

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden VS und die weiteren Senatsmitglieder R1, LR1 und LR2 im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 7.12.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 6.11.2015 betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013 am 29.5.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Bf. erzielte in den Jahren 2011, 2012 und 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wobei die Gewinnermittlung jeweils auf Grundlage des § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach der Bruttomethode erfolgte.

Für das Jahr 2012 wurde die Einkommensteuer mit dem Betrag von EUR 506,00 bescheidmäßigt festgesetzt. Für die Jahre 2011 und 2013 wurde seitens der belangten Behörde keine Einkommensteuer vorgeschrieben.

Im Zuge einer Betriebsprüfung über den Zeitraum der Jahre 2011 bis 2013 ersuchte der Bf. im Wege seiner Buchhalterin, rückwirkend von der ursprünglich gewählten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 wechseln zu dürfen und legte eine nachträglich erstellte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 vor.

Der Betriebsprüfer lehnte das Ersuchen des Bf. mit der Begründung ab, dass ein Wechsel der Gewinnermittlungsart nur zu Beginn eines Kalenderjahres zulässig sei. Zudem seien die vom Bf. geführten Aufzeichnungen mangelhaft, sodass ein vollständiger Vergleich des Betriebsvermögens im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 ohnehin nicht durchgeführt werden könne. Unabhängig hiervon erfülle die nachträgliche Erfassung von

Beständen, Forderungen und Außenständen zum Bilanzstichtag aber ohnedies nicht die Voraussetzungen einer laufenden Buchführung.

Dem ebenso im Zuge der Betriebsprüfung gestellten Begehren des Bf., bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen rückwirkend von der Brutto- auf die Nettomethode wechseln zu dürfen, kam der Betriebsprüfer hingegen nach.

Letztlich ergaben sich nach Abschluss der Betriebsprüfung im Hinblick auf die Einkommensteuer aufgrund nicht erklärter Einnahmen, nicht anerkannter Ausgaben sowie zum Ansatz gebrachter Privatanteile nachfolgende geänderte Besteuerungsgrundlagen:

Jahr	2011	2012	2013
Vor Betriebsprüfung	EUR 12.655,06	EUR 15.168,04	EUR 5.313,16
Nach Betriebsprüfung	EUR 29.299,75	EUR 35.733,68	EUR 77.418,10

Mit Bescheiden vom 6.11.2015 verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013. Mit Sachbescheiden gleichen Datums wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit EUR 5.023,00, für das Jahr 2012 mit EUR 7.713,00 und für das Jahr 2013 mit EUR 26.964,00 festgesetzt. Hieraus resultierten für die Jahre 2011 und 2013 Abgabennachforderungen in selber Höhe, wohingegen für das Jahr 2012 unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer eine Abgabennachforderung von EUR 7.207,00 vorgeschrieben wurde.

Der Bf. trat den Sachbescheiden der belangten Behörde mit Beschwerde vom 7.12.2015 entgegen.

Hierin führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass er in keinem Jahr in der Lage gewesen sei, die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung zu leisten und sich sohin bereits zum 1.1.2011 ein Beitragsrückstand in Höhe von EUR 34.316,60 aufgebaut habe. Unter Berücksichtigung von Zinsen sowie in den Folgejahren anerlaufener Beitragserückstände schulde er der gewerblichen Sozialversicherung per 31.12.2014 einen Betrag in Höhe von EUR 63.829,72. Hinzu kämen offene Verbindlichkeiten aus den Jahren 2012 und 2013 in Höhe von EUR 14.702,00 respektive EUR 12.700,00. Da diese Außenstände durch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden konnten, habe er mit 1.1.2011 rückwirkend einen Wechsel der Gewinnermittlungsart vorgenommen.

Ferner brachte der Bf. vor, dass im Laufe der Jahre sowohl die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 als auch jene nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum selben Ergebnis führen müssten, er seine Aufwendungen jedoch aufgrund seines Alters und seiner Herzleiden nie mehr geltend machen könne. Im Übrigen liege es im Ermessen der belangten Behörde, den rückwirkenden Wechsel der Gewinnermittlungsart zu gestatten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.1.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte der Amtsvertreter unter Verweis auf den Bericht der Betriebsprüfung zusammengefasst aus, dass der belangten Behörde kein Ermessen im Hinblick auf die Gestattung eines rückwirkenden Wechsels der Gewinnermittlungsart zukomme. Die Gewinnermittlungsart könne nämlich nur zu Beginn eines Kalenderjahres durch die Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung erfolgen und sei weder an einen Antrag noch die Zustimmung der belangten Behörde gebunden. Die seitens des Bf. vorgenommene nachträgliche Erfassung diverser Außenstände entspreche auch nicht den Anforderungen an eine laufende Buchführung.

