



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Harald Toth und Bundesinnungsmeister Peter Trinkl im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Verlassenschaft nach Wilhelmine R., Adresse, vertreten durch die erblasserische Tochter Christiane R., diese wiederum vertreten durch die Sachwalterin Dr. Christiane Bobek, Rechtsanwältin, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, diese vertreten durch Dr. Josef Weller, Wirtschaftstreuhänder, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vertreten durch Amtsdirektor Regierungsrat Johann Neckam, betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich Versäumung der Frist zum Widerruf des Regelbesteuerungsantrages gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (Bescheid vom 2. März 2005) nach der am 18. Juni 2008 am Finanzamt in Gänserndorf durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 14. November 1995 erklärte Wilhelmine R. mit dem Formular U 12, auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Z 18 UStG 1972 ab dem Kalenderjahr 1994 zu verzichten und ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1972 zu versteuern.

Wilhelmine R. erzielte nach der Aktenlage neben nichtselbständigen Einkünften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Am 11. November 2002 verstarb die 1914 geborene Wilhelmine R..

Die Sachwalterin der behinderten Tochter Christiane R. bevollmächtigte den einschreitenden Wirtschaftstreuhänder mit der Vertretung vor den Finanzbehörden des Bundes.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2004 legte der steuerliche Vertreter die Steuererklärungen betreffend Wilhelmine R. für das Jahr 2002 vor und bemerkte unter anderem, dass für die – unter der Kleinunternehmergrenze gelegenen – Umsätze aus Vermietung und Verpachtung die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung komme.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2004 wurden vom steuerlichen Vertreter berichtigte Steuererklärungen vorgelegt.

Unter einem wurde die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Versäumung der Frist „zum Widerruf des umsatzsteuerlichen Regelbesteuerungsantrages beantragt, da laut beiliegendem Obduktionsbericht sowie wohnungsmäßigem Zustandsbericht der gerichtlich bestellten Sachwalterin davon auszugehen ist, dass die Steuerpflichtige bereits zu Beginn des Jahres 2002 gesundheitlich (körperlich und geistig) nicht mehr in der Lage war, den (laut Telefonat von voriger Woche mit dem oben bezeichneten Finanzamt) im Jahre 1994 gestellten Regelbesteuerungsantrag zu widerrufen.

Die Stellung dieses Wiederaufnahmeantrages ist im Hinblick auf die erstmalig (vorige Woche) erteilte finanzamtliche Information, dass die Steuerpflichtige im Jahre 1994 einen Regelbesteuerungsantrag gestellt hat, jedenfalls rechtzeitig.

Es wird hiermit innerhalb offener Frist der seinerzeit (im Jahre 1994) erteilte Regelbesteuerungsantrag ausdrücklich widerrufen.“

Beigeschlossen waren – soweit für den Streitfall von Belang – Kopien der Todesfallzuweisung sowie des Obduktionsbefundes.

Der Beschauarzt verweist in der Todesfallzuweisung vom 11. November 2002 an das Pathologisch-bakterielle Institut des Kaiser Franz Josef-Spitals der Stadt Wien auf die Diagnose „Gefäßverschluss re. Bein“ und eine am 7. November 2002 stattgefundene Operation ([unleserlich], Fasziotomie).

Der Obduktionsbefund vom 11. November 2002 lautet:

„Klinische Diagnosen

Siehe Zuweisung.

Äußere Leichenbeschreibung

Weibliche Leiche in normalem Ernährungszustand. Links liegender Subclavia-Katheter. Das rechte Bein von der Hüfte bis zu den Zehen zum Teil komplett dunkelgraurötlich, zum Teil fleckig dunkelgraurötlich verfärbt. Die Zehen zum Teil schwärzlich-nekrotisch. Lateral der Tibia und ebenfalls medial zeigt sich eine jeweils maximal 25 cm lange und 4 cm breite Wunde, am Wundgrund nekrotisch verändertes Muskelgewebe erkennbar. Im Bereich der rechten Leiste eine 8 cm lange, durch zahlreiche Klammern gesicherte Wunde. Im Unterbauch ebenfalls noch dunkelgraurötliche Veränderungen. Im rechten Unterbauch eine 4 cm lange, im medianen Unterbauch vom Nabel bis zur Symphyse reichend eine 13 cm lange, über der linken Hüfte eine 12 cm lange, alte, blande Narbe.

Todeszeichen:

Totenkälte. Totenflecken. Totenstarre.

