

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch Einzelrichter/Einzelrichterin in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch THT Treuhand Team Graz WT u Stb GmbH, C.v.Hötzendorf-Str.68, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 09.03.2015, betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 sowie vom 11.09.2013 betreffend Einkommensteuer 2007-2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 18.03.2015 gegen die Bescheide vom 09.03. 2015 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide vom 09.03. 2015 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 bleiben unverändert.

Der Berufung, nunmehr Beschwerde, vom 10.10.2013 gegen die Bescheide vom 11.09.2013 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 wird im Umfang der Beschwerde vorentscheidung vom 22.01.2014 stattgegeben; im Übrigen wird das Rechtsmittel gegen die Bescheide vom 11.09.2013 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 werden gemäß der Beschwerde vorentscheidung zur Einkommensteuer 2007 bis 2009 vom 22.01.2014 abgeändert.

Die Berechnungsgrundlagen zu den Bescheiden betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnispruchs bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im anhängigen Verfahren war zu klären, ob der Gewinn aus der einzelunternehmerischen Tätigkeit des Beschwerdeführers (Bf) als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater im Verfahrenszeitraum 2005-2009 auf Basis einer (freiwilligen) Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) oder durch Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu besteuern ist.

Der Bf begründet seine Rechtsmittel gegen die verfahrensgegenständlichen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheide 2005-2009 damit, dass im Zuge eines durchgeführten Außenprüfungs- (AP-) Verfahrens von der Prüferin eine „*chaotische Buchhaltung*“ festgestellt und daraus resultierend in sämtlichen Prüfungsjahren eine Zurechnung von Sicherheitszuschlägen (SZ) vorgenommen worden sei. Tatsächlich hätte aus seiner Sicht aber im Sinne des Zieles einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufgrund der vorgefundenen Buchhaltungsmängel eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs.3 EStG auf Basis „*der eindeutig feststellbaren Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bzw. wenn begründete Zweifel an den vorliegenden Aufzeichnungen vorgelegen hätten, im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO erfolgen müssen.*“

Zu den Buchhaltungsmängeln verweist der Bf im Rechtsmittel beispielhaft auf eine im Zuge der AP nicht anerkannte „*Wertberichtigung*“ einer von ihm 2005 fakturierten Honorarnote über 425.000,- €, welche die Leistungsempfängerin mangels vorhandener wirtschaftlicher und liquider Mittel erst Anfang des Jahres 2007 bezahlt habe. Die Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung hätte entweder die Anerkennung der „*Wertberichtigung*“ „*oder noch richtiger, die Gewinnermittlung aller geprüften Veranlagungsjahre gem. § 4 (3) EStG 1988*“ geboten. Den zuletzt genannten, „*gesetzesrichtigen Ansatz*“ habe er mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG für die geprüften Jahre nunmehr gewählt (Anschluss berichtigter ESt-Erklärungen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für die selbständigen Einkünfte als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater).

Das Finanzamt X (FA) vertritt den Standpunkt, dass der (nicht buchführungspflichtige) Bf sein Wahlrecht zur freiwilligen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit der Aufstellung von Jahresabschlüssen auf Basis des § 4 Abs.1 EStG („*samt Bilanzen und GuV-Re*“) und dem Einreichen von Abgabenerklärungen für den Prüfungszeitraum unter Hinweis auf eine Gewinnermittlung aufgrund doppelter Buchführung ausgeübt und damit verwirkt habe.

Selbst für den (nicht zutreffenden) Fall des Fehlens laufender Aufzeichnungen wäre nach Ansicht des FA im Übrigen eine Schätzung vorrangig nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs vorzunehmen gewesen.

Die für die Rechtsmittel betreffend ESt 2005/2006 vom Bf beantragte mündliche Verhandlung vor dem BFG wurde aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Verfahrensökonomie (gemeinsame Verfahrensabwicklung analog AP) durch richterliche Verfügung gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO auf die Rechtsmittel betreffend ESt 2007-2009 ausgedehnt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I) Das EStG sieht für betriebliche Einkünfte grundsätzlich die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich vor. Werden Bücher freiwillig geführt, ist der Gewinn gemäß

§ 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln (vgl. VfGH 24.02.2010, G 260/09 und JAKOM, EStG Kommentar<sup>8</sup> § 4, Rz 61).

Nach § 4 Abs. 1 EStG 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 nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf als Gewinn (nur) angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Zur Frage der (fortgesetzten) freiwilligen Gewinnermittlung durch Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG hat der VfGH zuletzt im Erkenntnis vom 19.12.2012, 2009/13/0036 auf Basis seiner langjährigen Judikatur folgenden Rechtssatz formuliert:

*„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 10. Mai 1994, 90/14/0173, vom 21. Juli 1998, 95/14/0054, und vom 23. September 2010, 2010/15/0110, mwN), wobei der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 2001/14/0039, mwN). Der Zeitpunkt der Bilanzerstellung allein ist für die Annahme einer freiwilligen Buchführung nicht maßgeblich (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2002/15/0179, sowie Doralt, EStG11, § 4 Tz 22). 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 und Rechnungsabgrenzungspositionen sowie die Forderungsbewertung unterlassen hat (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010).“*

Auch dass ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht rückwirkend erfolgen darf, wird vom VfGH bereits seit Jahren judiziert (vgl. VfGH 21.7.1998, 95/14/0054; 10.5.1994, 90/14/0173; Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 31 zu § 4 EStG 1988 allgemein, 2003).

