



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.D., Adresse, vertreten durch steuerl. Vertreter, vom 17. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 12. März 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 nach durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung am 24. Mai 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit 1.587,52 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe/n betragen:

Gesamtbetrag der <b>Bemessungsgrundlagen</b> für Lieferungen und sonstige Leistungen in €	14.888,65	<b>Steuer</b> in €	<b>Vorsteuer</b>
Davon sind steuerfrei gem. § 6 Abs 1 Z 1 UStG	6.169,00		
Zu versteuern mit : 10%	1.094,62	109,46	
20%	7.625,03	1.525,00	
Gesamt		1.587,52	- 46,94
<b>Zahllast</b>			<b>1.587,52</b>

## Entscheidungsgründe

Der Bw stellte laut eigenen Angaben mit 31. August 2006 den von ihm betriebenen Gitarreladen, aus dem er Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit bezog, ein und war ab September 2006 als freischaffender Musiklehrer tätig.

Ab dem Jahr 2007 bezog der Bw neben Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit als freischaffender Musiklehrer auch Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Bundesdienst. Im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit hatte er einen Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994, datiert mit 7. Oktober 1996, gestellt.

Am 7. September 2006 sprach der Bw persönlich beim Finanzamt (Abgabensicherung) vor. Der Inhalt der Vorsprache wurde vom Finanzbediensteten in einem Aktenvermerk festgehalten:

*"Pers. Vorsprache am 07.09.2006, bis zum obigen Datum werden die noch ausstehenden Umsatzsteuervoranmeldungen für 2006 beim FA eingereicht. Über den danach aushaftenden Rückstand wird mit dem FA eine Vereinbarung getroffen. Eine Anzahlung in Höhe von mindestens 20% muss geleistet werden. Der Rest sollte in 12 Monatsraten entrichtet werden. Zustelladresse ab X.Y.. Betrieb wurde per 31.08.06 eingestellt."*

*Neue Tätigkeit: Kleinunternehmer freischaffender Musiklehrer ab 18.09.2006. Eine Kopie dieses Vermerkes wurde an Hr. D.M. am 07.09.2006 ausgehändigt.*

*Bis zu obiger Frist muss beim Finanzamt betreffend schriftlicher Vereinbarung vorgesprochen werden."*

Mit Fax vom 20. Oktober 2008 teilte der steuerliche Vertreter des Bw dem Finanzamt mit, dass für das Veranlagungsjahr 2007 für den Bw eine aufrechte Verzichtserklärung angemerkt sei, sodass dafür keine Kleinunternehmerbefreiung eingegeben werden könne.

Bei einer persönlichen Vorsprache am 7. September 2006 habe der Bw fristgerecht den Widerruf des Verzichtes erklärt. Der Verzicht sei protokolliert und vom Finanzbediensteten unterzeichnet worden, sodass selbst für diesen Fall eine schriftliche Erklärung erfolgt sei. Da der Bw nachweislich auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung schriftlich verzichtet habe, sei dieser Verzicht wiederum nachprüfbar, schriftlich zu Protokoll und fristgerecht erfolgt.

Dem Bw sei daher für das Veranlagungsjahr 2007 die Anwendung der so genannten Kleinunternehmerregelung zuzugestehen.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007, eingereicht beim Finanzamt am 25. Februar 2009, erklärte der steuerliche Vertreter gemäß § 6 Abs 1 Z 27 Umsätze in Höhe von 10.354,11 € als Kleinunternehmer steuerfrei.

Mit Bescheid vom 12. März 2009 versteuerte die Abgabenbehörde erster Instanz sämtliche erklärten Umsätze mit 20 %, sodass sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 3.304,62 € ergab.

Gegen diesen Bescheid ging der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 16. April 2009 mit Berufung vor und stellt eingangs folgende Anträge:

Es werde beantragt, entsprechend der eingereichten berichtigten Erklärung die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit 0,00 € fest zu setzen. Im Falle der Abweisung der Berufung werde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus:

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid führe als Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen 16.523,11 € an. Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Keinunternehmer) 10.354,11 € und gemäß § 6 Abs 1 Z 11 UStG für Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen 6.169,00 €.

Die steuerfreien Umsätze in der Höhe von 10.354,11 € würden Umsätze aus den Einnahmen bei Auftritten in Höhe von brutto 840,00 € mit einem Normalsteuersatz von 10 %, Einnahmen aus Noten und Büchern in Höhe von brutto 12,00 € mit einem Normalsteuersatz von 10 %, Einnahmen aus AKM Tantiemen in Höhe von brutto 352,08 € mit einem Normalsteuersatz von 10 % und Einnahmen in Höhe von 9.161,03 € mit einem Normalsteuersatz von 20 % betreffen.

