



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat A über die Berufung der B, gegen den Bescheid des Finanzamtes C, vertreten durch Hofrätin D und E, vom 24. September 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 nach den am 21. November 2005 und am 13. Juni 2006 in F, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber, R (Bw.), führen gemeinsam einen Weinbaubetrieb.

Für das Jahr 2003 legten sie eine Umsatzsteuererklärung sowie die Erklärung über einheitlich und gesondert festzustellende pauschalisierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

Ihre Umsätze erklärten sie nicht gemäß § 22 UStG pauschal, sondern legten eine Umsatzsteuererklärung vor, in der sie die Umsätze und Vorsteuern gemäß den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes ermittelten.

Eine ausdrückliche Mitteilung, auf die Besteuerung gemäß § 22 Abs 6 UStG zu verzichten, wurde von ihnen vorerst nicht abgegeben.

Es wurde jedoch, auch im Finanzamtsakt aufliegend, mit Eingangsstempel 29. Oktober 2003 am zuständigen Finanzamt eine Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) abgegeben. In dieser Erklärung wurde auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2003 verzichtet. Als Name des Unternehmens wurde "G" angegeben.

Aktenkundig ist auch, dass die Bw. seit dem Veranlagungsjahr 1996 gemeinsam diesen landwirtschaftlichen Betrieb führen.

Die Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2003 listete die Einnahmen aus Bouteillenwein- und Flaschenweinverkauf sowie den Eigenverbrauch auf, von denen die entsprechende Umsatzsteuer berechnet wurde. Demgegenüber wurden die geltend gemachten Vorsteuern gestellt. Auf einer weiteren Beilage listeten die Bw. jene Ausgaben auf, aus denen die geltend gemachte Vorsteuer ermittelt wurde.

Das Finanzamt erließ einen Umsatzsteuerbescheid vom 24.9.2004, in dem es die landwirtschaftlichen Umsätze pauschal gemäß § 22 UStG festsetzte und keine Vorsteuer anerkannte. Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragten Vorsteuerbeträge nicht gewährt werden konnten, weil die Verzichtserklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG nicht bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes 2003 beim Finanzamt eingereicht worden sei. Gemäß § 22 Abs 6 UStG könne der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze von Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen.

Im Veranlagungsakt ist ein Gedächtnisprotokoll in Form eines Aktenvermerkes des Finanzbediensteten H abgelegt.

Dieses Gedächtnisprotokoll führt aus:

"Im September 2002 wurde im FA Oberwart das Pilotprogramm gestartet. Ich arbeitete im BV 22 mit den Kollegen I und J in einem Raum.

Im Spätherbst 2002 (Ende Oktober, November, Anfang Dezember 2002), es war schon den ganzen Tag das Licht eingeschaltet, erhielt ich einen Anruf von K.

Sie stellte mir Fragen betreffend Regelbesteuerung mit der Errichtung einer Vinothek und Fremdenbeherbergung im Zusammenhang eines Weinbaubetriebes.

Ich sagte zu ihr, wenn ein Gewerbebetrieb vorliegt, braucht sie nur den Antrag auf Regelbesteuerung stellen. Sollte aber die Vinothek und Fremdenzimmervermietung als Nebenbetrieb des Weinbaues geführt werden, muss sie nach dem UStG bis Jahresende auf die Umsatzsteuerpauschalierung für Landwirte verzichten.

Ihre Antwort lautete, dass die Verzichtserklärung nicht notwendig ist, da nicht beabsichtigt ist die Vinothek und Beherbergung als Nebenbetrieb zu führen um unter Umständen umsatzsteuerliche Nachteile (Weinverkäufe in der Landwirtschaft voll umsatzsteuerpflichtig) zu haben, sondern im Gegenteil soll der Weinbau und der Gewerbebetrieb getrennt sein. In der Vinothek sollen nicht nur Eigenbauweine, sondern überwiegend die Erzeugnisse der im Weinbaugebiet produzierenden Winzer angeboten werden. Der Beherbergungsbetrieb ist darauf ausgerichtet die Degustationsgäste unterzubringen und allenfalls Zimmer im Rahmen der Werbung "Weinidylle" zur Verfügung zu haben."

Die Berufung gegen diesen Umsatzsteuerbescheid 2003 gründet sich auf folgende relevante Ausführungen:

In der eingereichten Umsatzsteuererklärung wurden die Besteuerungsgrundlagen nach der Regelbesteuerung erklärt und davon ausgegangen, dass auf die Anwendung der Pauschalierung nach § 22 (1-5) UStG verzichtet und die Option zur Regelbesteuerung erklärt worden sei. Das Finanzamt habe den Bescheid mangels Vorliegen einer ausdrücklichen schriftlichen Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG nach den Pauschalierungsbestimmungen gemäß § 22 Abs 1-5 erlassen. Hiegegen richte sich die vorliegende Berufung.