Mit Vorlageantrag vom 11.2.2016 beantragte der Bf., seine Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und stellte ferner den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

In seiner Begründung verwies der Bf. auf das Beschwerdevorbringen und führte ergänzend aus, dass bei seinem Ansuchen um Ermessen nicht berücksichtigt worden sei, dass beide Gewinnermittlungsarten im Laufe der Jahre zum selben Ergebnis führen sollten. Im Übrigen sei das Versagen einer Ermessensentscheidung in Anbetracht seines Alters eine große Ungerechtigkeit.

Mit Vorlagebericht vom 15.3.2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Wiederholung ihres in der Beschwerdevorentscheidung erstatteten Vorbringens deren Abweisung.

In der am 29.5.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung hielt der Bf. sein bisheriges Vorbringen aufrecht und führte ergänzend im Wesentlichen Folgendes aus:

Er betreibe ein reines Dienstleistungsunternehmen und biete neben dem Erstellen von Dokumentationen am Computer auch Schulungen an. Handelswaren habe er in Ermangelung einer einschlägigen Kundennachfrage keine. Insoweit sich entsprechende Positionen in dem von seiner Buchhalterin vorgelegten BV-Vergleich finden, könne dies nur auf eine Fehlinterpretation von Belegen für die Anschaffung von Gegenständen für seinen Betrieb wie Festplatten oder Bauteile für eine zur Deckung seines Computer-Strombedarfs im Eigenbau errichtete Photovoltaikanlage zurückzuführen sein.

Im Hinblick auf die Dokumentation von Geschäftsvorfällen brachte der Bf. vor, dass er keine Aufzeichnungen über Außenstände und Verbindlichkeiten zu bestimmten Stichtagen geführt sondern Zahlungsfristen von Rechnungen lediglich in einem Kalender notiert und bei Bezahlung mit einem entsprechenden Vermerk versehen habe. Ebensowenig habe er bei vor Jahresende begonnenen Aufträgen, die erst im nächsten Jahr abgeschlossen wurden, vermerkt, welcher Anteil der Gesamtleistung bis zum Jahresende bereits erbracht worden war. Für seine Aufträge erstelle er auf Grundlage von vorangegangenen Aufwandskalkulationen stets ein Pauschalangebot mit einem Fixpreis, der dann nach Leistungserbringung auch verrechnet werde.

Schließlich führte der Bf. aus, dass er die Gewinnermittlung und sämtliche Steuererklärungen bis zur Anmeldung der Betriebsprüfung ohne fremde Hilfe

vorgenommen respektive eingereicht habe. Erst zu diesem Zeitpunkt habe er sämtliche Unterlagen an seine Buchhalterin übergeben, um ihr die Erstellung der Steuererklärungen für die verfahrensgegenständlichen Jahre zu ermöglichen.

Anknüpfend an die Ausführungen des Bf. brachte dessen Rechtsvertreter ergänzend vor, dass der Bf. angesichts des geringen Umfangs seiner Geschäftstätigkeit sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten stets im Kopf parat habe und man daher im Hinblick auf die Anforderungen an eine Vermögensaufstellung einen anderen Maßstab anlegen müsste. Auch habe der Bf. aufgrund seiner Arbeitsweise mit fix kalkuliertem Zeitaufwand auch keine Stundenaufzeichnungen führen müssen. Schließlich sei dem Bf. die Problematik der Gewinnermittlung nicht bewusst gewesen, was ihn letztlich in große Schwierigkeiten - auch in Form eines Finanzstrafverfahrens - gebracht habe. Er sei auch krank und könne seinen Betrieb aus finanziellen Gründen nicht aufgeben, da ein allfälliger Pensionsanspruch noch Gegenstand von laufenden Verfahren in Deutschland und Österreich sei.