In jedem Fall ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden (§ 4 Abs. 10 EStG).

Im Sinne der VfGH-Judikatur ist für eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG somit entscheidend, dass bereits zu Beginn des Ermittlungszeitraumes ein Buchführungssystem eingerichtet ist, das eine Erfassung der Geschäftsfälle nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches ermöglicht. Die mit Hilfe eines derartigen Buchführungssystems während des Gewinnermittlungszeitraums geführten

Aufschreibungen müssen die wesentlichen Geschäftsfälle im Zeitpunkt ihres Entstehens auch auf Bestandskonten erfassen.

Bei fortgesetzter Verwendung eines schon im vorangegangenen Gewinnermittlungszeitraum eingerichteten Buchführungssystems, das den Vorgaben für einen Betriebsvermögensvergleich entspricht, kommt bereits in der Beibehaltung des bisherigen Systems der zu Jahresbeginn gefällte Entschluss zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung zum Ausdruck. In Hinblick darauf geht der VwGH für das Folgejahr von einer hinreichend dokumentierten Optionsausübung auf Beibehaltung der (freiwilligen) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auch ohne die förmliche Durchführung der Abschlussarbeiten aus. Eine Fortführung des bisherigen Aufschreibungssystems auch bei der unterjährigen Erfassung der Geschäftsfälle unterstreicht diese Beurteilung.

Wurde der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, entspricht die beim FA eingereichte Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) jedoch nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) oder zwingenden einkommensteuerlichen Vorschriften, ist sie zu berichtigen (§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988).

Soweit eine Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen *nicht möglich* ist, *hat* die Abgabenbehörde eine Schätzung nach Maßgabe des § 184 BAO durchzuführen. Diese Schätzung hat grundsätzlich auf Basis eines Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen (JAKOM, EStG Kommentar<sup>8</sup> § 4, Rz 51 mit Verweis auf VwGH-Judikatur). Dies kommt etwa zum Tragen, wenn eine nicht ordnungsgemäß erstellte Bilanz mittels Teilschätzung zu ergänzen und damit im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG zu berichtigen ist.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 184 BAO stellt der Ansatz eines Sicherheitszuschlages eine zulässige Schätzungsmethode dar.

Gemäß § 167 Abs. 2 iVm § 269 Abs. 1 BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Verfahrensergebnisse grundsätzlich nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

**II)** Im anhängigen Verfahren legt das BFG seiner rechtlichen Beurteilung im Sinne des § 167 BAO folgenden, aus dem Inhalt der vom FA vorgelegten Verfahrensakten und den ergänzenden Ermittlungsergebnisses des BFG abgeleiteten Sachverhalt als erwiesen zu Grunde:

Der Bf erzielte im Verfahrenszeitraum 2005-2009 u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG aus einer einzelunternehmerischen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und war insofern den freien Berufen iSd § 189 Abs. 4 UGB zugeordnet. Eine Verpflichtung zur steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bestand für die daraus erzielten Ergebnisse unstrittig nicht.

Die als Einzelunternehmer erzielten selbständigen Einkünfte des Bf (Schwerpunkt Immobilienentwicklung) umfassten lediglich einen Teil seiner Einkünfte aus der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Teilweise übte er diese Tätigkeit auch im Rahmen bzw. im Auftrag von (zumeist nahe stehenden) Gesellschaften aus. Einkünfte aus im Werkvertrag für derartige Gesellschaften erbrachten Leistungen erfasste er – neben weiteren Erlösen – im verfahrensgegenständlichen Einzelunternehmen. Entsprechend hatte der Bf dem Einzelunternehmen auch nicht die vollständige betriebliche Infrastruktur zugeordnet, wie sie für die Berufsausübung von Wirtschaftsprüfern/Steuerberatern üblich ist (weder Eigenpersonal noch eigenständige Büroräumlichkeiten, Betriebs- und Geschäftsausstattung usw.).

Nach den Angaben in den beim FA eingereichten Abgabenerklärungen ermittelte der Bf den Gewinn aus dieser einzelunternehmerisch ausgeübten Tätigkeit seit einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ab dem Jahr 2003 ausdrücklich (freiwillig) auf Basis eines Betriebsvermögensvergleichs (jährliche Markierung des entsprechenden Auswahlfeldes in den Abgabenerklärungen, Ansatz von Positionen und Verwendung von Kennzahlen, welche lt. Erklärungsformular bzw. -maske explizit einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich vorbehalten sind). Den Übergangsverlust aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart (- 67.551,68 €) berücksichtigte er in den Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2003-2007 zu je 1/7 (2006 und 2007 allerdings - wohl irrtümlich - mit positivem Wert).

