

Die Umsatzsteuer beim Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG

Die Behandlung der Umsatzsteuer beim Übergangsgewinn

VON O. UNIV.-PROF. MAG. DR. HERBERT KOFLER UND UNIV.-ASS. MMAG. DR. GEORG KOFLER*

Aufgrund der Verschiedenheit der Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG einerseits und § 4 Abs. 3 EStG andererseits ergeben sich in zeitlicher Hinsicht in den einzelnen Gewinnermittlungsperioden i. d. R. unterschiedliche Ergebnisse. § 4 Abs. 3 EStG begründet freilich nur eine vereinfachte Technik zur Ermittlung der Abschnittsgewinne unter dem Postulat der Identität des Totalgewinnes vom Beginn bis zum Ende des Betriebes.¹⁾ Dieser Grundsatz der Totalgewinnlichkeit besagt allgemein, dass der steuerliche Gewinn eines Betriebes unabhängig von der Gewinnermittlungsart vom Beginn bis zur Beendigung der betrieblichen Tätigkeit gleich hoch sein muss.²⁾ Es muss somit der Totalgewinn aus der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG mit jenem aus § 4 Abs. 3 EStG übereinstimmen.³⁾ Dieser Grundsatz kommt nach h. A. insbesondere bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart zur Geltung.⁴⁾ Der Wechsel vom Zu- und Abflussprinzip zum Realisationsprinzip erfordert demnach die Vornahme von Zu- und Abrechnungen, damit sich Geschäftsvorfälle aufgrund der unterschiedlichen Realisierungszeitpunkte nicht doppelt oder überhaupt nicht auswirken.⁵⁾ Im österreichischen Steuerrecht normiert § 4 Abs. 10 Z 1 erster Satz EStG die Folgen eines Wechsels der Gewinnermittlungsart explizit; demnach ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart „durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens ... nicht oder doppelt berücksichtigt werden“. Während das EStG 1972 durch die Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 2 Z 3 EStG diese steuerlichen Folgen als gegeben voraussetzte, wurde damit durch das EStG 1988 in § 4 Abs. 10 Z 1 erster Satz EStG eine ausdrückliche Verankerung des bis dahin in Lehre, Judikatur und Verwaltungspraxis beachteten Grundsatzes des Verbots der Nicht- bzw. Doppelerfassung vorgenommen.⁶⁾ Allerdings werfen sich im Hinblick auf dieses Verbot der Nicht- bzw. Doppelerfassung gerade an der Schnittstelle zwischen Ertrag- und Umsatzsteuerrecht zahlreiche Detailfragen auf, denen auch dieser Beitrag gewidmet ist.

I. Der Wechsel von der Brutto- zur Nettomethode im Rahmen des Wechsels der Gewinnermittlungsart

1. Rechtsentwicklung

Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 4 Abs. 3 EStG haben grundsätzlich Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben 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 i. S. d. § 19 EStG inklusive Umsatzsteuer umfassen.⁷⁾ Bis zum AbgÄG 1984⁸⁾ widersprach daher die Verwaltungspraxis⁹⁾, nach der unter bestimmten Voraussetzungen bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG die Umsatzsteuer-Verrechnung nach dem Nettosystem, d. h. der Ansatz der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ohne Umsatzsteuer, möglich war, der Rsp. des VwGH, nach der zwingend die Umsatzsteuer-Verrechnung nach dem Bruttosystem anzuwenden gewesen wäre. Durch das AbgÄG

1984 wurde sodann für Einnahmen-Ausgaben-Rechner die Verrechnung der Umsatzsteuer nach dem Nettosystem generell zugelassen; diese Regelung wurde inhaltlich in § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 übernommen: „Der Steuerpflichtige darf 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 Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG - als durchlaufende Posten (Nettomethode) oder entsprechend dem Zu- und Abfluss (Bruttomethode) behandelt werden.¹⁰⁾ Die Bruttomethode ist dabei die - noch - praktisch übliche Methode der Behandlung der Umsatzsteuer bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern.¹¹⁾

2. Verrechnung nach der Bruttomethode

2.1 Grundsatz

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 dem Einnahmen-Ausgaben-Rechner in Rechnung gestellten abziehbaren Vorsteuerbeträge im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben und im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem Finanzamt Betriebseinnahmen.¹²⁾ In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werden also die Bruttobeträge der Betriebseinnahmen und -ausgaben einander gegenübergestellt. Zudem muss hier wegen des gewinnermittlungsmäßigen Bruttoansatzes auch die entrichtete Zahllast als Ausgabe angesetzt werden.¹³⁾ Die Zahllast des Voranmeldungszeitraumes ist somit bei Bezahlung eine Betriebsausgabe¹⁴⁾, eine allfällige Gutschrift für einen Voranmeldungszeitraum stellt eine Betriebseinnahme dar¹⁵⁾. Da Vereinnahmung und Verausgabung oft in verschiedenen Veranlagungszeiträumen liegen, kommt es beim Bruttosystem praktisch immer zu Periodenverschiebungen.¹⁶⁾ Die Umsatzsteuer hat daher bei der Bruttoverrechnung keinen Durchlaufcharakter.

2.2 Vorsteuer bei Anlagevermögen

Die steuerliche Behandlung des Anlagevermögens unterscheidet sich auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern grundsätzlich nicht von jener im Bereich des Betriebsvermögensvergleiches.¹⁷⁾ Demnach sind auch bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG die Anschaffungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen nicht nach Maßgabe der Zahlung Betriebsausgaben, sondern im Wege der Absetzung für Abnutzung gem. § 7 EStG abzusetzen. Die abziehbaren Vorsteuerbeträge gehören somit auch bei der Wahl der Bruttomethode nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des abnutzbaren Anlagevermögens, auf die sie entfallen; dies ergibt sich da-raus, dass für das abnutzbare Anlagevermögen nicht das Abflussprinzip, sondern § 7 EStG gilt, woraus sich in Verbindung mit § 6 Z 11 EStG nach h. A. zwingend der Ansatz mit dem Nettowert ergibt.¹⁸⁾ In diesem Fall werden die abziehbaren Vorsteuern von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die nur im Wege der Absetzung für Abnutzung gem. § 7 EStG abgesetzt werden können, getrennt und bei Bezahlung als Betriebsausgabe abgesetzt.¹⁹⁾ Bei der Verrechnung mit dem Finanzamt führt sie zu einer Verringerung der Zahllast und damit zu einer entsprechenden Minderung der Betriebsausgaben bzw. im Falle einer Gutschrift zu Betriebseinnahmen.²⁰⁾ Soweit die bei Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes des Anlage- oder Umlaufvermögens in Rechnung gestellte Vorsteuer nicht abzugsfähig ist, z. B. wegen eines Ausschlusses vom Vorsteuerabzug bei Vorliegen unecht befreiter Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG, gehört die Umsatzsteuer auch beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, auf das sie entfällt.²¹⁾ Nichtabziehbare Vorsteuerbeträge für aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter sind nicht sofort als Betriebsausgabe abziehbar, sondern müssen als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des entsprechenden Wirtschaftsgutes aktiviert werden und teilen beispielsweise im Hinblick auf die Absetzung für Abnutzung gem. § 7 EStG deren Schicksal.

Die in An- und Vorauszahlungen für Anlagevermögen enthaltene Umsatzsteuer kann seit 1995²²⁾ im Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung als Betriebsausgabe abgesetzt werden, wenn über die An- oder

Vorauszahlung eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.²³⁾ Bei Ratenzahlungen eines bereits gelieferten Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens wäre davon auszugehen, dass in jeder einzelnen Ratenzahlung anteilige Umsatzsteuerbeträge enthalten sind, sodass der Abzug der Umsatzsteuer jeweils nur anteilig erfolgen könnte. Aus Vereinfachungsgründen wird es aber vom BMF²⁴⁾ zugelassen, mit der ersten Rate bzw. den ersten Raten die Umsatzsteuer, wenn eine diesbezügliche Vereinbarung vorliegt und diese auch eingehalten wird, vorweg zu begleichen und damit bereits in diesem Zeitpunkt die Umsatzsteuer als Betriebsausgabe abzusetzen.