Die Bw. bevollmächtigten die selbständige Buchhalterin K mit der Besorgung ihrer ustrechtlichen Belange ab Mitte 2003, da ab diesem Jahr umfangreiche Investitionen in ihrem Weinbaubetrieb durchgeführt werden sollten. K habe ihren Angaben zufolge im Oktober 2003 im Finanzamt L persönlich vorgesprochen um den Wechsel zur Regelbesteuerung ab 2003 zu erledigen.

Anlässlich dieser Vorsprache habe K eine bereits ausgefüllte Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG (Kleinunternehmerregelung) sowie einen Antrag auf Erteilung einer UID-Nummer vorgelegt und abgegeben. Die Abgabe erfolgte über Ersuchen des Beamten wegen des Eingangsstempels über den Einwurfkasten. K wurde vom Finanzbeamten nicht darauf aufmerksam gemacht, dass auch eine Erklärung nach § 22 Abs 6 UStG notwendig wäre, sondern er hat die Verzichtserklärung entgegengenommen und den konkreten Eindruck vermittelt, die Angelegenheit wäre somit erledigt. In der Folge seien auch für Zeiträume ab Jänner 2004 laufend Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuergutschriften eingereicht und vom Finanzamt verbucht und teilweise auch zurückbezahlt worden.

Erst nach Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2003 sei im Veranlagungsverfahren festgestellt worden, dass eine schriftliche Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG zur Regelbesteuerung im Akt nicht aufliege.

Es werde auf ein Gedächtnisprotokoll verwiesen, weshalb vom Grundsatz Teu und Glauben nicht Gebrauch gemacht werden hätte können.

Hiezu müsse nun festgestellt werden, dass dieses Gedächtnisprotokoll keinesfalls gegenständlichen Fall betreffen könne und die Zuordnung zu diesem Veranlagungsverfahren irrtümlich erfolgt sein müsse.

Das Protokoll verweise erinnerlich auf ein Telefongespräch aus 2002 mit Bezug auf eine gewerblich geführte Vinothek mit Fremdenbeherbung. Gegenständliches Investitionsvorhaben sei erst 2003 nach Erhalt der Förderungszusage tatsächlich in Angriff genommen worden und beziehe sich ausschließlich auf die Erweiterung der Keller- und Arbeitsräume des Weinbaubetriebes. Von einer gewerblich betriebenen Vinothek, insbesondere für Erzeugnisse anderer Winzer des Weinbaugebietes, und von einem Beherbergungsbetrieb könne nie die Rede gewesen sein, denn das sei nie geplant gewesen. Im übrigen befinde sich in unmittelbarer Nähe die Ortsvinothek M und am Höhenweg eine andere Vinothek, welche ohnehin dieses Marktsegment abdecke.

Dass auf Grund dieses Gedächtnisprotokoll die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben ausgeschlossen worden sei, sei verständlich, nur betreffe dieser dort festgehaltene Sachverhalt nicht den gegenständlichen Veranlagungsfall. Dass sich ein Finanzbeamter nicht an jedes geführte Gespräch nach nahezu einem Jahr genau erinnern könne, sei auch zu verstehen. Es bleibe aber festgestellt, dass eine Vorsprache in Sachen Regelbesteuerung erfolgte, was durch das Aufliegen des Kleinunternehmerverzichtes – noch dazu unnötigerweise – glaubhaft sei. Offensichtlich habe der Finanzbeamte, vielleicht auch infolge einer besonderen Stresssituation, auf den vermeintlich zum Kleinunternehmerverzicht zusätzlichen Regelbesteuerungsantrag vergessen, er hätte ansonsten sofort und zeitgerecht eingebracht werden können.

Nun würden sich die Bw. - offensichtlich in Beweisnotstand in Bezug auf die Behauptungen von K befinden, da keine schriftlichen Anträge oder Aufzeichnungen aufliegen würden. Dieser Beweisnotstand könne nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen wirken, vielmehr werde beantragt, im Wege der Nachsicht und unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben, den Antrag auf Regelbesteuerung eingebracht zu haben und die Schriftlichkeit des Antrages nunmehr noch vor Rechtskraft des Bescheides nachholen zu dürfen. In berücksichtigungswürdigen Fällen erlaube die Rechtsprechung sehr wohl, bei nicht ganz klarer Beweislage, im Nachsichtswege Fehler zu beheben.