In der - nach § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführten - verfahrensgegenständlichen Außenprüfung, umfassend den Zeitraum 2003-2010, wurde die Gewinnermittlung auf Basis des § 4 Abs.1 EStG für die zu beurteilenden Einkünfte weder vom Bf noch von der Abgabenbehörde in Frage gestellt.

Im Prüfungsverfahren legte der Bf unter anderem „Papierbilanzen“ für 2003-2009 vor, welche neben „Eröffnungsbilanzen“ auch *„laufende Buchführung (lfd. Erfassung von Aufwendungen, Erträgen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Bestandskonten) und Jahresabschlüsse (samt Bilanz und GuV-Rechnung)“* zu den jeweiligen Bilanzstichtagen umfassten (Rechtsmittelstellungnahme der Prüferin vom 1.April 2014).

Die Überprüfung dieser Unterlagen brachte massive Mängel hervor (Mail der Prüferin an das Büro des Bf vom 16.April 2012 mit der Aufforderung zur Nachreichung von *„Unterlagen, durch welche der Bilanzzusammenhang bzw. die Differenz von Bilanzgewinn zu erklärtem Gewinn nachvollziehbar wird“*). In einer Zeugenbefragung im Zuge finanzstrafbehördlicher Erhebungen gegen den Bf beschrieb die Prüferin den Zustand der vom Bf vorgelegten Buchhaltung später als *„chaotisch“*.

Die buchhalterischen Unzulänglichkeiten führte zu mehreren, in Tz 1-Tz 12 des AP-Berichts vom 9.Sept.2013 einzeln und betragsmäßig konkretisiert dargestellten Mängelfeststellungen und entsprechenden Korrekturen, die sämtliche Jahre des Verfahrenszeitraumes betrafen (*„nicht erklärte Einnahmen und Buchhaltungsmängel“*).

Zudem wurden den Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO Sicherheitszuschläge von jährlich 35.000,- € zugerechnet (AP-Bericht 9.Sept.2013, Tz 13).

An der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich trat durch die AP-Korrekturen keine Änderung ein.

Entsprechend stellte das FA im AP-Bericht für das (nicht verfahrensgegenständliche) Jahr 2004, dem einzigen Prüfungsjahr mit negativem Ergebnis aus der im Verfahren zu beurteilenden Tätigkeit des Bf, ausdrücklich die Vortragsfähigkeit des Verlustes fest und berücksichtigte diesen im Rahmen eines Verlustabzuges nach § 18 Abs. 6 EStG (Verlustvortrag) bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens 2005 (AP-Bericht 9.Sept.2013, Tz 15).

Des Weiteren ließ das FA die vom Bf aufgrund des 2003 durchgeführten Wechsels zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG vorgenommene Verlustverrechnung gemäß § 4 Abs. 10 EStG in den Jahren 2003-2005 unverändert, berichtigte die Ansätze für 2006/2007 auf Negativwerte und brachte zudem die bisher unterbliebene Verrechnung der beiden letzten 1/7-Beträge in den Jahren 2008 und 2009 in Abzug.

Sowohl den Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 EStG als auch die Verlustverrechnung gemäß § 4 Abs. 10 EStG ließ der Bf in seinen Beschwerden unbeanstandet und übernahm sie auch in die geänderten Einkommensteuererklärungen für 2005-2009 (Rechtsmittelbeilagen).

Die auf Basis der AP-Feststellungen ergangenen Einkommensteuerbescheide für 2003-2006 erwuchsen zunächst ohne Rechtsmittel in Rechtskraft. Erst nachdem aufgrund einer Tangentenmitteilung im Bereich der Vermietungseinkünfte des Bf nach § 295 BAO berichtigte Bescheide ergingen, wurde die verfahrensgegenständliche Beschwerde gegen die aufgrund der AP ergangenen Sachbescheide zur Einkommensteuer 2005 und 2006 eingebracht. Die Bescheide betreffend ESt 2003 und 2004 blieben unangefochten.

Bezüglich der Jahre 2007-2009 brachte der Bf bereits innerhalb der ordentlichen Rechtsmittelfrist Beschwerde gegen die gemäß den AP-Feststellungen erlassenen ESt-Bescheide ein und begehrte im Rahmen einer KEST-Regelbesteuerungsoption nach „§ 27 Abs.5 EStG“ (richtig wohl § 97 Abs. 4 EStG idF des Verfahrenszeitraumes) die (nicht mehr verfahrensgegenständliche) Anrechnung von KEST für - im Gefolge einer weiteren AP festgestellte - verdeckte Gewinnausschüttungen der X-Treuhand und Vermögensverwaltungs GmbH (FN 1234567xy, in der Folge X-GmbH) an den Bf als Gesellschafter-Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Nach Direktvorschreibung der KEST 2003-2009 an den Bf gemäß § 95 Abs.5 EStG entsprach das FA dessen auf die Jahre 2007-2009 beschränkten Rechtsmittelbegehren mittels Beschwerdeverentscheidung (BVE).