Aufgrund der unechten Steuerbefreiung nach der Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmer) seien die auf den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuerbeträge nicht in der Steuererklärung und daher auch nicht im Umsatzsteuerbescheid berücksichtigt, und zwar: Abschreibung von Geringwertigen Wirtschaftsgütern mit 20 %iger Vorsteuer in Höhe von 19,44 €, Rundfunkgebühr mit 10 %iger Vorsteuer in Höhe von 1,84 €, Reisediäten mit 10 %iger Vorsteuer in Höhe von 3,00 €, Büromaterial mit 20 %iger Vorsteuer in Höhe von 5,82 €, Buchhaltung und Beratung mit 20 %iger Vorsteuer in Höhe von 3,60 € und Werbungskosten mit 20 %iger Vorsteuer in Höhe von 13,24 €; daher gesamt zu berücksichtigende Vorsteuern 2007 in Höhe von 46,94 €.

Für das Veranlagungsjahr 2007 sei für den Bw eine aufrechte Verzichtserklärung angemerkt, sodass für dieses Jahr keine Kleinunternehmerbefreiung EDV-technisch eingegeben werden könne.

Der Bw habe nach Auskunft des zuständigen Finanzamtes 1996 eine schriftliche Verzichtserklärung in Bezug auf die Kleinunternehmerbefreiung abgegeben. Am 7. September 2006 seien unter persönlicher Vorsprache beim Finanzamt die noch ausstehenden

Umsatzsteuervoranmeldungen für 2006 eingereicht und die Umsatzsteuer 2006 in der Folge entrichtet worden. Zur Dokumentation der persönlichen Vorsprache sei vom Finanzbediensteten ein Protokoll verfasst worden. Das Protokoll liege dem Finanzamt vor. Darin sei vermerkt worden, dass der Bw eine neue Tätigkeit als freischaffender Musiklehrer im Rahmen der Kleinunternehmerregelung ausüben werde.

Voraussetzung für einen Widerruf der Verzichtserklärung nach § 6 Abs 3 UStG mit Wirkung von Beginn eines Kalenderjahres an sei eine Erklärung bis spätestens zum ersten Kalendermonat nach Beginn des Kalenderjahres.

Das Gesetz sehe für den Verzicht der Kleinunternehmerregelung ausdrücklich das Erfordernis der Schriftlichkeit vor. Für den Widerruf des Verzichtes dieser Erklärung sei weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus dem UStG RL-Kommentar ein Schriftlichkeitserfordernis auszumachen.

In der Literatur werde dazu vereinzelt vertreten, dass der Widerruf der Optionserklärung als contrarius actus wohl den selben Regeln unterliegen würde, wie sie für die Verzichtserklärung anzuwenden seien (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 6 Tz 483). Die Formulierung, die Optionserklärung unterliege wohl den selben Regeln, stelle eine Annahme des Willens des Gesetzgebers dar, der eine klare eindeutige Formulierung über die Form gerade nicht getroffen habe. Die systematische Beurteilung der sogenannten Kleinunternehmerregelung billige Kleinunternehmern, die ihre Leistungen im Wesentlichen an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Abnehmer erbringen würden, die Möglichkeit zu, gegenüber Normalunternehmern ihre Leistungen günstiger anzubieten, solange ihre Umsätze geringfügig bleiben würden. Der Gesetzgeber unterstütze mit der Optionserklärung in der Folge auch jene Kleinunternehmer vor einem Wettbewerbsnachteil, indem er die Möglichkeit einräume, auch an vorsteuerabzugsberechtigte Abnehmer zu leisten, weil sie infolge des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug entweder höhere Preise verlangen oder niedrigere Gewinn in Kauf nehmen müssten. Die Bestimmung des § 6 Z 27 UStG sie also vorwiegend zum Schutz des Wettbewerbes für Kleinunternehmer erlassen worden.

Aufgrund dieser Intention wäre es systemwidrig anzunehmen, Kleinunternehmer, die vielfach kein entsprechendes Fachwissen in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten besitzen würden, ein nicht angeführtes Formerkfordernis aufzuerlegen, um ihre Umsätze wieder den vereinfachenden Bestimmungen der Kleinunternehmerregelung unterwerfen zu können. Ein Schriftlichkeitserfordernis könne daher nicht angenommen werden.