Pathologisch - anatomische Diagnosen

- Ausgeprägte allgemeine Arteriosklerose. Im gesamten Verlauf der Aorta, der großen Gefäße und der Coronarien zeigen sich zahlreiche, konfluierende, maximal 35 mm durchmessende, blaßgraugelbliche Plaques, in der gesamten Aorta diese auch graurötlich und ulceriert.
- Hypertrophie des linken Herzventrikels (Herzgewicht 450 g). Die Wandstärke des linken Ventrikels beträgt maximal 15 mm.
- Myocardschwielen. In der Vorderwand und in der Hinterwand des linken Ventrikels finden sich drei maximal 60:18:7 mm messende, blaßgraue Schwielen.
- Dilatation des gesamten Herzens. Das Herz auf das 1 1/2 fache der Leichenfaustgröße dilatiert.
- Beingangraen rechts. Das rechte Bein von der Hüfte bis zu den Zehen dunkelgraurötlich, zum Teil auch fleckig dunkelgraurötlich verfärbt, die Zehenkuppen zum Teil schwärzlich. Lateral und medial der Tibia zeigt sich eine jeweils maximal 25 cm lange und 4 cm breite Wunde, am Wundgrund nekrotisches Muskelgewebe erkennbar.
- Zentrale Pulmonalembolie rechts. Die Arteria pulmonalis dextra sowie deren Äste durch einen reitenden, maximal 40 mm langen und 8 mm durchmessenden, dunkelgraurötlichen, trockenen, geriffelten Thrombus verschlossen.
- Chronisches Lungenemphysem. Die Lungen luftkissenartig gebläht, die Gefäße und Bronchien überragen die Schnittfläche.

- Akute Lungenstauung und Lungenödem. Von der Schnittfläche beider Lungen fließt spontan reichlich schaumig-wässrige Flüssigkeit vermischt mit reichlich Blut ab.
- Pleuraergüsse beidseits. In beiden Pleurahöhlen jeweils 1000 ml klare, gelbliche Flüssigkeit.
- Stauung der parenchymatösen Bauchorgane. Die Leber graubraunrötlich, die Gefäße als vollständiges Netzwerk erkennbar. Die Pulpa der Milz blutreich.
- Geringgradige Nephrosklerose beidseits. Beide Nieren annähernd gleich groß, graubraunrötlich mit fein granulierter Oberfläche.
- Cholecystolithiasis. Aus dem Lumen der Gallenblase entleeren sich mehrere maximal 15 mm durchmessende, maulbeerförmige, graugrün gelbliche, leicht zerdrückbare Konkreme. Der Ductus choledochus und Ductus cysticus bis zur Papilla Vateri frei durchgängig.
- Zustand nach operativer Entfernung der Appendix vermiformis.
- Zustand nach Uterusexstirpation.

Grundleiden

Allgemeine Arteriosklerose. Herzhypertrophie. Myocardschwielen. Beingangraen.

Todesursache

Pulmonalembolie.“

Mit Fax vom 6. Juli 2004 übermittelte das Finanzamt Gänserndorf dem steuerlichen Vertreter eine Kopie der am 16. Mai 2002 eingereichten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 und führte ergänzend aus:

„Der USt-Regelbesteuerungsantrag kann nicht rückwirkend widerrufen werden – auch nicht in Form eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, da Frau Wilhelmine R. am 16.5.2002 die Steuererklärungen 2001 ordnungsgemäß erstellt und beim Finanzamt eingereicht hat und nichts auf eine geistige Verwirrtheit hindeutete.

Die von Ihnen vorgelegten Unterlagen betreffen den Obduktionsbefund nach dem Ableben von Frau R. am 11.11.2002.

Außerdem wurden die Steuererklärungen 2001 von Ihnen auch als Basis für die Teilschätzung des Jahres 2002 herangezogen, da die Angaben den Tatsachen entsprachen.“

Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 13. Juli 2004 wurde die Umsatzsteuer für dieses Jahr mit 572,09 € festgesetzt und begründend auf das „Ergebnis der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-)Gesprächs hingewiesen.“

Mit Schreiben vom 18. August 2004 erhob der steuerliche Vertreter Berufung gegen den Einkommen- und den Umsatzsteuerbescheid 2002. Diese Bescheide „werden in verschiedenen Punkten angefochten“. Für die Ausführung der Berufung werde um Fristerstreckung bis 30. September 2004 gebeten.

Mit Fax vom 30. September 2004 wurde die Berufung erneut übermittelt, wobei als neuer Termin für die Berufungsausführungen der 31. Oktober 2004 genannt wurde.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2004 wurde die Berufung dahingehend ergänzt, dass eine Hinzurechnung von 350 € zu den erklärten Umsätzen (0%) und den Einkünften entfallen müsse, da laut vorgelegtem Schreiben der O. das diesen Einnahmen zugrunde liegende Vertragsverhältnis bereits mit Ende 1999 aufgelöst worden sei.

