



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch WTH, vom 6. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 7. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Berufungsjahr erzielte Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Konsulent und mit Handel mit Waren aller Art sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Beginn der Tätigkeit als Konsulent und des Handels mit Waren aller Art wurde vom Berufungswerber mit April 2002 angegeben.

Im Zuge einer UVA-Nachschaub am 4. Juni 2003 wurde von Bw. angegeben, dass die Tätigkeit als Konsulent für die Firma T.GmbH im April 2002 begonnen worden wäre.

Im Jahr **2002** wurden Einkünfte aus Konsulententätigkeit als solche aus selbständiger Arbeit in Höhe von 107.435,47 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (IG Provisionen) in Höhe von 7.100,76 € erklärt. Für diese Einkünfte wurde jeweils eine Werbungskostenpauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 in Anspruch genommen.

Im Jahr **2003** wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 140.036,59 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer in Höhe von 29.927,52 € erklärt. Für diese Einkünfte wurde jeweils eine Werbungskostenpauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 in Anspruch genommen.

Im Zuge der **Einkommensteuererklärung 2004** wurde eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer eingereicht. Aus dieser gehen Einkünfte in Höhe von 304.298,58 € hervor. Weiters wurde die Begünstigung des § 11a EStG 1988 für 100.000,00 € beantragt.

Der nicht entnommene Gewinn wurde in einer Beilage wie folgt berechnet:

	Entnahmen	Einlagen	Gewinn
Gewinn			304.298,58 €
-Entnahmen/+Einlagen	54.947,33 €	7.000,00 €	
-Private Steuern	<u>118.787,31 €</u>		
	173.734,64 €		-173.734,64 €
		7.000,00 €	<u>7.000,00 €</u>
			137.563,94 €

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004** vom 7. März 2006 wurde die beantragte begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988 nicht gewährt. Dies wurde folgendermaßen begründet:

Eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 stehe für Gewinne zu, die von nach Handels- oder Abgabenrecht bilanzierenden Einzelunternehmen sowie Mitunternehmern von bilanzierenden Mitunternehmerschaften erzielt würden. Generell könnten von der Begünstigung nur natürliche Personen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) oder aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) erzielten, Gebrauch machen. Steuerpflichtige mit Einkünften gemäß § 22 EStG 1988 seien ausgeschlossen.

Die von Bw. beantragte begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne könne, da der Gewinn gemäß § 4 Abs.3 EStG 1988 ermittelt worden wäre, nicht gewährt werden.

Am 7. April 2006 wurde **Berufung** gegen obigen Bescheid eingereicht und wie folgt ausgeführt:

In der für 2004 eingebrachten Steuererklärung sei die steuerliche Begünstigung für den nicht entnommenen Gewinn für einen Betrag von 100.000,00 € beantragt worden. Der Gewinn sei

mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden, die Entnahmen seien laufend aufgezeichnet worden, die Vermehrung und Verringerung des Kapitals sei aus den Buchhaltungsdaten ableitbar und ersichtlich. Eine Berechnung des nicht entnommenen Gewinns sei beigelegt worden.

Die Berufung richte sich gegen die Verwehrung der Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988.

Der Gesetzgeber hätte nicht ausdrücklich vorgegeben, dass eine andere Gewinnermittlung als nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht zulässig sein würde. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung sei wohl nur, dass durch entsprechende Aufzeichnungen Veränderungen der Eigenkapitals – der vom Gesetz geforderte Betriebsvermögensvergleich – nachweisbar sein müssten. Sogar im Gesetz sei vorgesehen, dass im Falle des Wechsels von einer Gewinnermittlung durch Bilanzierung auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Nachversteuerung unterbleiben könne, wenn durch geeignete Aufzeichnungen ein Nachweis über Entnahmen und betriebsnotwendige Einlagen erbracht werde (siehe auch Kommentar zu § 11a EStG 1988 Doralt/Heinrich sowie Rz 70 der EStR).