Bei Vorlage an die 2. Instanz werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In seiner Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat führte das Finanzamt zu seinem Antrag auf Abweisung der Berufung folgendes aus:

Die Bw. seien pauschalierte Landwirte. Sie hätten am 29.10.2003 eine Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG im Infocenter des Finanzamtes, Standort L abgegeben und damit erklärt, auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer zu verzichten.

Strittig sei nun, ob die Verzichtserklärung, die die Berufungswerber nach § 6 Abs 3 UStG abgegeben hätten, auch als Option zur Regelbesteuerung im Sinne des § 22 Abs 6 UStG zu werten sei. Das Finanzamt habe dies – unter Berufung auf ein Erkenntnis des UFS, GZ RV/0258-F/02 - verneint.

Nach § 22 Abs 6 UStG könne der pauschalierte Landwirt bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich in die Regelbesteuerung optieren. Die herrschende Lehre verlange für diese Option eine formgebundene Erklärung ganz bestimmten Inhalts. Es genüge nicht, wenn aus anderen Angaben die Absicht des Verzichtes hervorgehe. So könnten etwa Umsatzsteuervoranmeldungen und/oder Umsatzsteuererklärungen die erforderliche ausdrückliche Erklärung nicht ersetzen (vgl. hiezu Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 22 Rz 53; VwGH 22.10.1990, 89/15/0157). Eine Verzichtserklärung im Sinne dieser Ausführungen liege im vorliegenden Fall unstreitig nicht vor. Der Berufungswerber habe lediglich eine Erklärung über den Verzicht auf die sogenannte Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs 3 UStG abgegeben, die aber nach dem oben Gesagten nicht auch als Option für die Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs 6 UStG anerkannt werden könne (vgl. hiezu auch Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 22 Rz 54).

Der Behauptung die angefochtene Entscheidung verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, weil das Finanzamt eine entsprechende Auskunft gegeben habe, stehe die Aussage des zuständigen Bearbeiters entgegen. Dieser habe in einem "Gedächtnisprotokoll" festgehalten, dass er hinsichtlich der Regelbesteuerung im Zusammenhang mit der Errichtung einer Vinothek und Fremdenbeherbergung befragt worden sei.

Dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung folgend, habe das Finanzamt die geltend gemachten Vorsteuern gestrichen bzw. wieder vorgeschrieben. Die Bw. würden sich nunmehr auf den Grundsatz von Treu und Glauben beziehen. Diesem Grundsatz komme aber nur bei einer von der zuständigen Behörde erteilten Auskunft, die sich nachträglich als falsch herausstellt, Bedeutung zu (vgl. etwa VwGH 27.8.2002, 96/14/0166). Ein Anspruch auf eine falsche Rechtsanwendung lässt sich aus diesem Grundsatz aber keinesfalls ableiten. Das Finanzamt sei aber der Ansicht, dass gar keine falsche Auskunft erteilt worden sei, sondern eine richtige Auskunft von den Bw. falsch interpretiert worden sei.

Mit Schreiben vom 21.12.2004 stellten die Bw. den Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs 6 UStG mit folgendem Inhalt:

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 laufe derzeit eine Berufung, mit dem Ersuchen die seinerzeit abgegebenen Erklärungen in Zusammenwirkung mit den persönlichen Vorsprachen beim Finanzamt Oberwart, als Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG mit Wirkung ab 2003 anzuerkennen. Da jedoch beim Finanzamt offensichtlich eine ausdrückliche schriftliche Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG nicht vorliege, werde nunmehr dieser Antrag zumindest für die Folgejahre wie folgt schriftlich gestellt:

Die Bw. würden hiemit ausdrücklich erklären, dass die Umsätze ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ab 1.1.2004 nicht pauschaliert seien, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert werden sollten. Die Umsätze sollten daher nicht gemäß § 22 Abs 1 - 5 UStG nach Durchschnittssätzen, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert werden. Die Bw. wüßten, dass diese Erklärung sie für zumindest fünf Jahre binde und danach ein Widerruf bis spätestens 31.1. erforderlich sei, wenn sie die Regelbesteuerung beenden möchten.

Um freundliche Kenntnisnahme und Veranlassung werde höflich gebeten.

In der am 21. November 2005 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass die Bw. seinerzeit steuerlich nicht vertreten waren und daher das Finanzamt eine Anleitungspflicht treffe.

