

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb.ges, vom 19. Juni 2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 des Finanzamtes X vom 18. Mai 2009, nach der am 7. April 2010 von Amts wegen abgehaltenen mündlichen Verhandlung, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe und die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erklärte am 12. Oktober 1996 gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994, dass sie ab dem Kalenderjahr 1995 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet (ESt-Akt Dauerbelege).

Mit Schreiben vom 30. April 2000 (Eingangsstempel 15. Mai 2000) erklärte die Bw: „*Die am 12.10.1996 abgegebene Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994, gültig ab dem Kalenderjahr 1995 – Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer – widerrufe ich nunmehr nach einem Zeitraum von fünf Kalenderjahren.*“

Das damalige Finanzamt Z erließ an die Bw einen mit 16. Juni 2000 datierten Bescheid, wonach das „*Ansuchen*“ vom 30. April 2000 betreffend „*WIDERRUF DER VERZICHTSERKLÄRUNG auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2000*“ abgewiesen wird mit der Begründung: „*Der Widerruf ist nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an möglich und muss bis spätestens 31.1. dieses Kalenderjahres eingebracht werden.*“

In der Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2000 sind Umsätze iHv 442.693,69 öS ausgewiesen, und davon 56.222,02 öS als steuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 (Arztleistungen). Im Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 5. September 2001 (UFS-Akt BI 13f) unterzog das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze iHv 386.471,67 öS der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20% und berücksichtigte die geltend gemachte Vorsteuer.

In der Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2001 sind Umsätze iHv 365.921,34 öS ausgewiesen, und davon 186.824,77 öS als steuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 (Arztleistungen). Im Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 13. Mai 2002 (UFS-Akt BI 15f) unterzog das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze iHv 179.096,57 öS der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20% und berücksichtigte die geltend gemachte Vorsteuer.

In der Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2002 sind Umsätze iHv 10.848,10 € ausgewiesen, und davon 9.623,40 € als steuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 (Arztleistungen). Im Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 22. August 2003 (UFS-Akt BI 17f) unterzog das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze iHv 1.224,70 € der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20% und berücksichtigte die geltend gemachte Vorsteuer.

In der elektronisch eingebrachten Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2003 (UFS-Akt BI 31) sind Umsätze iHv 16.447,48 € ausgewiesen, und davon 15.447,48 € als unecht steuerfrei; Vorsteuer wurde keine geltend gemacht. Im Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 13. August 2004 (UFS-Akt BI 19f) unterzog das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze iHv 1.000,00 € der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20%.

In der elektronisch eingebrachten Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2004 (UFS-Akt BI 32) sind Umsätze iHv 18.129,75 € ausgewiesen, und davon 15.251,02 € als unecht steuerfrei. Im Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 14. November 2005 (EST-Akt/2004) unterzog das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze iHv 2.878,73 € der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20% und berücksichtigte die geltend gemachte Vorsteuer.

In der elektronisch eingebrachten Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2005 (UFS-Akt BI 33) sind Umsätze iHv 13.970,03 € ausgewiesen, und davon 12.272,43 € als unecht steuerfrei. Im Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 20. November 2006 (EST-Akt/2005) unterzog

das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze iHv 1.697,60 € der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20% und berücksichtigte die geltend gemachte Vorsteuer.

Eine u.a. über die Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2005 durchgeführte Außenprüfung, über welche ein mit 15. Oktober 2007 datierter Bericht (ESt-Akt Dauerbelege) erstellt wurde, ergab keine umsatzsteuerlichen Prüfungsfeststellungen.

In der elektronisch eingebrachten Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2006 (UFS-Akt BI 34) sind Umsätze iHv 12.850,24 € ausgewiesen, und davon 9.066,91 € als unecht steuerfrei. Im Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 18. Jänner 2008 (UFS-Akt BI 25f) unterzog das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze iHv 3.783,33 € der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20% und berücksichtigte die geltend gemachte Vorsteuer.

