



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4400 Steyr, Berggasse 50, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 29. November 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und unterlag bis zum berufungsgegenständlichen Jahr 2003 einer Besteuerung nach Durchschnittssätzen.

Am 9. Mai 2003 stellte er einen Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Handschriftlich fügte er folgenden Zusatz bei: „UID-Nr. wird aufgrund der neuen Rechnungslegung benötigt.“

Diesem Antrag entsprach das Finanzamt am 14. Mai 2003.

In weiterer Folge gab der Bw. monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen ab.

Die Übermittlung der Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2003 erfolgte auf elektronischem Weg am 29. Oktober 2004. Aus der Umsatzsteuererklärung ergab sich eine Gutschrift von 9.401,62 €.

In der Beilage zu den Steuererklärungen „Übergangsgewinnermittlung zum 1.1.2003: Übergang von Vollpauschalierung gem. § 4.1 auf Einnahmen – Ausgaben Rechnung gem. § 4.3“ ermittelte der Bw. einen Übergangsverlust in Höhe von 64.705,80 €.

Am 29. November 2004 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid, in dem es entgegen der Ansicht des Bw. den Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht als Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 wertete und stellte die Umsätze mit Null fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 13. Dezember 2004) Berufung und führte im Wesentlichen begründend aus:

Er habe am 9. Mai 2003 einen Antrag auf Vergabe der UID-Nummer gestellt. Dieser Antrag beinhalte den Hinweis auf die Notwendigkeit der UID-Nummer auf Grund der neuen Bestimmungen zur Rechnungslegung ab dem 1. Jänner 2003. Der obige Antrag könne nur dann für pauschalierte Landwirte gestellt und positiv erledigt werden, wenn der Steuerpflichtige auf das Überschreiten der Erwerbsschwelle bzw. auf innergemeinschaftliche Lieferungen hinweise. Der Empfänger von Rechnungen pauschalierter Landwirte könne trotz Nichtvorliegens einer UID-Nummer die Vorsteuer abziehen, wenn der pauschalierte Landwirt die Pauschalierung auf der Rechnung vermerke (UStR Rz 1556). Aus dem Antrag des Bw. gehe hingegen aus der Formulierung „UID-Nummer wird auf Grund der neuen Rechnungslegung benötigt.“ hervor, dass er damit auf die Pauschalierung verzichte. Andernfalls würde die Erleichterungsbestimmung für Rechnungen pauschalierter Landwirte mit dem Hinweis „Durchschnittssteuersatz 12 %“ völlig ins Leere gehen. Der Bw. habe somit zum Ausdruck gebracht, dass er auf die Pauschalierung ab dem 1. Jänner 2003 verzichte und seine Rechnungen mit Ausweis der UID-Nummer stelle. Das Finanzamt hätte im Zweifel, ob ein Verzicht vorliege, den Bw. einladen müssen, eine ausdrückliche Erklärung abzugeben (Erlass 193/1974). Auch habe der Bw. laufend Umsatzsteuervoranmeldungen für 2003 und eine Umsatzsteuererklärung 2003 eingereicht. Laut zitiertem Erlass sei die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen vor Ende des Veranlagungszeitraumes als Regelbesteuerungsantrag zu sehen. Die Rechtsprechung verneine zwar, dass die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. von Umsatzsteuererklärungen für sich allein einen Regelbesteuerungsantrag darstellten. Im gegenständlichen Fall seien jedoch die Erklärungen in Verbindung mit dem Antrag auf Vergabe der UID-Nummer zu sehen. Die

Regelbesteuerungsanträge seien gemäß § 22 Abs. 6 UStG formfrei. Der Bw. habe mit dem Hinweis auf die Rechnungsausstellung auf die Pauschalierung verzichtet. Als pauschalierter Landwirt wäre die am Antrag angeführte Begründung unzulässig und hätte entsprechend abschlägig behandelt werden müssen. Gerade in der Konstellation des Bw. (Antrag auf UID-Nummer und zusätzliche Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen) sei von der Finanzverwaltung stets eine Option gemäß § 22 erblickt und auch als solche behandelt worden. Diese tolerante Vorgangsweise decke sich vollständig mit dem dazu ergangenen Erlass; die höchstgerichtliche Judikatur spreche stets von anderen Fällen – nämlich davon, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung bzw. eine Steuererklärung für sich allein kein Antrag auf Regelbesteuerung sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 13. Juni 2005 (eingelangt beim Finanzamt am 14. Juni 2005) beantragte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung und wiederholte im Wesentlichen die Berufungsausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

Der Unternehmer kann bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens 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 (Abs. 6).

Land- und Forstwirte besitzen nach § 2 UStG 1994 regelmäßig Unternehmereigenschaft.

Unstrittig ist, dass sich der Bw. bis einschließlich 2002 einer Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 unterworfen hat.

