

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung, vertreten durch Mag. Andreas Wimmer, Steuerberater, 4020 Linz, Wurmstraße 18, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Einkommen	393.500,- S	Einkommensteuer	100.430,- S 7.298,53 €
1995	Einkommen	276.000,- S	Einkommensteuer	58.480,- S 4.249,91 €
1996	Einkommen	214.700,- S	Einkommensteuer	38.864,- S 2.824,36 €
1997	Einkommen	197.600,- S	Einkommensteuer	33.392,- S 2.426,69 €
1998	Einkommen	261.200,- S	Einkommensteuer	55.547,- S 4.036,76 €

Die Berechnungen der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt eine Gastwirtschaft in T. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 wurden die Betriebeinnahmen und –ausgaben der Gewinnermittlungszeiträume 1994 bis 1998 nach der **Bruttomethode** mit Umsatzsteuer angesetzt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend die **Jahre 1994 bis 1998** erfolgten auf Grund der getroffenen Feststellungen Zuschätzungen, welche zu Erhöhungen (nach der Bruttomethode) der jeweiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgendem Ausmaß führten:

	1994 S	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S
Gewinn, lt. Veranlagung	262.617	64.854	19.320	573	70.162
Zuschätzung	236.950	238.137	233.019	243.933	239.060
Gewinn, lt. BP	499.567	302.991	252.339	244.506	309.222

Wie aus dem Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen hervorgeht (siehe Tz. 23 bis 27), sind in den oben angeführten Zuschätzungen ergebniswirksame (gewinnerhöhende) Umsatzsteuerbeträge in folgender Höhe enthalten, die aber (systembedingt durch die Bruttomethode) erst im **Jahr 1999** zu Betriebsausgaben führen:

1994 S	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S	Summe S
61.997	62.921	60.844	64.600	62.534	312.896

Während der Prüfungshandlungen beantragte der Berufungswerber eine rückwirkende Umstellung der Gewinnermittlung von der bisher gewählten Bruttomethode auf die Nettomethode (Behandlung der Umsatzsteuer als durchlaufende Post). In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. August 1999** wurde dieser Antrag mit der Begründung abgelehnt, dass eine rückwirkende Änderung nicht möglich sei.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen, nahm das Verfahren hinsichtlich **Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998** wieder auf und erließ entsprechende Sachbescheide sowie den **Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999** (datiert jeweils mit **25. August 1999**).

In der dagegen erhobenen **Berufung vom 26. September 1999 bzw. vom 25. November 1999** wird Folgendes ausgeführt:

Es werde beantragt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 für die berufungsgegenständlichen Jahre von der Bruttomethode auf die Nettomethode umzustellen.

Zur Ermittlung unten angeführter Beträge sei der Gewinn laut Steuererklärung sowie die Zuschätzungen der Betriebsprüfung auf Nettomethode umgearbeitet worden. In einer Beilage zur Berufung wird diese Umarbeitung dermaßen dargestellt, als dass den einzelnen Positionen der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Nettowerte gegenübergestellt und die Vorsteuer bzw. Umsatzsteuerbeträge nicht mehr berücksichtigt wurden. Die vom Prüfer vorgenommenen Zuschätzungen, einschließlich des Wareneinkaufs, wurden ebenfalls netto hinzugerechnet.

Daraus ergeben sich folgende geänderte Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1994 S	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S
Gewinn nach Umarbeitung auf Nettomethode					
Zuschätzungen, netto	247.032,49	97.902,80	28.482,40	- 4.332,89	70.573,32
Gewinn, rd. (lt. Berufungsbegehren)	444.949,69	297.027,88	223.245,58	199.494,53	270.145,90

Begründet wird diese Vorgangsweise mit § 4 Abs. 3 EStG 1988, wonach der Steuerpflichtige selbst entscheiden dürfe, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldete Umsatzsteuer und die abziehbare Vorsteuer als durchlaufenden Posten behandelt.

Bei der seinerzeitigen Abgabe der Steuererklärungen habe der Berufungswerber die Bruttomethode gewählt. Da das Verfahren aber wiederaufgenommen worden sei und § 4 Abs. 3 leg.cit. keine Aussagen hinsichtlich einer Bindung an die gewählte Methode beinhaltete, müsse der Ratio Legis zufolge bei einer Wiederaufnahme selbstverständlich auch die Wahl des Rechtes den Gewinn durch Brutto- oder Nettomethode zu ermitteln erneut zustehen. Die Bruttobeträge seien jeweils um die Umsatzsteuern bereinigt und die bezahlte Umsatzsteuer ausgeschieden worden.