Erstmals im Vorlageantrag gegen diese (stattgebende) BVE begehrte der Bf mit der eingangs dargestellten Begründung die „*Ausweitung seiner Beschwerde*“ und Richtigstellung der Gewinnermittlung für seine selbständigen Einkünfte „*von ursprünglich*

*auf einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung gem. § 4 Abs.1 BStG auf nunmehr richtig auf § 4 Abs.3 BStG“.*

Aus den Verfahrensunterlagen des FA geht zweifelsfrei hervor, dass den ursprünglich eingereichten Abgabenerklärungen des Bf ab 2003 Gewinnermittlungen aufgrund (freiwilliger) Buchführung nach den Grundsätzen eines Betriebsvermögensvergleichs zu Grunde liegen.

So weist etwa der Jahresabschluss zum 31.12.2005 - neben Forderungen und/oder Verbindlichkeiten gegenüber beteiligten Unternehmen, Kreditinstituten und der Abgabenbehörde – auch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Konto 2000), Lieferverbindlichkeiten (Konto 3300), ARAP (Konto 2900) und Rückstellungen (Konto 3100) aus. Körperliches Anlage- oder Umlaufvermögen scheint darin nicht auf (insbesondere keine BGA, Kassenbestände, Waren-/Materialvorräte).

Die Gewinn-/Verlustrechnung für 2005 enthält u.a. eine Position für „*noch nicht abrechenbare Leistungen*“ (Konto 4530 Bestandsveränderungen). Tz 3 des AP-Berichts vom 9.Sept.2013 belegt zudem die Vornahme einer Forderungsbewertung im Rahmen des Jahresabschlusses 2005 (vollständige Abschreibung einer Forderung des Bf vom 30.12.2005 gegen die Y-Projektentwicklung GmbH (FN 7654321z, in der Folge Y-GmbH) zum Bilanzstichtag 31.12.2005). Kosten für Personal oder Waren-/Materialeinkauf sind in der Gewinn-/Verlustrechnung für 2005 nicht ausgewiesen. Der Büroaufwand beschränkt sich auf geringfügige Beträge für Fachliteratur und Telekommunikation.

Entsprechende Positionen in den (elektronischen) Abgabenerklärungen bzw. in den bei der AP vorgelegten „Papierbilanzen“ der Folgejahre (z.B. Jahresabschluss 2007 mit Forderungen/Verbindlichkeiten aus Lieferungen/Leistungen, ARAP, Rückstellungen bzw. Erlösabgrenzungen) weisen für die weiteren Verfahrensjahre auf eine gleichbleibende Art der Gewinnermittlung hin.

Der Bf hat in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG eine langjährige, unveränderte Buchführung unter Verwendung des Buchhaltungsprogramms „BMD“ bestätigt, die den gesamten Verfahrenszeitraum mitumfasste. Die im BFG-Verfahren durchgeführten Ermittlungen zur Organisation des Buchhaltungswesens für die zu beurteilende selbständige Tätigkeit im Verfahrenszeitraum erbrachten keine gegenteiligen Hinweise. Im AP-Verfahren war eine entsprechende Überprüfung (auch hinsichtlich der Verhältnisse vor 2003) mangels Thematisierung einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG unterblieben.

Das im Unternehmen des Bf verwendete Buchhaltungsprogramm „BMD“ führt programmtechnisch bei Erfassung eines Geschäftsfalles im Journal zu einer zeitgleichen Verbuchung auf den im Wege des Journals angesprochenen Konten (je nach Buchungssatz Ertrags- und/oder Bestandskonten). Konkret bewirkt etwa die Verbuchung von Ausgangs- (AR)/Eingangsrechnungen (ER) auf Kunden- bzw. Lieferantenkonten, deren zeitgleiche ertragswirksame Erfassung als Forderung/Verbindlichkeit im betrieblichen Rechnungswesen (Sollprinzip).

Das Beispiel eines vom Bf im AP-Verfahren vorgelegten Ausdrucks zum Erlöskonto 4020 des Jahres 2005 belegt, dass Geschäftsfälle der zu beurteilenden Einkunftsquelle tatsächlich - im Sinne einer doppelten Buchhaltung mit Vermögensvergleich - zunächst einerseits als Kundenforderung vermögens- und zugleich nach dem Sollprinzip ertragswirksam auf dem Erlöskonto erfasst wurden (Konto 4020/2005, PosNr. 8-17: Verbuchung AR 20-30 (ohne AR 29) nach Rechnungsdatum).

In der Folge wurde bei Zahlung der eingegangene Betrag (nochmals) auf dem Erlöskonto 4020 verbucht (getrennt in Nettzahlung und USt). Auf Bestandskonten wurde bei Zahlungseingang vorerst nur der Geldfluss erfasst (Bankguthaben), wogegen die zugehörigen Kundenforderungen unverändert blieben (Konto 4020/2005, PosNr. 1-7: Verbuchung von Zahlungen zu AR ex 2004). Zum Jahresende (Bilanzstichtag) erfolgten die für den Ausgleich der Bezug habenden Forderungskonten und Vermeidung einer ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung notwendigen Maßnahmen in zusammengefasster Form im Rahmen von Umbuchungen/UB (Konto 4020/2005, PosNr. 18-20 „UB Ford. 2004“).