„Wie im Wiedereinsetzungsantrag vom 25.06.2004 dargelegt wurde, deuten alle medizinischen und tatsächlichen Anzeichen auf die Unfähigkeit der Steuerpflichtigen hin, den seinerzeitigen Regelbesteuerungsantrag rechtzeitig zu widerrufen, sodass höflichst beantragt wird, die steuerbefreiten Umsätze im Gesamtbetrag von 19.771,84 € anzuerkennen und die steuerpflichtigen Umsätze daher mit Null festzusetzen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Dezember 2004 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach als unbegründet abgewiesen:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Gem. § 308 (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.

Gem Abs (3) leg. cit. muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden.

Frau R. ist am 11.11.2002 verstorben; bereits am 3.3.2003 wurde die Sachwalterin für die präsumtive Erbin Frau Christiana R. bestellt.

Spätestens ab diesem Zeitpunkt beginnt die Frist von drei Monaten zu laufen, da das Hindernis aufgehört hat und der Widerruf der Optionserklärung hätte erfolgen müssen.

Erst am 6.6.2004 gibt der steuerliche Vertreter bekannt, dass die Kleinunternehmerregelung wieder zur Anwendung kommen möge. Damit war der Wiedereinsetzungsantrag nicht

rechtzeitig, da er mehr als drei Monate nach Wegfall des Hindernisses (behauptete Demenz der Abgabepflichtigen) gestellt wurde.

Die obgenannte Drei-Monatsfrist des § 308(3) BAO ist eine gesetzliche Frist und somit nach § 110 Abs 1 BAO nicht verlängerbar.“

Hierauf wurde mit Fax vom 19. Jänner 2005 die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz – und Entscheidung nach mündlicher Berufungsverhandlung durch einen Berufungssenat – beantragt:

„Bis zum Telefonat mit dem zuständigen Finanzamtsreferenten (ca. 1 Woche vor Stellung des Wiedereinsetzungsantrages, siehe die dort hiezu gemachten Ausführungen) konnte die mit 03.03.2003 bestellte Sachwalterin weder davon ausgehen, dass überhaupt ein Regelbesteuerungsantrag (in 1994!) gestellt wurde bzw dieser bis dato nicht widerrufen wurde.

Der Zeitpunkt des Hinderniswegfall ist daher jedenfalls erst mit der finanzamtlichen Bekanntgabe der Existenz eines (noch immer aufrechten) Regelbesteuerungsantrages in diesem Telefonat zu erblicken, zumal von der Sachwalterin speziell in dieser äußerst komplizierten Sachwalterschaftssache mit einer Vielzahl von behördlichen, gerichtlichen- und außergerichtlichen Verpflichtungen (mit etlichen Liegenschaften und Vermögenswerten - alles ohne genauere Informationen) nicht verlangt werden kann, dass sie bereits bei Sachwalterschaftsbestellung für die erbliche Tochter der Steuerpflichtigen derartige Details wie es zB die Existenz eines (noch immer aufrechten) finanzamtlichen Regelbesteuerungsantrages bei der (ebenfalls nachweislich verwirrten) Mutter der Besachwalterten vermuten bzw diese Tatsache feststellen konnte.

In eventu werden bereits jetzt die Beweisanträge gestellt, die in der Angelegenheit betrauten Kanzleimitarbeiterinnen als Zeugen einzuvernehmen.

Dieses finanzamtliche Telefonat kann daher einer pflichtmäßig durchgeführten Akteneinsicht gleichgehalten werden, die den Hinderniswegfall im Sinne des Par. 308 Abs. 3 it. c BAO zeitlich begründet.“

Mit Bescheid vom 2. März 2005 wies das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach „den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Frist zum Widerruf des Regelbesteuerungsantrages gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG“ als unbegründet ab und erläuterte dies wie folgt:

„Gem. § 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. Gem. Abs. 3 leg. cit. muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden.

Fr. R. ist am 11.11.2002 verstorben; bereits am 3.3.2003 wurde die Sachwalterin für die präsuntive Erbin Fr. Christiana R. bestellt.

Spätestens ab diesem Zeitpunkt beginnt die Frist von drei Monaten zu laufen, da das Hindernis aufgehört hat und der Widerruf der Optionserklärung hätte erfolgen müssen. Erst am 6.6.2004 gibt der steuerliche Vertreter bekannt, dass die Kleinunternehmerregelung wieder zur Anwendung kommen möge. Damit war der Wiedereinsetzungsantrag nicht rechtzeitig, da er mehr als drei Monate nach Wegfall des Hindernisses (behauptete Demenz der Abgabepflichtigen) gestellt wurde. Die obgenannte DREI-Monatsfrist des § 308 Abs. 3 BAO ist eine gesetzliche und somit nach § 110 Abs. 1 BAO nicht verlängerbar. Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.“

Gegen diesen Abweisungsbescheid erhob der steuerliche Vertreter mit Fax vom 23. März 2005 Berufung:

„Innerhalb offener Frist wird gegen den Bescheid über die Abweisung des Ansuchens obiger Steuerpflichtigen vom 25.06.2004 betreffend die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betr. Frist zum Widerruf des Regelbesteuerungsantrages gem. Par 6 Abs 1 Z 27 UStG, des obigen Finanzamtes, vom 02.03.2005 das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Die berufungsgegenständlichen Bescheide werden vollinhaltlich angefochten.