Die Einnahmen und Ausgaben von Bw. würden mittels elektronischer Buchführung laufend erfasst werden, das Eigenkapital am Jahresanfang, sowie die Entnahmen und Einlagen, sodass die Veränderung des Eigenkapitals jederzeit nachweisbar sei.

Es werde daher beantragt, die Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 zu gewähren.

Eventualantrag:

Würde dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden, werde die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 beantragt. Dazu würde die Bilanz 2004 beigelegt werden sowie eine berichtigte Einkommensteuererklärung. Wie bereits oben ausgeführt seien im Jahr 2004 sämtliche Geschäftsfälle laufend aufgezeichnet und elektronisch verbucht worden. Da ein Warenlager nicht bestehe, wäre eine Inventur nicht zu erstellen. Lediglich die Kundenforderungen zum 31. Dezember 2004 wären in der Gewinnermittlung zusätzlich zu berücksichtigen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** gemäß § 276 BAO vom 6. Juli 2006 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Im gegenständlichen Fall sei unbestritten, dass eine Verpflichtung zur Führung von Büchern nach § 125 BAO nicht bestanden habe. Es sei daher nur zu überprüfen, ob der Berufungswerber freiwillig Bücher geführt habe, denn dann würde das Ergebnis der betrieblichen Einkunftsquelle durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln sein.

Aus den Steuererklärungen 2004 und der beigelegten Gewinnermittlung sei eindeutig zu ersehen, dass der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt worden sei.

Wenn sich ein Steuerpflichtiger für die Überschussrechnung entschieden habe, könne er allein

durch eine nachträglich erstellte Buchführung seine zunächst getroffene Wahl nicht mehr ändern. Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger habe erst dann sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebvermögensvergleich wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstelle, eine ordnungsgemäße kaufmännische Buchführung einrichte und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss mache (BFH 2.3.1987, IV R 45/73, BStBl. II Nr. 431/1978).

Eine zeitgerechte Erfassung und Verbuchung des Betriebsvermögens sei eine Grundvoraussetzung dafür, die Richtigkeit der Buchungen und der Bilanz zu gewährleisten und so als sachgerechte Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung zu dienen. Wenn die der Anfangsbilanz zu Grunde liegenden Werte nicht zeitgerecht zum Eröffnungsbilanzstichtag ermittelt würden, könne in diesem Veranlagungszeitraum nicht mehr von der Überschussrechnung zum Bestandsvergleich übergegangen werden, denn ein Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich setze neben der Einrichtung einer Buchführung einer Anfangsbilanz mit zeitgerecht ermittelten Werten zwingend voraus (BFH 19.10.2005, XI R 4/04).

Ein solcher nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes gestellter Antrag, der Besteuerung einen nachträglich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Betriebvermögensvergleich) ermittelten Gewinn zugrunde zu legen, stelle eine unzulässige nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart dar, denn die Wahl der Gewinnermittlung sei bereits mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung zu treffen (Erstellung einer zeitgerechten Eröffnungsbilanz und Einrichtung einer den Stand des Vermögens bereits während des laufenden Wirtschaftsjahres darstellenden Buchführung).

Diese Rechtsansicht vertrete auch der VwGH im Erkenntnis vom 11.6.1991, 90/14/0171, in dem einem Beschwerdeführer, der im Streitjahr keine laufende Buchführung geführt hätte, ebenfalls versagt worden sei, nachträglich anlässlich der Erstellung der Steuererklärungen für eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu optieren, um in den Genuss des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 EStG 1988 zu gelangen.

Dem vom Berufungswerber erst im Zuge des Berufungsverfahrens gestellten Antrag auf Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) könne daher nicht entsprochen werden, zumal auch im gegenständlichen Fall erst im Nachhinein (anlässlich Einbringung der Berufung) die Bilanzen (Schlussbilanz 31. Dezember 2004 bzw. Eröffnungsbilanz 1. Jänner 2004) bzw. die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erstellt worden wären.

