



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Dr. Franz Zacherl und Johann Holper im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung der LM, Vermieterin, geb. 28. Oktober 1947, 1190 Wien, AG 15/C/2, vertreten durch WTG SteuerberatungsgesmbH, 1030 Wien, Am Modenapark 10/16, vom 29. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 28. November 2003 betreffend Berichtigung (§§ 293 ff BAO) der Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1998, 1999, 2000 und 2001 und Umsatzsteuer 2002 (Erstbescheid) nach der am 29. September 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

LM erklärte im Zuge ihrer Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 24. Oktober 1996 gem. § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 ihren Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994. Der Erklärung war auch die Aussage beigefügt, dass die Unternehmerin ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern wolle.

LM legte am 2. November 1999, 25. August 2000, 2. November 2001, 26. Februar 2003 und 26. November 2003 die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2002 vor, wobei die

jeweils erzielten Mietentgelte als steuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 behandelt wurden und Vorsteuern nicht zum Ansatz kamen.

Das Finanzamt erließ am 10. Jänner 2000, am 12. September 2000, am 7. November 2001 und am 5. März 2003 die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001, wobei die in den jeweiligen Umsatzsteuererklärungen enthaltenen Angaben vollinhaltlich übernommen wurden.

Das Finanzamt erließ am 28. November 2003 gem. § 293b BAO berichtigte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 und den Umsatzsteuerbescheid für 2002, wobei die erzielten Umsätze der Umsatzsteuer unterzogen wurden und Vorsteuern entsprechend zum Ansatz kamen. Der am 28. November 2003 gleichfalls erlassene Umsatzsteuerbescheid für 2002 setzte gleichermaßen Umsatzsteuer für die erzielten Umsätze fest, wobei Vorsteuern entsprechend zum Abzug zugelassen wurden.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Berichtigung gem. § 293b BAO war erforderlich, da aufgrund der Übernahme von offensichtlichen Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen in den Bescheid dieser anders lautet, als dies den gesetzlichen Bestimmungen entspricht. Mit Erklärung vom 21. November 1996 haben Sie ab dem Jahr 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Möchte der Kleinunternehmer nach Ablauf dieser Frist wieder auf die Steuerbefreiung übergehen, so muss er die Verzichtserklärung ausdrücklich widerrufen. Da diese Frist noch nicht abgelaufen ist bzw. die Verzichtserklärung nicht widerrufen wurde, stellen die im Jahr 1998 erzielten Einnahmen einen steuerpflichtigen Umsatz dar und waren somit der Umsatzsteuer zu unterziehen“.

LM erhob gegen die besagten Bescheide am 29. Dezember 2003 das Rechtsmittel der Berufung, wobei bestätigt wurde, dass mit Erklärung vom 21. November 1996 mit Wirkung ab 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet worden sei.

Am 11. Februar 1998 sei aber ein Mietvertrag mit einem neuen Mieter abgeschlossen worden, wobei im Vertrag vereinbart worden sei, dass keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werde, da LM als Vermieterin von der Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer Gebrauch mache. Mieten und Betriebskosten seien daher in der Folge ohne Umsatzsteuer verrechnet worden.

Die Umsatzsteuererklärungen 1998 sowie die der Folgejahre seien daher - den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend - ohne Ausweis von Umsatzsteuer beim Finanzamt eingereicht worden. Dabei sei übersehen worden, dass der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung für fünf Jahre bindend sei. Aufgrund der Tatsache, dass der Umsatzsteuerbescheid 1998 erklärungsgemäß erlassen worden sei, sei man davon

ausgegangen, dass das Finanzamt den Widerruf der Verzichtserklärung zur Kenntnis genommen habe. Die nachfolgenden Umsatzsteuererklärungen seien wiederum unter Anwendung der unechten Steuerbefreiung für Kleinunternehmer eingereicht und vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt worden.

Zu den gem. § 293b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheiden bemerkte die Bw, derartige Berichtigungen dienten vor allem der Beseitigung von typischerweise bei Soforteingabefällen unterlaufenen Unrichtigkeiten, wobei die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine solche Berichtigung lediglich für übernommene „offensichtliche Unrichtigkeiten“ zulasse, nicht aber für darüber hinausgehende Bescheidänderungen (VwGH vom 26. März 2003, Zl. 2002/13/0152).