Bei der persönlichen Vorsprache des Bw beim Finanzamt habe dieser den Widerruf des Verzichtes auch fristgerecht erklärt. Der Verzicht sei protokolliert und vom Finanzbediensteten unterzeichnet worden, sodass selbst für diesen Fall eine schriftliche Erklärung erfolgt sei.

Die Schriftlichkeit gründe auf dem Urkundenprinzip (Prinzip der Schriftlichkeit), das abgeleitet aus den Gebührenrichtlinien Protokolle eindeutig als schriftliche Eingaben wertet (GebR, Rz 13). Das Protokoll gebe den wesentlichen Inhalt des Gespräches wieder, worin wörtlich vermerkt worden sei: "Neue Tätigkeit Kleinunternehmer freischaffender Musiklehrer ab 18.09.2006." Die Erklärung zum Widerruf der Optionserklärung wurde daher eindeutig schriftlich abgegeben. Diesem Erklärungswert habe der Bw auch entsprochen, indem er fortlaufend seine Rechnungen unter Bezugnahme auf die Kleinunternehmerregelung als steuerfrei betrachtet habe und daher ohne Umsatzsteuer ausgewiesen habe. Das Protokoll sei vom protokollaufnehmenden Finanzbediensteten unterschrieben und im Original dem Bw übergeben worden. Der Widerruf sei demnach schriftlich erfolgt.

Darüber hinaus sei der Sachverhalt dem zuständigen Finanzamt ausführlich dargelegt worden und der Bw habe nach dem Grundsatz von "Treu und Glauben" die Kleinunternehmerregelung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zugrunde gelegt.

Dem Bw sei daher für das Veranlagungsjahr 2007 die Anwendung der sogenannten Kleinunternehmerregelung zuzugestehen.

Sollte das Finanzamt wider Erwarten dieser Berufung nicht entsprechen, werde schon jetzt der Antrag auf Berücksichtigung der steuerfreien Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung und der Vorsteuer gestellt.

Mit Vorhalt vom 27. April 2009 über Finanz Online wurde der Bw ersucht, die Nachvollziehbarkeit der Umsätze in Höhe von 6.169,00 €, für die laut Berufung die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 1 UStG 1994 zustehen solle, durch Vorlage einer detaillierten Aufgliederung dieser Umsätze sowie der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nachzuweisen.

Hinsichtlich der Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei fehlendem schriftlichen Widerruf werde auf die ständige Rechtsprechung des UFS verwiesen (zB.: RV/0259-L/04, RV/01939-W/09). Auch namhafte Kommentare würden diese Rechtsansicht vertreten. Aus den vom steuerlichen Vertreter angeführten Aussagen des Bw gegenüber einem Einbringungsbeamten könne kein Erklärungswille und auch keinerlei Bindung für den Abgabepflichtigen oder die Behörde abgeleitet werden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 18. Mai 2009 beantwortete der steuerliche Vertreter die Fragen wie folgt:

"Es unterliegen Umsätze im Betrag von 6.169,00 € der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 UStG 1994. Dieser Betrag enthält einerseits Umsätze von privaten Schulen § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 bei K.R. in Höhe von 4.467,00 €. Diese Musikschule R. wurde nach dem österreichischen Privatschulgesetz errichtet. Zum anderen enthält der oben genannte Betrag Umsätze aus der vorliegenden Meldung nach § 109a EStG in Höhe von 1.702,00 €.

Eine detaillierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007 haben wir diesem Telefax als Beilage angeschlossen.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung ist anzuführen, dass die gewerbliche Tätigkeit unseres Klienten 2006 beendet wurde. Ab diesem Zeitpunkt wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt. Daher erlöschen auch die für die gewerbliche Tätigkeit abgegebenen Erklärungen, somit die Regelbesteuerung und leben diese Erklärungen bei einer selbstständigen Tätigkeit nicht wieder auf (vgl. VwGH Erkenntnis vom 11.11.2008, 2006/13/0041)."

Mit Berufungsvorlage vom 8. Juni 2009 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorladungen vom 3. Mai 2011 wurden der Bw (zu Handen des zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreters), der Amtsbeauftragte und zur endgültigen Klärung des Sachverhaltes C.W., Finanzbediensteter, als Zeuge geladen.