Für die Ausführung der Berufung wird höflichst um Fristerstreckung bis 30.06.2005 ersucht.

Im Falle einer Berufungsbefassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, wird die allfällige Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch einen Berufungssenat beantragt.“

Hierauf erließ das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach am 12. April 2005 einen Mängelbehebungsauftrag, die der Berufung vom 23. März 2005 gegen den Bescheid vom 2. März 2005 betreffend Wiedereinsetzung anhaftenden Mängel - die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden; sowie eine Begründung – gemäß § 275 BAO bis zum 30. Juni 2005 zu beheben, anderenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Mit Fax vom 30. Juni 2005 teilte der steuerliche Vertreter mit:

„Innerhalb offener Frist wird die gegen den Bescheid über die Abweisung des Ansuchens obiger Steuerpflichtigen vom 25.06.2004 betreffend die Wiedereinsetzung in dort vorigen Stand betr. Frist zum Widerruf eines Regelbesteuerungsantrages gem. Par. 6 Abs. 1 Z 27 UStG, des obigen Finanzamtes, vom 02.03.2005 per 23.03.2005 erhobene Berufung wie folgt ausgeführt:

Bis zum Telefonat mit dem zuständigen Finanzamtsreferenten (ca. 1 Woche vor Stellung des Wiedereinsetzungsantrages, siehe die dort hiezu gemachten Ausführungen) konnte die mit 03.03.2003 bestellte Sachwalterin weder davon ausgehen, dass überhaupt ein Regelbesteuerungsantrag (in 1994!) gestellt wurde bzw. dieser bis dato nicht widerrufen wurde.

Der Zeitpunkt des Hinderniswegfall ist daher jedenfalls erst mit der finanzamtlichen Bekanntgabe der Existenz eines (noch immer aufrechten) Regelbesteuerungsantrages in diesem Telefonat zu erblicken, zumal von der Sachwalterin speziell in dieser äußerst komplizierten Sachwalterschaftssache mit einer Vielzahl von behördlichen, gerichtlichen- und außergerichtlichen Verpflichtungen (mit etlichen Liegenschaften und Vermögenswerten - alles ohne genauere Informationen) nicht verlangt werden kann, dass sie bereits bei Sachwalterschaftsbestellung für die erbliche Tochter der Steuerpflichtigen derartige Details wie es z.B. die Existenz eines (noch immer aufrechten) finanzamtlichen Regelbesteuerungsantrages bei der (ebenfalls nachweislich verwirrten) Mutter der Besachwalterten vermuten bzw. diese Tatsache feststellen konnte. In eventu werden bereits jetzt die Beweisanträge gestellt, die in der Angelegenheit betrauten Kanzleimitarbeiterinnen als Zeugen einzuvernehmen.

Dieses finanzamtliche Telefonat kann daher einer pflichtmäßig durchgeführten Akteneinsicht gleichgehalten werden, die den Hinderniswegfall im Sinne des Par. 308 Abs. 3 lit. c BAO zeitlich begründet.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2005 wies das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Berufung vom 23. März 2005 gegen den Abweisungsbescheid als unbegründet ab:

„Gem. § 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.

Gem. Abs. 3 leg. cit. muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden.

Mit Schreiben vom 29.6.2004 wurde mitgeteilt, dass von der besachwalteten Frau Christiane R. (als Erbin nach Wilhelmine R.) infolge deren geistigen Behinderung keinerlei Mithilfe für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen zu erwarten war.

Die Besteuerungsquellen für den Zeitraum 1-12/2001 sind aufzeichnungsmäßig durch das Beiblatt zur eingereichten Steuererklärung 2001, erstellt von Fr. Wilhelmine R. nachgewiesen. Diese Quellen wurden zur Ermittlung einer den realen Verhältnissen nahe kommenden Einkünfte(tell)Schätzung für das Jahr 2002 herangezogen.

Für die Umsätze der Mieteinnahmen 2002 wurde im Namen von Fr. Christiane R. (als Erbin nach Wilhelmine R.) durch den gerichtlich bestellten Sachwalter die Anwendung der Kleinunternehmerregelung beantragt.

Die Umsätze bis zum Todestag (11.11.2002) sind gem. § 20 UStG Fr. Wilhelmine R. zuzurechnen. Fr. Wilhelmine R. hat am 16.11.1995 eine Verzichtserklärung gem. § 6 a UStG abgegeben und auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Z 18 UStG ab dem Kalenderjahr 1994 verzichtet.