2.3 Vorsteuer bei Umlaufvermögen

Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens können die Bruttobeträge der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Betriebsausgabe abgezogen werden.²⁵⁾ Dies gilt auch, soweit die für Umlaufvermögen in Rechnung gestellte Vorsteuer nicht abziehbar ist; lediglich die Verrechnung der Umsatzsteuer mit dem Finanzamt unterbleibt diesfalls, sodass sich daraus keine Betriebseinnahme ergibt.²⁶⁾ An- oder Vorauszahlungen für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind seit 1995²⁷⁾ entsprechend im Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung voll als Betriebsausgabe absetzbar, wenn über die Anzahlung oder Vorauszahlung eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.²⁸⁾

3. Verrechnung nach der Nettomethode

Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, so genannte *durchlaufende Posten*, nicht zu berücksichtigen. Die Umsatzsteuer hat zwar durchlaufenden Charakter, ist aber kein durchlaufender Posten.²⁹⁾ Die Umsatzsteuer kann jedoch gem. § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG nach Wahl des Steuerpflichtigen auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als durchlaufender Posten behandelt werden (Nettoverrechnung bzw. Nettomethode).³⁰⁾ Dies bedingt, dass die Betriebseinnahmen sowie die Betriebsausgaben ohne Umsatzsteuer anzusetzen sind; die Umsatzsteuer bleibt sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite außer Ansatz.³¹⁾ Ebenso führt die Verrechnung der Umsatzsteuer mit dem Finanzamt generell weder zu einer Betriebseinnahme noch zu einer Betriebsausgabe.³²⁾ Die Nettomethode soll somit eine Erfolgswirksamkeit der Umsatzsteuer mit Durchlaufcharakter ausschalten. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Nettoverrechnung, ist somit die an das Finanzamt entrichtete Voranmeldungs-Umsatzsteuer (Vorauszahlung, Zahllast) nicht als Betriebsausgabe absetzbar.³³⁾

Entsprechend sind Anlagegüter, wenn die Vorsteuer abzugsfähig ist, mit den Nettowerten zu aktivieren. Ist die Vorsteuer nicht abzugsfähig (z. B. bei bestimmten Kraftfahrzeugen), dann ist sie als Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren.³⁴⁾ Anzahlungen und Ratenzahlungen sind um die darin enthaltenen abziehbaren Vorsteuerbeträge zu bereinigen.³⁵⁾ Bei Umlaufvermögen stellen nur die verausgabten Nettobeträge Betriebsausgaben dar, die Umsatzsteuer für Umlaufgüter ist außer Ansatz zu lassen. Hat die Umsatzsteuer keinen Durchlaufcharakter, dann ist sie bei der Verausgabung als Betriebsausgabe abzuziehen.³⁶⁾ Dies gilt auch bei den laufenden Betriebsausgaben. Anzahlungen und Ratenzahlungen sind um die darin enthaltenen abziehbaren Vorsteuerbeträge zu bereinigen.

4. Die Umsatzsteuer beim Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG

4.1 Grundsatz

Die Behandlung der Umsatzsteuer bei der Ermittlung des Übergangsergebnisses nach § 4 Abs. 10 EStG hängt davon ab, wie die Umsatzsteuer ihrerseits im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung behandelt wurde.³⁷⁾ Ein Korrekturerfordernis i. S. d. § 4 Abs. 10 EStG ergibt sich dabei nämlich nur, wenn bisher nach der Bruttomethode vorgegangen wurde. Wurde nämlich die Umsatzsteuer nach der Nettomethode, d. h. als durchlaufender Posten i. S. d. § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG, behandelt, so ergibt sich diesbezüglich keine Notwendigkeit, den Durchlaufcharakter beim Wechsel der Gewinnermittlung durch Zu- oder Abschläge wiederherzustellen; die Zu- und Abschläge sind daher ohne Umsatzsteuer anzusetzen, die Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind nicht als Zu- oder

Abschlag zu berücksichtigen.³⁸⁾ Ein anderes Bild ergibt sich jedoch, wenn die Umsatzsteuer nach der Bruttomethode behandelt wurde: Hier sind einerseits sämtliche³⁹⁾ zum Stichtag vorhandene Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten beim Übergangsergebnis, andererseits aber auch in den Zu- und Abschlägen die in den einzelnen Bilanzpositionen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge zu berücksichtigen.

4.2 Umsatzsteuerforderungen und -verbindlichkeiten als Zu- und Abschläge i. S. d. § 4 Abs. 10 EStG bei einem Wechsel der Verrechnungsmethode

Als Zuschläge sind ganz allgemein insbesondere Forderungen zu erfassen, die bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mangels Zuflusses noch nicht zu erfassen waren, bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich aber ebenfalls nicht erfasst würden, weil bei dieser Gewinnermittlungsart das vermögenswirksame Entstehen einer Forderung, nicht aber deren tatsächliche Bezahlung relevant ist.⁴⁰⁾ Entsprechend diesen Grundsätzen ist bei Behandlung der Umsatzsteuer nach dem Bruttosystem während der Gewinnermittlungsart gem. § 4 Abs. 3 EStG der Saldo aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten - mit Ausnahme der gem. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähigen Umsatzsteuer vom Eigenverbrauch - als Zu- oder Abschlag i. S. d. § 4 Abs. 10 Z 1 EStG zu berücksichtigen.⁴¹⁾ Dabei sind passivierte Zahllasten für Monate oder Quartale des Vorjahres als Abschlag, aktivierte Gutschriften als Zuschlag zu berücksichtigen.⁴²⁾ Diese Vorgehensweise ist auch unmittelbar einleuchtend: So sind beispielsweise die bis zum Stichtag als Betriebsausgaben geltend gemachten Vorsteuerbeträge, welche noch nicht in den Umsatzsteuererklärungen und -voranmeldungen geltend gemacht worden sind, zwar als Betriebsausgaben, nicht jedoch als ausgleichende Betriebseinnahmen erfasst worden. Der erst im darauf folgenden Jahr als Vorsteuer geltend gemachte Betrag wäre daher - bei Beibehaltung der Gewinnermittlungsart gem. § 4 Abs. 3 EStG - durch die Rückzahlung oder Gutschrift erst in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für dieses Jahr als Betriebseinnahme erfasst worden. Aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist wegen der Nichterfassung der Rückzahlung oder Gutschrift als Betriebseinnahme im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 EStG sohin der Übergangsgewinn durch einen Zuschlag entsprechend zu erhöhen. Umgekehrtes gilt für die gewinnerhöhend vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge, die noch nicht in den Umsatzsteuererklärungen und -voranmeldungen geltend gemacht worden sind.

4.3 Korrektur der Umsatzsteuerbeträge in Bilanzpositionen im Rahmen der Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 10 EStG

4.3.1 Überblick

Aufgrund des zeitlich unterschiedlichen Anfalls von Betriebseinnahmen und -ausgaben käme es bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG zu einer Doppel- bzw. Nichterfassung von Positionen, was dem Grundsatz der Totalgewinnleichheit widerspräche. Dies deshalb, weil am Übergangsstichtag vorhandene, aber nicht erfasste Besitzposten, wie etwa Forderungen oder bezahlte Warenbestände, bei Beibehaltung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen führen würden, aufgrund des Wechsels bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG jedoch unberücksichtigt blieben, andererseits vorhandene aber nicht erfasste Schuldposten, wie etwa Mietzinsrückstände, bei Beibehaltung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu Betriebsausgaben führen würden, nach dem Wechsel bei der Ermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG jedoch unberücksichtigt blieben.⁴³⁾ Dies ist durch Zu- bzw. Abschläge i. S. d. § 4 Abs. 10 Z 1 EStG auszugleichen, wobei bei bisheriger Verrechnung der Umsatzsteuer nach der Bruttomethode auch diese Berücksichtigung finden muss. Angesichts der soeben dargelegten wesensmäßigen Unterschiede zwischen der Brutto- und Nettoverrechnung können sich sohin umsatzsteuerliche Probleme im Bereich der bezahlten Warenbestände sowie der operativen Forderungen und Verbindlichkeiten ergeben; zu untersuchen ist auch die Behandlung von erhaltenen und geleisteten Anzahlungen.