Die per 31.12.2005 vorgenommene Ausbuchung der während des Jahres 2005 eingegangenen Nettobeträge auf den Forderungskonten (Konto 2000 bzw. Konto 2440) dokumentiert, dass die zugehörigen Rechnungen bereits 2004 als Forderungen verbucht und ertragsteuerlich berücksichtigt worden waren (Sollprinzip).

Angemerkt sei, dass der in Tz 8 der NS/SB vom 8.Juli 2013 angeführte Zahlungseingang vom 29.Juni 2005 zur „Forderung ABC-DE“ auf dem Erlöskonto 4020/2005 nicht aufscheint.

Da im Einzelunternehmen des Bf in Laufe des Jahres 2005 offenbar keine Rechnungen mit 20% USt-Ausweis gelegt wurden, die dem Erlöskonto 4020 zuzuordnen waren, hatte vor Dezember keine Veranlassung für eine unterjährige Verbuchung von entsprechenden Forderungen mit Auswirkung auf dieses Konto bestanden. Doch belegt die Erfassung der im Dezember gelegten Ausgangsrechnungen mit dem Rechnungsdatum eine Verbuchung nach Sollgrundsätzen auch für Kundenforderungen des Jahres 2005.

Die unterjährige Erfassung von Zahlungseingängen diente primär der monatlichen UVZ-Ermittlung bzw. UVA-Erstellung nach dem umsatzsteuerlichen Istsistem. Eine Verbuchung auf den zugehörigen Kundenkonten erfolgte dabei, wie erwähnt, nicht. Der Ausgleich dieser Konten wurde erst zum Bilanzstichtag in Form von UB durchgeführt. Bei den Abschlussbuchungen (lt. Bf „Forderungsabstimmung“) kam es – neben ordnungsgemäßen Verbuchungen – teilweise zu Fehlern (z.B. Konto 4020/2005, PosNr. 18 + 19 „UB Ford. 2004“ ordnungsgemäß, Pos 20/UB 118 lt. AP fehlerhaft, vgl. Tz 8 der NS/SB vom 8.Juli 2013).

Im Fall der AR 26 vom 30.Dez.2005 (Konto 4020/2005, Pos 14) war der Nettobetrag der Forderung gegen die Y-GmbH aus der Vermittlung von Beteiligungen betreffend das Projekt „Z-Resort“ am 31.Dez.2005 wieder vom Erlöskonto ausgebucht und über mehrere Buchungsvorgänge im Ergebnis zur Gänze erfolgsneutral behandelt („abgeschrieben“)



worden. Im Jahr 2007 war der zugehörige Zahlungseingang vom 2. Jänner über das Privatkonto erfasst worden und damit der Vorgang - trotz vollständiger Bezahlung - im steuerlichen Betriebsergebnis zur Gänze unberücksichtigt geblieben (Tz 3 AP-Bericht 11. Sept. 2013 bzw. Tz 6 NS/SB 8. Juli 2013 und BVE/Est 2005 30. April 2015).

Die ertragsteuerliche Behandlung der Kundenforderungen nach Sollgrundsätzen wird, wie ausgeführt, für 2005 durch die im Ausdruck des Erlöskontos 4020 verbuchten Ausgangsrechnungen mit Rechnungsdatum 30./31. Dez. 2005 dokumentiert, die - bis auf die AR 26 - im Jahresabschluss 2005 als Einnahmen erfasst wurden und teilweise auch als Kundenforderungen in der Bilanz 2005 aufscheinen.

Neben den angeführten Buchungsvorgängen aus dem Jahr 2005 bestätigen die unter Tz 1 bis Tz 3, Tz 5, Tz 6 und Tz 8 der NS/SB vom 8. Juli 2013 dargestellten Geschäftsfälle, dass auch in weiteren Jahren des Verfahrenszeitraums (und ebenso im Jahr 2004) eine Erfassung von Kundenforderungen aus der verfahrensgegenständlichen Tätigkeit des Bf nach dem Sollprinzip erfolgt war (Korrekturbedarf lt. AP nur hinsichtlich der Umsatzsteuer; „*Erlösmäßig i. O.*“).

Vor diesem Hintergrund geht das BFG einerseits davon aus, dass auch den in den Bilanzen der übrigen Verfahrensjahre enthaltenen Positionen betreffend Kundenforderungen entsprechende Geschäftsfälle zu Grunde liegen (zumal der gegenteilige Fall zweifellos zu (weiteren) Mängelfeststellungen im AP-Verfahren geführt hätte) und andererseits (in Hinblick auf die vom Bf bestätigte, unveränderte Buchführungsmethode im gesamten Verfahrenszeitraum), dass die buchhalterische Erfassung mit der im Erlöskonto 4020/2005 dokumentierten Vorgangsweise vergleichbar war.

