2012 nach § 4 Abs. 1 EStG geführt worden sei).

Aufgrund des Zeitdruckes der unvorhergesehenen Abberufung der Steuererklärungen 2012 (trotz Quotenregelung) habe die Steuererklärung rasch abgegeben werden müssen. Durch den Auslandsaufenthalt der geschäftsführenden Gesellschafterin – bedingt durch einen Seminar-aufenthalt – habe das standardmäßig verpflichtende Vier-Augen-Prinzip nicht eingehalten werden können. Da in jedem Fall das Rechtsmittel der Berufung zur Verfügung gestanden sei, sei

die abrupte Abgabe der Erklärung in Kauf genommen worden. Im vorliegenden Fall sei daher das Argument, die Veranlagung sei erklärungskonform ergangen, obsolet.

So seitens des Finanzamtes gemäß § 44 Abs. 1 EStG die Nichtvorlage einer Bilanz bemängelt werde, sei anzuführen, dass diese Vermögensübersicht - sogar ohne Verlangen - der Beschwerde beigelegt worden sei. Die ursprünglichen Erklärungen seien als XML-Dateien an das Finanzamt übermittelt worden. Die Übermittlung einer Vermögensübersicht sei bei der elektronischen Einreichung nicht möglich. Wäre dies möglich gewesen, hätte dieser Irrtum dem Finanzamt selbst auffallen können.

Seitens des steuerlichen Vertreters werde in Abrede gestellt, dass er niemals geschrieben habe, dass "*das Rechenwerk 2012 als Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung geführt worden sei*". Vielmehr haben sich diese Ausführungen auf die Vorjahre 2010 und 2011 bezogen. Die 2010 und 2011 angewandte Form der Gewinnermittlung sei kein Indiz dafür, dass nicht 2012 eine Änderung vorgenommen werden könne. Was vor dem 1.1.2012 lag, müsse daher für die Finanzverwaltung irrelevant sein. Die Buchhaltung sei ab 1.1.2012 als rechnungslegende doppelte Buchhaltung geführt worden.

Im vorliegenden Fall sei aus nachstehenden Gründen Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erhoben worden: Auf der einen Seite sei der Bf. ein *Irrtum* im Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart am Erklärungsformular unterlaufen und auf der anderen Seite haben sich - unabhängig davon - als Folge des Konkursverfahrens der ****1*** neue* werterhellende *Tatsachen* ergeben. Insbesondere seien im Zeitpunkt der Erstellung noch nicht die umfassenden Konsequenzen des Konkurses und dessen Folgen bekannt gewesen.

Wesentlich für die mit 2012 erfolgte Rechnungslegung sei der Umstand gewesen, dass bereits 2012 umfangreiche Anwürfe gegen den Bf. seitens der Finanzverwaltung als auch seitens anderer Behörden stattgefunden haben. Zu diesem Zweck habe der Bf. professionellen Rechtsbeistand in Anspruch nehmen müssen, um seine wirtschaftliche Position abzusichern. Dieser Rechtsbeistand habe sich vor allem wegen der Komplexität der Anschuldigungen als ausgesprochen kostspielig erwiesen. Die Notwendigkeit, sich allumfassend rechtlich zu beraten, habe sich schon im Frühjahr 2012 abgezeichnet.

In Zusammenhang mit einer Geschäftsführerhaftung gemäß [§ 9 BAO](#) seien mehrere Anwälte und Steuerrechtsexperten konsultiert worden, welche auch in die Akten bei diversen Behörden Einsicht genommen und umfangreiche Beurteilungen vorgenommen haben.

Den Ausführungen des Finanzamtes, dass das Vorliegen von Aufzeichnungen im Sinne einer laufenden Buchhaltung gemäß § 4 Abs. 1 EStG nicht glaubhaft gemacht werden können, sei entgegen zu halten, dass die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2012 aufgrund der Nullsalden im Buchhaltungsprogramm "BMD 5.5" nicht abbildbar sei. Die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2012 habe demnach folgendes Bild:

Eröffnungsbilanz per 01.01.2012			
Anlagevermögen:	0,00	Eigenkapital:	0,00
Umlaufvermögen:	0,00	Verbindlichkeiten:	0,00
Forderungen:	0,00		

So sich die Ausführungen des Finanzamtes sich darauf beschränken, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Rückstellungsbildung nicht zulässig sei, haben diese keine Aussagekraft, da in der Beschwerde eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) angesetzt werde. Wenn die Abgabenbehörde die Änderung der Gewinnermittlung so anpasse, wie in der Beschwerde beantragt, sei eine Rückstellungsbildung klarerweise zulässig.

7. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 2. Jänner 2015:

In dem mit 2. Jänner 2015 erstatteten Vorlagebericht (Verf 46) des Finanzamtes wird dem Beschwerdebegehren entgegengehalten, dass eine elektronische Übermittlung des Jahresabschlusses in Form einer E-Bilanz über FinanzOnline sehr wohl möglich sei (vgl. Sopp, ÖStZ 2012, 460), um der in § 44 Abs. 1 EStG normierten Verpflichtung zur Vorlage des Jahresabschlusses nachzukommen. Die Einreichung des Jahresabschlusses in Papierform stelle hier den in § 44 Abs. 1 EStG beschriebenen Ausgangsfall dar. Nur dann, wenn Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch übermittelt werden, sei eine zusätzliche körperliche Übermittlung entbehrlich.

Nach [§ 1 Abs. 2 der FinanzOnline-Verordnung](#) habe die elektronische Übermittlung der Abschriften der Vermögensübersicht und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie allfälliger Jahresberichte und Treuhandberichte im Verfahren FinanzOnline zu erfolgen.

Dem Vorbringen, das Vergessen des rechtzeitigen Umstellens der *Grundparameter* im NCTS habe dazu geführt, dass – angeblich – trotz Bilanzierung der in der Steuererklärung angegebene Gewinn mittels Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sei, sei zu entgegnen: Die in der Beilage E1a auszufüllenden Kennzahlen seien jene, die bei einer *Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung* ausgefüllt werden müssen. Damit werde auch die in Punkt 5 der Beschwerde vom 11. Juni 2014 aufgestellte Behauptung widerlegt, dass ein Häkchen nicht richtig eingestellt gewesen sei.

Selbst wenn die Angaben des Bf. stimmen sollten, sei es offensichtlich mit dem Buchhaltungsprogramm "BMD" möglich, im Zuge der Erstellung der Steuererklärung zu wählen, ob der Gewinn nun nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG, je nachdem, was gerade günstiger sei – ermittelt werden solle. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung würden damit jedenfalls nicht erfüllt.

Selbst wenn sich im Frühjahr 2012 die Notwendigkeit einer allumfassenden Beratung aufgrund des Konkursverfahrens der ***1*** abgezeichnet habe, habe zum 1.1.2012 noch kein Anlass

bestanden, von der einfachen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zur aufwendigeren Bilanzierung zu wechseln. Das Vorbringen des Bf. sei daher unglaubwürdig.

Zur weiteren Beurteilung der Glaubwürdigkeit des Bf. sei zu erwähnen, dass der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich mit 31. Juli 2013 abgemeldet habe. Mit Schreiben vom 7. Februar 2014 habe der steuerliche Vertreter die neue Anschrift des Bf. in ***10***, ***11***, bekannt gegeben. Weitere Ermittlungen des Finanzamtes haben in diesem Zusammenhang ergeben, dass an letzterer Adresse Mag. Elisabeth Heller, die Geschäftsführerin der steuerlichen Vertretung, dort gemeldet sei.

Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger, der keine Eröffnungsbilanz aufgestellt und keine den Stand des Vermögens bereits während des laufenden Geschäftsjahres darstellende Buchführung eingerichtet, sondern im Wesentlichen nur die Betriebseinnahmen und -ausgaben aufgezeichnet habe, habe aufgrund der von ihm gewählten Gestaltung sein Wahlrecht iSe Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt (vgl. BFH 2.3.1978, BStBl II 431). Der spätere Antrag, der Besteuerung einen nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermittelnden Gewinn zu Grunde zu legen, wäre eine unzulässige nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart (vgl. UFS 9.5.2011, GZ. [RV/0350-L/10](#)).

Der Entschluss, von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen, müsse dem Finanzamt spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung (samt Bilanz) bekannt gegeben werden. Habe der Stpfl. für ein Jahr bereits Steuererklärung überreicht, in der er den Gewinn noch gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt habe, könne er nicht nachträglich für den Beginn dieses Jahres zum Betriebsvermögensvergleich übergehen (vgl. VwGH 20.2.1959, Zl. [2363/57](#); Zorn in Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 10, Tz. 3).

ad Rückstellungen:

So im vorliegenden Fall EUR 110.557,65 für noch nicht fakturierte Leistungen oder nicht einbringliche "HC-Leistungen" (offenbar Leistungen der "Heller Consult Tax & Business GmbH") rückgestellt worden seien, wobei die Honorarforderungen der "Heller Consult Tax & Business GmbH" lediglich EUR 47.818,46 betragen, sei seitens des Finanzamtes darauf zu verweisen, dass keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass es sich um Honorarforderungen handle, die bereits im Jahre 2012 entstanden gewesen seien, zumal mindestens bis Mai 2013 die Honorarforderungen des steuerlichen Vertreters bezahlt worden seien.

Aufgrund der durchgeführten Erhebungen stehe für das Finanzamt fest, dass für das Jahr 2012 anfänglich nur eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung geführt und kein Rechnungswesen eingerichtet gewesen sei. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jene Ausführungen, die zu Beginn eines Verfahrens gemacht werden, der Wahrheit näher kommen als spätere.

8. Verfahren betreffend Gewährung der Verfahrenshilfe:

Im Gefolge der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat stellte der Bf. mit Eingabe vom 2. Mai 2018 den Antrag auf Gewährung der Verfahrenshilfe, wo mit BFG-Beschluss vom 28. Mai 2018, GZ. VH/7100005/2018, die beantragte Verfahrenshilfe gemäß [§ 292 BAO](#) zunächst mit der Begründung nicht bewilligt wurde, da keine besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art gegeben seien, aufgrund derer Verfahrenshilfe gemäß [§ 292 BAO](#) zu bewilligen gewesen wäre.

Gegen den BFG-Beschluss vom 28. Mai 2018, GZ. VH/7100005/2018, betreffend die Nichtgewährung einer Verfahrenshilfe gemäß [§ 292 BAO](#) erhob der Bf. eine Verfassungsgerichtshofbeschwerde, aufgrund derer der VfGH zunächst ein Gesetzesprüfungsverfahren zu [§ 292 BAO](#) einleitete und in weiterer Folge mit Erkenntnis vom 26.6.2020, Zl. G 302/2019-10, eingestellte.

Mit weiterem Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26.6.2020, Zl. [E 2851/2018](#), wurde der BFG-Beschluss vom 28. Mai 2018, GZ. VH/7100005/2018, betreffend Abweisung des Antrages auf Gewährung der Verfahrenshilfe aufgehoben, da der Norm des [§ 292 BAO](#) ein verfassungswidriger Inhalt unterstellt wurde. Dies insbesondere, als lediglich mit dem Hinweis auf die Einfachheit der Rechtsfrage, ohne auf die subjektiven Fähigkeiten des Bf. einzugehen, der Norm des [§ 292 BAO](#) ein verfassungswidriger Inhalt unterstellt wurde.

Mit weiterem Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 21. Juli 2020, GZ. VH/7100007/2020, wurde dem Antrag des Bf. auf Gewährung der Verfahrenshilfe Folge gegeben und die beantragte Verfahrenshilfe gemäß [§ 292 BAO](#) bewilligt.

In weiterer Folge wurde der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bf. mit Beschluss der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vom 24. Juli 2020, Zl. 3768/20/Fa, Steuerberater Mag. Stefan Koss, ***10***, ***20***, zum Verfahrenshelfer gemäß [§ 292 Abs. 11 BAO](#) für das Abgabenverfahren bestellt.

9. Eingabe vom 14. Oktober 2020:

Mit weiterer Eingabe vom 14. Oktober 2020 ergänzte der nunmehrige steuerliche Vertreter das bisherige Beschwerdebegehren wie folgt:

9.1 Zur Zulässigkeit eines Wechsels der Gewinnermittlung von § 17 Abs. 1 auf § 4 Abs. 1 EStG:

Das Finanzamt vertrete zusammenfassend die Rechtsansicht, dass der Entschluss, „*von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen*“, „*spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung (samt Bilanz) bekannt gegeben werden*“ müsse. Solle der Stpfl. für ein Jahr bereits eine Steuererklärung „*überreicht*“ haben, „*in der er den Gewinn gemäß § 4*

Abs. 3 ermittelte“, könne er „*nicht nachträglich für den Beginn dieses Jahres zum Betriebsvermögensvergleich übergehen.*“

In diesem Zusammenhang sei vom VwGH bereits in zwei Erkenntnissen geklärt worden, dass dieser Rechtsansicht nicht zu folgen sei:

VwGH vom 27.2.2003, Zl. [99/15/0143](#):

Nach den Ausführungen des VwGH sei die Rechtsauffassung verfehlt, dass der Steuerpflichtige, der in einer der Abgabenerklärung beigelegten EA-Rechnung zu erkennen gegeben habe, dass er von der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 Gebrauch mache, für dieses Veranlagungsjahr nur nach den vom § 4 Abs. 2 vorgegebenen Grundsätzen von dieser Entscheidung abweichen könne. Vielmehr hindere das Gesetz den Steuerpflichtigen nicht, für ein bestimmtes Veranlagungsjahr von der zunächst gewählten Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 abzugehen und die tatsächlichen Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen. Von der Option, den Gewinn im Wege der Pauschalierung iSd § 17 Abs. 1 zu ermitteln, könne wieder zugetreten werden.

In diesem Zusammenhang seien vom VwGH auch die folgenden Aussagen von Interesse getätigt worden:

- Die Regelung betreffend die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 vorletzter und letzter Satz beziehe sich nur darauf, dass innerhalb der Gewinnermittlungsart durch Betriebsvermögensvergleich Wahlrechte anderes ausgeübt werden. Diese Regelung sei aber in keiner Weise anwendbar auf die Wahl der Gewinnermittlungsart selbst, also auf die nachträgliche Änderung einer bereits getroffenen Entscheidung über die Gewinnermittlungsart.
- Nach „*allgemeinen Erfahrungen*“ würden Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit zur Pauschalierung offenstehe, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vornehmen und sich erst nach Ablauf eines Jahres dafür entscheiden, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. „*Solcherart*“ sei es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils günstigere Variante zu wählen.