Es sei von Anfang an klar gewesen, dass die Bw. Vorsteuern lukrieren wollten. Daher hätte das Finanzamt darauf hinweisen müssen, dass auch auf die Pauschalierung nach § 22 UStG gesondert zu verzichten sei.

Es liege hier ein Fall von Treu und Glauben vor.

Was das Gedächtnisprotokoll anlange, sei darauf hinzuweisen, dass nach einem längeren Zeitraum erfahrungsgemäß die Erinnerung an das Geschehene unvollständig sein kann.

N führte aus, dass er und P die Landwirtschaft im Nebenerwerb führen würden. Im Jahr 2002 haben sie für eine Erweiterung des Betriebes um Fördermittel angesucht und im März 2003 zunächst informell erfahren, dass die Förderung gewährt werde. Sie hätten zu bauen begonnen.

Sie hätten sich bei ihrer Nachbarin, K, erkundigt, was steuerlich nun zu tun wäre. Am 26. Oktober 2003 hätten sie sich aus dem Internet die Formulare zur Vergabe einer UID-Nummer sowie zum Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ausgedruckt und ausgefüllt. Am 29. Oktober ging K auf das Finanzamt mit den Formularen und erkundigte sich, ob damit den Formvorschriften zur Geltendmachung zu Umsatzsteuergutschriften genüge getan wäre. Dies

wurde ihr von dem Finanzbeamten bestätigt, worauf die Formulare abgegeben worden seien. Das Finanzamt habe auch zunächst Vorsteuern rückerstattet.

Sie hätten gedacht, dass sie alle notwendigen Schritte gesetzt hätten

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass offenbar vom Mitarbeiter des Finanzamtes nicht gesondert darauf hingewiesen worden sei, dass auch ein gesonderter Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG zu stellen sei.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass das Finanzamt offenbar bis jetzt davon ausgegangen sei, dass die Bw. bereits damals steuerlich vertreten gewesen seien.

Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben müsste der im Jahr 2004 schriftlich gestellte Antrag auf Verzicht des § 22 UStG als rechtzeitig eingebracht gelten.

Die Vertreterin des Finanzamtes betonte, dass nach § 22 Abs. 6 UStG ein schriftlicher Antrag bis zum Ablauf des Jahres erforderlich sei. Ein derartig rechtzeitig gestellter Antrag liege nicht vor. Es sei richtig, dass es im Internet kein eigenes Formular für diesen Antrag gebe.

Der steuerliche Vertreter ergänzte noch, dass der Förderung ein Ausbau des Betriebes zugrunde gelegt worden sei, wobei zwei Schlafzimmer und ein Verkostungsraum vorgesehen seien. Es könne sich dabei nicht um den Betrieb handeln, an den sich der Finanzbedienstete erinnern könne.

K führte als Zeugin zum Beweisthema Vorsprache am Finanzamt in L anlässlich der Einreichung des Antrages auf Vergabe einer UID-Nummer sowie des Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung folgendes aus:

Irgendwann im Jahr 2003 sei die O an sie herangetreten, wie die steuerliche Beurteilung aussehe. Das war, nachdem mit dem Bau begonnen worden sei.

Sie sei mit der O befreundet und wohne auch in der Nähe.

Die O wollte aufgrund des umfangreichen Bauvorhabens Vorsteuern geltend machen. Sie hätten dann im Internet die entsprechenden Anträge runtergeladen und ausgefüllt. Da sie selbst in diesem Bereich nicht besonders versiert sei und aus Gefälligkeit gehandelt habe, sei sie dann auf das Finanzamt in L gegangen. Dort habe sie mit Herrn I und H gesprochen. Bei Herrn I sei sie in einer anderen Angelegenheit gewesen. Über die O habe sie mit ihm nicht gesprochen.

Sie habe H ihre Anträge gezeigt und gesagt, sie hätte einen Weinbauern, der Vorsteuern geltend machen wollte. Sie könne nicht mehr sagen, wie genau H diese Anträge angesehen habe, er sagte, es passe und sie solle es in den Einwurfkasten werfen. Sie wisse nicht mehr

genau, was sie H über die Ausbaupläne der O erzählt habe. Sie wusste selber nicht, wie groß die Investition letztendlich sein werde.

Sie habe die Anträge hergezeigt, weil sie sich nicht sicher gewesen sei. Daraufhin habe sie erfahren, dass es so passe.

Das Gespräch betreffend Vinothek habe nicht mit ihr stattgefunden, sie habe sonst keinen Weinbauern betreut.