Erst nach Ablauf des fünfjährigen Bindungszeitraumes kann gem. § 6 Abs. 3 UStG die Verzichtserklärung bis zum Ablauf des ersten Monats eines Kalenderjahres widerrufen und die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer wiederum in Anspruch genommen werden. Im konkreten Fall hätte für das Veranlagungsjahr 2002 mit Ende Jänner 2002 von Frau Wilhelmine R. eine Widerrufserklärung abgegeben werden müssen um die Umsätze 2002 wieder als steuerfrei zu behandeln.

Die Tatsache, dass nicht nur die Beilage zur Abgabenerklärung 2001 sondern ebenso die Abgabenerklärung 2001 von Frau R. Wilhelmine (verstorben am 11.11.2002) handschriftlich selbst erstellt und unterschrieben am 15.5.2002 beim Finanzamt eingereicht worden ist, lässt darauf schließen, dass sie persönlich sehr wohl geistig und körperlich in der Lage gewesen wäre, eine Widerrufserklärung bis Ende Jänner 2002 abzugeben.

Ärztliche Befunde, dass Frau Wilhelmine R. geistig und körperlich behindert war, wurden nicht vorgelegt.

Krankheiten kommen nur dann als Wiedereinsetzungsgründe in Betracht, wenn sie zur Dispositionsunfähigkeit führten und so plötzlich und schwer auftreten, dass der erkrankte Abgabepflichtige nicht mehr in der Lage ist, die nach der Sachlage gebotenen Maßnahmen zu treffen.

Es kann daher nicht von einer Versäumung einer Frist in Sinne des § 308 BAO gesprochen werden. Vielmehr ist anzunehmen, dass die Abgabepflichtigen nicht die Absicht hatte, die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in Anspruch zu nehmen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“

Mit Fax vom 10. August 2005 beantragte der steuerliche Vertreter, „die Berufung vom 23. März 2005 gegen den Bescheid über die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. Par. 308 Abs. 1 BAO des oben bezeichneten Finanzamtes vom 2. März 2005 der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Im Falle einer Berufungsbefassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, wird die allfällige Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch einen Berufungssenat beantragt.“

Mit Bericht vom 19. Oktober 2005 legte das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Berufung betreffend den „Bescheid über Wiedereinsetzung gem. § 308 (1) BAO“ dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Aus dem Finanzamtsakt ergibt sich, dass am 24. Juli 2001 ein Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen erstattet wurde, unter anderem betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999. Dieser Bericht gibt auch die Feststellung wieder, dass in den Jahren 1997 und 1998 abweichend von den bisher erklärten Gutschriften Umsatzsteuerzahllasten von 36.402,00 S bzw. 36.413,00 S vorzuschreiben seien und es für das Jahr 1999 erstmals zur Vorschreibung einer Zahllast von 37.228,00 S komme.

Mit Schreiben vom 14. September 2001 erhob Wilhelmine R. handschriftlich „Einspruch“ offenkundig gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 und führte dazu aus:

„Erhielt obgenannte Bescheide und ersehe einen überhöhten Nachtrag u. zw. durch Nachforderung an MWSt. für Grundpachteinnahmen, die als unbebaute Fläche (Felder) nicht USt-pflichtig sind.

Ich hatte Ende Aug. einen Verkehrsunfall u. bin seither im Spital, weshalb ich zeitgerecht Einspruch mache u. um Fristverlängerung von mind. 30 Tagen höfl. ersuche. Mir bitte auch keine Spesen zu verrechnen.“

Dieser Berufung hat das Finanzamt auch mit Berufungsvorentscheidungen Rechnung getragen.

Ferner ist aktenkundig eine von der Bw. unterschriebene – teils maschinschriftlich, teils handschriftlich erstellte - ausführliche Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 sowie die handschriftlich ausgefüllte (und von der Bw. unterfertigte) Einkommensteuererklärung für dieses Jahr, beide vom 15. Mai 2002.

Der von ihnen selbst beantragten, am 18. Juni 2008 am Finanzamt in Gänserndorf durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung blieben die Vertreter der bw. Verlassenschaft trotz ausgewiesener Ladung unentschuldigt fern.

Der Vertreter des Finanzamtes wiederholte sein bisheriges Vorbringen und bemerkte, dass für den Fall, dass der Widerruf auf den Verzicht der Kleinunternehmerregelung rechtzeitig wäre, eine Steuerschuld Kraft Rechnungslegung bestehe, wodurch die Verlassenschaft steuerlich schlechter als derzeit der Fall gestellt wäre.