Zunächst übermittelte die Bw für das Jahr 2007 nur die Einkommensteuererklärung (UFS-Akt BI 3). Als Beilage zu einem Schreiben vom 30. April 2009 wurde dann eine Umsatzsteuererklärung für 2007 in Papierform eingereicht, wobei die Bw die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nahm: Es sind Umsätze iHv 13.782,05 € ausgewiesen, und davon 13.782,05 € als steuerfreie Kleinunternehmerumsätze. Im Begleitschreiben (ESt-Akt BI 5/2007) wird von der steuerlichen Vertretung der Bw ausgeführt: „*... Eine Abgabe über FinOnline ist nicht erfolgreich gewesen, weil laut Aktenlage ein aufrechter Regelbesteuerungsantrag vermerkt ist. Tatsächlich wurde jedoch am 30.4.2000 ein Widerruf des Regelbesteuerungsantrages abgegeben. Ein bestimmtes Jahr, ab dem dieser Widerruf gelten soll, wurde nicht erklärt. Für 2000 wäre er – da nach 31.1.2000 abgegeben – verspätet gewesen. Obwohl der Widerruf nicht beinhaltet hat, ab wann er gelten soll, wurde er vom FA so interpretiert, dass er für das Jahr 2000 gemeint war. Dementsprechend wurde mit dem Betreff: 'Widerruf der Verzichtserklärung auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2000' ein abweisender Bescheid erlassen.*

Damit wurde jedoch nur klargestellt, dass der Widerruf nicht für 2000 gelten kann, der Widerruf einer Regelbesteuerung ist ein Antrag, der keine Zustimmung durch das FA bedarf. Somit wurde der Widerruf der Regelbesteuerung mit Beginn 2001 wirksam.“

Auf Ergänzungersuchen des Finanzamtes X vom 5. Mai 2009 (UFS-Akt BI 27) gab die steuerliche Vertretung der Bw die für eine Regelbesteuerung erforderlichen Daten bekannt (ESt-Akt BI 4/2007):

	netto	brutto	
Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit	8.084,80	8.084,80	54%
Umsätze aus Vorträgen netto	5.697,25	6.836,70	46%
	13.782,05	14.921,50	100%
Vorsteuern gesamt		517,73	
daher Vorsteuern aliquot		237,21	

Das Finanzamt erließ an die Bw den angefochtenen, mit 18. Mai 2009 datierten Umsatzsteuerbescheid 2007 (ESt-Akt BI 1/2007), in welchem Umsätze von 13.782,05 € angesetzt waren, davon 8.084,80 € steuerfrei, und 5.697,25 € der Umsatzsteuer zum Normalsatz von 20% unterzogen wurden (USt: 1.139,45 €) sowie 237,21 € an Vorsteuern abgezogen wurden, sodass die Umsatzsteuer für 2007 mit 902,24 € (Zahllast) festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass der Widerruf der Verzichtserklärung mit Bescheid vom 16. Juni 2000 als verspätet eingebraucht abgewiesen worden sei. Die darauffolgenden Umsatzsteuererklärungen seien ohne Anwendung der Kleinunternehmerregelung eingebraucht worden. Durch diese konkludente Handlung habe die Bw die verspätete Einbringung der Widerrufserklärung auch zur Kenntnis genommen. Die Verzichtserklärung sei bis dato nicht widerrufen worden und befindet sich immer noch im Rechtsbestand.