Sie habe nur einmal mit den beiden Formularen am Finanzamt für die O vorgesprochen.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte nochmals aus, dass zum einen die Voraussetzungen des § 22 Abs. 6 UStG nicht vorliegen würden, da im Jahr 2003 eindeutig kein schriftlicher Antrag gestellt worden sei.

Zum anderen sei nach herrschender Lehre und Rechtsprechung das Legalitätsprinzip zu beachten, selbst wenn ein Anwendungsfall von Treu und Glauben vorliege, könnte dies nicht im Zuge des Jahressteuerbescheides berücksichtigt werden. Eine Ermessensentscheidung liege hier nicht vor.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass nach § 113 BAO die Behörde bei steuerlich nicht vertretenen Parteien eine Anleitungspflicht treffe. Es sei klar gewesen, dass für den Betrieb der Bw. Vorsteuern geltend gemacht werden sollten. Der Vertreterin der Bw. wurde aber nicht gesagt, dass ein weiterer Antrag notwendig wäre.

Das Finanzamt habe daher seine sich aus § 113 BAO ergebene Pflicht verletzt; die Bw. hätten einen Anspruch auf richtige Auskunft.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass das Schreiben vom 21. Dezember 2004 betreffend Antrag auf Regelbesteuerung hinsichtlich des Jahres 2003 auch als Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu verstehen ist.

Der Umsatzsteuerbescheid ist am 24. September 2004 ergangen.

Die Bw. führten abschließend aus, dass sie der Meinung gewesen seien, dass mit der Abgabe des einzigen im Internet verfügbaren Formulars alles getan worden wäre, damit sie die Vorsteuern bekommen würden.

Die Berufungsverhandlung wurde bis zur Entscheidung des Finanzamtes, ob ein Wiedereinsetzungsantrag vorliege, sowie gegebenenfalls, ob diesem Folge zu geben ist, vertragen.

Das Finanzamt werde den Berufungssenat über die weitere Vorgangsweise unterrichten.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für das Jahr 2003 ab.

In der aufgrund darauf erfolgten Berufung durchgeführten Berufungsverhandlung wurde von H ausgesagt, dass er von einem anderen Fall ausgegangen sei und nur flüchtig mit K gesprochen habe.

Der Senat gab dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 13. Juni 2006 (GZ: RV/0616-W/06) statt.

In weiterer Folge wurde – nach Erklärungen der Parteien – das Verfahren betreffend Umsatzsteuer für 2003 fortgesetzt und die stattgebende Berufungsentscheidung verkündet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da die Rechtsfrage des Grundsatzes von Treu und Glauben im gegenständlichen Fall eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist, sowie, ob der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung die Mitteilung gemäß § 22 Abs 6 UStG ersetzen kann, wurde über Antrag der Referentin eine Verhandlung vor dem Berufungssenat abgehalten:

Fest steht folgender Sachverhalt:

K erkundigte sich beim Finanzamt, welche Schritte sie setzen müsste, um für einen pauschalierten Landwirt auf die pauschale Umsatzbesteuerung gemäß § 22 Abs 1-5 UStG zu verzichten.

Herr H gab im gegenständlichen Fall die Rechtsauskunft, dass das Formular für den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ausreiche, da er es nur flüchtig betrachtete und irrtümlich von einem anderen Fall ausging.

Unstrittig ist, dass für das Jahr 2003 im Jahr 2003 keine ausdrückliche Mitteilung im Sinne des § 22 Abs 6 UStG abgegeben worden ist.

Folgende rechtliche Bestimmungen sind für die Entscheidung wesentlich:

§ 22 Abs 6 UStG regelt den Verzicht auf eine pauschale Umsatzbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte.

Gemäß § 22 Abs 6 UStG kann der Unternehmer 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 mindestens fünf Kalenderjahre.

In § 6 Abs 3 UStG wird der Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung geregelt.

Gemäß § 6 Abs 3 UStG 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.

Eindeutig wird in der Judikatur (VwGH 22.10.1990, 89/15/0157) und Literatur (Ruppe UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, § 22 Rz 53 und 54 sowie Kolacny-Caganek, UStG, Kurzkommentar, 3. Auflage, Stand 1.9.2005, § 22 Abschnitt 7) eine formgebundene schriftliche Mitteilung des Abgabepflichtigen verlangt, wenn er auf die Durchschnittssatzbesteuerung in der Landwirtschaft verzichten will. Nach Judikatur und Literatur reicht ein Verzicht nach § 6 Abs 3 iVm § 6 Abs 1 Z 27 für einen Verzicht auf die pauschale Besteuerung in der Landwirtschaft nicht aus.