VwGH vom 21.9.2006, Zl. [2006/15/0041](#):

Vom VwGH sei unter Verweis auf die oben zitierte Vorjudikatur neuerlich ausgesprochen worden, dass „das Gesetz“ den Steuerpflichtigen „nicht hindere, für ein bestimmtes Veranlagungsjahr von der zunächst gewährten Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG abzugehen und die tatsächlichen Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen“.

Wenn ein solcher Rücktritt erfolge, obwohl für die nachfolgenden Jahre eine Veranlagung unter Zugrundelegung der Pauschalierung erfolgt sei, würde [§ 295 Abs. 3 BAO](#) ermöglichen, eine Änderung der Bescheide der Folgejahre vorzunehmen, um der Bestimmung des § 17 Abs. 3 – Verbot der Pauschalierung für die folgenden fünf Jahre – zu entsprechen.

Mit diesem Erkenntnis habe der VwGH auch klargestellt, dass es sich bei der Basispauschalierung des § 17 Abs. 1 – entgegen dem Meinungsstand im Schrifttum – um eine „*eigenständige Gewinnermittlungsart*“ handle, die nur auf den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung basiere. Dies ergebe sich lt. VwGH insbesondere aus dem Wortlaut des § 17 Abs. 3, der mit der Formulierung „*Geht der Steuerpflichtige ... über*“ einen Wechsel der Gewinnermittlung anspreche.

Der VwGH habe auch neuerlich betont, dass der Gesetzeszweck der Pauschalierungsregelungen u.a. sei, dem Steuerpflichtigen die jeweils günstigere Variante wählen zu lassen. „*In der Regel werde der Steuerpflichtige seine tatsächlichen Betriebsausgaben mit dem Betriebsausgabenpauschale vergleichen und das Pauschale*“ zulässigerweise „*nur dann geltend machen, wenn es höher sei*“.

Im Hinblick auf die sich aus diesen beiden Judikaten ergebende Rechtslage sei festzuhalten, dass der Gewinn aktenkundiger Weise im Rahmen der eingebrachten Steuererklärungen gemäß § 17 Abs. 1 ermittelt worden sei. Dies sei unmittelbar aus der entsprechenden expliziten Angaben im Formular E 1a als auch aus der Höhe der Kennzahl 9233 ersichtlich. Die geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von EUR 12.600,00 betragen nämlich entsprechend der Bestimmung des § 17 Abs. 1 1 TS EStG 6% der Umsätze von EUR 210.000,00.

9.2 Zur Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Betriebsausgaben:

Zur Frage, welche Betriebsausgaben dem Grunde nach zu berücksichtigen seien, sei auf die folgende Rechtslage zu verweisen:

Leiste ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aufgrund einer gesetzlichen Haftungsanspruchnahme Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschuldigkeiten der GmbH ([§ 9 BAO](#)), so seien diese bei ihm abzugsfähig und zwar gleichgültig, ob er an der Gesellschaft beteiligt sei oder nicht, weil derartige Zahlungen in keinem Zusammenhang mit der Funktion als Gesellschafter stehen. Vielmehr können solche Haftungsansprüche auch Geschäftsführer treffen, die nicht an der GmbH beteiligt seien. Gleiches gelte auch für Schadenersatzleistungen

des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Sorgfaltsverletzungen nach [§ 25 GmbHG](#). Gesetzliche Haftungen seien somit von *privaten Haftungsübernahmen* zu unterscheiden.

Nach [§ 25 GmbHG](#) haften Geschäftsführer bei Verletzung ihrer Obliegenheiten der Gesellschaft für den ungeteilten Schaden und seien u.a. dann zum Ersatz verpflichtet, wenn gegen die Vorschriften des GmbHG oder des Gesellschaftsvertrages *Gesellschaftsvermögen verteilt* oder Gewinnanteile ausgezahlt oder Zahlungen nach einem Zeitpunkt geleistet werden, in dem sie nach [§ 25 Abs. 3 GmbHG](#) die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu begehren verpflichtet gewesen seien.

Derartige Haftungen können aus verschiedensten Titeln, wie zB *Untreue* ([§ 153 StGB](#)), einer grob fahrlässigen Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen ([§ 159 StGB](#)), Gläubigerbegünstigung ([§ 158 StGB](#)), einer *nicht rechtzeitigen Stellung* eines Antrages auf Eröffnung eines *Insolvenzverfahrens* ([§ 69 Abs. 2 IO](#)) oder einer Haftung für Abgaben und SV-Beiträge resultieren.

Zudem haften gemäß [§ 11 BAO](#) bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt worden seien.

Bei dieser Rechtslage sei u.a. aktenkundig, gegen den Bf. in seiner Funktion als Geschäftsführer der ***1*** am ***13*** – und somit im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 – ein finanzstrafrechtliches Ermittlungsverfahren bei der Staatsanwaltschaft ***14***, Zl. ***12***, eingeleitet worden sei. Die dem Bf. vorgeworfenen Malversationen haben *Fehldeklarationen* betroffen, die u.a. eine Zusammenarbeit mit der ***15*** für den Zeitraum bis 31.12.2012 umfasst haben. Insbesondere habe der Verdacht bestanden, dass – um eine Mineralölsteuerentstehung in Österreich zu umgehen – eine Abgabe von verbrauchsteuerfreiem Mineralöl vorgetäuscht worden sei. In diesem Zusammenhang werde auf den Sicherstellungsauftrag vom 25. April 2016 verwiesen.

Zur Frage, welchen Umfang diese potentiellen Betriebsausgaben mit Wissensstand des Jahres 2012 umfasst haben, sei aktenkundig, dass hinsichtlich des Vermögens des Bf. zur Sicherung der Einbringung eines Abgabenanspruches für das Jahr 2010 von rund EUR 3,9 Millionen (Mineralölsteuer und Säumniszuschlag) mit Sicherstellungsauftrag vom 25. April 2016 angeordnet worden sei. Der Begründung dieses Bescheides sei zu entnehmen, dass der Bf. als „*potentiell Haftender iSd [§ 11 BAO](#) bzw. in seiner damaligen Tätigkeit als Geschäftsführer iSd [§ 9 BAO](#)*“ zur Haftung herangezogen worden sei.

Die Haftung des Bf. als Geschäftsführer gemäß [§ 25 GmbHG](#) bestehe gegenüber der Gesellschaft. Der Bf. sei am Stammkapital der ***1*** zu 25% beteiligt gewesen und habe daher eine *Geltendmachung* des Schadens seitens der Gesellschaft nicht ausschließen können. Zudem sei im Hinblick auf die eingetretene Zahlungsunfähigkeit mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu rechnen gewesen, wodurch die Entscheidung über die Geltendmachung der

Ansprüche gegenüber den Bf. auf den Masseverwalter und somit auf eine nicht den Gesellschaftern zuzurechnende Person übergegangen sei. Tatsächlich sei die Eröffnung des Konkursverfahrens bereits mit Beschluss des Landesgerichts ***14*** vom ***4***, Zl. ***16***, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag erfolgt.