4.3.2 Bezahlte Warenbestände

Nach dem BMF ist in diesem Zusammenhang, wenn die Umsatzsteuer bisher nach dem Bruttosystem

behandelt wurde, generell der Zuschlag für die Warenbestände ohne Umsatzsteuer anzusetzen.⁴⁴⁾ Kritisch zu dieser Auffassung des BMF im Hinblick auf die Warenbestände haben sich jedoch *Bartholner/Koban* geäußert: Trägt nämlich die Umsatzsteuer bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Anwendung der Bruttomethode beim Umlaufvermögen Kostencharakter, so seien die zum Wechselstichtag vorhandenen Warenbestände grundsätzlich insoweit mit der auf ihnen lastenden Umsatzsteuer zu bewerten, als die diesbezügliche Vorsteuer noch nicht mit dem Finanzamt verrechnet wurde. Es müsse daher ermittelt werden, hinsichtlich welchen Umlaufvermögens die Vorsteuer bereits verrechnet wurde; oftmals werde man hier mit einer möglichst genauen Schätzung vorgehen müssen.⁴⁵⁾ Dies ist u. E. nicht relevant: Wurde nämlich die Vorsteuer noch nicht verrechnet, geht sie ohnehin als Zuschlagposten oder als eine den Abschlagposten der Umsatzsteuer-Zahllast vermindernde Größe in das Übergangsergebnis ein. Eine nochmalige Berücksichtigung der Vorsteuer im Rahmen eines Zuschlages für die bezahlten Warenbestände erscheint daher systemwidrig. Der bereits in den EStR 1984⁴⁶⁾ vertretenen und in die EStR 2000⁴⁷⁾ übernommenen Ansicht des BMF, die Warenbestände ohne Umsatzsteuer anzusetzen, ist daher zu folgen.

4.3.3 Operative Forderungen und Verbindlichkeiten

Nach dem BMF ist in diesem Zusammenhang, wenn die Umsatzsteuer bisher nach dem Bruttosystem behandelt wurde, generell der Zuschlag für die Warenforderungen *einschließlich* Umsatzsteuer und der Abschlag für die Warenschulden ebenfalls *einschließlich* Umsatzsteuer anzusetzen.⁴⁸⁾ Diese Aussagen des BMF sind auch unmittelbar einleuchtend: Wurde z. B. auf Ziel verkauft, erfolgte noch kein Zufluss i. S. d. § 19 EStG. Die Forderung ist daher im Übergangsergebnis als Zuschlag i. S. d. § 4 Abs. 10 EStG zu berücksichtigen, da der tatsächliche Zufluss nach dem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG keine einkommensteuerlichen Folgen mehr zeitigt. Da der tatsächliche Zufluss sodann jedoch einschließlich Umsatzsteuer erfolgt, die Umsatzsteuer aber entweder bereits als Betriebsausgabe während der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder aber als Abschlag im Übergangsergebnis berücksichtigt wird, hat der Zuschlag für die Forderung selbst brutto zu erfolgen. Wäre dies nicht der Fall, wäre die Umsatzsteuer im Rahmen des Totalgewinnes erfolgswirksam. Abweichend von der generellen Aussage des BMF könnte jedoch eine andere Sichtweise geboten sein, wenn beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 4 Abs. 3 EStG die Umsatzsteuerschuld nach dem Ist-Prinzip i. S. d. § 17 UStG entsteht.⁴⁹⁾

4.3.4 Erhaltene und geleistete Anzahlungen

Wie soeben dargestellt, kann es zwischen Brutto- und Nettoverrechnung grundsätzlich auch im Bereich der Anzahlungen zu Divergenzen kommen. Hätte nämlich beispielsweise der Unternehmer während der Zeit der Bruttoverrechnung mit Sollbesteuerung eine Anzahlung geleistet, so wäre diese zur Gänze als Betriebsausgabe zu erfassen gewesen; der Versteuerabzug hätte - nach der Rechtslage vor dem UStG 1994 - frühestens in dem Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden müssen, in dem die Leistung ausgeführt worden ist und der Unternehmer über die Leistung eine Rechnung i. S. d. § 11 UStG erhalten hat.⁵⁰⁾ Es hätte zur Kompensation bei einem Wechsel von der Brutto- zur Nettomethode eines Bruttoansatzes der geleisteten Anzahlung als Zuschlag bedurft.

Seit dem UStG 1994 ist aber bei An- und Vorauszahlungen für den Vorsteuerabzug maßgeblich, dass eine Rechnung über die Anzahlung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG), für das Entstehen der Umsatzsteuerschuld ist vice versa die Vereinnahmung des Entgelts ausschlaggebend (§ 19 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG; „*Mindest-Istbesteuerung*“)^{51), 52)} Aufgrund dieser Ist-Besteuerung im Bereich der Anzahlungen bedarf es bei einem Übergang von der Brutto- zur Nettomethode auch keines Bruttoansatzes der Zuschläge; so steht beispielsweise bei der geleisteten Anzahlung der aus der Umsatzsteuer resultierenden Betriebsausgabe die Betriebseinnahme aus der Vorsteuergutschrift - gegebenenfalls im Rahmen des Übergangsergebnisses - gegenüber.

II. Wechsel zwischen Soll- und Istbesteuerung i. S. d. § 17 Abs. 4 UStG

1. Soll- und Istbesteuerung - Überblick

1.1 Entstehung der Steuerschuld

Das Umsatzsteuergesetz regelt in § 19 Abs. 2 ff. UStG den Zeitpunkt, in dem die Umsatzsteuerschuld entsteht, und differenziert dabei grundsätzlich zwischen Soll- und Istbesteuerung.⁵³ Bei der *Sollbesteuerung* (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) gem. § 19 UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG); unmaßgeblich ist daher grundsätzlich die Vereinnahmung des Entgelts oder - abgesehen von der maximal einmonatigen Verschiebung gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG - der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung. Eine Ausnahme von der prinzipiellen Sollbesteuerung sieht § 19 UStG für erhaltene Anzahlungen und Vorauszahlungen vor („*Mindest-Istbesteuerung*“);⁵⁴ diesfalls entsteht die Steuerschuld mit „*Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist*“ (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG). Demgegenüber entsteht bei der so genannten *Istbesteuerung* (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) gem. § 17 UStG die Steuerschuld mit Ablauf des Monats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden, d. h. zugeflossen sind (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG).⁵⁵

1.2 Auswirkung auf den Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG kann - sieht man von Anzahlungen ab (§ 11 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 Z 1 UStG) - frühestens in dem Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die Leistung ausgeführt worden ist und der Unternehmer über die Leistung eine Rechnung i. S. d. § 11 UStG erhalten hat.⁵⁶ Unbeachtlich ist sohin die Bezahlung der Rechnung, und zwar auch dann, wenn der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten gem. § 17 UStG besteuert: im Bereich des Vorsteuerabzuges gilt somit das Soll-Prinzip.⁵⁷ Dennoch lässt die Verwaltungspraxis aus Vereinfachungsgründen einen Vorsteuerabzug nach dem Ist-Prinzip zu, wenn der Unternehmer auch seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten gem. § 17 UStG besteuert; so ist es nach AÖFV Nr. 30/1990⁵⁸ nicht zu beanstanden, wenn - um „*den Bedürfnissen der Praxis besser gerecht zu werden*“ - „*Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern (§ 17 UStG), die nach § 12 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge erst für jenen Besteuerungszeitraum geltend machen, in welchem die Bezahlung der Rechnung erfolgt*“. Voraussetzung für die Zulässigkeit dieser Vorgehensweise ist, dass der Vorsteuerabzug nicht bereits anlässlich der Rechnungslegung erfolgt ist.⁵⁹

2. Gründe für den Wechsel der Besteuerungsart

Für die untersuchungsgegenständliche Frage der Behandlung der Umsatzsteuer bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 10 EStG werden praktisch vor allem die Varianten des freiwilligen Wechsels der Besteuerungsart, also die Option für Sollbesteuerung (§ 17 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Z 2 UStG) bzw. die Rückkehr zur Istbesteuerung, Bedeutung erlangen.⁶⁰

2.1 Wechsel von der Ist- zur Sollbesteuerung - Option für Sollbesteuerung (§ 17 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2 UStG)

§ 17 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2 UStG eröffnen dem Unternehmer, der ex lege die Steuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen hat, die Möglichkeit, für Sollbesteuerung zu optieren. So hat das Finanzamt auf Antrag in Bescheidform zu gestatten, dass ein Unternehmer i. S. d. § 17 Abs. 1 erster Satz bzw. i. S. d. § 17 Abs. 2 Z 1 und 2 UStG „*die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinbarten Entgelten berechnet (Sollbesteuerung)*“; die Erteilung der Bewilligung hat dabei zwingend zu erfolgen, sie liegt somit nicht im Ermessen des Finanzamtes.⁶¹ Das Gesetz äußert sich jedoch nicht zum Zeitpunkt eines solchen Antrages: Da § 17 Abs. 4 UStG nur einen Wechsel der Besteuerungsart „*zum Beginn eines Veranlagungsjahres*“ zulässt, muss nach h. A.⁶² der Antrag spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung für den Veranlagungszeitraum gestellt werden, ab dessen Beginn der Wechsel in der Besteuerungsart gewünscht wird, um für diesen Zeitraum wirksam zu sein.