Die Frage, ob der Grundsatz von Treu und Glauben die fehlende Mitteilung gemäß § 22 Abs 6 UStG ersetzen kann, ist unter folgenden Kriterien zu prüfen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Er wurde durch die Judikatur und Literatur entwickelt.

Die entwickelten Kriterien für den Grundsatz von Treu und Glauben sind prinzipiell folgende:

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt dann Bedeutung zu, wenn sich eine von einer zuständigen Abgabenbehörde erteilte Auskunft nachträglich als unrichtig herausstellt.

Hiebei muss der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die unrichtige Rechtsauskunft Dispositionen getroffen haben, die er ohne die unrichtige Rechtsauskunft nicht getroffen hätte (vgl VwGH vom 27.8.2002, 96/14/0166). In der Entscheidung VwGH vom 27.8.2002, 96/14/0166 betont dieser, dass nur bei einer von der zuständigen Abgabenbehörde erteilten Auskunft, falls sich diese nachträglich als unrichtig herausstellt, dem Grundsatz von Treu und Glauben Bedeutung zukommt. Hiebei muss der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft, die außerdem nicht offensichtlich unrichtig gewesen sein darf, Dispositionen getroffen haben, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte.

Dies brachte der VwGH schon in seiner Entscheidung vom 26.7.2000, 97/14/0040 deutlich zum Ausdruck, in dem er betonte, dass ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraussetzt, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Es kann somit eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben sein, wenn der Steuerpflichtige sein steuerliches Verhalten einer gemäß § 90 EStG eingeholten Auskunft des Finanzamtes entsprechend

eingerrichtet hat und dann gerade das der Auskunft entsprechende steuerliche Verhalten zu einer Steuernachforderung führen soll.

Ein weiterer Grundsatz ist, dass die Behörde an das Legalitätsprinzip gemäß Art 18 B-VG gebunden ist und dort kein Spielraum für Treu und Glauben gegeben ist, wo zwingendes Recht dagegen steht (VwGH vom 5.4.2001, 98/15/0158 und vom 21.10.2004, 2000/13/0179 und vom 27.2.2003, 99/15/0004). Nur dort, wo ein Vollzugsspielraum besteht, ist der Grundsatz von Treu und Glauben zu prüfen. Auch ist die Behörde verpflichtet, von einer als von ihr als unrichtig erkannten Rechtsansicht für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179). Ein Vollzugsspielraum ist bei § 22 UStG nicht gegeben. Eindeutig wird für nichtbuchführungspflichtige Landwirte die pauschale Umsatzbesteuerung festgelegt. Nur unter den in § 22 Abs 6 UStG genannten Voraussetzungen kann darauf verzichtet werden.

Nun wurde während der 3-Monatsfrist von den Bw. ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gestellt, dem mit Berufungsentscheidung in der mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2006 zu RV/0616-W/06 stattgegeben worden ist.

Diese Stattgabe gründet sich auf folgenden Feststellungen:

Der Senat ging in seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt aus:

Grundlage dieser Entscheidung waren die mündlichen Berufungsverhandlungen, aus denen über persönliches Vorbringen der Parteien und durch Zeugenbefragungen der Sachverhalt endgültig geklärt worden ist:

Die Bw. sind pauschalierte Landwirte und unterlagen mit ihren Umsätzen den Bestimmungen des § 22 Abs 1 bis 5 UStG.

Sie wollten auf die Pauschalbesteuerung in der Umsatzsteuer verzichten.

Eine Bekannte, K, half ihnen bei der Suche im Internet bezüglich der Informationen des Finanzministeriums für Abgabepflichtige. Dort gab es es nur das Formular für den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung. Da die Bw. mit ihren Umsätzen ebenfalls unter diese Regelung fielen, dachten sie, es wäre das richtige Formular.

Um sicherzugehen wollte K im Finanzamt nachfragen, ob alles seine Richtigkeit hatte. Sie erkundigte sich am Finanzamt bei H, der das Formular nur flüchtig betrachtete und auf Grund eines Missverständnisses von einem Gewerbebetrieb ausging.

Für K bedeutete die Bestätigung durch H, dass das Formular betreffend Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung auch für einen pauschalierten Landwirt, nämlich für die Bw., ausreichend sei.

Daraufhin gaben die Bw. im Oktober 2003 eine Verzichtserklärung für die Kleinunternehmerregelung ab dem Jahr 2003 gemäß § 6 Abs 3 UStG ab.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden gebucht und die Guthaben wurden ausbezahlt.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2003 wurden die geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt, da eine Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG fehlte.