Die Rechtsmeinung der Betriebsprüfung der Unmöglichkeit eines Überganges auf die Nettomethode sei gesetzlich nicht gedeckt. Es handle sich dabei um keinen Wechsel der Gewinnermittlungsart – diese bliebe gleich. Darüber hinaus werde die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für 1999 beantragt und zwar auf Basis des letzten veranlagten Jahres laut Berufungsbegehren.

Mit **Schreiben vom 29. November 1999** beantragt der Berufungswerber erstmals die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung** vor dem Berufungssenat.

Die gegenständliche Berufung wurde am **7. März 2000 der Abgabenbehörde zweiter Instanz** – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Telefongespräch vom 6. August 2002** wird der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers darauf hingewiesen, dass ein Wahlrecht zwischen Brutto- und Nettomethode grundsätzlich nur dann bestehe, wenn die Umsatzsteuerbeträge einkommensteuerneutral sind und insofern tatsächlich "durchlaufende" Posten vorliegen. Die Umsatzsteuer dürfe keinen Kostenfaktor darstellen, da ansonsten von einem durchlaufenden Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 keine Rede sein könne. Er werde daher ersucht eine Aufstellung vorzulegen, aus der die erfolgsneutrale Behandlung der Umsatzsteuer in den berufungsgegenständlichen bzw. Folgejahren hervorgeht.

Im **Schriftsatz vom 14. Oktober 2002** legt der steuerliche Vertreter eine Aufstellung vor, in der die nach der Bruttomethode ermittelten Gewinne der Jahre 1994 bis 1998 mit den nach der Nettomethode ermittelten Gewinnen gegenübergestellt werden:

	1994	1995	1996	1997	1998	Ust Nachzahlung laut BP	zusätzl. Vorsteuer Gs Re (1999,2000)	Summe
Gewinn lt. BP (Bruttomethode)	499.567,00	302.991,00	252.339,00	244.506,00	309.222,00	-	312.896,00	1.404.998,00
Nettomethode Differenz	444.949,69	297.027,88	223.245,58	199.494,53	270.145,90			<u>1.434.863,58</u>
USt Nachzahlung laut BP	61.996,00	62.922,00	60.844,00	64.600,00	62.534,00		<u>312.896,00</u>	29.865,58

In dieser Aufstellung ergibt sich bei mehrjähriger Betrachtung zwischen beiden Methoden eine Differenz von rund 30.000,- S.

Mit **Schreiben vom 26. April 2004** wurde diese Aufstellung dem zuständigen Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt. Darüber hinaus wird unter Beilage einer Gewinnberechnung darauf hingewiesen, dass sich oben genannte Differenz bei Berücksichtigung von Korrekturposten auf 250,- S verringern würde und zwar bei Miteinbeziehen der Zahllasten der Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate November und Dezember 1993, sowie der Umsatzsteuernachforderungen der Jahre 1990 bis 1992 bzw. des Umsatzsteuerguthabens 1993:

	Gewinn laut BP (Bruttomethode)	Gewinn (Nettomethode)	Differenz
1994	499.567	444.950	54.617
nachträgliche Betriebsausgaben/			
Betriebseinnahmen:			
UVA 11/93, 17.1.94	-	7.877	7.877
UVA 12/93, 15.2.94	-	8.539	8.539
U 1990, 30.5.94 (BP)	-	8.784	8.784
U 1991, 30.5.94 (BP)	-	5.215	5.215
U 1992, 30.5.94 (BP)	-	7.488	7.488
U 1993, 17.6.94	8.286	-	8.286
1994	499.567	415.333	84.234
1995	302.991	297.028	5.963
1996	252.339	223.246	29.093
1997	244.506	199.495	45.011
1998	309.222	270.146	39.076
	1.608.625	1.405.248	203.377
Ust-Nachzahlung/BP (1999)	-	312.896	- 312.896
zusätzliche Vorsteuern/Re. B.AG./99	109.269	109.269	
	1.404.998	1.405.248	250
Differenz Brutto- zu Nettomethode		250	

Im **E-Mail vom 29. April 2004** wird obige Gewinnberechnung bzw. -gegenüberstellung seitens des Finanzamtes zustimmend zur Kenntnis genommen.