Keine der ggstl. Umsatzsteuererklärungen enthalte allerdings offensichtliche Unrichtigkeiten, da ab dem Jahr 1998 tatsächlich keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei und Vorsteuern nicht geltend gemacht wurden. Dabei sei lediglich übersehen worden, dass der Widerruf der Verzichtserklärung für das Jahr 1999 und nicht schon für das Jahr 1998 möglich gewesen sei. Der Widerruf der Verzichtserklärung sei der Abgabenbehörde aber spätestens mit Erklärung für 1998 zur Kenntnis gebracht worden. Dies habe schon deshalb zu gelten, weil § 6 Abs. 3 UStG 1994 keine bestimmte Form der Widerrufserklärung vorsehe, weshalb eine solche auch in einer Abgabenerklärung zu erblicken sei, in der von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werde.

Zudem sei von einer Berichtigung gem. § 293b BAO Abstand zu nehmen, wenn die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit bloß geringfügig seien. Durch die konkreten Umsatzsteuererklärungen sei aber, da Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt worden sei und Vorsteuern nicht geltend gemacht wurden, kein Schaden entstanden, weshalb von einer Berichtigung schon aus diesem Grund abzusehen gewesen sei.

Auch der Grundsatz von Treu und Glauben spreche gegen eine Berichtigung, habe doch das Finanzamt über Jahre hinweg die Kleinunternehmerregelung gebilligt, weshalb davon ausgegangen werden durfte, dass ein weiterer Widerruf des Verzichts nicht notwendig sei.

Es wurde deshalb die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2002, mit denen Umsatzsteuer in Höhe von 484,22 €, 153,49 €, 518,96 €, 552,02 € und 554,96 € festgesetzt worden sei, beantragt, wobei begründend ausgeführt wurde, die Voraussetzungen für eine Berichtigung gem. § 293b BAO lägen nicht vor.

Der Berufung beigelegt war auch eine Kopie des maßgeblichen Mietvertrages mit PW und EJ vom 11. Februar 1998, in dem unter der für den Mietzins maßgeblichen Rubrik handschriftliche vermerkt wurde, dass Mehrwertsteuer nicht verrechnet werde.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidungen vom 25. Februar 2004 als unbegründet ab.

Die Bw. stellte am 22. März 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mag. Elisabeth Kendler, ausgewiesen durch Spezialvollmacht der steuerlichen Vertreterin WTG SteuerberatungsgesmbH, führte im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung aus, ein Anwendungsfall des § 293b BAO liege schon deshalb nicht vor, weil übersehen worden sei den Regelbesteuerungsantrag 1998 zu widerrufen. Von der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung könne aber nicht gesprochen werden. Zudem sei 1998 erklärungsgemäß veranlagt worden. Wäre bereits zu diesem Zeitpunkt das Finanzamt von der Erklärung abgewichen, hätte die Möglichkeit bestanden den Antrag jedenfalls ab 1999 zu widerrufen.

Der Vertreter des Finanzamtes Mag. Thomas Zach wies vorerst darauf hin, dass ein Widerruf einer Verzichtserklärung sehr wohl an bestimmte Formen gebunden sei. Aus der Höhe der bescheidmäßig festgesetzten Nachforderung sei auch erkennbar, dass entgegen der Auffassung der Bw. sehr wohl ein Schaden entstanden sei. Zudem liege nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine offensichtliche Unrichtigkeit gem. § 293b BAO auch dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige im Zuge der Abgabe seiner Erklärung in Widerspruch zum bisherigen Akteninhalt setzt, insbesondere Mitteilungen etc. nicht beachtet werden (VwGH vom 25. Oktober 1995, 95/15/0008).

Mag. Kendler führte weiters aus, es sei allenfalls verständlich, wenn das Jahr 1998, für das der Widerruf des Verzichts unterlassen worden sei, berichtigt würde, keinesfalls sei es aber nachvollziehbar die Folgezeiträume zu berichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293 b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. VwGH vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0110 und 22. April 2004, 2004/15/0043).

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung

zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsauffassung unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. nochmals die oben genannten Erkenntnisse des VwGH vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0110 und 22. April 2004, 2004/15/0043).

Im vorliegenden Fall kann es nun keinem Zweifel unterliegen, dass die Bw. mit beim Finanzamt am 21. November 1996 eingelangten Schreiben den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer erklärt hat, die den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre bindet. In den Erläuterungen zu dieser von der Bw. unterfertigten Erklärung ist auch unmissverständlich klargestellt, dass eine ausdrückliche Widerrufserklärung erst nach Ablauf dieser Fünfjahresfrist möglich ist (vgl. hiezu auch: Ruppe, UStG 1994, 2. Aufl., § 6, Tz 483).