Bereits vor diesem Zeitpunkt sei der Gesellschaft im Hinblick auf die 2012 erfolgte Einleitung des Finanzstrafverfahrens und die damit in Zusammenhang stehenden Ermittlungen (wie den am 9. Oktober 2012 in den Räumlichkeiten des Betriebslabors der ***1*** vorgenommenen Durchsuchungsmaßnahmen) der Haftungsanspruch gegenüber dem Bf. auch bekannt geworden, sodass mit dem Entstehen seiner Verbindlichkeiten per 31.12.2012 ernsthaft iSd § 9 EStG zu rechnen gewesen sei.

Zum Beweis dafür, dass der Bf. per 31.12.2012 ernsthaft mit einer Haftungsinanspruchnahme iHv rund EUR 3,9 Millionen und den dadurch in Zusammenhang stehenden Beratungskosten habe rechnen müssen, werde die Beischaftung der folgenden Akten beantragt:

- Strafact der Staatsanwaltschaft ***14***, Zl. ***12***,
- Akt des Zollamts St. Pölten Krems ***14*** zum Sicherstellungsauftrag vom 25. April 2016, Zl. ***17***,
- Ausdruck des Steuerkontos des Bf. vom 1.1.2012 bis dato,
- Konkursakt des Landesgerichts ***14***, Zl. ***16*** (***1***).

Geltend gemacht seien im Beschwerdeverfahren aber bislang ohnehin nur die folgenden Betriebsausgaben:

Bezeichnung:	Betrag:
Sozialversicherungsbeiträge SVA 2012:	14.992,83
Rechts- und Beratungskosten:	118.057,65
Betriebsausgaben 2012 gesamt:	133.050,48

Die Sozialversicherungsbeiträge seien dabei in der Gewinn- und Verlustrechnung als „Gebühren und Beiträge“ bilanziert worden. Demgegenüber würden sich die geltend gemachten Rechts- und Beratungskosten wie folgt zusammensetzen:

Bezeichnung:	Betrag:
RSt Rechtsanwaltskosten Dr. Eichenseder:	5.000,00
RSt Kosten der Erstellung Jahresabschluss 2012:	2.500,00
RSt Beratungskosten - steuerl. Vertreter:	110.557,65
RSt Rechts- und Beratungskosten 2012:	118.057,65

Der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 6. März 2014 durch den steuerlichen Vertreter sei zu entnehmen, dass von den Steuerberatungshonoraren zum 31.12.2012 EUR 39.848,72 bereits gelegt und EUR 70.708,94 noch fakturiert worden seien.

Zum Nachweis für den Anfall der bereits abgerechneten Leistungen lege der nunmehrige steuerliche Vertreter eine ihm am 11. Oktober 2020 von Heller Consult übermittelten internen Abrechnung mit der Bezeichnung „*Bf.-Leistungen persönlich und Geschäftsführung A.*“ vor. Dieser sei für das Jahr 2012 ein Betrag iHv EUR 40.421,00 an Honoraren zu entnehmen. Aus dieser Auflistung würden in Summe angefallene Steuerberatungskosten iHv insgesamt EUR 95.571,00 hervorgehen.

Zur Frage, ob Beratungskosten bereits im Rahmen einer Rückstellung per 31.12.2012 haben bilanziert werden können, werde auf die Rechtsprechung und das Schrifttum zur Frage verwiesen, inwieweit Aufwendungen für Betriebsprüfungen *rückstellungsfähig* seien.

Demnach seien die Aufwendungen dann rückstellungsfähig, wenn die Betriebsprüfung dem Steuerpflichtigen bereits vor dem Bilanzstichtag mitgeteilt worden sei (vgl. Doralt, EStG, § 9, Rz 35, Stichwort „Steuerberatungskosten“; VwGH 9.12.1992, Zl. [89/13/0048](#) und Bertl/Hirschler, RWZ 2006, 324). Kosten, die auf eine Betriebsprüfung zurückfallen, werden mit der Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen und der Anmeldung des Prüfers wirtschaftlich veranlasst und können ab diesem Zeitpunkt rückgestellt werden (vgl. Jakom, EStG, § 9, Stichwort „*Betriebsprüfung, Kosten und Nachzahlungen*“).

Ebenso sei unbestritten, dass eine Rückstellung für hinterzogene Abgaben nicht im Jahr der Hinterziehung, sondern im Jahr der drohenden Inanspruchnahme bzw. im Jahr der Entdeckung zu bilden sei. Das Nachholverbot stehe der Bildung nicht entgegen. Dies entspreche auch der Rechtsprechung des BFH, wonach eine Rückstellung aufgrund einer Steuerhinterziehung erst dann möglich sei, wenn der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen müsse; dies sei zB bei einer Steuerfahndungsprüfung im Zeitpunkt der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer erfüllt (vgl. Doralt, EStG, § 9, Rz 35, Stichwort „*Steuerhinterziehung*“ mit Verweis auf BFH 27.11.2001, [VIII R 36/00](#), BStBl 2002 II731).

Wie die zum 31.12.2012 von der damaligen steuerlichen Vertretung dotierte Rückstellung exakt berechnet worden sei, habe dem nunmehrigen steuerlichen Vertreter bis dato in der kurzen zur Verfügung stehenden Zeit nicht im Detail eruiert werden können (die Akteneinsicht sei mit 9. September 2020 erfolgt, bereits zuvor am 7. September 2020 sei die gegenständliche mündliche Verhandlung anberaumt worden).

Darüber hinaus sei dem nunmehrigen steuerlichen Vertreter von Heller Consult Tax and Business Solutions GmbH mit Schreiben vom 11. Oktober 2020 mitgeteilt worden, dass deren Steuerberatungskanzlei zwischenzeitig verkauft und dadurch kein Zugriff mehr auf Unterlagen möglich sei.

Es werde daher nunmehr zum Nachweis, dass am 31.12.2012 mit dem Anfall von Steuerberatungshonoraren iHv EUR 110.557,65 ernstlich zu rechnen gewesen sei, die Befragung eines informierten steuerlichen Vertreters der Heller Consult Tax and Business Solutions GmbH, als Zeuge beantragt. Diese Kanzlei müsste auch die Buchungsbelege aus dem Bilanzakt der Steuerberaterin vorlegen können.

Grundsätzlich dürfe der nunmehrige steuerliche Vertreter aber angesichts der aufgezeigten Verhältnisse, des finanziellen Unvermögens und des Gesundheitszustandes des Bf. auf die Bestimmung des [§ 138 BAO](#) verweisen, wonach für den Fall, dass dem Abgabepflichtigen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden könne, die **Glaubhaftmachung** genüge. Schlussendlich könne die drohende Inanspruchnahme des Bf. für Betriebsausgaben iHv EUR 118.000,00 an haftungsbedrohenden Abgaben und Beratungskosten bei der gegenständlichen Konstellation jedenfalls nicht bezweifelt werden.

10. mündliche Verhandlung vom 15. Oktober 2020:

Bei der mit 15. Oktober 2020 anberaumten mündlichen Verhandlung werde von der steuerlichen Vertretung die mit 14. Oktober 2020 datierte Stellungnahme vorgelegt und diese zur Niederschrift genommen. Darin werde die Rechtsauffassung eingehend dargelegt, dass das für den Wechsel der Gewinnermittlungsart von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung auf Bilanzierung nicht umgehend die Durchführung einer Buchführung erforderlich sei.