Der **Ergänzungsauftrag vom 26. April 2004** an den Berufungswerber beinhaltet ebenfalls obige Gewinnberechnung, mit der Aufforderung dazu Stellung zu nehmen. Im diesbezüglichen **Antwortschriftsatz vom 27. April 2004** wird den Ausführungen im Ergänzungsauftrag vollinhaltlich zugestimmt.

Im **Schreiben vom 22. Jänner 2003** wird hinsichtlich der Berufung betreffend Einkommensteuer der Jahre 1994 bis 1998, unter Verweis auf § 323 Abs. 12 BAO, die Durchführung einer **mündlichen Berufungsverhandlung** sowie die Entscheidung über die Berufung durch den **gesamten Berufungssenat** beantragt.

Mit **Telefax vom 5. Mai 2004** erfolgt die **Zurücknahme** der Berufung hinsichtlich **Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 1999** bzw. die Zurücknahme des Antrags auf Entscheidung über die Berufung durch den **gesamten Berufungssenat**.

Die **Gegenstandsloserklärung** (§ 256 Abs. 3 BAO) der zurückgenommenen Berufung hinsichtlich Einkommensteuervorauszahlung 1999 erfolgte durch den Unabhängigen Finanzsenat im **Bescheid vom 13. Mai 2004**.

Der Senat hat erwogen:

1. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Gemäß **§ 284 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG** (BGBl. I 2002/97) hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Entsprechend der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 10 BAO tritt der Norminhalt des § 284 BAO mit 1. Jänner 2003 in Kraft und ist auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen - somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall - anzuwenden.

§ 323 Abs. 12 zweiter und dritter Satz BAO enthalten zwei Übergangsregelungen:

Die "Weitergeltung" **zulässiger Anträge** auf mündliche Verhandlungen sichert der dritte Satz, wonach die nach dem bisherigen § 284 Abs. 1 BAO gestellten Anträge auf mündliche Verhandlungen ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z. 1 idF BGBl. I 2002/97 gestellt gelten.

Aus dem zweiten Satz des § 323 Abs. 12 BAO ergibt sich in den Bereichen bisheriger monokratischer Entscheidungszuständigkeit die Möglichkeit einer "Nachholung" von Anträgen auf mündliche Verhandlung. Danach können Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO bis 31. Jänner 2003 für Berufungen gestellt werden, über die nach bisheriger Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu

entscheiden war. Eine derartige "Nachholung" von Anträgen auf mündliche Verhandlung ist in Fällen, in denen nach bisheriger Rechtslage (somit nach den §§ 260 Abs. 2 und 261 BAO aF) Senatszuständigkeit bestand (und kein solcher Antrag in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung gestellt wurde), nicht vorgesehen.

Der Berufungswerber hat mit Schriftsatz vom **26. September 1999** Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994 bis 1998 sowie gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 1999 erhoben. In dieser Berufungsschrift wurde zweifellos **kein Antrag** auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Erst in einem späteren Schreiben, datiert mit **29. November 1999**, ersuchte der Berufungswerber um Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs genügt es jedoch nicht, wenn ein entsprechender Antrag erst in einem ergänzenden Schriftsatz, sei es auch noch innerhalb der Berufungsfrist, gestellt wird (vgl. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; 27.2.2001, 2000/13/0137; 27.4.2000, 97/15/0208; *Ritz*², Bundesabgabenordnung, Tz. 1 zu § 284). Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung muss daher schon in der Berufungsschrift gestellt werden, um rechtswirksam zu sein.

Der vom Berufungswerber gestellte verspätete Antrag vermochte somit einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht begründen. Daran ändern auch die oben angeführten Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 12 zweiter und dritter Satz BAO nichts, denn - wie bereits eben erwähnt - sichern nur die im Geltungsbereich des § 284 BAO (alte Fassung) **zulässig gestellten** Anträge deren Weitergeltung. Da die gegenständliche Berufung nicht unter die bisherige monokratische Entscheidungszuständigkeit fiel, besteht auch nicht die Möglichkeit einer "Nachholung" im Sinne des § 323 Abs. 12 zweiter Satz.

