



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der B.W., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin betreibt eine Pension. Für das Jahr 2006 erklärte sie mit online eingereichten Abgabenerklärungen einen gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelten Gewinn in Höhe von 29.545,17 € sowie Umsätze in Höhe von 160.471,64 € und Vorsteuern in Höhe von 7.784,57 €. Am 22. Jänner 2008 langte beim Finanzamt der die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung umfassende Jahresabschluss 2006 samt Anlageverzeichnis und Erläuterungen zu den einzelnen Positionen ein.

Gegen die erklärungsgemäß ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2006 vom 22. Jänner 2008 wurde von der steuerlichen Vertretung Berufung erhoben und unter Vorlage berichtigter Abgabenerklärungen samt Beilagen beantragt, der Besteuerung die nach der Pauschalierungsverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe ermittelten Beträge (Gewinn: 12.064,49 €; Übergangsgewinn: 20.439,94 €; Umsatz: 158.212,32 €; Vorsteuern: 9.900,89 €) zugrunde zu legen. Begründend wurde ausgeführt, es sei mit der Klientin vereinbart worden, ab 1.1.2006 die Pauschalierungsverordnung für Gaststätten und Beherber-

gungsbetriebe anzuwenden, aufgrund eines Sachbearbeiterwechsels sei dies aber leider übersehen worden.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der darauf hingewiesen wurde, dass eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorgelegt worden sei und daher die Voraussetzungen für eine Pauschalierung nicht vorlägen, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, aus dem angeschlossenen Buchungsjournal gehe hervor, dass die Ausgaben während des Jahres bei der Zahlung erfasst worden seien und lediglich am Jahresende die offenen Lieferantenrechnungen als Verbindlichkeiten gebucht worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 17 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 57/2004, können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen und sind nur für solche Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Ein entsprechende Verordnungsermächtigung betreffend die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge sieht § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 vor.

Für nichtbuchführende Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes ist die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge in der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999, normiert. Voraussetzung für die Ermittlung des Gewinnes und des Abzugs von Vorsteuern nach den dort vorgesehenen Bestimmungen ist nach deren § 2 Abs. 1, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglichen, und
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 255.000 € betragen.

Nachdem außer Streit steht, dass keine Buchführungspflicht bestand und auch die genannte Umsatzgrenze nicht überschritten wurde, ist für die Anwendbarkeit der in Rede stehenden Pauschalierungsverordnung sohin entscheidend, ob im Streitjahr freiwillig Bücher im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 geführt wurden oder nicht.

Gemäß § 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. Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) hat der Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen.

Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Nach § 3 Abs. 1 der Durchschnittssatzverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe wird der Gewinn im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, die dort angeordnete Pauschalierung entspricht demnach einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Die Wahl der Gewinnermittlungsart trifft der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung (vgl. VwGH 1.6.2006, 2002/15/0179; VwGH 21.7.1998, 95/14/0054, mwN). Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart ist bei laufendem Betrieb nur zu Beginn eines Kalenderjahrs zulässig (vgl. VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039, mwN), ein allfälliger Übergangsgewinn ist dabei nach § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel zuzurechnen.

Die in § 4 Abs. 1 EStG 1988 angeordnete doppelte Buchführung ist durch eine geschlossene Systematik gekennzeichnet, der ein durch ein System von Konto und Gegenkonto geprägter Buchungsformalismus zugrunde liegt. Jeder Geschäftsfall wird sowohl in zeitlicher Hinsicht (chronologische Ordnung) als auch in sachlicher Hinsicht nach einem Kontenplan (systematische Ordnung) und somit zweifach erfasst. Ebenso wird der Gewinn über zwei Verrechnungskreise ermittelt: einerseits in Form eines Reinvermögensvergleichs, andererseits im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung. Ihren Abschluss findet die doppelte Buchführung im Jahresabschluss, der die Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung umfasst.

Voraussetzung für eine Buchführung in diesem Sinne ist damit, dass alle Geschäftsfälle im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend auf Bestandskonten erfasst werden. Bloße Bestandsübersichten zum Schluss eines Wirtschaftsjahres oder die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllen hingegen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Voraussetzungen für eine Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 21.7.1998, 95/14/0054, mwN).

In der vorgelegten Bilanz zum 31. Dezember 2006, die in Form und Aufbau ebenso wie die Gewinn- und Verlustrechnung jenen der Vorjahre entspricht, sind aktivseitig das Anlagevermögen, das Umlaufvermögen (Vorräte einschließlich noch nicht abrechenbarer Leistungen, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Kassa) und Rechnungsabgrenzungsposten, passivseitig ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen, wobei jeweils auch der Vergleichswert des Jahres 2005 angeführt ist. Das in den Erläuterungen im Detail dargestellte (negative) Kapitalkonto weist den Anfangsstand, der dem Endstand zum 31.12.2005 entspricht, diverse Privatentnahmen und -einlagen sowie den Jahresgewinn 2006 aus. Dem Buchungsjournal zufolge wurden die Anfangsstände diverser nummernmäßig angeführter Bestandskonten zum 1. Jänner 2006 in die Eröffnungsbilanz eingebucht. Während des Jahres erfolgten fortlaufend Buchungen auf die Bestands- und Erfolgskonten.

Vor diesem Hintergrund und insbesondere im Hinblick auf den vollständigen Jahresabschluss für das Jahr 2006 kann kein Zweifel bestehen, dass Bücher im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 geführt wurden, auf deren Grundlage schließlich auch der erklärte Gewinn ermittelt worden ist, zumal auch das vorgelegte Buchungsjournal keinen Anhaltspunkt für die Annahme bietet, dass die Buchführung den oben dargelegten Anforderungen nicht entspräche. Gegenteiliges hat schließlich auch die steuerliche Vertretung nicht konkret behauptet, vielmehr wird dies durch die Ausführungen in der Berufung, es sei mit der Berufungsführerin vereinbart worden, ab 1.1.2006 die Pauschalierungsverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe anzuwenden, es sei dies jedoch aufgrund eines Sachbearbeiterwechsels übersehen worden, bestätigt, lässt dies doch nur den Schluss zu, dass die Gewinnermittlung wie auch bisher gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 erfolgte und folglich auch das Rechnungswesen unverändert fortgeführt wurde. Allein der im Vorlageantrag vorgebrachte Einwand, aus dem Buchungsjournal gehe hervor, dass die Ausgaben während des Jahres bei der Zahlung erfasst worden seien und lediglich am Jahresende die offenen Lieferantenrechnungen als Verbindlichkeit gebucht worden seien, vermag daran nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass dem Buchungsjournal zufolge während des Jahres laufend Buchungen auf diverse Bestandskonten erfolgten und die steuerliche Vertretung das diesbezügliche Vorbringen nicht näher konkretisiert hat, wird damit allenfalls ein Buchführungsmangel, nicht aber das Vorliegen einer im Nachhinein erstellten, einer laufenden Buchführung nicht entsprechenden Bestandsverrechnung aufgezeigt.

Gesamthaft gesehen kann nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel darüber bestehen, dass Bücher im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 geführt wurden und war der Gewinn daher nach dieser Bestimmung zu ermitteln. Ob eine solche Buchführung allenfalls, wie in der Berufung zum Ausdruck gebracht, versehentlich erfolgt ist, ist in diesem Zu-

sammenhang nicht maßgeblich. Für die Anwendung der Durchschnittssätze für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuern nach den Bestimmungen der Pauschalierungsverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe besteht damit im Hinblick auf deren eindeutigen Wortlaut kein Raum und konnte der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 25. Februar 2010