Dazu werde auf die VwGH-Erkenntnisse vom 27.02.2003, Zl. 99/15/0143 und vom 21.9.2006, Zl. 2006/15/0041 hingewiesen und diese eingehend dargelegt. Weiters werden mit Beilage 1-4 Kontoausdrucke aus der Buchhaltung 2012 vorgelegt. Diese seien auch auf Seite 8 aufgelistet.

Als Argument, weshalb der Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht zwingend die Führung einer Buchhaltung voraussetze, werde ins Treffen geführt, dass auch Steuerpflichtige, die ursprünglich keine Bücher führen (zB ein steuerliches U-Boot), aber in der Folge dennoch die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen können, wenn in der Folge der Steuerberater die doppelte Buchhaltung für ihn führe. Eine Eröffnungsbilanz zum 1.1. eines Jahres sei daher keine Voraussetzung für den Wechsel einer Gewinnermittlung nach § 17 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Eine Basispauschalierung gemäß § 17 EStG, wie sie der Steuerpflichtige vorgenommen habe, stelle nach Auffassung des steuerlichen Vertreters unter Berufung auf die VwGH-Judikatur eine

eigene Art der Gewinnermittlung neben den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG, § 4 Abs. 1 EStG und [§ 5 EStG 1988](#) dar.

Sehr wohl müsse im Rahmen der Buchführung zwar eine Eröffnungsbilanz errichtet werden, sie müsse aber nicht am 1.1. errichtet werden, sondern zum Stichtag 1.1..

Dies zeige sich eben in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger erst Jahre später mit seinen Unterlagen zum Steuerberater komme und von diesem dann mittels vollständiger Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG der Gewinn ermittelt werde. Eine andere Vorgehensweise halte der steuerliche Vertreter für höchstgradig verfassungswidrig.

Die Vertretung des Finanzamtes hält ihr bisheriges Vorbringen aufrecht. Maßgeblich sei die Tatsachenfeststellung, ob zum 1.1.2012 eine Buchführung durchgeführt worden sei. Aufgrund der Aktenlage sei dies unserer Auffassung nicht der Fall gewesen.

Zu der mit E-Mail vom 14.10.2020 abgegebenen Stellungnahme des steuerlichen Vertreters werde durch den Vertreter des Finanzamtes bemerkt, dass die in dieser Eingabe zitierten VwGH-Erkenntnisse nicht den gegenständlichen Fall betreffen, da der Sachverhalt anders gelagert sei: In den beiden Erkenntnissen gehe es um den Wechsel von der Pauschalierung zum Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben (im Rahmen der dabei geführten Einnahmen-/Ausgabenrechnung). Dies stelle keinen Wechsel einer Gewinnermittlungsart wie im gegenständlichen Fall dar.

Darüber hinaus sei der vom steuerlichen Vertreter zitierte Fall eines steuerlichen „U-Bootes“, dessen Buchhaltung nachträglich durch den steuerlichen Vertreter erstellt werde, nicht mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar: vom Bf. sei bereits eine ESt-Erklärung 2011 auf Grundlage der Basispauschalierung eingereicht worden.

Der VwGH habe im Erkenntnis vom 20.2.1959, Zl. 2363/57 ausgesprochen, dass nach Einreichung einer Abgabenerklärung ein Wechsel der Gewinnermittlung nicht mehr möglich sei. Weiters habe der VwGH im Erkenntnis vom 19.9.2013, Zl. [2011/15/0107](#) erkannt, dass die Basispauschalierung eine eigenständige Gewinnermittlungsart sei, die auf den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen basiere. Dazu werde im ESt-Kommentar von Doralt mit Hinweis auf dieses VwGH-Erkenntnis in § 17 Tz 49 auch ausgeführt, dass diese Basispauschalierung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entspreche.

Diesen Ausführungen hält der steuerliche Vertreter entgegen: Die im Sachverhaltsvortrag des Berichterstatters dargestellte Eröffnungsbilanz (Seite 9), sei vom damaligen steuerlichen Vertreter erstellt worden. Ob diese Eröffnungsbilanz mit lauter Nullsalden (zB auch bei Finanzamtsforderungen oder Sozialversicherungs-Verbindlichkeiten) richtig sei, könne der nunmehrige steuerliche Vertreter nicht sagen. Dazu habe er keine Wahrnehmung und verweise auf das bisherige Vorbringen. Selbst wenn die Eröffnungsbilanz nicht richtig wäre, schließe dies nicht

die Möglichkeit des Wechsels der Gewinnermittlungsart aus. Ebenso wisse er ich nicht, zu welchem Zeitpunkt diese Eröffnungsbilanz vom damaligen steuerlichen Vertreter erstellt worden ist. Auch dazu verweise er auf die bisherigen Vorbringen.

Der nunmehrige steuerliche Vertreter begehre Einsicht in die Vollmacht des Bf. an den damaligen Steuerberater Heller Consult GmbH. Diese Vollmacht müsse beim Finanzamt vorhanden sein. Aus dieser Vollmacht könne nämlich unter Umständen ersehen werden, dass der Bf. auch für Rechts- und Beratungskosten der GmbH hafte. Dies sei dann ein weiterer Beweis für die Richtigkeit der erklärten Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten. Der steuerliche Vertreter sei der Auffassung, dass diese Vollmacht dem BFG nicht vorgelegt worden sei. Dies gehe insbesondere aus Seite 15 des vorgelegten Verwaltungsaktes bzw. aus dem Finanzamtsvorhalt vom 8. Jänner 2014 hervor. Dazu werden Unterlagen des steuerlichen Vertreters zum Akt genommen. Weiters liege dem nunmehrigen steuerlichen Vertreter auch kein Anmeldeverzeichnis aus dem Konkursverfahren vor (Seite 45 des FA-Aktes).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Bf. erklärte für das Jahr 2012 als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der ***1*** mit Sitz in ***2***, ***3***, Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG in Höhe von EUR 191.529,29, die durch Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) (USt-Bruttosystem) mittels Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurden.

Dabei wurde der Abzug von pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 6% der Betriebseinnahmen iHv EUR 12.100,00 (d.s. 6% von 210.000,00) gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) beantragt, welche nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen können, für die weder eine Buchführungspflicht besteht und die auch nicht freiwillig Bücher führen.

Dem erklärten Gewinn 2012 wurde keine nach [§ 44 Abs. 1 EStG 1988](#) vorzulegende Abschrift der Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) beigelegt.

Auf der eingereichten Einkommensteuer-Erklärung 2012 im Formular E1a wurden durch dessen steuerlichen Vertreter nur jene Kennzahlen ausgefüllt, die lediglich bei einer bloßen Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 auszufüllen sind.

Mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15. Oktober 2013 wurde der Bf. gemäß der eingereichten Erklärung veranlagt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv EUR 191.529,29 ermittelt und die Einkommensteuer iHv EUR 78.303,00 festgesetzt.

Erst im Zuge der Erhebung einer Beschwerde mit Eingabe vom 11. November 2013 reichte der Bf. einen *undatierten* und *nicht unterfertigten Jahresabschluss* für das Jahr 2012 ein, indem unter Berücksichtigung von Rückstellungen für noch nicht fakturierten Rechts- und Beratungsaufwand iHv –EUR 118.057,65 und von Aufwendungen für Gebühren und Beiträge iHv –EUR 14.992,83 ein buchhalterischer Jahresgewinn iHv EUR 76.949,52 ermittelt wurde.