In der am 24. Mai 2011 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung vor der Referentin wies nach Vortrag des bisher festgestellten Sachverhaltes durch die Referentin der Amtsvertreter nochmals darauf hin, dass aus dem vom Einbringungsbeamten verfassten Aktenvermerk kein Erklärungswille bezüglich Widerruf des Verzichtes der Kleinunternehmerregelung abgeleitet werden könne und umgekehrt die Aussage "freischaffender Musiklehrer Kleinunternehmer" auch für den Bw keine rechtliche Verbindlichkeit dem Finanzamt gegenüber begründen würde. Der steuerliche Vertreter führte ergänzend zu dem bereits in den Schriftsätzen Vorgebrachten aus, dass er zwar grundsätzlich bestreite, dass der Widerruf des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung der Schriftlichkeit bedürfe, dass jedoch die Schriftlichkeit der Erklärung ohnehin gegeben wäre. Um dies zu bekräftigen brachte er vor, dass es gerade vor kurzem ein Urteil gegeben habe bezüglich Schriftlichkeit auf dem Bildschirm. Dies würde bedeuten, dass - wenn die Schrift irgendwie lesbar gemacht werden könne – das Erfordernis der Schriftlichkeit auf alle Fälle erreicht wäre. Es sei von seinem Mandanten dem Finanzamt gegenüber erklärt – was schon aus der Aufnahme des Satzes im Protokoll hervorgehe, weil es sonst keinen Grund gäbe, dass der Satz sich im Protokoll finde – vermerkt und unterschrieben worden. Hinsichtlich Treu und Glauben verwies der steuerliche Vertreter auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Februar 2011, RV/1017-L/09, in der ausgesprochen wurde, dass unrichtige Auskünfte den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen können und damit nach Lage des Falles eine Unbilligkeit bewirken können. Sein Klient habe dem Finanzamt gegenüber mit seinen Worten den Widerruf erklärt, darüber sei vom Finanzamt ein Protokoll aufgenommen worden. Aufgrund dieses Protokolls, was eine unrichtige Auskunft gewesen sei, die seinen Klienten zu der Disposition verleitet habe, dass er

ab 8. September annahm, keine Umsatzsteuer mehr in Rechnung zu stellen und keine Vorsteuer mehr abziehen zu können. Sein Klient habe dadurch einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten.

Der Bw selbst führte ergänzend zum Vorbringen seines steuerlichen Vertreters aus, dass bei seiner Vorsprache beim Finanzamt die Zahlungsmodalitäten bezüglich Umsatzsteuer 2006 Priorität gehabt hätten, da es zum damaligen Zeitpunkt für ihn unmöglich gewesen sei, die Rückzahlungen zu tätigen. Seine finanzielle Situation sei ein absolutes Desaster gewesen. Für ihn sei es jedoch auch klar gewesen, dass er seinen Willen hinsichtlich Kleinunternehmerregelung eindeutig kund getan hätte und er sei nicht darauf hingewiesen worden, mit welchen Formen das noch verbunden sein könnte. Da es für ihn klar gewesen sei, dass die Neumeldung des Kleinunternehmertums ausreichend sei, hätte er den Finanzbediensteten auch nicht gefragt.

Bei der im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung durchgeföhrten Zeugeneinvernahme des Finanzbediensteten führte dieser auf Befragen aus, dass der Bw bezüglich des Umsatzsteuerrückstandes 2006 bei ihm vorgesprochen habe. Es sollte bezüglich des Rückstandes in Höhe von 3.224,42 € zuzüglich Säumniszuschlages ein Vereinbarung getroffen werden. Dergestalt, dass 20% des aushaftenden Rückstandes zu zahlen wären und hinsichtlich des verbleibenden Restes eine schriftliche Rückzahlungsvereinbarung getroffen werden sollte. Zu dieser sei es jedoch nicht mehr gekommen, da der Bw den Rückstand am 11. Jänner zur Gänze beglichen hätte. Im Zuge des Gespräches habe der Bw mitgeteilt, dass er seit 18. September 2006 eine neue Tätigkeit als freischaffender Musiklehrer, Kleinunternehmer, ausübe. Dass der Bw als Kleinunternehmer tätig sein werde, habe dieser so gesagt und er hätte es so festgehalten. Aus den Ausführungen des Bw bezüglich Kleinunternehmer habe der Zeuge nichts abgeleitet, da diese Aussage nur eine Feststellung im Zuge der Vorsprache bezüglich des Umsatzsteuerrückstandes gewesen sei. Er habe den Bw auch nicht darüber aufgeklärt, was Kleinunternehmer heißen würde. Aufgabe der Abgabensicherungsstelle sei es, ab Ausstellung eines Rückstandsausweises und Vorliegen eines Vollstreckungstitels Eintreibungsmaßnahmen zu setzen. Für Auskünfte betreffend zukünftiger Besteuerungen sei die Abgabensicherungsstelle nicht zuständig. Rechtsauskünfte würde ausschließlich das IC und das zuständige BV-Team erteilen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I) Streitpunkte:**

Gegenständlich ist strittig, ob der vom Bw erklärte Verzicht auf Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG für das Veranlagungsjahr 2007 rechtswirksam widerrufen wurde.