2.2 Wechsel von der Soll- zur Istbesteuerung - Freiwillige Rückkehr zur Istbesteuerung

Nach h. A.⁶³ entfaltet der Genehmigungsbescheid hinsichtlich der Option zur Sollbesteuerung nach §

17 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Z 2 UStG keine Bindungswirkung. Es ist sohin - nach erfolgter Option zur Sollbesteuerung - zu Beginn eines Veranlagungszeitraumes die freiwillige Rückkehr zur Istbesteuerung möglich. Umstritten ist lediglich, ob die Rückkehr zur Sollbesteuerung eines Antrages und einer Genehmigung durch das Finanzamt - also einer Vorgangsweise analog § 17 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Z 2 UStG - bedarf. Während dies *Kolacny/Mayer*⁶⁴⁾ bejahen, geht *Ruppe*⁶⁵⁾ davon aus, dass es lediglich einer „Mitteilung spätestens im Zusammenhang mit der ersten Voranmeldung“ bedarf. U. E. ist hier der Auffassung von *Kolacny/Mayer* zu folgen: Nach § 17 Abs. 4 letzter Satz UStG ist ein Wechsel der Besteuerungsart „nur zum Beginn eines Veranlagungsjahres zuzulassen“. Die Verwendung des Wortes „zuzulassen“ spricht dafür, dass in den Fällen, in denen das Gesetz keine ausdrückliche Regelung über den zeitlichen Aspekt des Wechsels der Besteuerungsart enthält - wie dies aber beispielsweise in § 17 Abs. 3 UStG der Fall ist -, es einer *Zulassung* dieses Wechsels bedarf. Dies ist für die Option zur Sollbesteuerung nach § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2 UStG auch unbestritten. Da der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 4 UStG jedoch weder seinem Wortlaut noch seinem erkennbaren Sinn nach auf die Optionen i. S. d. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2 UStG beschränkt ist, bedarf demnach jeder freiwillige Wechsel der Besteuerungsart der *Zulassung*. Es spricht hier vieles dafür, diese *Zulassung* dahin gehend zu verstehen, wie sie für die Option für Sollbesteuerung in § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2 UStG normiert ist.

3. Wechsel der Besteuerungsart nach § 17 Abs. 4 UStG

3.1 Grundsatz Da die Umsatzsteuerschuld bei Sollbesteuerung und Istbesteuerung nach unterschiedlichen Merkmalen - Entgeltsvereinbarung bzw. Entgeltsvereinnahmung - entsteht, ist ein nahtloses Wechseln zwischen den Besteuerungsarten nicht möglich.⁶⁶⁾ Kommt es daher zu einem solchen „Wechsel der Besteuerungsart“, wie das Gesetz den Wechsel von der Istbesteuerung zur Sollbesteuerung und umgekehrt bezeichnet, so dürfen nach § 17 Abs. 4 UStG „Umsätze nicht doppelt erfaßt werden oder unversteuert bleiben“. Dieser nunmehr in § 17 Abs. 4 UStG 1994 ausgesprochene Grundsatz, Umsätze weder doppelt zu besteuern noch wegen Änderung der Besteuerungsmethode unbesteuert zu lassen, hat sich zuvor bereits aus § 14 Abs. 3 UStG 1959⁶⁷⁾ sowie § 17 Abs. 4 UStG 1972⁶⁸⁾ ergeben und war auch leitender Gedanke für den Übergang von der Umsatzsteuer nach dem UStG 1959 auf jene nach dem UStG 1972.⁶⁹⁾ Wie diese Vermeidung der Doppel- oder Nichtbesteuerung jedoch konkret erfolgen soll, regelt das UStG 1994 ausdrücklich nur für jenen Fall, dass bei einem Übergang von der Istbesteuerung zur Sollbesteuerung der Unternehmer bereits früher Umsätze bewirkt hat, für die ein Entgelt noch nicht vereinnahmt wurde; diesfalls sind diese Umsätze nach § 17 Abs. 4 zweiter Satz UStG „als Umsatz für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern“. § 17 Abs. 4 UStG normiert schließlich in seinem letzten Satz, dass der Wechsel in der Besteuerungsart nur zum Beginn eines Veranlagungsjahres zuzulassen ist.⁷⁰⁾

3.2. Übergang von der Ist- zur Sollbesteuerung

Nach der soeben erwähnten ausdrücklichen Regelung des § 17 Abs. 4 zweiter Satz UStG hat der Unternehmer bei dem Übergang von der Istbesteuerung zu der Sollbesteuerung „bereits früher bewirkte Umsätze, für die ein Entgelt noch nicht vereinnahmt wurde, als Umsatz für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern“. Der Gesetzgeber regelt hier also zunächst ausdrücklich den Fall der doppelten Nichterfassung bei im Zeitpunkt des Wechsels vorhandenen Außenständen (Forderungen): Das Entgelt wird nicht erfasst, da einerseits die Leistung vor dem Wechsel der Besteuerungsart ausgeführt wurde - die anwendbare Istbesteuerung also nicht griff -, und andererseits das Entgelt erst nach dem Wechsel vereinnahmt wird - die nunmehr anwendbare Sollbesteuerung also nicht greift. Beim Übergang von der Istbesteuerung zur Sollbesteuerung hat somit der Unternehmer gem. § 17 Abs. 4 UStG die Leistungen, die noch während der Zeit der Istbesteuerung erbracht, aber mangels Vereinnahmung des Entgeltes nicht versteuert wurden, für den ersten Voranmeldungszeitraum der Sollbesteuerung zu versteuern.⁷¹⁾ Maßgebend sind die vereinbarten Entgelte.⁷²⁾

Der zweite denkbare Anwendungsfall des § 17 Abs. 4 UStG betrifft die doppelte Erfassung von bis zum Zeitpunkt des Wechsels erhaltenen Vorschüssen und Anzahlungen: Hier würde ohne die Vorschrift des § 17 Abs. 4 UStG - und abgesehen von der Mindest-Istbesteuerung - das Entgelt doppelt erfasst, da es vor dem Wechsel vereinnahmt wurde - somit die Istbesteuerung griff -, die Leistung aber nach dem

Wechsel ausgeführt wurde - also die nunmehr anwendbare Sollbesteuerung greift. Es wäre hier demnach grundsätzlich die von den Anzahlungen oder Vorschüssen entrichtete Umsatzsteuer in der ersten Umsatzsteuervoranmeldung nach dem Wechsel zur Sollbesteuerung abzusetzen;⁷³⁾ die Leistungen wären darauf folgend nach Maßgabe ihrer Ausführung und des vereinbarten Entgeltes zu versteuern.⁷⁴⁾ Auf Grund der seit dem UStG 1994 auch bei Sollbesteuerung geltenden Mindest-Istbesteuerung nach § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994⁷⁵⁾ ist jedoch nach nunmehriger Rechtslage entsprechend keine Änderung der Besteuerung von Anzahlungen bei einem Wechsel der Besteuerungsart vorzunehmen.⁷⁶⁾

3.3 Übergang von der Soll- zur Istbesteuerung

Beim Übergang von der Sollbesteuerung zur Istbesteuerung stellt sich einerseits die Frage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung erhaltener (vereinnahmter) Anzahlungen und Vorschüsse; es würde hier das Entgelt deshalb nicht erfasst, weil es vor dem Wechsel der Besteuerungsart vereinnahmt wurde - die anwendbare Sollbesteuerung also nicht gegriffen hat -, die Leistung aber erst nach dem Wechsel ausgeführt wird - hier also die nunmehr anwendbare Istbesteuerung nicht greift. Dies würde zu einer doppelten Nichterfassung des Umsatzes führen. Beim Übergang von der Sollbesteuerung zur Istbesteuerung hätte der Unternehmer daher bereits vereinnahmte Entgelte für spätere Umsätze, d. h. Anzahlungen oder Vorschüsse für künftige Leistungen, analog zur ausdrücklichen Regelung des § 17 Abs. 4 zweiter Satz UStG im ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern. Diese Versteuerung entfällt seit 1995 jedoch, da nach dem UStG 1994 Anzahlungen und Vorauszahlungen auch von einem Sollversteuerer bereits mit der Vereinnahmung zu versteuern sind, somit ohnehin bereits die Versteuerung nach den Grundsätzen der Mindest-Istbesteuerung gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 erfolgt ist.⁷⁷⁾

