

# TE Vwgh Erkenntnis 1991/6/11 90/14/0171

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 11.06.1991

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §37 Abs1;

EStG 1972 §37 Abs2 Z3;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs2;

EStG 1972 §4 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Mag. Kobzina und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Mag. Josef W in S, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 28. Mai 1990, Zl. 30.451-3/90, betreffend Einkommensteuer 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist Steuerberater. Er ermittelte bis zum Jahr 1984 den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Im Jahr 1985 nahm er keine Änderung der Aufschreibungen gegenüber den Vorjahren vor, stellte jedoch zum 1. Jänner und 31. Dezember 1985 jeweils einen Status auf, ermittelte den Jahresgewinn durch Gegenüberstellung der Betriebsvermögensstände und auf den 1. Jänner 1985 einen Übergangsgewinn wegen Wechsels der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG. Es wurde weder ein Kassabuch geführt, noch eine sonstige Aufschreibung, die laufend über den Stand des Vermögens Aufschluß geben könnte. Insbesondere gab es keine laufenden Aufzeichnungen über die entstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Zu den Stichtagen 1. Jänner und 31. Dezember 1985 erfolgte die Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten durch Auflistung der offenen Eingangs- und Ausgangsfakturen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, daß eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gegeben sei, ermittelte den Jahresgewinn nach dieser Bestimmung und schied den auf Grund des

angenommenen Wechsels der Gewinnermittlungsart angesetzten Übergangsgewinn aus.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 1985, mit dem das Finanzamt der Auffassung des Prüfers folgte, erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er sei als Freiberufler gesetzlich nicht zur Führung von Büchern verpflichtet. Trotzdem stehe ihm aber die Ermittlung der Gewinne nach § 4 Abs. 1 EStG zu, was nicht das Führen von Büchern erfordere. In der mündlichen Verhandlung über seine Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, daß er weder zum 1. Jänner noch zum 31. Dezember 1985 Inventur gemacht habe. Die Inventarien zum 1. Jänner und 31. Dezember 1985 habe er im Zuge der Erstellung der Abgabenerklärungen Mitte des Jahres 1986 aufgestellt.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sei nur dann vorzunehmen, wenn entweder Buchführungspflicht bestehe oder freiwillig Bücher geführt würden. Ein Steuerpflichtiger, der nicht buchführungspflichtig sei, könne zwar zwischen den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 wählen, aber nur dadurch, daß er eine Buchführung einrichte oder nicht einrichte. Das Wahlrecht könne nicht dadurch ausgeübt werden, daß während des laufenden Jahres eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt werde, nach Ablauf des Jahres aber rückwirkend auf Beginn und Ende des betreffenden Jahres ein Vermögensstatus errechnet werde. Der Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG müsse somit auf Grund einer Buchführung mit Abschlüssen durchgeführt werden. Der Beschwerdeführer habe keine Bücher geführt. Er habe eine Buchführung nicht eingerichtet, sondern weiterhin Aufzeichnungen eines Einnahmen-Ausgabenrechners geführt. Daher liege ein Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht vor.

Durch diesen Bescheid erachtet sich der Beschwerdeführer in dem Recht auf Anwendung der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 EStG 1972 für das Jahr 1985 verletzt. Er beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1972 ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 leg. cit. hat der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt zu berichtigen, soweit sie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes nicht entspricht. Gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. kann als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig führte.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, daß der Beschwerdeführer als freiberuflich tätiger Wirtschaftstreuhandler, der Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, nicht buchführungspflichtig ist, und daß er im Streitjahr auch freiwillig keine Bücher, sondern lediglich die Aufzeichnungen eines Einnahmen-Ausgabenrechners führte.

Der Beschwerdeführer meint aber, den Gewinn auch ohne Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln zu können.

Ihm ist zuzugeben, daß im Wortlaut der genannten Bestimmung von einer Buchführung nicht die Rede ist. Aus dem Zusammenhalt mit den Absätzen 2 und 3 ergibt sich aber, daß der Betriebsvermögensvergleich eine Buchführung voraussetzt. Abs. 2 verlangt eine Berichtigung der Vermögensübersicht, soweit sie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nicht entspricht, geht also von der Führung von Büchern aus. Abs. 3 erlaubt - entgegen der Meinung des Beschwerdeführers - den Umkehrschluß, daß ein Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1 bei nicht buchführungspflichtigen nur im Falle der freiwilligen Buchführung erfolgen kann.

Dies entspricht auch der herrschenden Lehre (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 4 Abs. 1 EStG 1972 Tz 6, Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, 2. Auflage, § 4 Tz 15, 56 f, § 44 Tz 5, weiters Anhang III, Seite 1074; Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I, 3. Auflage, Seite 54; Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 4 Tz 4). Mit dem einem Betriebsvermögensvergleich zugrundeliegenden Jahresabschluß wird die Buchführung buchführungspflichtiger oder freiwillig buchführender Steuerpflichtiger "abgeschlossen". Bloße Bestandsübersichten zum Schluß eines Wirtschaftsjahres genügen nicht (vgl. Herrmann-Heuer-Raupach, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 4 Anm. 4 I).

In seinem von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift zitierten Urteil vom 2. März 1978, BStBl. II 431, hat der Bundesfinanzhof dargelegt, daß 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 im Sinne einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt hat. Sein späteres Verlangen, der Besteuerung einen nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermittelnden Gewinn zugrunde zu legen, wäre eine unzulässige nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart. Der Steuerpflichtige trifft die Wahl mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung.

Der Verwaltungsgerichtshof pflichtet diesen Ausführungen bei. Daraus folgt für den Beschwerdefall, daß es dem freiberuflich tätigen Beschwerdeführer, der im Streitjahr keine laufende Buchhaltung führte, versagt war, nachträglich anlässlich der Erstellung der Steuererklärungen für eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu optieren, um in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 und 2 Z. 3 EStG zu gelangen.

Ins Leere gehen die Bemerkungen des Beschwerdeführers zur Schätzung gemäß § 184 BAO, da es im Beschwerdefall bei der - richtigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG vorgenommen - Gewinnermittlung zu einer Schätzung nicht kam. Auch ein Analogieproblem stellte sich nicht.

Soweit der Beschwerdeführer behauptet, seine Aufzeichnungen hätten als Grundlage für einen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ausgereicht, ist er auf die obigen Ausführungen zur Notwendigkeit einer laufenden Buchführung sowie darauf zu verweisen, daß er weder Inventuren vorgenommen, noch etwa ein Kassabuch oder ein Verzeichnis der ausstehenden Forderungen geführt hatte. Zutreffend erwähnte die belangte Behörde, daß auch noch nicht abrechenbare Leistungen zu erfassen wären. An der oben dargestellten Rechtslage ändert sich auch nichts dadurch, daß sich eine Eröffnungsbilanz noch nicht auf die Ergebnisse einer laufenden Buchführung stützen kann; diese bildet erst die Grundlage künftiger Abschlüsse. Schließlich ergibt sich aus der Neufassung des § 4 Abs. 1 im EStG 1988 nur, daß nunmehr ausdrücklich eine doppelte Buchführung gefordert wird. Hieraus kann nicht abgeleitet werden, daß nach dem EStG 1972 für den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 keine ordnungsmäßige Buchführung erforderlich wäre.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1991:1990140171.X00

#### **Im RIS seit**

11.06.1991

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)