Mit Telefax vom 19. Juni 2009 wurde für die Bw durch ihre steuerliche Vertretung Berufung gegen diesen am 20. Mai 2009 eingelangten Bescheid erhoben mit dem Begehr nach Anwendung der Kleinunternehmerregelung wie ursprünglich erklärt mit folgender Abweichung: USt iHv 60 € kraft Rechnungslegung (aus Gutschrift). Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt. (ESt-Akt BI 2f/2007)

Begründung:

„Am 30.4.2000 erfolgte ein Widerruf des Regelbesteuerungsantrages. Für 2000 wäre er – da nach 31.1.2000 abgegeben – verspätet gewesen. Obwohl der Widerruf nicht beinhaltet hat, ab wann er gelten soll, wurde er vom FA so interpretiert, dass er für das Jahr 2000 gemeint war. Dementsprechend wurde mit dem Betreff: ‘Widerruf der Verzichtserklärung auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2000’ ein abweisender Bescheid erlassen.“

Ein Widerruf einer Regelbesteuerung bedarf keiner Zustimmung des Finanzamtes. Insofern wäre eine bescheidmäßige Erledigung gar nicht erforderlich gewesen. Dadurch, dass dennoch ein für das Jahr 2000 abweisender Bescheid ergangen ist, wird jedoch nicht der Widerruf schlechthin ungültig, es wurde nur klargestellt, dass er nicht mehr für das Jahr 2000 gelten

kann. Das geht auch aus der Begründung hervor, da der Widerruf der Verzichtserklärung ab dem Jahr 2000 abgewiesen wurde. Der Antrag hat aber gar kein Jahr, ab dem er gelten soll, angeführt. Somit müsste unseres Erachtens ab dem Jahr 2001 die Kleinunternehmerregelung wegfallen.

Das Gesetz sieht zwar eine Frist vor, bis zu der der Antrag spätestens gestellt werden muss, aber keine Frist, wann der Antrag frühestens gestellt werden könnte. Somit wäre auch ein Widerruf unmittelbar nach einem Antrag auf Regelbesteuerung möglich, würde aber erst ab dem Jahr gelten, ab dem die 5 Jahre Mindestbindungsduer abgelaufen sind [FN: Ruppe, Tz 483 zu § 6]. Umso mehr ist der Widerruf – wie in unserem Fall – 8 Monate vor Beginn des Jahres möglich, ab dem er frühestens in Kraft treten kann.

Die Begründung, wonach in Folgejahren Erklärungen ohne Anwendung der Kleinunternehmerregelung eingebracht worden seien und dadurch konkludent der Widerruf zurückgezogen wäre, überzeugt nicht. Eine Zurücknahme eines Widerrufes ist gesetzlich nicht vorgesehen. Somit könnte ein bereits erfolgter Widerruf nur durch einen neuen Regelbesteuerungsantrag außer Kraft gesetzt werden. Ein solcher ist aber nach einhelliger Judikatur nicht konkludent möglich.“

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 7. August 2009 datierte Berufungsvorentscheidung (ESt-Akt BI 11/2007), die wie folgt begründet wurde (ESt-Akt BI 12f/2007): Grundsätzlich sei der Bw darin zuzustimmen, „dass ein (rechtzeitiger) Widerruf iS des § 6 Abs 3 UStG 1994 keiner gesonderten (bescheidmäßigen) Zustimmungserklärung seitens des Finanzamtes bedarf. Ebenso trifft es zu, dass ein Unternehmer den Widerruf eines Antrages auf Regelbesteuerung pro futuro abgeben kann. Der Antrag muss jedoch spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn des Kalenderjahres erfolgen, für den der Widerruf wirken soll.“

Im vorliegenden Fall sei jedoch die Eingabe der Bw vom 30. April 2000 betreffend den Widerruf vom seinerzeitigen Finanzamt Z mittels Bescheid erledigt worden. Der Bescheidspruch laute: „Das Ansuchen der Bw. vom 30.4.2000 betreffend Widerruf der Verzichtserklärung auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2000 wird abgewiesen.“ Dieser Bescheid vom 16. Juni 2000 sei durch Hinterlegung zugestellt worden und in Rechtskraft erwachsen.