## **II) Sachverhalt:**

Aufgrund der Aktenlage bzw. der aus dem dargestellten Verfahrensablauf resultierenden Ermittlungsergebnisse der durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung ist von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt auszugehen:

Der Bw hat laut seinen Angaben im Formular Verf 25 (Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit) von 1996 bis 31. August 2006 ein Handelsgewerbe (Gitarreladen) betrieben. Für diese Tätigkeit hat er mit Schreiben vom 12. Mai 1998 rechtswirksam auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet. In dem mit 7. September 2006 datierten Fragebogen (Verf 25), eingelangt beim Finanzamt ebenfalls am 7. September 2006, erklärte er, dass er weiterhin Einkünfte aus einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit als freischaffender Musiklehrer bezieht. Die Höhe der jährlichen Einkünfte schätzte er mit 20.000,00 €.

Ebenfalls am 7. September 2006 sprach der Bw beim Finanzamt in der Abteilung Abgabensicherung, Team 01, bei Herrn C.W. , vor. Aus dem anlässlich dieser Vorsprache verfassten Aktenvermerk geht hervor:

Der Grund der Vorsprache war die Vereinbarung einer Frist zur Abgabe der noch ausstehenden Umsatzsteuervoranmeldungen für 2006 und die Vereinbarung einer Zahlungserleichterung für den sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen ergebenden Rückstand an Umsatzsteuer für das Jahr 2006. Weiters teilte der Bw seine Zustelladresse mit und, dass seine neue Tätigkeit sein wird: "Kleinunternehmer freischaffender Musiklehrer ab 18. September 2006". Diese Mitteilung wurde vom Teamleiter im Bereich der Abgabensicherung zur Kenntnis genommen und in den zur Regelung des Rückstandes an Umsatzsteuer verfassten Aktenvermerk mit aufgenommen.

Ein Rechtsauskunftsersuchen hinsichtlich Widerruf des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung seitens des Bw an das Finanzamt erfolgte nicht und eine diesbezügliche Auskunft über die Vorgehensweise wurde auch nicht erteilt.

## **III) Rechtliche Beurteilung:**

Zum dargestellten Sachverhalt wurden seitens des Unabhängigen Finanzsenates folgende rechtliche Erwägungen angestellt:

*Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.*

*Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer umsatzsteuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder*

Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000,00 € nicht übersteigen.

Gemäß **§ 6 Abs. 3 UStG 1994** kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären. Gemäß **§ 85 Abs 1 BAO** sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß **§ 85 Abs 3 BAO** hat die Abgabenbehörde mündliche Anbringen der in Abs 1 bezeichneten Art dann entgegen zu nehmen, wenn

- dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder
- dies für die Abwicklung des Abgabeverfahrens zweckmäßig ist oder
- wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Gemäß **§ 87 Abs 1 BAO**: ist in den Fällen der unmittelbaren oder sinngemäßigen Anwendung des § 85 Abs. 3 das Anbringen, soweit nicht in Abgabenvorschriften anderes bestimmt ist, seinem wesentlichen Inhalt nach in einer Niederschrift festzuhalten.

Gemäß **§ 87 Abs 3 BAO** sind Niederschriften derart abzufassen, dass bei Weglassung alles nicht zur Sache Gehörigen der Verlauf und Inhalt der Amtshandlung richtig und verständlich wiedergegeben wird. Außerdem hat jede von einer Abgabenbehörde aufgenommene Niederschrift zu enthalten:

- a) Ort, Zeit und Gegenstand der Amtshandlung und, wenn schon frühere, darauf bezügliche Amtshandlungen vorliegen, erforderlichenfalls eine kurze Darstellung des dermaligen Standes der Sache;
- b) die Benennung der Abgabenbehörde und die Namen des Leiters der Amtshandlung und der sonst mitwirkenden amtlichen Organe, der anwesenden Parteien und ihrer Vertreter sowie der etwa vernommenen Auskunftspersonen, Zeugen und Sachverständigen;
- c) die eigenhändige Unterschrift des die Amtshandlung leitenden Organs.