Die seinerzeitige Außenprüferin gab als Zeugin vernommen an, lediglich zwei Mal mit Wilhelmine R. telefoniert zu haben. Post sei von Frau R. nicht behoben worden, es sei auch nicht möglich gewesen, Frau R. an ihrer im Spruch dieser Entscheidung angeführten Adresse zu erreichen. Frau R. habe immer gesagt, dass sie schwer krank sei, wollte aber keinen Vertreter bestellen. Aufgrund der beiden Telefonate hatte die Zeugin nicht den Eindruck, dass Frau R. steuerlich dispositionsunfähig wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 6 Z 18 UStG 1972 lautete in der für das Jahr 1994 anzuwendenden Fassung:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

18. die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300.000 S nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus den Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 vH innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.“

§ 6a UStG 1972 lautete in der für das Jahr 1994 anzuwendenden Fassung:

„§ 6a. Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Z 18 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Z 18 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 Kalendermonats nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.“

§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 lautet in der für das Jahr 2002 maßgebenden Fassung:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

27. die Umsätze der Kleinunternehmer. 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 22.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden;

..."

§ 6 Abs. 3 UStG 1994 lautet in der für das Jahr 2002 maßgebenden Fassung:

„(3) Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, kann 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.“

§ 28 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„§ 28. (1) Dieses Bundesgesetz tritt mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union in Kraft. Verordnungen auf Grund der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes können von dem der Kundmachung dieses Bundesgesetzes folgenden Tag an erlassen werden; sie treten frühestens mit den betreffenden Bestimmungen in Kraft. Bescheide gemäß Art. 28 Abs. 1 des Anhangs können von dem der Kundmachung dieses Bundesgesetzes folgenden Tag an erlassen werden; anlässlich des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union kann die Vergabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von Amts wegen erfolgen.

(2) Auf Umsätze und sonstige Sachverhalte aus der Zeit vor der Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union ist das im Zeitpunkt des maßgebenden Ereignisses für sie geltende Umsatzsteuerrecht weiterhin anzuwenden.

(3) Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes tritt das Umsatzsteuergesetz 1972, BGBl. Nr. 223/1972, vorbehaltlich des Abs. 2 und des § 29, außer Kraft. Andere Rechtsvorschriften, die von diesem Bundesgesetz abweichende Regelungen zum Inhalt haben, sind nach den oben bezeichneten Zeitpunkten nicht mehr anzuwenden. Das gilt nicht für folgende Rechtsvorschriften: ...

...

(8) Beziehen sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 223/1972, so treten an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.

...“

Artikel 24 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) lautet auszugsweise:

„Artikel 24

Sonderregelung für Kleinunternehmen

(1) Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, können unter den von ihren festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen — vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 — vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürfen.

(2) Bis zu einem Zeitpunkt, der vom Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig festgelegt wird, der jedoch nicht später liegen darf als der Zeitpunkt, zu dem die Einfuhrbesteuerung und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden, gilt folgendes:

a) Mitgliedstaaten, die von der Möglichkeit nach Artikel 14 der zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 Gebrauch gemacht und Steuerbefreiungen oder degressive Steuerermäßigungen eingeführt haben, dürfen diese sowie deren Durchführungsbestimmungen beibehalten, wenn sie mit dem System der Mehrwertsteuer im Einklang stehen.

Mitgliedstaaten, in denen für Steuerpflichtige, deren Jahresumsatz geringer als der in nationalen Währungen ausgedrückte Gegenwert von 5 000 Europäischen Rechnungseinheiten zum Umrechnungskurs am Tag der Genehmigung dieser Richtlinie ist, eine Steuerbefreiung gilt, können diese Steuerbefreiung auf 5 000 Europäische Rechnungseinheiten erhöhen.

Mitgliedstaaten, die eine degressive Steuerermäßigung anwenden, dürfen die obere Grenze für diese Ermäßigung nicht heraufsetzen und diese Ermäßigung nicht günstiger gestalten.

b) Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht haben, können den Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz maximal dem in nationalen Währungen ausgedrückten Gegenwert von 5000 Europäischen Rechnungseinheiten zum Umrechnungskurs am Tag der

Genehmigung dieser Richtlinie entspricht, eine Steuerbefreiung gewähren. Sie können gegebenenfalls den Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz die von diesen Staaten für die Steuerbefreiung festgelegte Höchstgrenze überschreitet, eine degressive Steuerermäßigung gewähren.

c) Mitgliedstaaten, in denen für Steuerpflichtige, deren Jahresumsatz genauso groß wie oder größer als der in nationalen Währungen ausgedrückte Gegenwert von 5000 Europäischen Rechnungseinheiten ist, eine Steuerbefreiung gilt, können diese Befreiung zur Wahrung des realen Wertes erhöhen.

(3) Die Begriffe „Steuerbefreiung“ und „degressive Steuerermäßigung“ finden auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen Anwendung, die von Kleinunternehmen bewirkt werden.

Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, bestimmte Umsätze von der in Absatz 2 vorgesehenen Regelung auszunehmen. Auf keinen Fall gilt Absatz 2 für die Umsätze nach Artikel 4 Absatz 3.

(4) Als Umsatz, der für die Anwendung des Absatzes 2 zugrunde zu legen ist, gilt der Betrag, abzüglich der darauf entfallenden Mehrwertsteuer, der in den Artikeln 5 und 6 bezeichneten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, soweit diese besteuert werden, einschließlich der steuerfreien Umsätze mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern nach Artikel 28 Absatz 2, sowie der Betrag der nach Artikel 15 steuerfreien Umsätze und der Betrag der Immobiliengeschäfte, der Finanzgeschäfte nach Artikel 13 Teil B Buchstabe d) und der Versicherungsleistungen es sei denn, dass diese Umsätze den Charakter von Hilfsumsätzen haben.

Die Veräußerungen von körperlichen oder nicht körperlichen Investitionsgütern des Unternehmens bleiben bei der Ermittlung dieses Umsatzes jedoch außer Ansatz.

(5) Steuerpflichtige, für die eine Steuerbefreiung gilt, haben kein Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 und dürfen die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen nicht ausweisen.

(6) Steuerpflichtige, die für die Steuerbefreiung in Betracht kommen, können entweder für die normale Mehrwertsteuerregelung oder für die Anwendung der vereinfachten Modalitäten nach Absatz 1 optieren. In diesem Fall gelten für sie die in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften gegebenenfalls vorgesehenen degressiven Steuerermäßigungen.

(7) Steuerpflichtige, für die die degressive Steuerermäßigung gilt, werden vorbehaltlich der Anwendung des Absatzes 1 als der normalen Mehrwertsteuerregelung unterliegende Steuerpflichtige betrachtet.

...“

Die österreichische Umsatzgrenze von 300.000 S bzw. 22.000 € im Berufszeitraum ist auf Grund der Bestimmungen des Beitrittsvertrages gemeinschaftsrechtskonform (vgl. *Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar [2006], § 6, EU-Vorgabe, Z 21).

§ 79 BAO lautet:

„§ 79. Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden.“

§ 308 BAO lautet:

„§ 308. (1) Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) ist 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.

(2) (aufgehoben)

(3) Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, bei Versäumung einer Berufungsfrist oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) bei der Abgabenbehörde erster oder zweiter Instanz eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

(4) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Wiedereinsetzungsantrag unter spätestens gleichzeitiger Nachholung der versäumten Handlung auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.“

Beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gehen davon aus, dass die Bw. für das Jahr 2002 einen gültigen Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegeben hat und ein Widerruf dieses Verzichts bis spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn des Jahres 2002 abgegeben werden hätte müssen, damit im Jahr 2002 die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 angewendet werden kann.

Aktenkundig ist die Erklärung der Wilhelmine R. vom 14. November 1995, auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Z 18 UStG 1972 ab dem Kalenderjahr 1994 zu verzichten und ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1972 zu versteuern.

Eine Erklärung der Wilhelmine R., auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zu verzichten und ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern, ist den Finanzamtsakten nicht zu entnehmen. Das Vorliegen einer derartigen Optionserklärung wird auch von keiner der beiden Parteien behauptet.

Die verstorbene Wilhelmine R. ist – ebenso wie das Finanzamt – offenbar von einer Weitergeltung der Optionserklärung ausgegangen, wie sich aus ihren ab 1995 gelegten Steuererklärungen und deren Beilagen ergibt. Dies nicht zuletzt deswegen, da sich zumindest nach den Steuererklärungen Gutschriften ergeben haben dürften.

Diese Vorgangsweise entsprach auch der damaligen Verwaltungspraxis und Lehre:

So hat der Berufungssenat VII der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mehrfach entschieden (21.5.1997, 18.6.1997, FJ-LS 1998/25), dass eine nach § 6a UStG 1972 (in der Fassung Steuerreformgesetz 1993, BGBl 818) abgegebene Erklärung, auf die Steuerbefreiung nach § 6 Z 18 leg. cit. zu verzichten, auch für den Geltungszeitraum des UStG 1994 Bindungswirkung entfalte:

„Nach Verwaltungspraxis und hL (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 28 Tz 15) wirken Erklärungen und Anträge zu Bestimmungen des UStG 1972 im zeitlichen Wirkungsbereich des UStG 1994 fort, sofern die Bestimmungen inhaltlich übernommen wurden. Dies ist auch hier der Fall (§ 6a UStG 1972 entspricht § 6 Abs 3 UStG 1994).