Die Rechtsprechung des VwGH verlange bei einem Wechsel von Überschussrechnung zum Bestandsvergleich die Erstellung einer Anfangsbilanz mit zeitnah ermittelten bzw. aufgenommenen Werten bzw. die zeitnahe Einrichtung einer entsprechenden Buchführung.

Ein solcher erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums gestellter Antrag auf Änderung der Gewinnermittlung sei als steuerlich unzulässige nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart zu werten.

Die Berufung sie daher als unbegründet abzuweisen und die Begünstigung des § 11a EStG 1988 könne im Jahr 2004 nicht gewährt werden, weil der Gewinn aus der gewerblichen Tätigkeit nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) ermittelt worden wäre. Der erst im Zuge des Berufungsverfahrens gestellte Antrag auf Änderung der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 stelle eine unzulässige nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart dar und könne aus den oben angeführten Gründen nicht anerkannt werden.

Am 9. August 2006 wurde der **Antrag auf Vorlage** der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt. Dieser wurde wie folgt begründet:

Antrag:

Der Gesetzgeber hätte nicht ausdrücklich vorgegeben, dass eine andere Gewinnermittlung als nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht zulässig sein würde. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung sei wohl nur, dass durch entsprechende Aufzeichnungen Veränderungen der Eigenkapitals – der vom Gesetz geforderte Betriebsvermögensvergleich – nachweisbar sein müssten. Sinn und Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung sei es ja, Unternehmen zu animieren, Betriebsvermögen zu vermehren und zu stärken. Die Methode des Vergleiches des Kapitals am Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres solle dazu dienen, die Verstärkung des Eigenkapitals zu ermitteln. Die dazu taugliche Vorgangsweise sei nicht nur nach Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, sondern auch bei einer erweiterten (mit Erfassung der Entnahmen und Einlagen) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zielführend. Sogar im Gesetz sei vorgesehen, dass bei einem Wechsel der Gewinnermittlung von Bilanzierung auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Nachversteuerung unterbleiben könne, wenn durch geeignete Aufzeichnungen ein Nachweis über Einnahmen und betriebsnotwendige Einlagen erbracht werde. Im Kommentar Doralt/Heinrich zu § 11a EStG 1988, Tz 8-10, werde ausgeführt, dass der Ausschluss von nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Gewinnen rechtens erscheine, aber nicht zwingend sein würde. Auch bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung würden sich durch zusätzliche Aufzeichnungen Veränderungen des Eigenkapitals nachwiesen lassen. Sogar im Gesetz sei vorgesehen, dass im Falle des Wechsels von einer Gewinnermittlung durch Bilanzierung auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die für diesen Fall vorgesehene Nachversteuerung unterbleiben könne, wenn durch geeignete Aufzeichnungen ein Nachweis über Entnahmen und betriebsnotwendigen Einlagen erbracht werde (siehe auch Rz 70 des vorerwähnten

Kommentars).

Die Einnahmen und Ausgaben von Bw. würden mittels elektronischer Buchführung laufend erfasst werden, das Eigenkapital am Jahresanfang, sowie die Entnahmen und Einlagen, sodass die Veränderung des Eigenkapitals jederzeit nachweisbar sei.

Es werde daher beantragt, die Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 zu gewähren.

Eventualantrag:

Würde dem Berufungsbegehr nicht entsprochen werden, werde die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG 1988 beantragt. Wie bereits oben ausgeführt, seien 2004 sämtliche Geschäftsfälle laufend aufgezeichnet bzw. elektronisch verbucht worden. Lediglich die Kundenforderungen zum 31. Dezember 2004 wären in der Gewinnermittlung zusätzlich zu berücksichtigen.

Das in der Begründung angeführte Erfordernis einer Eröffnungsbilanz könne in diesem Fall nicht zum Tragen kommen, da die Tätigkeit erst im Jahre 2004 aufgenommen worden wäre und bei keinem Bestandskonto ein Beginnsaldo existiert hätte. Laufend seien immer alle Geschäftsfälle vollständig erfasst worden. Ein Kassabuch wäre nicht zu führen gewesen, da keine Geschäftsfälle in bar abgewickelt worden wären. Da auch kein Warenlager bestehe, wäre auch keine Inventur zu erstellen gewesen.