Andererseits stellt sich das Problem der doppelten Erfassung eines Umsatzes für im Zeitpunkt des Wechsels der Besteuerungsart vorhandene Außenstände (Forderungen); hier würde das Entgelt doppelt erfasst, da zum einen die Leistung vor dem Wechsel ausgeführt wurde - sohin die anwendbare Sollbesteuerung gegriffen hat -, zum anderen das Entgelt erst nach dem Wechsel vereinnahmt wird - hier also die nunmehr anwendbare Istbesteuerung greift. Für diesen umgekehrten Fall der vor dem Übergang zur Istbesteuerung bewirkten Umsätze lässt sich aus § 17 Abs. 4 UStG jedoch nur ableiten, dass „Umsätze nicht doppelt erfaßt werden oder unverteuert bleiben“ dürfen. Es muss demnach auch für den Fall, dass nach dem Übergang Entgelte für Leistungen vereinnahmt werden, die vor dem Übergang ausgeführt und für diesen Zeitraum besteuert wurden, gesichert werden, dass es nicht zu einer doppelten Erfassung kommt. Offen ist jedoch die Methode:⁷⁸⁾ Nach einem Teil des Schrifttums müssen solche Entgelte in dem auf den Übergang folgenden Voranmeldungszeitraum vom Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte wieder abgesetzt werden.⁷⁹⁾ Nach anderer Auffassung hat der Unternehmer diese - bereits versteuerten - Entgelte „in den Umsatzsteuervoranmeldungen nach dem Wechsel zur Istbesteuerung zunächst im Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte anzugeben und dann besonders kenntlich gemacht (aufgeteilt nach Entgelt, anzuwendendem Steuersatz und berechneter Steuer) abzusetzen“.⁸⁰⁾ Jedenfalls entfällt somit aber im Ergebnis die Besteuerung der Außenstände im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung, es bleibt somit für diese bei der Sollbesteuerung.

III. Wechsel der Besteuerungsart nach § 17 Abs. 4 UStG und Wechsel der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 10 EStG

1. Die Ansicht des BMF

Geht der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Überganges von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich umsatzsteuerlich von der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten zur Versteuerung nach vereinbarten Entgelten über, dann sind nach dem BMF zusätzlich zu den noch nicht entrichteten Zahllasten die auf Grund des § 17 Abs. 4 UStG geschuldeten Umsatzsteuerbeträge als Abschlag („Umsatzsteuerschuld gem. § 17 Abs. 4 UStG“)⁸¹⁾ zu berücksichtigen.⁸²⁾

2. Kritik an der Auffassung des BMF

Die Auffassung des BMF hat in zwei Richtungen Kritik erfahren:⁸³⁾ Als erster Kritikpunkt wurde die zeitliche Berücksichtigung der Umsatzsteuerschuld gem. § 17 Abs. 4 UStG im Übergangsergebnis aufgegriffen. Übertragen auf die heutige Rechtslage hat der Unternehmer nach § 17 Abs. 4 UStG die Umsätze als Umsätze „für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern“. Die diesbezügliche Umsatzsteuerschuld entsteht sohin - aufgrund des Wechsel zu Beginn des Veranlagungsjahres (§ 17 Abs. 4 letzter Satz UStG) - erst mit Ablauf des Monats Jänner und wäre erst in der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner bis 15. März zu erklären (§ 21 UStG); für eine Berücksichtigung im Rahmen des Übergangsergebnisses i. S. d. § 4 Abs. 10 EStG wäre demnach kein Raum. Als weiterer Kritikpunkt gegen die Auffassung des BMF wird die Vorschrift des § 37 Abs. 5 EStG angeführt; es sei diese Begünstigungsvorschrift nur auf Gewinne anzuwenden, „die infolge eines Wechsels in der Gewinnermittlungsart entstehen, nicht aber auf Bestandteile, deren Ursache nicht im Wechsel der Gewinnermittlungsart, sondern etwa im Übergang von der Ist- auf die Sollbesteuerung liegt. Die diesbezügliche Umsatzsteuerschuld wäre auch ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart entstanden.“⁸⁴⁾

Beide Argumente finden Unterstützung im insofern klaren Wortlaut des § 4 Abs. 10 EStG; demnach ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart „durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahme; Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden“. Diese Zu- und Abschläge ergeben in ihrer Summe das Übergangsergebnis, d. h. den Übergangsgewinn oder den Übergangsverlust. Gerade um eine solche Veränderung des Betriebsvermögens handelt es sich bei einem Wechsel der Besteuerungsart nach § 17 Abs. 4 UStG jedoch - sowohl zeitlich als auch sachlich - nicht. Man muss daher die Auffassung des BMF wohl als gesetzeswidrige Steuerverschärfung verstehen: Während die Aufnahme der Umsatzsteuerschuld gem. § 17 Abs. 4 UStG in die Buchhaltung nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 4 Abs. 1 EStG zu einer Kürzung des laufenden - nicht begünstigten - Gewinnes führen würde, hat die Auffassung des BMF letztlich zur Konsequenz, dass der - gegebenenfalls nach § 37 Abs. 5 EStG begünstigte - Übergangsgewinn aufgrund des Abschlages wegen der Umsatzsteuerschuld gem. § 17 Abs. 4 UStG gekürzt wird.

3. Konsequenzen der Auffassung des BMF

Geht man jedoch mit dem BMF⁸⁵⁾ und der wohl h. A. im Schrifttum⁸⁶⁾ davon aus, dass auch die auf Grund des § 17 Abs. 4 UStG geschuldeten Umsatzsteuerbeträge im Übergangsgewinn zu berücksichtigen sind, lassen sich mehrere Fallgruppen hinsichtlich der Auswirkungen des Umsatzsteuerrechtes auf den Wechsel der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 10 EStG bilden:

3.1 Wechsel der Gewinnermittlungsart unter Wechsel von der Brutto- zur Nettoverrechnung, aber Beibehaltung der Sollbesteuerung

Bei dieser Variante kommt es zu umsatzsteuerbasierenden Zu- und Abschlägen i. S. d. § 4 Abs. 10 EStG einerseits aufgrund des Saldo aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten, andererseits aufgrund der in einzelnen Bilanzpositionen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge:

- So ist bei der Behandlung der Umsatzsteuer nach dem Bruttosystem während der Gewinnermittlungsart gem. § 4 Abs. 3 EStG der Saldo aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten - mit Ausnahme der gem. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG nicht abzugsfähigen Umsatzsteuer vom Eigenverbrauch - als Zu- oder Abschlag i. S. d. § 4 Abs. 10 Z 1 EStG zu berücksichtigen.⁸⁷⁾ Dabei sind passivierte Zahllasten für Monate oder Quartale des Vorjahres als Abschläge, aktivierte Gutschriften als Zuschläge zu berücksichtigen.

- Nach zutreffender h. A. ist weiters der Zuschlag für die Warenbestände ohne Umsatzsteuer, der Zuschlag für die Warenforderungen einschließlich Umsatzsteuer und der Abschlag für die Warenschulden ebenfalls einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.⁸⁸⁾

3.2 Wechsel der Gewinnermittlungsart unter Wechsel von der Brutto- zur Nettoverrechnung, aber Beibehaltung der Istbesteuerung

Wie bereits oben angedeutet, kann die Istbesteuerung durchaus Auswirkungen auf die Zu- und Abschläge bei einem Wechsel von der Brutto- zur Nettomethode gem. § 4 Abs. 10 EStG haben. Zwar kommt es auch diesfalls zu einem Zu- bzw. Abschlag aufgrund des Saldos aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten. Fraglich ist jedoch, ob auch bei einer Umsatzsteuerberechnung nach der Istmethode die Zuschläge für Warenforderungen bzw. die Abschläge für Warenschulden *einschließlich* Umsatzsteuer anzusetzen sind; das BMF und die h. A. differenzieren diesbezüglich nicht.⁸⁹⁾ Hält man sich aber den zeitlichen und steuerschuldrechtlichen Verlauf vor Augen, führt die h. A. im Ergebnis zu einer doppelten Berücksichtigung der Umsatzsteuer im Ertragsteuerrecht: Würde beispielsweise von einem Istversteuerer eine Ware auf Ziel verkauft, entsteht mangels Vereinnahmung noch keine Umsatzsteuerschuld. Die Forderung selbst führt mangels Zuflusses während der Zeit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu keiner Gewinnauswirkung und ist daher selbstverständlich im Übergangsergebnis als Zuschlag i. S. d. § 4 Abs. 10 EStG zu berücksichtigen, da der tatsächliche Zufluss nach dem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG auch keine einkommensteuerlichen Folgen mehr zeitigt. Durch den Zuschlag wird somit die doppelte Nichtberücksichtigung vermieden. Fraglich ist jedoch, ob dieser Zuschlag - wie vom BMF gefordert - einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen ist; dies ist u. E. zu verneinen, da die Umsatzsteuer aufgrund der Istbesteuerung während der Zeit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine gewinnmindernde Auswirkung - weder als Betriebsausgabe während der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG noch als Abschlag im Übergangsergebnis - gehabt hat. Würde man daher den Zuschlag brutto ansetzen, wäre die Umsatzsteuer entgegen der Forderung des § 4 Abs. 10 EStG im Rahmen des Totalgewinnes erfolgswirksam.