Aus den Aussagen der Parteien und durch Aussagen der Zeugen in den mündlichen Berufungsverhandlungen sowie aus der Aktenlage (es liegt kein einziger Aktenvermerk vor) wurde seitens des Finanzamtes im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2003 kein Vorhalteverfahren durchgeführt.

Erst mit Bescheid vom 24.9.2004 wurde den Bw. mitgeteilt, dass eine Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG fehle.

Die Bw. legten daraufhin Berufung gegen diesen Bescheid ein.

Am 21.12.2004 brachten sie folgendes Schreiben ein:

Betrifft Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs 6 UStG:

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 laufe derzeit eine Berufung, mit dem Ersuchen die seinerzeit abgegebenen Erklärungen im Zusammenwirkung mit den persönlichen Vorsprachen beim Finanzamt L, als Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG mit Wirkung ab 2003 anzuerkennen. Da jedoch beim Finanzamt offensichtlich eine ausdrückliche schriftliche Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG nicht vorliege, werde nunmehr dieser Antrag zumindest für die Folgejahre wie folgt schriftlich gestellt:

Die Bw. würden hiemit ausdrücklich erklären, dass die Umsätze ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ab 1.1.2004 nicht pauschaliert seien, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert werden sollten. Die Umsätze sollten daher nicht gemäß § 22 Abs 1-5 UStG nach Durchschnittssätzen, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert werden. Die Bw. wüßten, dass diese Erklärung sie für zumindest fünf Jahre binde und danach ein Widerruf bis spätestens 31.1. erforderlich sei, wenn sie die Regelbesteuerung beenden möchten.

Dieses Schreiben wurde mit Bescheid vom 3.2.2006 nicht als Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Versäumung einer Frist zur Abgabe einer Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG im Jahr 2003 für das Jahr 2003 anerkannt.

Gegen diesen Bescheid vom 3.2.2006 erhoben die Bw. Berufung und der Senat hat folgende rechtliche Erwägungen getroffen:

Unstrittig ist, dass keine ausdrückliche Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG für das Jahr 2003 im Jahr 2003 abgegeben wurde.

Die Bw. stellten laut ihren Angaben mit dem Schreiben vom 21.12.2004 einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, da die Frist gemäß § 22 Abs 6 UStG versäumt worden ist.

Gemäß § 308 Abs 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Gemäß § 308 Abs 3 BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, gestellt werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Das Schreiben vom 21.12.2006 ist aus folgenden Gründen als ein Antrag im Sinne des § 308 BAO zu werten:

Gemäß den Auslegungsregeln und auch der Judikatur zu § 308 BAO ist ein Schreiben, wenn der Wortlaut nicht eindeutig ist, nach seinem Sinn zu verstehen:

Der Inhalt des Schreibens ist in Richtung § 308 BAO gerichtet. Das ganze Schreiben handelt von der Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG. Ausdrücklich wird für die Jahre 2004 und folgende eine Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG abgegeben, da dies mit Schreiben vom 21.12.2004 noch im Veranlagungsjahr 2004 war.

In diesem Schreiben wird aber auch auf das Jahr 2003 Bezug genommen. Ausdrücklich wird gesagt, dass „Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 laufe derzeit eine Berufung, mit dem Ersuchen die seinerzeit abgegebenen Erklärungen in Zusammenwirkung mit den persönlichen Vorsprachen beim Finanzamt L, als Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG mit Wirkung ab 2003 anzuerkennen. Da jedoch beim Finanzamt offensichtlich eine ausdrückliche schriftliche Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG nicht vorliege.....“. Dies ist durchaus so zu verstehen, dass die Bw. von Anfang an, eine richtige Erklärung abgeben wollten, aber durch fehlende Aufklärung auf der Homepage des BMF und Missverständnisse in der Rechtsauskunft, deren Ursachen auf seiten des Finanzamtes lagen ein falsches Formular verwendeten, obwohl sie auf die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 Abs 1 – 5 UStG verzichten wollten. Die Formulierung im Schreiben vom 21.12.2004 „Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 laufe

derzeit eine Berufung, mit dem Ersuchen die seinerzeit abgegebenen Erklärungen in Zusammenwirkung mit den persönlichen Vorsprachen beim Finanzamt L, als Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG mit Wirkung ab 2003 anzuerkennen“ ist eindeutig auf die Anerkennung des Verzichtes auf die Umsatzsteuerpauschalierung ab dem Kalenderjahr 2003 gerichtet. Formal steht zwar nicht „Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand“, aber die Zielrichtung und die Absicht dieses Schreibens ist durch diese Formulierung eindeutig erkennbar. Da auch die höchstgerichtliche Judikatur nicht auf rein formale Sätze wie „Wiedereinsetzung in den vorigen Stand“ abstellt, sondern auf die Absicht eines Schreibens dessen Wortlaut etwas unklar formuliert worden ist, gereicht es den Bw. nicht zum Nachteil, dass sie nicht den Wortlaut Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewählt haben. Dies führte jedoch zum Schluss des Senates, dass ein Wiedereinsetzungsantrag mit Schreiben vom 21.12.2004 vorliegt.