Vor diesem Hintergrund beantragte der Rechtsvertreter des Bf., der Beschwerde statzugeben und die Einkünfte für die Jahre 2011 bis 2013 in von der Buchhalterin des Bf. im Rahmen des BV-Vergleichs ermittelter Höhe, angepasst um die einschlägigen Feststellungen der Betriebsprüfung, festzusetzen.

Die Amtsvertreterin der belangten Behörde führte - gestützt auf das Vorbringen des Betriebsprüfers, wonach ihm bei Prüfungsbeginn nur Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen respektive für die Erstellung einer solchen vorgesehene Aufzeichnungen vorgelegt worden wären - aus, dass in den Streitjahren keine ordnungsgemäße Buchführung eingerichtet worden sei. Es sei vielmehr nur eine Einnahmen-Ausgabenrechnung vorgelegen. Dies spiegle sich auch in dem Begehren der Buchhalterin des Bf. wider, auf einen BV-Vergleich übergehen zu wollen. Auch der Bf. habe in den von ihm erhobenen Rechtsmitteln letztlich nichts anderes begehrts. Eine solche Vorgehensweise sei der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach allerdings nicht zulässig. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der erkennende Senat geht von folgendem entscheidungserheblichen Sachverhalt aus:

Der Bf. erzielte in den Jahren 2011, 2012 und 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nahm die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 vor.

Hierbei führte der Bf. keine Aufzeichnungen über Außenstände und Verbindlichkeiten zu bestimmten Stichtagen. Der Bf. vermerkte lediglich das Fälligkeitsdatum in einem Kalender und fügte diesen Eintragungen nach Zahlungseingang einen entsprechenden Vermerk hinzu. Der Bf. wählte diese Vorgehensweise auch dann, wenn der Zahlungseingang für eine verrechnete, aber mit Jahresende noch nicht bezahlte Leistung erst im darauffolgenden Jahr erfolgte.

War eine Leistung zu Jahresende noch nicht vollständig erbracht, führte der Bf. auch keine Aufzeichnungen über den bereits geleisteten Anteil.

Aus Anlass einer Betriebsprüfung ersuchte der Bf. im Wege seiner Buchhalterin, für den vorgenannten Zeitraum rückwirkend auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 wechseln zu dürfen, um nach der ursprünglich gewählten Gewinnermittlungsart nicht zu berücksichtigende Aufwendungen nachträglich in Ansatz bringen zu können.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht der belangten Behörde sowie dem Vorbringen des Bf. und steht im Wesentlichen außer Streit.

Strittig ist ausschließlich, ob ein rückwirkender Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zulässig ist.

Rechtliche Beurteilung

Sofern keine gesetzliche Pflicht zu einer bestimmten Gewinnermittlungsart besteht, ist ein Steuerpflichtiger berechtigt, den Gewinn auf jene Art und Weise zu ermitteln, die ihm am günstigsten erscheint, ohne dass eine fortwährende Bindung an die freiwillig gewählte Gewinnermittlungsart bestünde (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel [Hg], Die Einkommensteuer [53. Lfg 2012] zu § 4 Abs. 10 EStG, Tz 2).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs trifft der nicht buchführspflichtige 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 19.12.2012, 2009/13/0036; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0110).

Entscheidet sich der Steuerpflichtige zur freiwilligen Buchführung, so ist das Ergebnis der betrieblichen Einkunftsquelle durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0015). Entscheidend ist hierbei, dass eine ordnungsgemäßige Buchführung nicht nur durch die Aufstellung einer ordnungsgemäßen Bilanz, sondern auch durch die laufende Aufzeichnung der Betriebsvorgänge gekennzeichnet ist (vgl. VwGH 9.7.1954, 0062/53). Folglich muss die Buchführung jederzeit über den Stand des betrieblichen Vermögens Auskunft geben können (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0015). Eine nachträgliche Erfassung von Beständen, Forderungen und Außenständen zum

Bilanzstichtag erfüllt daher nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung (vgl. VwGH 21.7.1998, 95/14/0054).

Hieraus folgt, dass die Wahl der Gewinnermittlungsart nicht rückwirkend getroffen werden kann (vgl. *Hofstätter/Reichel* in Hofstätter/Reichel [Hg], Die Einkommensteuer [62. Lfg 2016] zu § 4 EStG, Tz 31; *Marschner* in Jakom [Hg], EStG¹⁰ [2017] § 4 Rz 63).