3.3 Wechsel der Gewinnermittlungsart unter Wechsel von der Brutto- zur Nettoverrechnung und Wechsel von der Ist- zur Sollbesteuerung

3.3.1 Grundsatz

Geht der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Überganges von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich umsatzsteuerlich von der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten zur Versteuerung nach vereinbarten Entgelten über, dann sind nach dem BMF - zusätzlich zu dem Zu- bzw. Abschlag aufgrund des Saldos aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten - die auf Grund des § 17 Abs 4 UStG geschuldeten Umsatzsteuerbeträge als Abschlag („Umsatzsteuerschuld gem. § 17 Abs. 4 UStG“)⁹⁰⁾ zu berücksichtigen.⁹¹⁾

3.3.2 Besonderheiten aufgrund der Behandlung der Vorsteuer nach dem Ist-Prinzip

Im Bereich des Vorsteuerabzuges gilt grundsätzlich das Soll-Prinzip. Dennoch lässt die Verwaltungspraxis aus Vereinfachungsgründen einen Vorsteuerabzug nach dem Ist-Prinzip zu, wenn der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten gem. § 17 UStG besteuert.⁹²⁾ Wechselt sohin der Unternehmer von der Ist- zur Sollbesteuerung, hätte dies auf Ebene der Vorsteuern zur Folge, dass einerseits noch nicht bezahlte Rechnungen auch noch keine Vorsteuerforderung entstehen ließen und andererseits die Vorsteuer auch nach dem Wechsel - also im Anwendungsbereich der Sollbesteuerung - unberücksichtigt bliebe. Richtigerweise sind diese Vorsteuerbeträge im Rahmen des § 17 Abs. 4 UStG zu berücksichtigen und - in analoger Anwendung der Auffassung des BMF zur Umsatzsteuerschuld nach § 17 Abs. 4 UStG - als „Vorsteuerforderung nach § 17 Abs. 4 UStG“ im Übergangsergebnis zu berücksichtigen.

3.4 Wechsel der Gewinnermittlungsart unter Wechsel von der Brutto- zur Nettoverrechnung und Wechsel von der Soll- zur Istbesteuerung

In einem solchen Fall ergibt sich - neben dem Zu- und Abschlag einerseits aufgrund des Saldos aus Vorsteuerforderungen und Umsatzsteuerverbindlichkeiten, andererseits aufgrund der in einzelnen Bilanzpositionen enthaltenen Umsatzsteuerbeträgen - nach h. A. auch ein Abschlag aufgrund der Umsatzsteuerschuld nach § 17 Abs. 4 UStG.

*) O. Univ.-Prof. Mag. Dr. Herbert *Kofler* lehrt am Institut für Wirtschaftswissenschaften, Abteilung Betriebliches Finanz- und Steuerwesen, der Universität Klagenfurt. MMag. Dr. Georg *Kofler* ist Assistent am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung Steuerrecht, der Universität Linz.

1) Siehe etwa *Heinicke* in *Schmidt*, EStG²⁰, § 4 Rz. 10.

2) Vgl. dazu *Doralt/Ruppe* I⁷, 113; *Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz. 394; H. *Kofler*, Der Wechsel der Gewinnermittlung, in: *Kemmetmüller/Kotek/Petermandl/Stiegler* (Hrsg.), Erfolgspotentiale, FS Sertl (1995) 312; *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 4 Abs. 10 Tz. 2; siehe auch BFH 30. 3. 1994, I R 124/93, BFHE 175, 46, BStBl. 1994 II 852; BFH 15. 11. 1990, IV R 103/89, BFHE 162, 567, BStBl. 1991 II 228.

3) Siehe auch Rz. 658 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 1 EStR 1984; ferner z. B. H. *Kofler* in FS Sertl 312. Der Totalgewinn aus der Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG darf von diesen Ergebnissen lediglich aufgrund der differierenden Behandlung von Grund und Boden und des gewillkürten Betriebsvermögens abweichen; siehe § 4 Abs. 10 Z 3 EStG; *Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz. 394. Aus der angestrebten Totalgewinnleichheit folgert jedoch i. d. R. nicht dasselbe steuerliche Totalergebnis; dies vor allem deshalb, weil bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG der Verlustvortrag (§ 18 Abs. 6 EStG) nur beschränkt offen steht; vgl. dazu insb. VwGH 1. 12. 1992, 88/14/0004, ÖStZB 1993, 413.

4) Siehe z. B. BFH 30. 3. 1994, I R 124/93, BFHE 175, 46, BStBl. 1994 II 852. Als Rechtsgrundlage der Gewinnkorrekturen beim Übergang zum Bestandsvergleich wird im deutschen Steuerrecht aber auch der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG herangezogen (*Kanzler*, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 227 m. w. N.; *Kanzler/Tiedchen* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Vor §§ 4-7 Anm. 41; diesen folgend nunmehr BFH 13. 9. 2001, IV R 13/01, BFH/NV 2002, 254), der es erfordere, den Steuerpflichtigen so zu stellen, als hätte er von Anfang an bilanziert. Die Vornahme von Gewinnkorrekturen folgt nach dieser Auffassung unmittelbar aus einer verfassungskonformen Auslegung des § 4 Abs. 1 EStG i. V. m. Art. 3 Abs. 1 GG und nicht aus dem von Lehre und bisheriger Rsp. herangezogenen Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit.

5) In Deutschland stRsp. seit dem Urteil RFH 7. 12. 1938, VI 774/37, RStBl. 1939, 172; siehe auch BFH 28. 5. 1968, IV R 202/67, BFHE 92, 555, BStBl. 1968 II 650; jüngst BFH 13. 9. 2001, IV R 13/01, BFH/NV 2002, 254.

6) ErlRV 621 BlgNR, XVII. GP, 67; *Doralt/Ruppe* I⁷, 113; *Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz. 394; siehe auch VfGH 14. 3. 1969, B 151/68, ÖStZ 1969, 154; VfGH 28. 6. 1973, B 244/72, ÖStZB 1973, 252; VfGH 6. 12. 1983, B 344/82, ÖStZB 1984, 417.

7) VwGH 16. 3. 1976, 575/76, ÖStZB 1976, 173; VwGH 13. 11. 1985, 84/13/0123, ÖStZB 1986, 206; VwGH 1. 12. 1992, 88/14/0004, ÖStZB 1993, 413; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz. 26; *Quantschnigg*, Abgabenänderungsgesetz 1984 - Neuerungen bei der veranlagten Einkommensteuer, ÖStZ 1985, 15; *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 4 Abs. 3 Tz. 7; *Bartholner/Koban*, Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner⁴, 283; ferner Abschn. 49 B Abs. 1 EStR 1984.

8) BGBl. Nr. 513/1984.

9) Abschn. 49 B Abs. 8 EStR 1979.

10) *Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz. 218; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz. 26; *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 4 Abs. 3 Tz. 4; *Ruppe*, UStG², Einf. Tz. 67; Rz. 744 ff. EStR 2000; es besteht ein jährliches Wahlrecht: VwGH 1. 12. 1992, 88/14/0004 ÖStZB 1993, 413; Rz. 1664 EStR 2000.