Ob die Buchhaltungskraft vom Bf den Auftrag zur Verbuchung bereits der Ausgangsrechnungen hatte oder nur die Zahlungen erfassen sollte, kann unter diesen Umständen für das Abgabefestsetzungsverfahren dahingestellt bleiben. Ebenso führen die diversen im AP-Verfahren festgestellten Mängel zu keiner anderen Beurteilung (Einzelfehler bei grundsätzlicher Verbuchung nach Sollprinzip).

Da der Bf in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG die - gemäß der gesetzlichen Befugnis - frühestmögliche Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eingeräumt hat (somit Vorsteuerabzug nach Sollprinzip), geht das BFG auch für die zugehörigen Aufwendungen von einer laufenden Verbuchung nach Sollgrundsätzen aus (bestätigt etwa durch Tz 9 NS/SB 8. Juli 2013).

Eine Erfassung der (Geld-) Entnahmen auf dem Privatkonto nach dem Istprinzip liegt in der Natur derartiger Vorgänge.

Die Beispiele des Erlöskontos 4020/2005, aber auch der diversen, lediglich die USt betreffenden Mängelfeststellungen im AP-Bericht zeigen, dass die zahlreichen „Korrekturbuchungen“ über das Privatkonto im Zuge der Erstellung der Jahresabschlüsse keineswegs eine laufende Erfassung der Geschäftsfälle nach den Ist-Grundsätzen einer „§ 4/3-Gewinnermittlung“ belegen.

In der vom Bf für seinen Standpunkt verwendeten Formulierung zu Tz 14 NS/ SB 8.Juli 2013 kommt im Übrigen lediglich eine Mutmaßung der Prüferin zum Ausdruck („*anscheinend*“), deren Richtigkeit durch die zuvor dargestellten Sachverhaltsfeststellungen widerlegt wird.

Unter Berücksichtigung der angeführten Ermittlungsergebnisse hält es das BFG gemäß § 167 Abs. 2 BAO für erwiesen, dass in den zu beurteilenden Kalenderjahren 2005-2009 für die Gewinnermittlung aus der freiberuflichen Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer nicht nur bereits jeweils zu Jahresbeginn eine Buchführung eingerichtet war, die eine laufende Erfassung der Geschäftsfälle nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches im Zeitpunkt deren Entstehens ermöglichte, sondern auch, dass diese in den wesentlichen Bereichen (grundsätzlich) tatsächlich in diesem Sinn erfasst wurden (wenn auch wiederholt mangelhaft).

Dabei ist zu bedenken, dass aufgrund der konkret ausgestalteten Organisation der zu beurteilenden Tätigkeit, der buchhalterischen Erfassung der Kundenforderungen aus den in Rechnung gestellten Leistungen des Bf zentrale Bedeutung zukam. Mangels Warenverkehrs und Büroinfrastruktur war dagegen etwa eine Kassa- und Wareneingangsbuchführung oder die Vornahme von Inventuren nicht erforderlich bzw. spielte zumindest keine entscheidende Rolle, sodass diesen Bereich betreffende (vereinzelte) Buchungsvorgänge nicht als wesentliche Geschäftsfälle im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur zu beurteilen sind.

Die ohne jegliche Beweismittel, erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vorgebrachte Darstellung des Bf, er habe tatsächlich seit Jahren sein Betriebsergebnis unverändert nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt und sei auch im Jahr 2003 nicht (freiwillig) auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gewechselt, erscheint als reine Zweckbehauptung, der vom BFG aufgrund des angeführten Verfahrensergebnisses keine Glaubwürdigkeit beigemessen wird, zumal der Bf selbst sowohl die aus dem Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG im Jahr 2003 resultierende jährliche Übergangsverlustverrechnung nach § 4 Abs. 10 EStG, als auch den – im AP-Bericht explizit bestätigten - Verlustvortrag aus dem Jahr 2004 im anhängigen Rechtsmittelverfahren in den nach § 4 Abs. 3 EStG erstellten Gewinnermittlungen für 2005-2009 beibehalten hat.

Insbesondere aber ist zu berücksichtigen, dass der Bf im Rechtsmittel selbst einräumt, den Gewinn der angefochtenen Jahre zunächst aufgrund eines Betriebsvermögensvergleichs ermittelt zu haben (Ergänzung zum Vorlageantrag betreffend ESt 2007-2009:

„*Berichtigungen...der Gewinnermittlung von ursprünglich auf einer nicht ordnungsgemäß basierenden Buchführung gem. § 4 Abs. 1 BStG*“...; Beschwerde gegen ESt 2005/2006: Verweis auf die verbuchte *Wertberichtigung* einer *fakturierten* Honorarnote im Jahr 2005; Vorwurf des Bf, dass die Prüferin, trotz Feststellung einer „chaotischen“ Buchhaltung, „*an der vom Abgabepflichtigen gewählten Gewinnermittlung .... nach § 4 Abs.1 EStG weiterhin festgehalten*“, hat; Hinweis, dass der Bf für die bis zur AP auf Basis des § 4 Abs.1 EStG – wenn auch nicht ordnungsgemäß sondern mit „*schweren Buchführungsmängeln*“

– durchgeführte Gewinnermittlung „*nunmehr*“ den „*gesetzesrichtigen Ansatz*“ „*selbst gewählt und die steuerpflichtigen Einkünfte der geprüften Jahre (2005-2009) aufgrund der Gewinnermittlung gem. § 4 (3) EStG vorgenommen und demnach die jeweiligen Einkommen ermittelt*“ habe, bzw. dass der - aus Sicht des Bf - gesetzwidrige Umstand „*aufgegriffen*“ und für 2005-2009 geänderte ESt-Erklärungen bzw. Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs.3 EStG „*ermittelt*“ „*wurden*“, die er nunmehr vorlege).

III) Aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen geht das BFG davon aus, dass die zu beurteilenden selbständigen Einkünfte des Bf bis zur verfahrensgegenständlichen AP (freiwillig) auf Basis von jährlichen Betriebsvermögensvergleichen nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt wurden. Insbesondere an Hand der vorliegenden Unterlagen aus der Buchhaltung des Bf zum Jahr 2005 wurde festgestellt, dass buchhalterisch die ertragswirksame Erfassung der vom Bf erbrachten Leistungen regelmäßig bereits mit der Rechnungslegung unter zeitgleicher Aufnahme der Forderungen in das entsprechenden Bestandskonto erfolgte. Die Verbuchung des zugehörigen Zahlungseingangs diene primär der Umsatzsteuerermittlung.

Es mag zutreffen, dass die (unterjährig doppelte) Erfassung des Forderungsbetrages auf dem Erlöskonto (auch) dazu diene, die Möglichkeit einer Option zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG bis zur Erstellung des Jahresabschlusses „*offen*“ zu halten. Allerdings konnte eine solche Überlegung schon deshalb nicht zielführend sein, weil sie zu einer unzulässigen, rückwirkenden Wahl der Gewinnermittlungsart geführt hätte.

Wie festgestellt wurde, war jeweils zu Jahresbeginn ein für die „§ 4/1-Ermittlung“ geeignetes Buchführungssystem eingerichtet, in welches zunächst die Erfassung der wesentlichen Geschäftsfälle nach dem Sollprinzip unter Einbeziehung der entsprechenden Bestandskonten vorgenommen wurde. Damit war das Wahlrecht für die Gewinnermittlungsart konsumiert und der Bf hatte für das betreffende Jahr im Sinne der VwGH-Judikatur die Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des § 4 Abs.1 EStG fortzuführen.

Entgegen dem Standpunkt des Bf setzt der VwGH in seiner angeführten Rechtsprechung für die *Fortführung* einer (freiwilligen) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG keineswegs eine Ordnungsmäßigkeit des Rechenwerks im Sinne der GoB oder zwingender abgabenrechtlicher Bilanzierungsbestimmungen mit der Konsequenz voraus, dass ein Verstoß den Entfall der jeweils zu Jahresbeginn mit der Einrichtung eines entsprechenden Buchhaltungswesens ausgeübten Bilanzierungsoption zur Folge hätte. Vielmehr ist an das VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2012, 2009/13/0036 zu erinnern, in welchem der Gerichtshof u.a. das Vorliegen einer bloßen Teileröffnungsbilanz - und damit das Fehlen des Bilanzzusammenhangs - als unschädlich qualifiziert hat (im Übrigen sei an dieser Stelle angemerkt, dass das vom Bf in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vom 2.März 2016 angesprochene Beispiel zur EB 2003 nicht den Verfahrenszeitraum betrifft).

Ist mit der Wahl einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG die Entscheidung zu Gunsten des Betriebsvermögensvergleichs gefallen, sind Mängel, welche eine Verletzung der GoB oder zwingender abgabenrechtlicher Bilanzierungsbestimmungen zur Folge haben, im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG zu beheben.

Das vom Bf eingewendete Judikat des VwGH vom 11.6.1991, 90/14/0171 ist insofern nicht einschlägig, als es den Fall eines erstmaligen Wechsels von einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG - und damit die erstmalige Einrichtung eines entsprechenden Rechnungswesens - zum Gegenstand hatte.

Im anhängigen Verfahren änderte der im Zuge der AP hervorgekommene - vom Bf nicht nur nicht bestrittene, sondern sogar für seine Argumentation ins Treffen geführte - umfangreiche Berichtigungsbedarf in dessen Rechenwerk nichts an der Tatsache, dass der Gewinn gemäß der Option des Bf seit 2003 nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches im Sinne des § 4 Abs.1 EStG zu ermitteln war und nach den getroffenen Feststellungen auch tatsächlich ermittelt wurde, wobei insbesondere die Ersterfassung der Kundenforderungen - als den wesentlichen Geschäftsfällen dieser Einkunftsquelle - in der Buchhaltung in diesem Sinn erfolgte.

Entsprechend waren die festgestellten Buchführungsmängel gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG - allenfalls gemäß § 184 BAO in Verbindung mit einer Schätzung - zu beheben.