Für die Vorjahre 2010 und 2011 ermittelte der Bf. seine erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit jeweils durch Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) (USt-Bruttosystem) durch Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG mittels Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 und beantragte unter der Kennzahl [9230] dabei jeweils den Abzug pauschaler Betriebsausgaben iHv EUR 2.206,21 [2010] und EUR 9.118,35 [2011].

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob durch den Bf. bereits zu Beginn des Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres 2012 eine laufende Erfassung sämtlicher Geschäftsfälle durch deren doppelte Verbuchung auf Bestands- und Ertragskonten erfolgte. Dies insbesondere, wenn nach der eingereichten Erklärung E1a die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2012 auf Basis einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung mittels Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) unter Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben iHv EUR 12.600,00 mit EUR 191.529,29 ermittelt und erst nach erklärungskonformer Veranlagung im Wege der Beschwerde eine undatierte, und vom Bf. nicht unterfertigte Bilanz eingereicht wurde.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt sowie aus dem bislang vorgebrachten Parteilenvorbringen aufgrund der Beschwerde sowie den Eingaben des Bf. bei Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1 unzulässiger Wechsel der Gewinnermittlung:

Gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) stellen Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit dar. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des

Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) idF BGBl I 112/2012 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch ([§ 128 BAO](#)) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1, § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

Nach [§ 17 Abs. 2 EStG 1988](#) setzt die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 voraus, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,
2. die Umsätze im Sinne des [§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,
3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

Geht nach § 17 Abs. 3 EStG 1988 der Steuerpflichtige von der Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 auf die Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften über, so ist eine erneute Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

Gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und

sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen.

Nach [§ 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 (zB 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.

Gemäß [§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) ist beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. 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.

Wer gemäß [§ 44 Abs. 1 EStG 1988](#) Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, muss anlässlich der Einreichung der Steuererklärung der Abgabenbehörde eine Abschrift der Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) und der Gewinn- und Verlustrechnung vorlegen. Diese müssen auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruhen.

Wer nach § 44 Abs. 4 EStG 1988 den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, muss nach der in der Steuererklärung vorgesehenen gruppenweisen Gliederung die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ausweisen.

Nach [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#) sollen die Eintragungen in die Bücher der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen

und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.

Gemäß [§ 167 Abs. 1 BAO](#) bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Im Übrigen hat nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH trifft der nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige die Wahl, ob er den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt, mit der *Einrichtung* oder der *Nichteinrichtung* einer entsprechenden Buchführung (vgl. VwGH 10.5.1994, Zl. [90/14/0173](#); 21.7.1998, Zl. [95/14/0054](#)).

Mit der *Einrichtung einer Buchführung* werden alle Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der Kriterien des [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#) laufend auf Bestandskonten erfasst. Dabei ist es nicht hinreichend, dass im Nachhinein eine Eröffnungs- und Schlussbilanz erstellt werden (vgl. VwGH 21.7.1998, Zl. [95/14/0054](#)), wenn nicht bereits sämtliche Geschäftsfälle bereits zum Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung des [§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO](#) laufend auf Bestandskonten erfasst werden. Dies insbesondere, als die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag nicht die Voraussetzung für eine laufende Buchführung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) erfüllt (vgl. VwGH 11.6.1991, Zl. [90/14/0171](#)).

Wurden bereits zu Beginn des Geschäftsjahres laufend Bücher geführt, in welche die wesentlichen Geschäftsfälle Eingang gefunden haben, dann steht es der (Beibehaltung der) Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht entgegen, wenn der Stpfl. die Abschlussarbeiten, insbesondere die Bildung von Rückstellungen unterlassen hat (vgl. VwGH 23.9.2010, Zl. [2010/15/0110](#) mwN).

Der *freiwillige Wechsel* der Gewinnermittlung zwischen § 4 Abs. 3 EStG und § 4 Abs. 1 EStG ist bei laufendem Betrieb aber nur *zu Beginn* eines Kalenderjahres zulässig (vgl. VwGH 24.11.1993, Zl. [92/15/0110](#); 16.9.2003, Zl. [2001/14/0039](#) mwN). Ein *unterjähriger Wechsel* der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG ist sohin nicht zulässig.

Dass ein *Wechsel der Gewinnermittlungsart* im laufenden Geschäftsbetrieb nach hM nur **zu Beginn** eines **Kalenderjahres** zulässig ist, entspringt der wörtlichen Interpretation von § 4 Abs. 10

Satz 2 und 3 EStG (vgl. Zirngast/Weinzierl/Leistentritt in Steuerhandbuch für Freiberufler, Wechsel der Gewinnermittlungsart, Linde-Verlag). Ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart kann somit nicht herrschender Judikatur *nicht rückwirkend* erfolgen (vgl. VwGH 21.7.1998, Zl. [95/14/0054](#); 10.5.1994, Zl. [90/14/0173](#); Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, § 4, Rz 31).

Der Zeitpunkt der Bilanzerstellung *allein* ist dabei für die Annahme einer freiwilligen Buchführung nicht maßgeblich (vgl. VwGH 1.6.2006, Zl. [2002/15/0179](#)). Aus diesem Grund erfüllt die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag nicht die Voraussetzung für eine laufende Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. VwGH 11.6.1991, Zl. [90/14/0171](#)).

Der Steuerpflichtige übt sein Wahlrecht auf den Wechsel von der Überschussrechnung zum Bestandvergleich erst dann wirksam aus, wenn er *zeitnah* eine *Eröffnungsbilanz* aufstellt (von besonderer Bedeutung, weil die fehlerausgleichende Zweischneidigkeit der Bilanz noch nicht gegeben ist), eine ordnungsgemäße Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (vgl. Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 4, Rz. 409).

Wurden – schon bisher – laufend Bücher geführt, in welche die wesentlichen Geschäftsfälle Eingang gefunden haben, dann steht es der (Beibehaltung der) Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht entgegen, wenn der Steuerpflichtige die Abschlussarbeiten, insbesondere die Bildung von Rückstellungen unterlassen hat (vgl. VwGH 23.9.2010, Zl. [2010/15/0110](#) mwN).

Im vorliegenden Fall ist sohin entscheidungswesentlich, in welcher Art und Weise der Bf. ab dem 1. Jänner 2012 seine Aufzeichnungen geführt hat. D.h. ob der Bf. wie in den *Vorjahren* – weiterhin seinen Gewinn auf Basis einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ermittelte oder ob der Bf. bereits zeitnah zu Beginn des Jahres 2012 eine Eröffnungsbilanz erstellt, eine laufende Erfassung der Geschäftsfälle auf den Bestands- und Ertragskonten durch eine zweifache (doppelte) Verbuchung der Geschäftsfälle erfolgte, und den Erfolg zum einen durch Vermögensvergleich (Differenz zwischen Vermögen und Schulden zu Beginn und Ende der Periode – Verrechnungskreis der Bestände) und zum anderen durch die Veränderung des Eigenkapitals durch den Erfolg (Gewinn- und Verlustrechnung) ermittelt hat.