- 11) Siehe *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 285.
- 12) Rz. 745 EStR 2000; VwGH 16. 3. 1976, 575/76, ÖStZB 1976, 173; *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 283; *Ruppe*, UStG², Einf. Tz. 67.
- 13) Diese tatsächlich im Kalenderjahr entrichteten Zahllasten beziehen sich auf die Monate November und Dezember des Vorjahres sowie Januar bis Oktober des laufenden Jahres; vgl *Urnik*, Die ertragsteuerliche Behandlung der umsatzsteuerlichen §-12-Abs.-10-Korrektur, SWK-Heft 9/2000, Seite S 298; *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 283.
- 14) Mit Ausnahme der Eigenverbrauchsumsatzsteuer; dazu *Quantschnigg*, Abgabenänderungsgesetz 1984 - Neuerungen bei der veranlagten Einkommensteuer, ÖStZ 1985, 15; Rz. 733 EStR 2000; H. *Kofler*, Handbuch der Betriebsaufgabe (1988) 82. Die auf die Entnahmen entfallenden Umsatzsteuerbeträge dürfen nämlich nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Daher sind die Steuerbeträge, die als Zahllast an das Finanzamt bezahlt werden, bzw. die Umsatzsteuer-Gutschriften um die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer zu berichtigen; Rz. 751 EStR 2000; *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 286; dies gilt nicht, wenn der Eigenverbrauch Betriebsausgabe ist, bspw. bei den begünstigten Sachspenden gem. § 4 Abs. 4 Z 5 EStG, oder in Fällen, in denen die Umsatzsteuer beim Betriebsvermögensvergleich gewinnwirksam wird und auch beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner eine Gewinnwirkung eintritt, z. B. beim Eigenverbrauch durch Auslandsleistungen gem. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG; siehe dazu Rz. 752 EStR 2000.
- 15) Ausführlich *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 286 ff.; *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 4 Abs. 3 Tz. 7.
- 16) Siehe auch VwGH 16. 3. 1976, 575/76, ÖStZB 1976, 173. Wird eine Umsatzsteuervorauszahlung geleistet, ohne dass Lieferungen oder sonstige Leistungen erbracht worden sind, so ist bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner mit Bruttomethode die Zahlung keine Betriebsausgabe und die spätere Rückzahlung keine Betriebseinnahme; vgl. Rz. 1664 EStR 2000.
- 17) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Rz. 22.1; VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0130, ecolex 2002, 208 mit Anm. G. *Kofler*; siehe auch *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 285.
- 18) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz. 26; *Quantschnigg*, ÖStZ 1985, 15; Abschn. 49 B Abs. 2 EStR 1984.
- 19) *Urnik*, SWK-Heft 9/2000, Seite S 298.
- 20) Rz. 746 EStR 2000; siehe auch Abschn. 49 B Abs. 2 EStR 1984.
- 21) Rz. 748 i. V. m. Rz. 737 EStR 2000.
- 22) Zur früheren Rechtslage *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB, § 6 Tz. 120; siehe nunmehr zu Anzahlungen § 19 Abs. 1 Z 1 lit. a i. V. m. § 11 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994; dazu *Ruppe*, UStG², § 19 Tz. 46 ff.
- 23) Siehe auch *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 285; ausgenommen ist aber beispielsweise - wiederum mit gewissen Ausnahmen - die auf den Anschaffungskosten von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafrädern lastende Umsatzsteuer, die diesfalls zu den Anschaffungskosten und somit zur Bemessungsgrundlage z. B. für die AfA zählt.
- 24) Rz. 750 EStR 2000; siehe auch Abschn. 49 B Abs. 4 EStR 1984.
- 25) Rz. 747 EStR 2000; Abschn. 49 B Abs. 3 EStR 1984.

26) Rz. 749 EStR 2000; Abschn. 49 B Abs. 5 EStR 1984.

27) Dazu *Ruppe*, UStG², § 19 Tz. 46 ff.

28) Rz. 750 EStR 2000.

29) BMF, SWK-Heft 25/26/1996, Seite A 482.

30) Das Nettosystem ist nur bei solchen Steuerpflichtigen zulässig, bei denen die Umsatzsteuer grundsätzlich Durchlaufcharakter haben kann; die Nettoverrechnung ist daher nicht möglich in Fällen, in denen ein Unternehmer unecht steuerbefreite Umsätze tätigt, die mit nicht abziehbaren Vorsteuern zusammenhängen, sowie in Fällen der Inanspruchnahme einer Vorsteuerpauschalierung (VwGH 21. 12. 1999, 95/14/0005, ÖStZB 2000/205), ausgenommen, wenn die Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 UStG in Anspruch genommen und gleichzeitig die Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 bis 3 EStG angewendet wird; vgl. Rz. 753 f. EStR 2000.

31) Rz. 753 EStR 2000; Abschn. 49 B Abs. 8 EStR 1984.

32) *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 284 f.; Rz. 759 EStR 2000; Abschn. 49 B Abs. 8 EStR 1984.

33) Dies gilt auch für die Umsatzsteuersondervorauszahlung (VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0211, ÖStZB 1999, 470; *Ruppe*, UStG², Einf. Tz. 67; BMF, SWK-Heft 25/26/1996, Seite A 482; a. A. *Kiffmann*, Ist die USt-Sondervorauszahlung Betriebsausgabe?, SWK-Heft 12/1995, Seite A 289): Bei der Sondervorauszahlung handelt es sich angesichts der Verrechnungsanweisung im Wesentlichen lediglich um die Vorziehung der Fälligkeit der Vorauszahlung für November vom Jänner auf den Dezember. Im Hinblick auf diesen Charakter der Sondervorauszahlung und auf den Umstand, dass sie bei Betrachtung eines größeren Zeitraumes keine Auswirkung auf den Totalgewinn nimmt, ist sie unter das Tatbestandsmerkmal der für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge i. S. d. § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG zu subsumieren (VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0211, ÖStZB 1999, 470; Rz. 759 EStR 2000). Sie unterliegt somit der vom Steuerpflichtigen nach § 4 Abs. 3 dritter Satz EStG gewählten Behandlungsmethode.

34) Rz. 756 EStR 2000; Abschn. 49 B Abs. 8 EStR 1984.

35) Rz. 758 EStR 2000.

36) Rz. 757 EStR 2000.

37) Dazu nur H. *Kofler*, Betriebsaufgabe 82; siehe ferner Rz. 696 EStR 2000.

38) Siehe nur H. *Kofler*, Betriebsaufgabe 82; H. *Kofler*, Die Umsatzsteuer beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG und umgekehrt, in: *Bertl* (Hrsg.), Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung, FS Heidinger (1995) 134; Rz. 697 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Rz. 86.2; *Margreiter/Zausinger*, Sonderbilanzen, 81.

39) Mit Ausnahme der Eigenverbrauchsumsatzsteuer nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG; dazu *Quantschnigg*, ÖStZ 1985, 15; Rz. 733 EStR 2000; H. *Kofler*, Betriebsaufgabe 82.

40) Vgl. z. B. VwGH 15. 9. 1999, 94/13/0005, ÖStZB 2000/50; VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0130, ecolex 2002, 208 m Anm. G. *Kofler*.

41) Siehe etwa VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0130, ecolex 2002, 208 mit Anm. G. *Kofler*, *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; Rz. 696 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; H. *Kofler* in FS

Heidinger 134.

42) Rz. 696 EStR 2000; siehe auch *Kanzler/Tiedchen* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹, Vor §§ 4-7 Anm. 66.

43) Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz. 86.1; *Doralt*, EStG⁴, Tz. 394 ff.; H. *Kofler* in FS Sertl 323.

44) Rz. 696 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; *Margreiter/Zausinger*, Sonderbilanzen, 80 f.; H. *Kofler* in FS Heidinger 137.

45) *Bartholner/Koban*, Handbuch⁴, 390.

46) Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984.

47) Rz. 696 EStR 2000.

48) Rz. 696 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; *Margreiter/Zausinger*, Sonderbilanzen, 80 f.; H. *Kofler* in FS Heidinger 137.

49) Siehe unten III.3.2.

50) Vgl. nur *Ruppe*, UStG², § 12 Tz. 51 ff.

51) Dazu sogleich unten II.1.1.

52) Ausführlich *Veith*, Die Besteuerung von Anzahlungen im Umsatzsteuergesetz 1994, SWK-Heft 2/1995, Seite A 38.

53) Zur Rechtsentwicklung etwa *Brauner*, USt: Ab 1997 durch Wahl des Systems Liquiditätsvorteile?, ZIK 1997, 17.