**§ 87 Abs 4 BAO** bestimmt weiters, dass jede Niederschrift den vernommenen oder sonst beigezogenen Personen vorzulegen und von ihnen durch Beisetzung ihrer eigenhändigen Unterschrift zu bestätigen ist.

### **a) Formerfordernis der Schriftlichkeit:**

Wie der steuerliche Vertreter des Bw in der Berufungsschrift ausführt wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass der Widerruf der Optionserklärung als contrarius actus den selben Regeln unterliegt wie die Verzichtserklärung selbst (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 6 Tz 483, Berger Bürgler Kanduth-Kristen Wakounig, UStG, Kommentar, § 6, Tz 685).

Diese rechtliche Meinung wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat in ständiger Rechtssprechung vertreten (vgl. RV/0906-W/05, 21.10.2005; RV/0259-L/04, 13. 12. 2005; RV/1930-W/04, 29. 08.2006).

Dem Argument des steuerlichen Vertreters, dass es systemwidrig wäre, ein im Gesetz nicht angeführtes Formerfordernis den Kleinunternehmern aufzuerlegen, da diese vielfach kein entsprechendes Fachwissen in wirtschaftlichen und steuerlichen Dingen besitzen würden, ist Folgendes entgegen zu halten:

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es geradezu systemimmanent, dass, wenn die Verzichtserklärung dem Formerfordernis der Schriftlichkeit unterliegt auch der Widerruf des Verzichtes der Schriftlichkeit bedarf. Selbst wenn es der Gesetzgeber nicht expressis verbis ausgesprochen hat.

Dies ergibt sich allein schon aus § 85 Abs 1 BAO der den Grundsatz der Schriftlichkeit für Eingaben festlegt.

Nachdem der Widerruf der Verzichtserklärung unzweifelhaft ein Anbringen darstellt – nämlich einen Antrag auf (Wieder)Geltendmachung eines Rechtes, das der Bw durch die ursprüngliche Verzichtserklärung aufgegeben hat – ergibt sich aus § 6 Abs 3 UStG iVm § 85 Abs 1 BAO, dass der rechtsgültige Widerruf dem Formerfordernis der Schriftlichkeit unterliegt.

Dem weiteren Argument des steuerlichen Vertreters, dass die Verzichtserklärung nicht der Schriftlichkeit bedürfe – bei Kleinunternehmern sei (möglicherweise) ein Mangel an entsprechendem Fachwissen in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten vorhanden – ist entgegen zu halten, dass der Bw steuerlich vertreten ist. Es war ihm somit jederzeit möglich, sich fachmännisch beraten zu lassen.

Dass er dies aus monetären Gründen nicht tat, ist für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ohne Auswirkungen.

### **b) Schriftliche Abgabe des Widerrufs der Verzichtserklärung:**

Aus der Tatsache, dass bei einer persönlichen Vorsprache des Bw beim Finanzamt am 7. September 2006 in Form eines Aktenvermerkes festgehalten wurde: "Neue Tätigkeit: Kleinunternehmer freischaffender Musiklehrer ab 18. 09. 2006", leitet der steuerliche Vertreter das Vorliegen einer schriftlichen Verzichtserklärung ab.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Abgesehen davon, dass der Inhalt der persönlichen Vorsprache nur in Form eines Aktenvermerkes festgehalten wurde, hat die bereits mehrfach zitierte Aussage des Bw – er übe seine neue Tätigkeit als Kleinunternehmer aus – keinerlei Aussagekraft.

Daraus kann nicht entnommen werden, dass der Bw den erklärten Verzicht auf die Steuerbefreiung widerrufen möchte und auch nicht eindeutig der Zeitpunkt, zu dem der Widerruf wirksam werden sollte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich aus dem Aktenvermerk keinerlei Erklärungswille des Bw ableiten lässt und umgekehrt wäre er selbst an eine derartige "Erklärung" rechtlich in keiner Weise gebunden gewesen.

Auch wenn man davon ausgehen würde, dass der Bw bei seiner Vorsprache beim Finanzamt dem Einbringungsbeamten gegenüber eine rechtsverbindliche Erklärung abgegeben hätte – was, wie obenstehend ausgeführt, nicht der Fall war – wäre dem Erfordernis der Schriftlichkeit (§ 85 BAO) durch die Aufnahme des mündlich Vorgebrachten in einem Aktenvermerk nicht Genüge getan gewesen.