Bei Berücksichtigung dieser Erklärung hätte das Finanzamt aber unschwer erkennen können, dass ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung vorlag, weshalb zumindest für einen Zeitraum von fünf Kalenderjahren die Inanspruchnahme der Regelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ausgeschlossen war, was die offensichtliche Rechtswidrigkeit der berichtigten Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2001 bedingte. Die Übernahme der mit der Option der Abgabepflichtigen gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 in Widerspruch stehenden Angaben in den jeweiligen Umsatzsteuererklärungen stellen aber die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten dar, die die Rechtswidrigkeit dieser Bescheide ursächlich bedingen. Diese Unrichtigkeiten, bedingt durch die Nichtbeachtung der im Finanzamtsakt aufliegenden Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994, stellen aber Abweichungen des Erklärten vom Rechtsrichtigen dar, die so deutlich sind, dass die Unrichtigkeiten ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich offen zu sehen waren (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Orac, Wien 1994, Seite 2831). Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 wurden daher, da ihre Rechtswidrigkeit durch die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen bedingt war, zu Recht gem. § 293b BAO berichtigt.

Was den Einwand der Bw. betrifft, der Widerruf des Verzichtes auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung sei der Abgabenbehörde spätestens mit der Abgabe der Umsatzsteuererklärung 1998 zur Kenntnis gebracht worden, so ist vorerst festzuhalten, dass ein derartiger Verzicht den Unternehmer fünf Jahre bindet, eine allfällige Widerrufserklärung somit vor Ablauf von fünf Jahren nicht rechtswirksam werden kann.

Zudem kann in der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung, in der die Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 als steuerfrei erklärt werden, eine Widerrufserklärung nicht erblickt werden, da eine solche als contrarius actus zur Verzichtserklärung wohl denselben Regeln wie die Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 erster Satz UStG 1994 unterliegt, für die der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 2. August 1985, 93/13/0216 unmissverständlich

ausgesprochen hat, dass die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung eine derartige Verzichtserklärung nicht ersetzen kann (vgl. auch Ruppe, UStG 1994, 2. Aufl., § 6, Tz 483 und 474).

Im Übrigen kommt auch dem Hinweis darauf, dass ab 1998 Umsatzsteuer nicht verrechnet worden sei, entscheidungswesentliche Bedeutung nicht zu, da allein das Vorliegen einer Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 die Nichtanwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 bedingte und dies mit fünfjähriger Bindungswirkung. Zudem war die Tatsache, dass Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt wurde, für das Finanzamt ohne Durchführung entsprechender Erhebungsschritte nicht erkennbar. Der diesbezügliche Mietvertrag, der auf diesen Umstand im Wege eines handschriftlichen Vermerkes („Mehrwertsteuer wird nicht verrechnet“) hinweist, wurde jedoch erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt.

Was schließlich die von der Bw. angesprochene Überlegung betrifft, die Vorgangsweise des Finanzamtes verletze möglicherweise den Grundsatz von Treu und Glauben, so ist darauf hinzuweisen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (18. Dezember 1996, 94/15/0151) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen (VwGH vom 9. Juli 1997, 96/13/0185), wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn eine Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH vom 18. Dezember 1996, 94/15/0151). Derartige oder vergleichbare Sachverhalte liegen jedoch im vorliegenden Fall nicht vor, weshalb die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise den Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzte.

Wenn die Bw. weiters einwendet, von Berichtigungen der vorliegenden Art sei schon deshalb abzusehen gewesen, weil die steuerlichen Folgen der allfälligen Unrichtigkeiten bloß geringfügig gewesen seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass die jeweiligen steuerlichen Nachforderungen 484,22 €, 153,49 €, 518,96 € und 552,02 € betragen haben, eine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen der notwendig gewordenen Bescheidberichtigungen demnach nicht vorliegt.

Zum Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 wird bemerkt, dass dieser einen Erstbescheid darstellt und demnach eine Eingehen auf die Berufungsbegründung, die eine Berichtigung gem. § 293b BAO unterstellt, nicht erforderlich ist.

Der Bescheid ist aber schon deshalb in Übereinstimmung mit den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ergangen, weil er auf Basis der am 21. November 1996 beim Finanzamt eingelangten Verzichtserklärung die erzielten Umsätze der Umsatzsteuer unterzog und Vorsteuern entsprechend in Ansatz brachte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Oktober 2004