2. Wechsel von der Brutto- zur Nettomethode

Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach **§ 4 Abs. 3 EStG 1988** haben Betriebeinnahmen und Betriebsausgaben grundsätzlich mit Umsatzsteuer anzusetzen. Dieses – prinzipiell bestehende – Gebot des Ansatzes von Bruttowerten hat seine Ursache darin, dass die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben die gesamten betrieblich veranlassten Zu- und Abflüsse iSd § 19 EStG 1988 inklusive Umsatzsteuer umfassen (siehe *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, § 4 Tz. 26).

Die vom Einnahmen-Ausgaben-Rechner in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist im Zeitpunkt der Vereinnahmung als Betriebseinnahme und im Zeitpunkt der Abfuhr an das Finanzamt als Betriebsausgabe zu behandeln; umgekehrt sind die in Rechnung gestellten abziehbaren Vorsteuerbeträge im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben und im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem Finanzamt Betriebseinnahmen. Da Vereinnahmung und Verausgabung oft in verschiedenen Veranlagungszeiträumen liegen, kommt es beim Bruttosystem praktisch immer zu **Periodenverschiebungen**. Diese zeitliche Verschiebung kann dazu führen, dass der Gewinn im ersten Jahr höher ausfällt. In einem **mehrjährigen Durchschnitt** gleichen sich diese Differenzen jedoch im Regelfall wieder aus (siehe *Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, Kommentar, zu § 4 Abs. 3 Tz. 7*).

Ab dem Kalenderjahr 1985 hat der Gesetzgeber jedoch bei der Neufassung des § 4 Abs. 3 durch das AbgÄG 1984, BGBl. 531, dem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ein **Wahlrecht** eingeräumt, die Umsatzsteuer statt in Form der Bruttoverrechnung als durchlaufende Post, also im Wege der **Nettoverrechnung**, zu behandeln.

Gemäß **§ 4 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988** darf der Steuerpflichtige daher nun "selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt." Geschuldete Umsatzsteuer- und abziehbare Vorsteuerbeträge aus Lieferungen und sonstigen Leistungen können somit von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern entweder – wie beim Betriebvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG – als durchlaufende Posten (Nettomethode) oder entsprechend dem Zu- und Abfluss (Bruttomethode) behandelt werden.

Nach herrschender Verwaltungspraxis (siehe bspw. Rz. 760, EStR 2000) ist der Steuerpflichtige bei der von ihm gewählten Verrechnungsmethode an keinen Mindestzeitraum gebunden. Er kann daher grundsätzlich jederzeit vom Brutto- zum Nettosystem (und umgekehrt) überwechseln. Da sich das in § 4 Abs. 3 EStG eingeräumte Wahlrecht auf die Gewinnermittlung bezieht (somit auf einen Vorgang, der den gesamten Gewinnermittlungszeitraum umfasst), ist ein Wechsel während des laufenden Wirtschaftsjahrs unzulässig (*Quantschnigg, Abgabenänderungsgesetz 1984 – Neuerungen bei der veranlagten Einkommensteuer, ÖStZ 1985, 15*).

Im gegenständlichen Fall hat sich der Berufungswerber zunächst dafür entschieden, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben mit Umsatzsteuer anzusetzen. Im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen begehrte der

Berufungswerber für die berufungsgegenständlichen Jahre die Behandlung der Umsatzsteuer als durchlaufende Posten. Nach Meinung der Betriebsprüfung sei eine rückwirkende Änderung jedoch nicht möglich.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Vorweg ist festzustellen, dass sich die Entscheidung des Steuerpflichtigen zur Behandlung der Umsatzsteuer **innerhalb der Gewinnermittlungsart** (Einnahmenüberschussrechner nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) selbst bewegt und keine Änderung derselben mit sich zieht. Es gilt somit zu untersuchen, ob ein bisher nicht konsumiertes Wahlrecht nachträglich in Anspruch genommen werden kann.

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 beinhaltet die Vorschriften über die Bilanzberichtigung bzw.

Bilanzänderung. Danach muss der Steuerpflichtige *die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetztes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.*

Im vorliegenden Fall befinden wir uns unbestrittenmaßen im Bereich der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Nach einheitlicher Lehre und Rechtsprechung (siehe beispielsweise *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz. 76 zu § 4; VwGH vom 23.6.1982, 3666/80; 31.3.1976, 402/76) gelten die in § 4 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 aufgestellten Grundsätze betreffend Bilanzänderung **nicht** für den Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 4 Abs. 3 leg.cit. (es gibt keine Bilanz), sodass er in seinen Abgabenerklärungen unterlaufene Irrtümer solange richtig stellen bzw. **Angaben ändern** kann, solange nicht rechtskräftig über den Gegenstand der Abgabenerklärung entschieden wurde, also auch noch im **Rechtsmittelverfahren**. So können beispielsweise beantragte Investitionsbegünstigungen bis zur Rechtskraft zurückgezogen werden (VwGH vom 23.6.1982, 3666/80).