Ein allenfalls beabsichtigter Wechsel der Gewinnermittlungsart kann stets nur zu Beginn eines Kalenderjahres erfolgen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0036; VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039), und zwar gleichsam mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung (vgl. *Zorn/Varro* in Doralt et al [Hg], EStG [17. Lfg 2014] § 4 EStG, Rz 20). Konkret erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige zeitnah eine Eröffnungsbilanz aufstellt und eine laufende ordnungsgemäße Buchführung unterhält (vgl. *Zorn/Engelmann* in Doralt et al [Hg], EStG [19. Lfg 2017] § 4 EStG, Rz 409). Eine entsprechende Antragstellung oder die Zustimmung des Finanzamts ist hingegen nicht notwendig (vgl. *Marschner* in Jakom [Hg], EStG¹⁰ [2017] § 4 Rz 389).

Der Bf. nahm die Gewinnermittlung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Ausübung der ihm hier zustehenden steuerlichen Gestaltungsfreiheit mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 vor. Die von ihm geführten Aufzeichnungen hätten den Anforderungen an eine laufende Buchführung im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 hingegen nicht genügt.

Im Lichte der eingangs dargestellten Rechtslage ist ein rückwirkender Wechsel der Gewinnermittlungsart im gegenständlichen Fall ausgeschlossen:

Durch den Verzicht auf die Einrichtung einer laufenden Buchführung hat der Bf. sein Wahlrecht für die Gewinnermittlungsart nämlich endgültig konsumiert. Durch die nachträgliche Erstellung von Bilanzunterlagen können die Anforderungen an eine laufende Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 per se nicht erfüllt werden, weshalb eine rückwirkende Änderung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 hin zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 schon aus diesem Grund denkunmöglich ist.

Als verfehlt erweist sich schließlich auch das Vorbringen des Bf., der belangten Behörde käme im Hinblick auf den rückwirkenden Wechsel der Gewinnermittlungsart ein Ermessen zu. Die Wahl der Gewinnermittlung stellt ausschließlich auf den faktischen Vorgang der (rechtzeitigen) Einrichtung einer entsprechenden Buchführung ab und ist somit allein der Disposition des Steuerpflichtigen überlassen.

Insoweit der Bf. vorbringt, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 4 Abs. 3 EStG 1988 zum gleichen Ergebnis führen muss, so ist dem grundsätzlich zuzustimmen; entscheidend ist jedoch, dass sich bei beiden Gewinnermittlungsarten letztlich nur der Totalgewinn im Zeitraum von der Gründung bis zum Verkauf respektive der Aufgabe des Betriebes decken muss (vgl. *Zorn/Varro* in Doralt et al [Hg], EStG [17. Lfg 2014] § 4 EStG, Rz 178; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0046). Das Ergebnis einzelner Gewinnermittlungszeiträume kann sich hingegen ohne Weiteres unterscheiden (vgl. *Zorn*/

Engelmann in Doralt et al [Hg], EStG [19. Lfg 2017] § 4 EStG, Rz 394; *Marschner* in Jakom [Hg], EStG¹⁰ [2017] § 4 Rz 44).

Folglich ist der Umstand, dass Aufwendungen des Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Unterschied zur ursprünglich gewählten Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 allenfalls hätten berücksichtigt werden können, nicht zu beanstanden.

Abschließend ist dem Bf. zwar zuzubilligen, dass ein späterer Wechsel der Gewinnermittlungsart in seinem Fall aus Alters- und Gesundheitsgründen allenfalls mit besonderen Härten verbunden sein kann; dies vermag jedoch nichts an der Tatsache zu ändern, dass es letztlich in der alleinigen Verantwortung des Bf. gelegen war, vorausschauend und rechtzeitig die Voraussetzungen für einen rechtskonformen Übergang zwischen den Gewinnermittlungsarten durch Einrichtung einer entsprechenden Buchführung zu schaffen.

Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Über die im gegenständlichen Verfahren zu klärende Rechtsfrage, inwiefern ein rückwirkender Wechsel zwischen den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und § 4 Abs. 1 EStG 1988 zulässig ist, wurde in Einklang mit der wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs entschieden. Die Revision war sohin nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Juni 2018