Zu den weiteren Voraussetzungen des § 308 BAO ist zu sagen: Das Schreiben vom 21.12.2004 ist innerhalb der erforderlichen 3-Monatsfrist beim Finanzamt am 22.12.2004 eingelangt. Der Jahresbescheid für 2003 wurde am 24.09.2004 ausgefertigt, hinzu kommt noch die Zeit des Postlaufes. Doch allein schon dadurch, dass der Bescheid mit 24.09.2004 ausgefertigt worden ist, ist der 22.12.2004 noch vor dem 24.12.2004, sodass dieses Schreiben auf alle Fälle innerhalb der 3-Monatsfrist beim Finanzamt eingelangt ist.

Wie aus dem oben festgestellten Sachverhalt hervorgeht, der letztlich in der mündlichen Verhandlung geklärt worden ist, erfuhren die Bw. von der fehlenden Abgabe einer weiteren Optionserklärung erst mit dem Jahresbescheid 2003, also nach dem 24.09.2004. Die 3-Monatsfrist begann daher keinesfalls früher zu laufen. Wie auch der Finanzamtsvertreter bestätigte, wurden laut Aktenlage (es gab keine Aktenvermerke oder andere Hinweise darauf) vor der Veranlagung nicht mit den Bw. über die Rechtslage gesprochen sowie dass die Vorsteuern nicht anerkannt werden würden.

Die Bw. erlangten daher erst nach dem 24.09.2004 davon Kenntnis.

Die Bw. trifft auch kein schweres Verschulden an der Unkenntnis. Sie suchten in der offiziellen Homepage des BMF nach einer Rechtsauskunft, die dort allerdings in dem hier entscheidenden Punkt unvollständig angeführt ist, erkundigten sich über ihre Buchhalterin beim Finanzamt, ob alles richtig ist, wobei das Missverständnis offenbar durch die flüchtige Aufmerksamkeit und gleichzeitige Ablenkung des Finanzbeamten verursacht worden ist. Den Bw. kann daher kein Vorwurf gemacht haben, da sie alle für einen Abgabepflichtigen üblichen und zumutbaren Schritte unternommen haben, um rechtsrichtig zu handeln. Es war aus der Situation heraus und der nicht erkennbaren unrichtigen Rechtsauskunft des Finanzamtes für sie auch nicht erkennbar zu diesem Zeitpunkt einen Steuerberater zu Rate ziehen zu müssen.

Da alle Voraussetzungen des § 308 BAO gegeben waren, kam der Senat in seiner Entscheidung zu einer Stattgabe der Berufung und bewilligte die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zur Abgabe einer Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG für das Jahr 2003.

Da das Schreiben vom 21.12.2004 ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und gleichzeitig als Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG anerkannt ist, haben die Bw. rechtzeitig eine Erklärung gemäß § 22 Abs 6 UStG für das Jahr 2003 abgegeben.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 ist daher stattzugeben und die Veranlagung nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes erklärungsgemäß durchzuführen.

Die Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 lautet wie folgt:

	Kennzahl	Bemessungsgrundlage in Euro und Cent	
Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch	000	44.529,71	
	001	+527,30	
	Summe	45.057,01	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen		45.057,01	
Davon zu versteuern mit 12% für Weinumsätze durch landwirtschaftliche Betriebe	KZ 025	Bemessungsgrundlage 45.057,01	Umsatzsteuer +5.406,84
Innergemeinschaftliche Erwerbe	KZ 070	810,00	
Gesamtbetrag der steuerpfl. ig.E.		810,00	
Davon zu versteuern mit :			
20% Normalsteuersatz	KZ 072	810,00	+162,00
Umsatzsteuer			5.568,84
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer	KZ 060		-54.547,93

Vorsteuern aus ig. E.	KZ 065		-162,00
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer			-54.709,93
Gutschrift KZ 095			-49.141,09

Wien, am 8. August 2006