§ 28 Abs 6 UStG 1994 regelt, daß auf Grund des UStG 1972 ergangene Bescheide, die auch Zeiträume nach dem 31. Dezember 1994 betreffen, weiter gelten. Wenngleich eine ausdrückliche gesetzliche Regelung hinsichtlich der Weitergeltung von Parteierklärungen fehlt, sieht der erkennende Senat keine Veranlassung, von der bisherigen Verwaltungspraxis abzuweichen. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, mit dem Inkrafttreten des UStG 1994 bewirken zu wollen, daß alle zuvor zum erst knapp vorher eingefügten § 6a UStG 1972 ergangenen Parteierklärungen im Geltungsbereich des UStG 1994 unwirksam sein sollen.“

In diesem Sinne hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland auch in einem weiteren veröffentlichten Verfahren entschieden (27.9.1999, FJ-LS 2001/36).

Der entscheidende Senat folgt der dargestellten Auffassung, die auch dem erklärten Willen der Verstorbenen entspricht.

Um im Veranlagungsjahr 2002 die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 anwenden zu könnten, hätte daher Wilhelmine R. bis spätestens Ende Jänner 2002 die im Jahr 1995 abgegebene Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 widerrufen müssen.

Der Streit geht zum einen darum, ob die Bw. zu Beginn des Jahres 2002 in der Lage gewesen ist, einen Widerruf der Regelbesteuerungsoption abzugeben, wenn sie diesen für zweckmäßig erachtet hätte, zum anderen darum, zu welchem Zeitpunkt ein allenfalls bestanden habendes Hindernis, diesen Widerruf zu erklären, weggefallen sei.

Was den zweiten Punkt anlangt, teilt der entscheidende Senat die Auffassung des steuerlichen Vertreters, dass erstmals mit Kenntnis der Sachwalterin bzw. des von ihr betrauten Wirtschaftstreuhänders vom Bestehen eines Regelbesteuerungsantrags das Hindernis zu dessen Widerruf – so ein solches bestanden haben sollte – weggefallen ist. Vorausgesetzt, die Angaben des steuerlichen Vertreters wären zutreffend, wäre der Wiedereinsetzungsantrag innerhalb der gesetzlichen Frist gestellt worden.

An Hand der vorliegenden Beweismittel kann nicht festgestellt werden, dass Wilhelmine R. bis Ende Jänner 2002 nicht in der Lage gewesen wäre, den von ihr 1995 abgegebenen Regelbesteuerungsantrag zu widerrufen.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurden als Beweismittel für eine vermeintlich bestanden habende geistige und/oder körperliche Unfähigkeit zu entsprechendem Handeln Kopien der Todesfallzuweisung sowie des Obduktionsbefundes, beide vom 11. November 2002, vorgelegt. Aus beiden Urkunden lässt sich nichts erkennen, das auf eine geistige und/oder körperliche Unfähigkeit der Wilhelmine R., die bis spätestens Ende Jänner 2002 – dem letzten Zeitpunkt für einen rechtzeitigen Optionswiderruf für 2002 - eingetreten ist, hindeutet.

Wilhelmine R. war nach einem Verkehrsunfall Ende August am 14. September 2001 vom Spital aus in der Lage, eine ordnungsgemäß ausgeführte Berufung („Einspruch“) gegen nach einer Außenprüfung ergangene Umsatzsteuerbescheide zu erheben, wobei die Regelbesteuerung nicht in Frage gestellt wurde.

Wilhelmine R. war ferner am 15. Mai 2002 im Stande, eine detaillierte Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen und die Steuererklärungen für das Jahr 2001 ordnungsgemäß auszufüllen.

Als einziges weiteres Beweismittel werden „in eventu“ „die in der Angelegenheit betrauten Kanzleimitarbeiterinnen als Zeugen“ genannt, ohne diese jedoch namentlich zu nennen und anzugeben, zu welchem Beweisthema (Verwirrtheit der Wilhelmine R. oder Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages) diese vernommen werden sollen. Dieser Beweisantrag ist nicht ordnungsgemäß ausgeführt.

Die von Amts wegen als Zeugin vernommene Außenprüferin konnte wenig Angaben zur geistigen Verfassung der Wilhelmine R. machen, hatte aber nicht den Eindruck, Frau R. wäre dispositionsunfähig gewesen.

Da die bw. Verlassenschaft nicht den Nachweis erbringen konnte, dass Wilhelmine R. bis Ende Jänner 2002 dispositionsunfähig in Bezug auf die Abgabe der gegenständlichen Widerrufserklärung gewesen ist, war die Berufung gegen die Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich Versäumung der Frist zum Widerruf des Regelbesteuerungsantrages gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG als unbegründet abzuweisen.

Bemerkt wird, dass die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 13. Juli 2004 (Berufung vom 16. August 2004, Vorlageantrag vom 19. Jänner 2005) dem Unabhängigen Finanzsenat bislang nicht zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Wien, am 18. Juni 2008