Die Anwendung des § 4 Abs. 2 leg.cit. kann daher in gesetzeskonformer Auslegung nur auf den Bilanzierer erfolgen. Jede andere Interpretation widerspricht sowohl dem Gesetzeswortlaut als auch der hiezu ergangenen Judikatur (VwGH vom 31.6.1976, 402/76).

Der Überschussermittler ist somit insoweit begünstigt, als nur er innerhalb seiner Gewinnermittlungsart – ohne Angabe von Gründen - auch nachträgliche Änderungen

vornehmen kann, während für Abgabepflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 ermitteln, jegliche späteren Änderungen durch den Norminhalt des § 4 Abs. 2 EStG 1988 erschwert werden.

Der Berufungswerber hat zunächst in seinen den Abgabenerklärungen beigelegten Aufstellungen der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu erkennen gegeben, dass er hinsichtlich Behandlung der Umsatzsteuer von seinem im § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 normierten Wahlrecht nicht Gebrauch macht und die Bruttomethode bevorzugt. Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen steht es dem Berufungswerber frei, seine bereits getroffene Entscheidung im offenen Rechtsmittelverfahren zurückzuziehen und stattdessen die Nettomethode zu wählen. Es ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass die einmal getroffene Wahl nicht mehr geändert werden darf (siehe dazu *Beiser*, Die Zurücknahme einer Investitionsrücklage bei der Gewinnermittlung, RdW 1985, 162; *Kögl*, Steuergünstige Zurücknahme der Investitionsrücklage im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, RdW 1984, 187).

Unter der unabdingbaren materiellrechtlichen Voraussetzung des "Durchlaufcharakters" der Umsatzsteuer, steht diese Vorgangsweise im Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers, nämlich dem Steuerpflichtigen – unabhängig von seinen Beweggründen - eine Entscheidungsfreiheit hinsichtlich der Behandlung der Umsatzsteuer zuzugestehen. Die Absicht des Gesetzgebers erscheint einleuchtend, da dem Überschussermittler durch dieses (jedes Jahr erneut zustehende) Wahlrecht eingeräumt wird, Vorsteuern bzw. Umsatzsteuern entweder im Jahr der Verausgabung bzw. Vereinnahmung als Betriebsausgabe bzw. als Betriebseinnahme steuerlich wirksam werden zu lassen oder als durchlaufende Posten zu behandeln und damit Einfluss auf die Höhe des Gewinnes zu nehmen, zumal dem Überschussermittler das Rechtsinstitut des Verlustvortrages gemäß § 18 EStG 1988 nicht zusteht.

Im vorliegenden Berufungsfall ist der Grund für die nachträgliche Umstellung dahingehend zu erblicken, dass in den vom Prüfer vorgenommenen Zuschätzungen auch Umsatzsteuer enthalten ist, welche in den Jahren 1994 bis 1998 zu Betriebseinnahmen geführt hat, aber erst im Jahr der Errichtung (1999) an das Finanzamt als erfolgswirksame Betriebsausgabe verrechnet werden kann. Auch wenn sich in einem mehrjährigen Durchschnitt diese Differenzen grundsätzlich wieder ausgleichen, führt diese Periodenverschiebung doch zu höheren Gewinnen in den berufungsgegenständlichen Jahren. Durch den Wechsel auf die Nettomethode wird die Umsatzsteuerbelastung hingegen neutralisiert und bietet dem Berufungswerber eine niedrigere Steuerbemessungsgrundlage. Dass das Interesse des

Berufungswerbers an einer Verminderung der sonst von ihm zu entrichtenden Steuer ausschlaggebend für sein Berufungsbegehren war, kann ihm nicht zur Last gelegt werden, da der Zweck dieser Bestimmung dahingehend gerichtet ist, dem Steuerpflichtigen die jeweils steuerlich günstigste Variante wählen zu lassen (siehe dazu auch VwGH vom 27.2.2003, 99/15/0143).