Seines Erachtens seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, da eine ordnungsgemäße kaufmännische Buchführung vorliegen würde.

Es werde daher die Anerkennung der eingereichten Bilanz und die Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 beantragt.

Am 23. August 2006 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Von der Amtspartei wurde im Zuge der Vorlage **ergänzend ausgeführt**:

In der Begründung des Eventualantrages auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 werde im Vorlageantrag ausgeführt, dass das in der Begründung der Berufungsvorentscheidung angeführte Erfordernis einer Eröffnungsbilanz nicht zum Tragen komme, da gegenständliche Tätigkeit erst im Jahre 2004 aufgenommen worden sein würde. Zu diesem Einwand würde auszuführen sein, dass die ausgeübte Tätigkeit als Konsulent (Beratungstätigkeit betreffend Handelsvermittlung bzw. Großhandel mit Hygienepapier) bereits im Jahr 2002 aufgenommen worden wäre und diese Konsulententätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb bewirken würde und diese Einkünfte in den Jahren 2002, 2003 und 2004 zugeflossen seien und auch 2004 in den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb enthalten sein würden.

Weiters sei auch bereits ab dem Jahr 2003 die gewerbliche Tätigkeit Vermittlung von Handelswaren ausgeübt worden und auch 2003 bereits entsprechende Einnahmen bzw.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden. Es sei daher nicht zutreffend, dass gegenständliche Tätigkeiten erst im Jahr 2004 aufgenommen worden wären.

In den Ersterklärungen 2004 sei eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG 1988 den Steuererklärungen beigefügt worden und es sei dadurch das Wahlrecht im Sinne einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 verbraucht worden. Ein späterer, erst im Zuge der Berufung eingebrochener Antrag auf Änderung der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 könne daher steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden, da das Wahlrecht mit Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung bzw. Abgabe der ersten Steuererklärung verbraucht worden wäre und mit diesem Wahlrecht auf Änderung der Gewinnermittlung von § 4 Abs.3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 auch nur die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 ermöglicht hätte werden sollen.

Am 21. Juli 2008 wurde folgender Ergänzungsvorhalt an Bw. abgefertigt:

“1.

Die ergänzenden Ausführungen der Amtspartei, die im Zuge der Vorlage der Berufung eingereicht worden sind, werden im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

2.

Laut dem von Ihnen am 18. Juni 2002 eingereichten Fragebogen zum Beginn Ihrer Tätigkeit wurde deren Beginn mit April 2002 angegeben. Die Tätigkeit wurde mit „Konsulententätigkeit, Handel mit Waren aller Art“ umschrieben.

In den Jahren 2002 und 2003 wurden sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit, als auch solche aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer erklärt.

*Sie werden aufgefordert bekannt zu geben, um welche Einkünfte als Einzelunternehmer es sich in den Jahren **2002, 2003 und 2004** jeweils gehandelt hat. Die Tätigkeiten sind näher zu beschreiben, sämtliche Einnahmen sind **mit Angabe des Auftraggebers und der durchgeführten Tätigkeit belegmäßig nachzuweisen**.*

Der Senat geht nach Aktenlage davon aus, dass die gegenständliche Tätigkeit im Jahr 2002 eröffnet worden ist.

3.

In den Jahren 2002 und 2003 wurde für die gegenständliche Tätigkeit eine Basispauschalierung in Anspruch genommen. Welche Aufzeichnungen wurden in diesen Jahren geführt?

Welche Aufzeichnungen wurden im Jahr 2004 konkret geführt? Weshalb wurde keine Eröffnungsbilanz erstellt? Reichen Sie sämtliche Aufzeichnungen wie etwa Bestandskonten und Verzeichnisse der ausstehenden Forderungen ein. Sämtliche Kontoblätter sind in Kopie zu

übermitteln.