Die Textziffern des AP-Berichts vom 9.Sept.2013 belegen diese Vorgangsweise für jeden der festgestellten Mängel. Darüber hinaus verbleibenden Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen des Bf wurde gemäß § 184 BAO durch Zurechnung von Sicherheitszuschlägen begegnet, wobei nicht zu erkennen ist, dass diese Maßnahme nicht ebenfalls nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG erfolgt wäre. Dies im Übrigen auch für die nicht verfahrensgegenständlichen Jahre 2003/2004.

Weder gegen die Schätzungsbefugnis als solche, noch gegen die Höhe der vorgenommenen Zuschätzung hat sich der Bf im Rechtsmittel verwehrt.

Aufgrund der umfangreichen und gravierenden Mängelfeststellungen, die Einnahmendifferenzen und aufwandswirksame Positionen betrafen, sieht auch das BFG keine Veranlassung die vorgenommene Zurechnung von Sicherheitszuschlägen zu beanstanden.

Ebenso wenig hat der Bf substantiierte Einwendungen gegen die weiteren, im AP-Bericht vom 9.Sept.2013 dargestellten Korrekturen seiner Besteuerungsgrundlagen an das BFG herangetragen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG hat der Bf auch hinsichtlich seiner Forderung betreffend den Komplex „Z-Resort“ im Jahresabschluss 2005 (ausführlich dargestellt in der BVE/EST 2005 zu Tz 3 des AP-Berichts vom 9.9.2013) weder Argumente noch Beweismittel vorgebracht, welche eine vollständige Abschreibung dieser Forderung am Tag nach der Rechnungslegung rechtfertigen könnten. Dabei fällt insbesondere

ins Gewicht, dass der Bf den vollständigen Forderungsbetrag von der Y-GmbH (deren wirtschaftliche Lage ihm als beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer umfassend bekannt war) am 2. Jänner 2007 zur Gänze erhalten hatte, somit lange vor Einreichung der Einkommensteuererklärung 2005 bei der Abgabenbehörde am 27. Aug. 2007.

Wenn die Y-GmbH zeitgleich weitere Gläubiger sehr wohl bedient (z.B. Rechnung des A-Medienunternehmens vom 27. Dez. 2005) und zugleich ihre Forderung gegen die „Z-Resort ... GmbH & Co KG“ - so wie andere Geschäftspartner der Y-GmbH gegenüber - nicht wertberichtigt hatte (Zeugenausführungen der Prüferin/mV 2. März 2016), unterstreicht dies, dass diese Gesellschaft weder zahlungsunfähig war noch für deren Geschäftspartner Zahlungsprobleme erkennbar waren.

Unter den festgestellten Umständen kommt der Höhe und Dauer von Bankguthaben der Y-GmbH bzw. deren (wegen eines VwGH-Verfahrens ausgesetzten) Abgabenverbindlichkeiten keine entscheidende Bedeutung zu.

Eine – im Übrigen wiederum nicht nachgewiesene - (vorläufige) Rückstehung von Investoren des Projekts „Z-Resort“ in der finanziell bzw. wirtschaftlich schwierigen Anlaufphase der „Z-Resort ... GmbH & Co KG“ (Bf/mV 2. März 2016), konnte zwar allenfalls die Stundung einer Zahlungsfälligkeit gegen diese Gesellschaft, nicht aber die in Tz 3 des AP-Berichts vom 9. Sept. 2013 aufgegriffene Forderungsabschreibung des Bf gegen die Y-GmbH rechtfertigen. Dies - nicht zuletzt in Hinblick auf die weitere Geschäftstätigkeit der Y-GmbH - auch nicht, wenn dieser Gesellschaft lediglich eine *"Zwischenfunktion für die Fakturierung der verfahrensgegenständlichen Forderung"* (Bf/mV 2. März 2016) zugekommen sein sollte.

Im Ergebnis war das erstmals nach Abschluss der AP für 2003–2010 im Rechtsmittelverfahren vorgebrachte Begehren des Bf auf Ermittlung des Gewinns aus der verfahrensgegenständlichen selbständigen Tätigkeit für die Jahre 2005–2009 nach § 4 Abs. 3 EStG somit nicht berechtigt.

Aus welchen Gründen das Vorbringen im Verfahren erst so spät thematisiert wurde, spielt für diese Beurteilung keine Rolle. Entscheidend ist, wie ausgeführt, dass eine rückwirkende Umstellung der Gewinnermittlungsart unzulässig ist.

Allerdings ist dem Hinweis des Bf auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Totalgewinnbetrachtung mit dem Verweis auf die nach der AP unangefochten gebliebenen ESt-Bescheide für 2003/2004 zu begegnen und daran zu erinnern, dass aus den nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Gewinnen dieser Jahre nicht nur der in den Folgejahren verwertete Übergangsverlust 2003 sondern auch der Verlustvortrag für 2005 resultiert. Insofern kann keine Rede davon sein, dass eine auf die Verfahrensjahre 2005–2009 beschränkte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG *„keine ertragsteuerliche Optimierung“* (Bf/mV 2. März 2016) zur Folge gehabt hätte, die nicht im diametralen Widerspruch zu den vom Bf eingewendeten o.a. Grundsätzen gestanden wäre.

## **Zulässigkeit einer 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt dem klaren Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 17. März 2016