An dieser Stelle ist noch hinzuzufügen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner jüngst ergangenen Entscheidung vom 27. Februar 2003, 99/15/0143, betreffend **nachträglichen Wechsel der Gewinnermittlungsart** die Ansicht vertreten hat, dass das Gesetz den Steuerpflichtigen nicht daran hindere, von der Option, den Gewinn im Wege der Pauschalierung iSd § 17 EStG 1988 zu ermitteln, wieder zurückzutreten und die tatsächlichen Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen. Soweit das Gesetz einem nachträglichen Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht entgegen steht, muss dies – dies ergibt sich aus einem Größenschluss – auch für Änderungen gelten (sofern auch hier keine gesetzlichen Schranken vorliegen), die innerhalb der Gewinnermittlungsart vorgenommen werden.

Grundsätzlich ist die Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette **kein Kostenfaktor** und daher **erfolgsneutral** zu behandeln. Um diesen Grundsatz zu gewährleisten, ist beim Übergang zu beachten, dass Zahllasten bzw. Gutschriften für den Zeitraum der Bruttoverrechnung, die erst im Folgejahr zu einer Verausgabung bzw. Vereinnahmung führen (also in der Regel die Vorauszahlungen bzw. Gutschriften für November und Dezember), als Betriebsausgabe bzw. Betriebseinnahme anzusetzen sind. Auch später anfallende Einnahmen und Ausgaben, die sich auf Geschäftsvorfälle vor dem Übergang beziehen, sind weiterhin brutto zu verrechnen.

Der Berufungswerber begeht einen Übergang von der Bruttoverrechnung auf die Nettoverrechnung per **1. Jänner 1994**. In seinen Schriftsätzen von 25. November 1999 bzw. 14. Oktober 2002 wurden der Rechtmittelbehörde zweiter Instanz Aufstellungen übermittelt, aus denen die Umstellungsänderungen ersichtlich sind. Die Umsatzsteuernachforderung bzw. Vorsteuergutschrift, die aus der Prüfung der Aufzeichnungen resultieren, hat der Berufungswerber dabei berücksichtigt. Er hat jedoch verabsäumt jene Korrekturposten anzusetzen, die ihren Ursprung in den Zeiträumen **vor** der Umstellung per 1. Jänner 1994 finden:

	Gewinn laut BP (Bruttomethode)	Gewinn (Nettomethode)	Differenz
1994	499.567	444.950	54.617
nachträgliche Betriebsausgaben/			
Betriebseinnahmen:			
UVA 11/93, 17.1.94	-	7.877	7.877
UVA 12/93, 15.2.94	-	8.539	8.539
U 1990, 30.5.94 (BP)	-	8.784	8.784
U 1991, 30.5.94 (BP)	-	5.215	5.215
U 1992, 30.5.94 (BP)	-	7.488	7.488
U 1993, 17.6.94	8.286	-	8.286
1994	499.567	415.333	84.234
1995	302.991	297.028	5.963
1996	252.339	223.246	29.093
1997	244.506	199.495	45.011
1998	309.222	270.146	39.076
	1.608.625	1.405.248	203.377
Ust-Nachzahlung/BP (1999)	-	312.896	- 312.896
zusätzliche Vorsteuern/Re. B.AG./99		109.269	109.269
	1.404.998	1.405.248	250

Differenz Brutto- zu Nettomethode 250

Aus dieser Aufstellung ist klar ersichtlich, dass sich die Umsatzsteuer in einer mehrjährigen Betrachtung der Ergebnisse grundsätzlich **erfolgsneutral** präsentiert und sich die Besteuerungsgrundlagen im Zeitraum 1994 bis 1999 in Summe bis auf eine Differenz von 250,- S als in selber Höhe erweisen. Die Änderungen betreffen somit nur Periodenverschiebungen, deren Auswirkungen sich in der Höhe der jeweiligen Progression bemerkbar machen.

Diese Aufstellung wurde sowohl dem Berufungswerber als auch der Amtspartei zur Kenntnis gebracht. Einwände wurden keine vorgebracht.

Die bei Berücksichtigung aller Korrekturposten verbleibende Differenz in Höhe von 250,- S kann dabei nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat als geringfügig bewertet werden und ist somit vernachlässigbar.

Dem Berufungsbegehrten war somit statzugeben.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Linz, 13. Mai 2004