54) Dazu *Scheiner*, Die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer - Problem der Umsetzung: Mindest-Istbesteuerung, ÖStZ 1992, 126.

55) *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 32 ff. m. w. N. Nach der Istbesteuerung müssen folgende Unternehmer vorgehen, wobei Optionsmöglichkeiten für Sollbesteuerung in § 17 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 2 letzter Satz UStG vorgesehen sind:

- Unternehmer, die eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG ausüben, einschließlich berufsrechtlich zugelassener Gesellschaften und gesetzlicher Prüfungs- und Revisionsverbände sowie

- ohne Optionsmöglichkeit⁵⁶⁾ - Wasser- und Energieversorgungsunternehmen (§ 17 Abs. 1 UStG; für Versorgungsunternehmen gilt gem. § 17 Abs. 1 UStG „mit der Rechnungslegung das Entgelt als vereinnahmt und die Lieferungen und sonstigen Leistungen als ausgeführt“; es liegt somit im Grunde keine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vor, sondern eine Besteuerung nach Maßgabe der Rechnungslegung; vgl *Doralt/Ruppe* I⁷, 492; siehe auch *Kolacny/Mayer*, UStG², § 17 Anm. 12);

- Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne des § 21 EStG (Land- und Forstwirtschaft) und des § 23 EStG (Gewerbebetrieb) nach §§ 124, 125 BAO nicht buchführungspflichtig sind (§ 17 Abs. 2 Z 1 UStG);

- Unternehmer, deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter die §§ 21 und 23 EStG fallen, in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre nicht mehr als EUR 110.000,- betragen hat (§ 17 Abs. 2 Z 2 UStG).

56) Vgl. nur *Ruppe*, UStG², § 12 Tz. 51 ff.

57) Siehe z. B. AÖFV Nr. 30/1990; *Ruppe*, UStG², § 12 Tz. 52; H. *Kofler* in FS Heidinger (1995) 133.

58) Siehe nunmehr Rz. 1819 UStR 2000, mit der Einschränkung, dass diese Vorgangsweise nicht zu einem Nachteil für den Fiskus führen darf (z. B. bei Aufteilung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 4 und 5 UStG oder in einem Insolvenzverfahren; siehe *Kolacny/Scheiner*, Aktueller Umsatzsteuerfall: Zu § 20 Abs. 2 - Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges, ÖStZ 1990, 105; *Kolacny/Mayer*, UStG², § 12 Anm. 6); freilich führt die spätere Geltendmachung des Vorsteuerabzuges i. d. R. ohnehin zu keinem Steuerausfall für den Fiskus, es kommt vielmehr zu einer kurzfristigen Verschiebung des Steuereingangs zu Lasten des Unternehmers.

59) Dazu auch *Kolacny/Scheiner*, ÖStZ 1990, 104 f.; H. *Kofler* in FS Heidinger 133.

60) Weitere Gründe für einen Wechsel der Besteuerungsart liegen im Eintritt der Buchführungspflicht (§ 17 Abs. 3 TS 1 UStG) sowie im Steigen des Gesamtumsatzes (§ 17 Abs. 3 TS 2 UStG) et vice versa.

61) Dazu nur *Kolacny/Mayer*, UStG², § 17 Anm. 16.

62) *Kolacny/Mayer*, UStG², § 17 Anm. 8 und 14; siehe auch *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 26; ferner *Kranich/Siegl/Waba*, UStG, § 17 Anm. 26.

63) Siehe etwa *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 26; *Kolacny/Mayer*, UStG², § 17 Anm. 14.

64) *Kolacny/Mayer*, UStG², § 17 Anm. 8 und 14.

65) *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 26.

66) Siehe z. B. *Geist* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG⁸, § 20 Anm. 48.

67) VwGH 25. 5. 1971, 250/71, ÖStZB 1972, 31; VwGH 19. 10. 1971, 13/70, ÖStZB 1972, 74.

68) *Kranich/Siegl/Waba*, UStG, § 17 Anm. 42.

69) Dazu auch VwGH 21. 1. 1982, 81/15/0082, ÖStZB 1982, 348.

70) Zur deutschen Parallelvorschrift des § 20 Abs. 1 Z 3 letzter Satz dUStG siehe etwa *Geist* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG⁸, § 20 Anm 48 ff. und 83 ff.; *Henseler* in *Hartmann/Metzenmacher*, UStG⁷, § 20 Rz. 41 ff.

71) *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 54; *Kolacny/Mayer*, UStG², § 17 Anm. 18; zum deutschen Recht beispielsweise *Geist* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG⁸, § 20 Anm. 49; *Henseler* in *Hartmann/Metzenmacher*, UStG⁷, § 20 Rz. 44; ferner *Kranich/Siegl/Waba*, UStG, § 17 Anm. 46.

72) *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 54.

73) Z. B. *Kranich/Siegl/Waba*, UStG, § 17 Anm. 46.

74) Dazu nur *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 54; zum deutschen Recht und den Möglichkeiten der Vermeidung der Doppelerfassung siehe *Geist* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG⁸, § 20 Anm 85.

75) Dazu etwa *Ruppe*, UStG², § 19 Tz. 46 ff.

76) *Ruppe*, UStG², § 17 Tz. 54; *Kolacny/Mayer*, UStG², § 17 Anm. 18; *Henseler* in

Hartmann/Metzenmacher, UStG⁷, § 20 Rz. 45.

77) Kolacny/Mayer, UStG², § 17 Anm. 17; Ruppe, UStG², § 17 Tz. 55; siehe auch Geist in Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, UStG⁸, § 20 Anm. 48; Henseler in Hartmann/Metzenmacher, UStG⁷, § 20 Rz. 43; ferner Kranich/Siegl/Waba, UStG, § 17 Anm. 43.

78) Zum Meinungsstand auch Ruppe, UStG², § 17 Tz. 55; ferner Geist in Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, UStG⁸, § 20 Anm. 50; Henseler in Hartmann/Metzenmacher, UStG⁷, § 20 Rz. 42; H. Kofler in FS Heidinger 139.

79) Siehe dazu Ruppe, UStG², § 17 Tz. 55; Kolacny/Mayer, UStG², § 17 Anm. 17; ferner auch Rz. 2480 UStR 2000.

80) Kranich/Siegl/Waba, UStG, § 17 Anm. 43; H. Kofler in FS Heidinger 139.

81) H. Kofler in FS Heidinger 138; H. Kofler in FS Sertl 323.

82) Rz. 697 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; Margreiter/Zausinger, Sonderbilanzen, 81; ebenso Doralt, EStG⁴, § 4 Tz. 399 per Verweis auf Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; siehe H. Kofler in FS Heidinger 134; H. Kofler in FS Sertl 323; kritisch H. Kofler, Betriebsaufgabe 83.

83) Siehe H. Kofler, Betriebsaufgabe 83.

84) H. Kofler, Betriebsaufgabe 83.

85) Rz. 697 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984.

86) Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; Margreiter/Zausinger, Sonderbilanzen, 81; ebenso Doralt, EStG⁴, § 4 Tz. 399 per Verweis auf Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; siehe auch H. Kofler in FS Heidinger, 134; H. Kofler in FS Sertl 323; kritisch H. Kofler, Betriebsaufgabe 83.

87) Siehe etwa VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0130, ecolex 2002, 208 mit Anm. G. Kofler; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; Rz. 696 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; H. Kofler in FS Heidinger 134.

88) Rz. 696 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; Margreiter/Zausinger, Sonderbilanzen, 80 f.; H. Kofler in FS Heidinger 137.

89) Ausdrücklich gegen eine Differenzierung noch H. Kofler in FS Heidinger 138; weiters undifferenziert Rz. 696 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; Margreiter/Zausinger, Sonderbilanzen, 80 f.

90) H. Kofler in FS Heidinger 138.

91) Rz. 697 EStR 2000; Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Tz. 86.2; Margreiter/Zausinger, Sonderbilanzen, 81; ebenso Doralt, EStG⁴, § 4 Tz. 399 per Verweis auf Abschn. 16 Abs. 2 EStR 1984; siehe auch H. Kofler in FS Heidinger 134; H. Kofler in FS Sertl 323; kritisch H. Kofler, Betriebsaufgabe (1988) 83.

92) AÖFV Nr. 30/1990; nunmehr Rz. 1819 UStR 2000, siehe auch Kolacny/Scheiner, ÖStZ 1990, 105; H. Kofler in FS Heidinger 133; dazu bereits oben II.1.2.