„Dies bedeutet aber, dass der Bescheid – ungeachtet einer allfälligen Rechtswidrigkeit dieses Bescheides und einer damit gegebenen Bekämpfbarkeit – wirksam geworden ist und die Wirkungen der Widerrufserklärung im Hinblick auf den Bescheidspruch für das Jahr 2000 und die Folgejahre (‘... ab dem Kalenderjahr 2000 ...’) nicht eintreten konnte.“

Außerdem kann auch der Rechtsansicht der Bw. nicht gefolgt werden, dass bei verspäteter Einbringung einer Widerrufserklärung diese – ohne entsprechendes diesbezügliches Anbringen

– automatisch für den Beginn des nächsten Kalenderjahres Geltung haben sollte. Denn dies würde bedeuten, dass dem Unternehmer die Dispositionsmöglichkeit im Zusammenhang mit dem Wechsel zwischen Kleinunternehmerregelung und Normalbesteuerung entzogen würde, was letztendlich dazu führen könnte, dass der Unternehmer im Kalenderjahr, für das der Widerruf verspätet eingebracht wird, mögliche Vorteile des Widerrufes nicht lukrieren kann, allfällige negative Auswirkungen des Widerrufes in den Folgejahren aber in Kauf nehmen müsste.“

Mit Telefax vom 7. September 2009 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt (Vorlageantrag, ESt-Akt BI 14/2007).

Gemäß § 284 Abs 2 Z 1 BAO fand am 7. April 2010 eine mündliche Berufungsverhandlung statt, in welcher vorgebracht wurde:

Nach Ansicht des Finanzamtes X entfalte der Bescheid vom 16. Juni 2000 nicht nur für das Jahr 2000, sondern auch für die Folgejahre Bindungswirkung. Außerdem seien die Umsätze der Bw im Jahr 2000 über der damaligen Kleinunternehmengrenze gelegen, sodass eine Verzichtserklärung ohnehin unzulässig gewesen wäre.

Der steuerliche Vertreter der Bw hielt dem entgegen, dass der Widerruf bis zum Ende des ersten Monats des jeweiligen Jahres erfolgen müsse und der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht wissen könne, ob seine Jahresumsätze die Kleinunternehmengrenze überschritten.

Die Klientin sei vom steuerlichen Vertreter im Jahr 2002 übernommen worden, wobei dieser damals davon ausgegangen sei, dass ein aufrechter Regelbesteuerungsantrag bestehe. Erst im Zuge einer Prüfung des Falles anlässlich der Erhöhung der Kleinunternehmengrenze habe er Kenntnis von dem seinerzeit erfolgten Widerruf erlangt.

Beide Parteien stellten grundsätzlich außer Streit, dass ein zu spät abgegebener Widerruf der Regelbesteuerungserklärung ab dem Zeitraum wirke, zu welchem er rechtzeitig eingebracht sei; d.h. im gegenständlichen Fall – gäbe es den Abweisungsbescheid nicht und wären die Umsätze im Jahr 2000 unter 300.000 öS gewesen – ab 2001.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters lasse der Bescheid vom 16. Juni 2000 auch die Auslegung zu, dass lediglich für das Jahr 2000 der Widerruf (rechtlich zutreffend) als verspätet angesehen werde, ohne dass über die Folgejahre abgesprochen werden wolle. Ein Bescheid sei nach der Judikatur gesetzeskonform auszulegen; eine derartige Auslegung erscheine dem steuerlichen Vertreter hier möglich.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt angesichts des Wortlautes des Spruches dieses Bescheides eine Interpretation für entbehrlich, da sich aus dem Spruch ergebe, dass auch über das Jahr 2000 hinaus entschieden worden sei („ab 2000“).

Der steuerliche Vertreter betonte abschließend, dass der Bescheid im Zusammenhang mit der Verzichtserklärung durchaus die von ihm angesprochene Interpretation zulasse.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies zur Auslegung des Bescheides darauf, dass ein Mitarbeiter des Finanzamtes auf der Verzichtserklärung vermerkt habe, dass für 2001 rechtzeitig ein Widerruf erfolgen müsse.