Deshalb, da gemäß § 87 BAO über mündlich vorgebrachte Anbringungen unter unmittelbarer oder sinngemäßer Anwendung des § 85 Abs 3 BAO eine Niederschrift aufzunehmen ist.

Niederschriften sind jedoch als behördliche Beurkundungen von Verfahrenshandlungen an eine bestimmte Form (§ 87 Abs 3 BAO) gebunden und müssen von den handelnden Personen – sowohl von dem die Amtshandlung leitenden Organ, als auch von der Partei – eigenhändig unterschrieben werden.

Daher ist abschließend fest zu halten, dass ein Widerruf der Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG mit Wirksamkeit für das Veranlagungsjahr 2007 nicht erfolgt ist.

### **c) Erlöschen der Verzichtserklärung durch Beendigung der gewerblichen Tätigkeit:**

In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Mai 2009 wendet der steuerliche Vertreter ein, dass durch die Beendigung der gewerblichen Tätigkeit die Erklärung auf Antrag der Regelbesteuerung erloschen sei. Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.11.2008, 2006/13/0041 würde diese Erklärung bei der selbstständigen Tätigkeit auch nicht wieder auflieben.

Richtig ist, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis ausgesprochen hat, "*dass, wenn das Unternehmen endet und damit die Unternehmereigenschaft verloren geht, damit auch die im § 6 Abs 3 UStG 1994 festgelegten Folgen erlöschen. Dies trifft etwa zu, wenn der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit endgültig eingestellt hat. Wird danach später eine unternehmerische Tätigkeit vom früheren Unternehmer (wieder) aufgenommen, so leben die mit der vorangegangenen Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit erloschenen Folgen nicht auf, weshalb der (neue) Unternehmer gegebenenfalls (neuerlich) die Erklärung*

nach § 6 Abs 3 UStG 1994 abzugeben hätte."

Allerdings hat der steuerliche Vertreter bei seinem Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes außer acht gelassen, dass der dem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt ein völlig anderer ist als der berufungsgegenständliche. In dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall handelte es sich um eine endgültige Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit – bedingt durch den Wechsel der Unternehmeridentität - , im berufungsgegenständlichen Fall nur um ein vorübergehendes Ruhen (laut eigenen Angaben des Bw im Ausmaß von 18 Tagen: 1. bis einschließlich 17. September 2006).

Dass im gegenständlichen Fall ein ruhendes Unternehmen vorliegt ergibt sich aus § 2 UStG 1994. In dieser Bestimmung definiert der Gesetzgeber den Begriff "Unternehmer" und "Unternehmen".

Alle unternehmerischen, also selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmenerziehungsabsicht durchgeführten Tätigkeiten einer Person sind von deren Unternehmen umfasst. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers, man spricht von einer sogenannten Unternehmenseinheit .

Ein Unternehmer kann nur **ein** Unternehmen haben, auch wenn sich seine unternehmerischen Tätigkeiten auf verschiedene wirtschaftlich unabhängige Bereiche und mehrere Betriebe erstreckt.

Die Zuordnung der einzelnen Betriebe zu unterschiedlichen Einkunftsarten iSd EStG 1988 hat auf die Unternehmenseinheit keinen Einfluss (VwGH 26.2.2004, 2000/15/0015; 17.8.1994, 91/15/0074; Berger-Bürgler-Kanduth-Kristen-Wakounig, UStG, Kommentar, § 2, Tz 85, 86).

Übertragen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der Bw zunächst sein Unternehmen in Form eines Gewerbetriebes – Gitarreladen – ausübt, dann, mit der Aufgabe des Betriebes das Unternehmen kurzfristig ruhte und in der Folge mit der Aufnahme seiner Tätigkeit als freischaffender Musiklehrer wieder auflebte. Nur mit dem Unterschied, dass er anstelle von Einkünften aus Gewerbetrieb nunmehr Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erwirtschaftet.

Da der Bw nicht seine gesamte unternehmerische Tätigkeit beendete, sind die in § 6 Abs 3 UStG 1994 festgelegten Folgen nicht erloschen.

#### **d) Grundsatz von Treu und Glauben:**

In der Berufungsschrift bringt der steuerliche Vertreter abschließend vor, dass der Sachverhalt dem zuständigen Finanzamt ausführliche dargelegt worden sei und der Bw nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die Kleinunternehmerregelung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu Grunde gelegt habe.