Im vorliegenden Fall gelangt der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung der nachstehend bezeichneten Begleitumstände zum Ergebnis, dass keine doppelte Buchführung bereits zu Beginn des Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres 2012 eingerichtet wurde:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2012 mit 11. Oktober 2013 erklärte der Bf. mittels Steuererklärungsformular E1a im Wege des FinanzOnline einen Gewinn, der durch

Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt und die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz im Wege der Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) nach dem USt-Bruttosystem errechnet wurden.

Dabei wurde nicht lediglich die Kennzahl [320] zu Eintragung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv EUR mit dem errechneten Betrag iHv EUR 191.529,29 befüllt, sondern auch die dafür erforderlichen weiteren Beträge zur rechnerischen Ermittlung der erklärten Betrages iHv EUR 191.529,29 wie folgt in die Steuererklärung eingetragen:

Bezeichnung:	Betrag:
[9040] Erlöse ohne §109a EStG:	210.000,00
[9221] Grundfreibetrag:	3.900,00
[9225] eigene Pflichtversicherung:	1.970,71
[9230] übrige Aufw./Betriebsausgaben (6%):	12.600,00
[320] Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	191.529,29

Auf der eingereichten Einkommensteuer-Erklärung 2012 wurden durch dessen steuerlichen Vertreter somit nur *jene Kennzahlen* mit entsprechenden Beträgen ausgefüllt, die lediglich bei einer bloßen Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) – respektive mittels Basispauschalierung – auszufüllen sind.

Dem erklärten Gewinn wurde keine nach [§ 44 Abs. 1 EStG 1988](#) vorzulegende Abschrift der Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) beigelegt.

Darüber hinaus wurde durch den steuerlichen Vertreter gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) der Abzug von pauschalen Betriebsausgaben iHv 6% des Umsatzes und iHv –EUR 12.600,00 beantragt, was gemäß [§ 17 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) u.a. nebst einer Umsatzgrenze zur Voraussetzung hat, dass keine Buchführungspflicht besteht und auch **nicht freiwillig Bücher geführt** werden, die eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermöglichen.

Demgemäß erfolgte in freier Beweiswürdigung der vorstehend bezeichneten Umstände keine laufende zeitgerechte doppelte Erfassung der Geschäftsfälle auf Bestands- und Ertragskonten und somit keine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bereits zu Beginn des Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres 2012. Dies insbesondere, als es nicht den Denkgesetzen entspricht, dass ein steuerlicher Vertreter *irrtümlich pauschale Betriebsausgaben* in Höhe von EUR 12.600,00 (d.s. 6% der Betriebseinnahmen iHv EUR 210.000,00) ermittelt, auf der Steuererklärung sämtliche *Kennziffern* für eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) mit *Basispauschalierung* befüllt, obgleich er bereits zu Beginn des Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres 2012 eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) eingerichtet hat.

Für die nachträgliche Einrichtung einer Buchhaltung bzw. nachträgliche Erstellung der Bestandsübersichten spricht weiters der Umstand, dass erst im Zeitpunkt der Beschwerde vom

15. November 2013 vom steuerlichen Vertreter des Bf. der Antrag auf "Wechsel der Gewinnermittlungsart" von § 4 Abs. 3 EStG auf [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) gestellt und dieser Beschwerde ein undatiertes und vom Bf. nicht unterfertigter Jahresabschluss beigelegt wurde. Insbesondere wird ein *undatiertes* und vom Bf. *nicht einmal unterfertigter Jahresabschluss*, der vom steuerlichen Vertreter anlässlich der Einbringung der Beschwerde eingereicht wurde, nicht als Nachweis dafür angesehen, dass vom Bf. bereits mit Beginn des Jahres 2012 freiwillig Bücher geführt wurden.

Im vorliegenden Fall geht der erkennende Senat davon aus, dass der Bf. seine im Laufe des Geschäftsjahres 2012 anfallenden Geschäftsfälle nach den Bestimmungen des [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) aufgezeichnet und erst *im Nachhinein* bzw. *nachträglich* sowohl eine Eröffnungs- und Schlussbilanz wie auch die Bestandsübersichten erstellt hat.

In freier Beweiswürdigung gelangt der erkennende Senat zu dem Ergebnis, dass zu Beginn des streitgegenständlichen Jahres 2012 somit noch nicht freiwillig Bücher geführt und sich der Bf. erst zu einem späteren, jedoch im Nachhinein nicht mehr konkret feststellbaren Zeitpunkt zur freiwilligen Führung von Büchern entschlossen hat.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, erst anlässlich der (nachträglichen) Prüfung des Einkommensteuerbescheides 2012 wäre "als Irrtum" aufgefallen, dass eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung anstatt einer Vermögensübersicht zur Erstellung der Steuererklärung verwendet worden sei, ist somit aufgrund der vorstehend bezeichneten Umstände nicht glaubhaft.

So der Bf. mit Eingabe vom 11. Juni 2014 darauf verweist, die Buchhaltung sei zu Beginn des Jahres 2012 bereits umgestellt, aber es sei bloß versehentlich eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG abgegeben worden, ist dieses Vorbringen insbesondere im Hinblick auf die beantragte Absetzung von pauschalen Betriebsausgaben mit 6% der Einnahmen in Höhe von –EUR 12.600,00 und der Nachreichung einer *undatierten* und vom Bf. *nicht unterfertigten Bilanz* 2012 nicht nachvollziehbar.

Im Hinblick darauf, dass in der Steuererklärung E1a nur jene Felder befüllt wurden, die lediglich für Einnahmen-/Ausgaben-Rechner von Relevanz sind, kann auch nicht glaubhaft dargelegt werden, dass im NCTS bloß ein "Häkchen" nicht richtig eingestellt bzw. gesetzt gewesen sei.

So der Bf. mit Eingabe vom 11. Juni 2014 die Nichteinreichung einer Vermögensübersicht gemäß [§ 44 Abs. 1 EStG 1988](#) damit zu rechtfertigen versucht, dass die elektronische Übermittlung einer solchen im Wege des FinanzOnline nicht möglich sei, ist darauf zu verweisen, dass die elektronische Übermittlung des Jahresabschlusses 2012 in Form einer E-Bilanz im Wege des FinanzOnline durchaus möglich war (vgl. Sopp, ÖStZ 2012, S. 460).

Der vorliegende Fall ist auch nicht mit jenem Fall vergleichbar, wo nach Einreichung der Abgabenerklärung der Gewinn mittels einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) mit Basispauschalierung der Betriebsausgaben gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelt

und vom Stpfl. nachträglich die Berücksichtigung der tatsächlichen Betriebsausgaben beantragt wurde (vgl. VwGH 27.2.2003, Zl. [99/15/0143](#)). Dies insbesondere, als in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall der rechtliche Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht verlassen und somit kein Wechsel zur Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) vorliegt. Gleiches gilt für das vom Bf. mit Eingabe vom 14. Oktober 2020 angeführte VwGH-Erkenntnis vom 21.9.2006, Zl. [2006/15/0041](#)).