Wie auch immer der Vermerk auszulegen sei, seien laut dem steuerlichen Vertreter der Spruch und die Begründung des Bescheides maßgebend, nicht aber wie die Behörde oder der Abgabepflichtige ihn habe verstehen wollen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der vorerwähnte Bescheid vom 16. Juni 2000 ist vom seinerzeitigen Finanzamt Z an die Bw erlassen worden und rechtskräftig.

Der Spruch dieses Bescheides ist zu interpretieren. Interpretationsgrenze bildet hierbei der äußerste Wortsinn. Sowohl

- das Interpretationsergebnis des nunmehr zuständigen Finanzamtes X – Abweisung des Widerrufes vom 30. April 2000 ab 2000 inklusive aller Folgejahre, sohin des ganzen Widerrufes, welcher daher niemals mehr eine Wirkung entfalten könne –,
- als auch das Interpretationsergebnis der Bw – Abweisung der Geltung ab 2000 des Widerrufes, nicht aber der Geltung des Widerrufes für Jahre nach 2000 –

liegen innerhalb des äußersten Wortsinnes des Spruches.

Dem Finanzamt X ist zuzugestehen, dass seine Interpretation sprachlich naheliegender als die der Bw ist.

Jedoch ist der Senat der Auffassung, dass der Spruch gesetzeskonform zu interpretieren ist.

Der Vermerk von Organwaltern auf der am 15. Mai 2000 eingelangten Widerrufserklärung der Bw vom 30. April 2000 vermag keinen Beitrag zur Interpretation zu leisten:

- Einerseits ist für die Bedeutung des Spruches maßgebend, wie er objektiv zu verstehen ist, und nicht, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand (Ritz, BAO³, § 92 Tz 6).

- Andererseits enthält der Vermerk zwei verschiedene Handschriften, ist ausgebessert und wäre – im Falle seiner Maßgeblichkeit – wiederum interpretationsbedürftig: ursprünglicher Wortlaut (1. Handschrift): „*Widerruf für 2000 spätestens bis 31.1.2000 möglich, RÜ STB Schreiben kommt, 2000 noch keine Kleinunternehmerregelung möglich*“ mit 2. Handschrift: „*Abweisungsbescheid*“ über „*Schreiben kommt*“ gesetzt und ergänzt: „*Für 2001 muss rechtzeitig ein Widerruf erfolgen*“.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 sind steuerfrei: „*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*“ 300.000 öS (bis 2001) bzw 22.000 € (von 2002 bis 2006) bzw 30.000 € (ab 2007) „*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: „*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.*“

Da die Bw in den Jahren 2000 und 2001 die Grenzen für die Kleinunternehmerbefreiung – auch unter Anwendung der 15%igen Toleranz auf 2000 – überschritten hatte, stellte sich bei der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2001 die Frage nach der Wirkung des Widerrufes (vom April/Mai 2000) der Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 zunächst nicht.

Klarzustellen ist, dass das Überschreiten der Umsatzgrenzen in den Jahren 2000 und 2001 samt der damit in diesen beiden Jahren nicht vorliegenden Kleinunternehmer-Eigenschaft keine Auswirkung auf eine allfällig noch bestehende Wirksamkeit der Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 (vom Oktober 1996) gehabt hätte (vgl *Ruppe, UStG³, § 6 Tz 481*).

Es kann dahingestellt bleiben, ob im Sinne von *Ruppe, UStG³, § 6 Tz 475*, folgendes gilt: „*Geht der Unternehmer irrtümlich davon aus, dass er Kleinunternehmer ist und erklärt er den Verzicht auf die Steuerbefreiung, so ist dies kein Verzicht nach § 6 Abs 3. Es tritt somit insb die Bindungswirkung nicht ein.*

Beispiel:

„*K ... zu Jahresanfang ... verzichtet im Hinblick auf zu erwartende Vorsteuern auf die*

Befreiung. Im Laufe des Jahres wird die Umsatzgrenze überschritten. Die Verzichtserklärung wird damit gegenstandslos ...“

Dies ist nach Ansicht des Senates jedenfalls nicht im Umkehrschluss auf den Widerruf der Verzichtserklärung anzuwenden.