Der Grundsatz von Treu und Glauben bedeutet, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in

Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; 14.7.1994, 91/17/0170; 15.3.2001, 2001/16/0063; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>4</sup>, Tz 371; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, § 114, Tz 6).

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass sein Klient durch die unrichtige Auskunft aufgrund des Protokolls zu Dispositionen verleitet worden sei – gemeint wohl seine Annahme, dass er ab 18. September 2006 weder Umsatzsteuer in den Rechnungen ausweisen dürfe, noch dass er die angefallene Vorsteuer in Abzug bringen dürfe – durch die er einen abgaberechtlichen Nachteil erlitten habe. In diesem Zusammenhang verwies er auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Februar 2011, RV/1017-L/09. Darin hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgesprochen, "dass unrichtige Auskünfte den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen und damit nach Lage des Falles eine Unbilligkeit iSd. § 236 Abs 1 BAO (= Regelung zur Nachsicht fälliger Abgabenschuldigkeiten) bewirken können. Dies setzt allerdings einerseits voraus, dass ein unrichtiges Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraute, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck kam andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach einrichtete und er nur als Folge hievon einen abgaberechtlichen Nachteil erlitt."

Aufgrund der Aktenlage und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz weder erkennen, dass dem zuständigen Finanzamt der Sachverhalt bezüglich Widerruf des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung ausführlich dargelegt worden sei, noch dass die Behörde eine Auskunft zu dieser Rechtsfrage erteilt hätte. Sowohl aus der Aussage des Bw als auch aus der Aussage des einvernommenen Zeugen geht eindeutig hervor, dass der (vorrangige) Grund für die Vorsprache des Bw am 7. September 2006 die Regelung der Zahlungsmodalitäten hinsichtlich der noch aushaftenden Umsatzsteuer für das Jahr 2006 war.

Dies ergibt sich einerseits aus den Ausführungen des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung: Auf die Feststellung der Referentin, dass die persönliche Vorsprache offensichtlich in erster Linie zur Regelung der Abgabeverbindlichkeiten stattgefunden hat, führte der Bw aus, dass das richtig ist, dass das Priorität hatte, weil seine wirtschaftliche Situation zu diesem Zeitpunkt ein absolutes Desaster war und er die Rückzahlungen unmöglich hätte tätigen können. Und andererseits aus der Aussage des Finanzbediensteten der Abgabensicherung, der bei seiner Einvernahme ausführte, dass der Grund für die Vorsprache der Umsatzsteuerrückstand aus dem Jahr 2006 war und bei diesem Gespräch hat der Bw mitgeteilt, dass er ab 18. September 2006 eine neue Tätigkeit als freischaffender Musiklehrer, Kleinunternehmer, ausübt. Er hat aus dieser Aussage nichts abgeleitet, er hat

diese Feststellung des Bw lediglich zur Kenntnis genommen und so im Aktenvermerk wieder gegeben.

Aus diesen Ausführungen geht unzweifelhaft hervor, dass der Bw weder die Frage an die Abgabenbehörde erster Instanz stellte, welche Voraussetzungen für einen rechtswirksamen Widerruf des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung erfüllt sein müssen, noch dass das Finanzamt eine unrichtige Rechtsauskunft erteilt hat.

Es fehlt ein unrichtiges Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraute. Ein Verhalten, das nicht gesetzt wurde, kann auch nicht eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck kommen. Wenn der Bw dann Dispositionen in Bezug auf die Kleinunternehmerregelung getroffen hat, so liegt dies ausschließlich in seinem eigenen Wirkungs- und Entscheidungsbereich.

Es besteht somit keinerlei Grundlage für die Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben, weshalb auch diese Argumentation des steuerlichen Vertreters der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann.

**e) Eventualantrag auf Berücksichtigung der steuerfreien Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen und der Vorsteuer:**

Dem Eventualantrag auf Berücksichtigung der steuerfreien Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen in Höhe von 6.169,00 € und der Vorsteuer in Höhe von 46,94 € wird Folge gegeben.

Die der Vorhaltsbeantwortung beigelegte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wird nicht in Zweifel gezogen.

Die Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 1.587,52 € errechnet sich den Ausführungen des steuerlichen Vertreters folgend wie folgt:

Umsätze netto	Steuersatz	Steuer	Vorsteuer
1.094,62	10%	109,46	
7.625,03	20%	1.525,00	
			46,94

**Zahllast** **1.587,52**

Aus den obenstehend angeführten Gründen war damit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. Mai 2011