Da im vorliegenden Fall nicht glaubhaft gemacht werden konnte, dass eine doppelte Buchführung bereits zu Beginn des Jahres 2012 eingerichtet und eine laufende doppelte Erfassung sämtlicher Geschäftsfälle auf Bestands- und Ertragskonten bereits zu Beginn des Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres 2012 erfolgte, werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Jahres 2012 im Wege der ursprünglich beantragten Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Betriebseinnahmen:	210.000,00
eigene Pflichtversicherungsbeiträge:	- 1.970,71
pauschale Betriebsausgaben (6%):	- 12.600,00
Grundfreibetrag:	- 3.900,00
Einkünfte selbständiger Arbeit:	191.529,29

Darüber hinaus hat der Bf. unstrittigerweise auch für die Vorjahre 2010 und 2011 seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter der ***1*** in Form einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG mit Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelt. Der vorliegende Fall des Bf. ist daher nicht mit einem Steuerpflichtigen vergleichbar, dessen Einkünfte erstmals im Wege einer Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelt wurden.

3.2 mangelnde Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen:

Mit Beschwerde vom 15. November 2013 wird darüber hinaus die Berücksichtigung von weiteren zusätzlichen Aufwendungen für Gebühren und Beiträge iHv EUR 14.992,83 sowie Rechts- und Beratungskosten iHv EUR 118.057,65 und somit im Gesamtbetrag von EUR 133.050,48 beantragt, sodass der Jahresgewinn für das Jahr 2012 EUR 76.949,52 beträgt.

Die zusätzlich beantragten weiteren Aufwendungen iHv EUR 133.050,48 resultieren lt. beiliegenden undatierten Jahresabschluss zum 31.12.2012 im Ausmaß von EUR 131.079,77 aus sonstigen Rückstellungen, wie anhand der nachstehenden Gegenüberstellung wie folgt dokumentiert wird:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
RSt Rechts- und Beratungsaufw.:	118.057,65	RSt WT-Honorar:	110.557,65
		RSt RA Dr. Eichenseder:	5.000,00
		RSt Bilanz 2012	2.500,00

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
		Sonstige RSt:	13.022,12
RSt Gebühren und Beiträge:	14.992,83	eig. Pflichtvers.Beiträge:	1.970,71
SUMME:	133.050,48	SUMME:	133.050,48

Soweit die zusätzlich beantragten Aufwendungen aus der Bildung sonstiger Rückstellungen iHv EUR 131.079,77 begründet sind, werden diese aufgrund des Umstandes, dass zu Beginn des Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres 2012 keine laufende Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich eingerichtet wurde (s. Punkt 3.1 dieser Entscheidung) und damit eine Gewinnermittlung auf Basis einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) erfolgte, nicht zum Abzug zugelassen.

Die weiteren Aufwendungen für eigene Pflichtversicherungsbeiträge iHv EUR 1.970,71 wurden bzw. werden bereits im Zuge der Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung mittels Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) iVm [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) gewinnmindernd berücksichtigt.

Darüber hinaus wäre hinsichtlich der beantragten Aufwendungen für Rückstellungen zu bemerken:

Gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) können Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Nach [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 4 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn – im Falle einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG oder [§ 5 EStG 1988](#) – konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste ist ein in künftigen Zeiträumen zu erwartender Aufwand, der die abgelaufene Periode der Gewinnermittlung wirtschaftlich betrifft oder ein sicherer Aufwand, der nur der Höhe nach unbestimmt ist (VwGH 27.3.1996, Zl. [93/15/0223](#)).

Maßgeblich ist nicht die rechtliche Verpflichtung (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, § 9 Rz. 47), sondern die wirtschaftliche Verursachung iSd Realisationsprinzips (zur künftigen Verursachung zB VwGH 17.4.2008, Zl. [2008/15/0106](#); mittelbare Zuordnung genügt). Bei bloß entfernter Möglichkeit einer Inanspruchnahme kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht (vgl. VwGH 21.6.1994, Zl. [91/14/0165](#)).

Steuerberatungskosten, die auf eine abgabenbehördliche Prüfung zurückzuführen sind, sind nicht auf Umstände zurückzuführen, die in vergangenen Perioden wurzeln. Sie werden erst mit

der Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen und der Anmeldung des Prüfers wirtschaftlich veranlasst und können ab diesem Zeitpunkt rückgestellt werden (vgl. VwGH 9.12.1992, Zl. [89/13/0048](#)). Ebenso rechtfertigt die allgemeine Erfahrung, dass bei einer abgabenbehördlichen Prüfung idR mit einer Steuernachforderung zu rechnen ist, keine Rückstellung für diesen Umstand (vgl. Jakom, EStG, § 9, Rz. 41, S. 573).

Im vorliegenden Fall wurde die Bildung einer Rückstellung im Ausmaß von EUR 118.057,65 mit Vorhaltsbeantwortung vom 6. März 2014 mit Haftungen des Bf. als Geschäftsführer gegenüber Lieferanten begründet, dabei handelt es sich lt. Eingabe vom 6. März 2014 um rückgestellte Honorarforderungen aus Rechts- und Beratungsleistungen.

Mit weiterer Eingabe vom 14. Oktober 2020 wird das seinerzeitige Vorbringen vom 6. März 2014 insofern präzisiert, als Beratungsleistungen im Teilbetrag von EUR 2.500,00 (der sonstigen Rückstellungen iHv EUR 118.057,65) nunmehr mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2012 und nicht mit der im Jahre 2013 erfolgten Konkursöffnung zusammenhängen.

Soweit die Bildung einer sonstigen Rückstellung im Teilbetrag von EUR 115.557,65 (d.s. EUR 118.057,65 abzüglich EUR 2.500,00 für Erstellung des Jahresabschlusses 2012) in der mit 2013 erfolgten Konkursöffnung begründet ist, hat diese Rückstellung ihre wirtschaftliche Verursachung nicht im streitgegenständlichen Jahr 2012.

Die für die Erstellung des Jahresabschlusses 2012 anfallenden Kosten wären rückstellungsfähig, soweit eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses besteht (vgl. VwGH 9.12.1992, Zl. [89/13/0048](#)). Allerdings können diese Aufwendungen im vorliegenden Fall aufgrund des Rückstellungscharakters – bei Vorliegen einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht berücksichtigt werden.

Die Inanspruchnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers als Haftungspflichtiger gemäß [§ 9 BAO](#) durch das Finanzamt führt – im Gegensatz zu privatrechtlichen Bürgschaftsübernahmen – zu Betriebsausgaben, da die Inanspruchnahme auch Geschäftsführer treffen kann, die nicht zugleich auch Gesellschafter sind (vgl. Pülzl, FJ 2002,362 und VwGH 30.5.2001, Zl. [95/13/0288](#)).

Da aber im Falle einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) mit Basispauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) keine Rückstellungen gebildet werden können, können die aus der Bildung von Rückstellungen resultierenden Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Insoweit erübrigen sich weitere Erhebungen darüber, ob und in welcher Höhe der Bf. ernsthaft mit einer Inanspruchnahme als Haftender rechnen musste.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird daher als unbegründet abgewiesen.

4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

In der vorliegenden Beschwerde wird keine Rechtsfragen aufgeworfen, der im Sinne des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) grundsätzliche Bedeutung zukäme. Insbesondere handelt es sich bezüglich der Frage, ob bereits zu Beginn des Wirtschafts- bzw. Kalenderjahres 2012 Bücher geführt und zu welchem Zeitpunkt tatsächlich allenfalls ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) erfolgte, um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Oktober 2020