Da die Tätigkeit schon im Jahr 2002 begonnen worden ist geht der Senat davon aus, dass sehr wohl eine Eröffnungsbilanz erstellt hätte werden müssen und allein schon aufgrund des Fehlens einer solchen nicht davon auszugehen ist, dass Bücher iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 geführt worden sind.

Des Weiteren wurde von Ihnen in der Berufung ausgeführt, dass zwar laufend Geschäftsfälle aufgezeichnet worden wären, aber etwa die Kundenforderungen noch im Nachhinein zu berücksichtigen gewesen sein würden. Solche, die laufenden Kundenforderungen nicht berücksichtigenden Aufzeichnungen stellen jedenfalls keine Buchführung iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Wie auch der BFH in seinem Urteil vom 2.3.1978, BStBl. II 431, ausgeführt hat, hat 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, auf Grund der von ihm gewählten Gestaltung sein Wahlrecht iS einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ausgeübt. 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.

Nehmen Sie dazu Stellung!

Der obige Ergänzungsvorhalt wurde nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11a EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000,00 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 leg cit versteuern. Der Höchstbetrag von 100.000,00 € steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall zum einen, ob ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 Voraussetzung für diese Begünstigung ist und zum anderen, ob der vom Berufungswerber vorgenommene Wechsel der Gewinnermittlungsart im Zuge des Berufungsverfahrens zulässig war. Die gegenständliche Tätigkeit wurde im Jahr 2002 eröffnet.

Betriebsvermögensvergleich iSd § 4 Abs.1 EStG 1988

Wie auch der VfGH in seinem Erkenntnis vom 6.12.2006, G151/06, ausgeführt hat, wurde quasi als Gegenstück zu § 11a EStG 1988 für Einnahmen-Ausgaben-Rechner der § 10 EStG 1988 als Begünstigung geschaffen. Es würden beim Gerichtshof 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.*“

Unstrittig ist, dass Siegfried Aigner nicht zur Buchführung verpflichtet war. Zu prüfen ist, ob dieser freiwillig Bücher geführt hat.

Der Berufungswerber hat in seiner Berufungsschrift vom 7. April 2006 angegeben, die Einkünfte aus der Konsulententätigkeit mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt zu haben. Als Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 wurde am 22. September 2005 eine Überschussrechnung eingereicht, die die Einnahmen und Ausgaben gegenüberstellt und einen Überschuss der Einnahmen von 304.298,58 € ausweist. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens wurde am 7. April 2006 eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung eingebracht, die einen Gewinn von 340.017,86 € ergibt.

In § 11a EStG 1988 wird direkt auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 verwiesen. Der Einwand des Berufungswerbers, dass es nicht ausdrücklich vorgesehen wäre, 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 Aufzeichnungen über die Veränderungen des Eigenkapitals bestehen würde, kann aus dieser Bestimmung nicht gelesen 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. Dass im vorliegenden Fall „lediglich die Kundenforderungen“ zusätzlich zu berücksichtigen wären, um quasi einen Betriebsvermögensvergleich nachzustellen, ist irrelevant.

Die eingereichte Überschussrechnung ist nicht als Betriebsvermögensvergleich anzusehen, weshalb die Voraussetzungen des § 11a EStG 1988 nicht erfüllt sind.

Wechsel der Gewinnermittlungsart

Die Wahl der Gewinnermittlungsart wird mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung getroffen (VwGH 1.6.2006, 2002/15/0179, 11.6.1991,

90/14/0171). Eine nachträglich 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).

Wie auch der BFH in seinem Urteil vom 2.3.1978, BStBl. II 431, ausgeführt hat, hat ein nicht buchführspflichtiger 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, auf Grund der von ihm gewählten Gestaltung sein Wahlrecht iS einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ausgeübt. 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. Der Berufungswerber hat keine Eröffnungsbilanz erstellt und konnte das Vorliegen von Aufzeichnungen iS einer laufenden Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht glaubhaft machen. Folglich sind auch aus diesem Gesichtspunkt die Voraussetzungen des § 11a EStG 1988 nicht erfüllt.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 11. August 2008