Für die Umsätze im Rahmen nichtbuchführungspflichtiger land- und forstwirtschaftlicher Betriebe wird ein eigener Steuersatz festgesetzt; die entsprechende Steuer kann auch dem Abnehmer gesondert in Rechnung gestellt werden (und ist bei ihm gegebenenfalls eine abziehbare Vorsteuer). Die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuern werden nicht exakt erfasst, sondern stets in gleicher Höhe festgesetzt. Da durch die automatische Äquivalenz von eigener Steuerschuld und Vorsteuern weder eine Zahllast noch ein Überschuss entstehen kann, entfällt die Notwendigkeit der Ermittlung der Steuer und ihrer Berechnungsgrundlagen. Die betroffenen Land- und Forstwirte sind daher weder verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen, noch Voranmeldungen oder die Jahreserklärungen abzugeben (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 22 Tz 4).

Der nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirt darf somit für die Lieferungen und sonstigen Leistungen im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes 10 bzw. 12 % Umsatzsteuer (und nicht mehr) in Rechnung stellen. Er muss 12 % offen in Rechnung stellen, wenn er an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen leistet (§ 11 Abs. 1). Stellt er mehr in Rechnung (zB 12 %, obwohl die Lieferung an einen Unternehmer nicht für dessen Unternehmen erfolgt), schuldet er den Mehrbetrag nach § 11 Abs. 12. Entsprechendes gilt, wenn per Gutschrift abgerechnet wird und der Leistungsempfänger in der Gutschrift einen Steuersatz von mehr als 10 bzw. 12 % verrechnet. Eine Berichtigung ist möglich (§ 11 Abs. 12). Die Vorsteuerabzugsberechtigung des Partners richtet sich allein nach § 12. Die Vorsteuerabzugsberechtigung des Land- und Forstwirtes selbst richtet sich allein nach § 22 Abs. 1: Die Vorsteuer wird in Höhe der für die eigenen Umsätze festgesetzten Steuer pauschaliert (Ruppe, a.a.O., § 22 Tz 35).

Strittig ist, ob der Antrag vom 9. Mai 2003 auf Vergabe der UID-Nummer und in weiterer Folge die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für 2003 sowie der Umsatzsteuererklärung 2003 eine Option für Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1988 darstellen.

§ 22 Abs. 6 UStG 1988 erlaubt dem Unternehmer eine Option auf die Regelbesteuerung, die weitgehend der Vorschrift des § 21 Abs. 8 UStG 1972 nachgebildet ist. Erforderlich ist eine schriftliche Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt, dass der Unternehmer seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern will. Die Erklärung muss bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes abgegeben werden, für den sie Wirksamkeit erlangen soll. Der Annahme durch das Finanzamt oder der bescheidmäßigen Bewilligung bedarf es nicht. Die Erklärung ist ebenso form- und fristgebunden wie die nach § 21 Abs. 8 UStG 1972. Die zu dieser Bestimmung entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze gelten daher entsprechend (VwGH 22.10.1990, 89/15/0157; Ruppe, a.a.O., § 22 Tz 53).

Danach gilt:

- Erforderlich ist eine ausdrückliche Erklärung; es genügt nicht, wenn aus anderen Angaben die Absicht des Verzichtes hervorgeht (VwGH 22.4.1985, 84/15/0231);
- Nicht als Erklärung sind (für sich allein) zu werten: die Abgabe einer Voranmeldung (VwGH 23.10.1981, 81/15/0105), die Abgabe einer USt-Erklärung (VwGH 24.9.1981, 186/80), die Entrichtung von bescheidmäßig festgesetzten Vorauszahlungen (VwGH 24.4.1980, 1873/77).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei dem handschriftlichen Vermerk „UID-Nr. wird aufgrund der neuen Rechnungslegung benötigt.“ auf dem Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer um keine ausdrückliche Erklärung dafür, dass der Bw. seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern wolle.

Auch im Zusammenhang mit der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuererklärung kann in diesem Vermerk keine Option für Regelbesteuerung erblickt werden.

Der Bw. bezieht sich auf einen Erlass aus dem Jahr 1974 sowie auf die „tolerante Vorgangsweise“ der Finanzverwaltung, die stets in der gegebenen Konstellation (Antrag auf UID-Nummer und zusätzliche Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen) eine Option gemäß § 22 erblickt und auch als solche behandelt habe.

Der angesprochene Erlass vom 28. Juni 1974, Z. 259.687-10a/74, AÖFV. Nr. 193/1974, wurde mit Erlass vom 10. Dezember 1980, GZ 09 2108/1-IV/9/80, aufgehoben, da die gesetzliche Regelung des § 21 Abs. 8 UStG 1972 für die Wahl der Regelbesteuerung eine genügend lange Überlegungsfrist einräume.

Danach hat die Finanzverwaltung an ihrer nach Billigkeitsgründen vertretenen Rechtsansicht, wonach in der Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung vor Ablauf des Veranlagungszeitraumes eine schlüssige Handlung für die Abgabe einer Erklärung im Sinne des § 21 Abs. 8 UStG 1972 erblickt werden könne, nicht mehr festgehalten.

Die Berufungsbegründung, in der sich der Bw. auf die bisherige „tolerante Vorgangsweise“ der Finanzverwaltung beruft, geht daher ins Leere.

Aus den oben dargelegten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Linz, am 5. Juni 2009