Beim Widerruf liegt eine andere Situation vor:

Andere Befristung: 31. Jänner des Kalenderjahres vs Rechtskraft des Bescheides.

Und: Kein umsatzabhängiger Irrtum über die Voraussetzungen des Widerrufes, welche nicht umsatzabhängig sind.

Die Verzichtserklärung setzt nach dem Gesetzeswortlaut (§ 6 Abs 3 Satz 1 UStG 1994) einen Unternehmer voraus, „*dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind*“, was wiederum insb die Unterschreitung der Umsatzgrenzen des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 in dem Jahr, für das die Verzichtserklärung erstmals gilt, voraussetzt. Ein (nachträgliches) Überschreiten der Umsatzgrenzen in diesem Jahr lässt somit die gesetzlich normierten Voraussetzungen für die Verzichtserklärung wegfallen, sodass die von *Ruppe* vertretene Gegenstandslosigkeit der Verzichtserklärung dem Gesetzeswortlaut entsprechen kann.

Der Widerruf setzt eine frühere solche Verzichtserklärung voraus (arg: „*Sie*“ in § 6 Abs 3 Satz 3 UStG 1994). Hingegen setzt der Widerruf kein Über- oder Unterschreiten einer Umsatzgrenze in dem Jahr, ab welchem er die Wirkung der Verzichtserklärung beendet, voraus. Wenn in diesem Jahr die Umsatzgrenze für die Kleinunternehmerbefreiung überschritten wird, ist zwar die Konsequenz des Widerrufes für dieses Jahr irrelevant, aber dies ist etwas anderes, als es die Nichterfüllung der gesetzlich normierten Voraussetzung für den Widerruf wäre. Die Erfüllung der Voraussetzung für den Widerruf, das Vorgelegensein der Verzichtserklärung, ist unstrittig.

Unstrittig ist nach der mündlichen Berufungsverhandlung zwischen den Parteien, dass ein für das laufende Jahr zu spät abgegebener Widerruf ab dem Zeitraum wirkt, zu welchem er rechtzeitig eingebracht ist.

Ein für das laufende Jahr zu spät eingebrachter Widerruf ist in diesem Sinne nicht als völlig wirkungslos anzusehen, ebenso wie im Sinne von *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 483 ein verfrühter Widerruf nicht völlig wirkungslos ist.

Dieser Interpretation des § 6 Abs 3 UStG 1994 (ebenso *Kanduth-Kristen*, in *Berger ua*, UStG, § 6 Tz 684) ist auch deshalb zuzustimmen, weil damit die Wirksamkeit einer derartigen Widerrufserklärung zumindest zum nächstmöglichen Zeitpunkt eintritt und eine anderenfalls (ex lege) bestehende völlige Unwirksamkeit, die ggfs erst nach mehreren Jahren entdeckt würde, vermieden wird.

Gesetzeskonform wäre im vorliegenden Fall daher die Wirkung des Widerrufes (=Außerkraftsetzen der Verzichtserklärung aus 1996) mit dem Jahr 2001 eingetreten, wobei das Überschreiten der Umsatzgrenze für die Kleinunternehmerregelung im Jahr 2001 nichts an der Außerkraftsetzung der Verzichtserklärung aus 1996 ändern konnte.

Nicht gesetzeskonform wäre im vorliegenden Fall hingegen die Ansicht der völligen Wirkungslosigkeit des Widerrufes und somit der Weitergeltung der Verzichtserklärung über das Jahr 2000 hinaus.

Um dem Bescheid vom 16. Juni 2000 keinen gesetzwidrigen Inhalt beizumessen und ihn vielmehr gesetzeskonform auszulegen, ist sein Spruch folgendermaßen aufzufassen: Die Geltung des Widerrufes wird nur für das Jahr 2000 versagt; die Geltung des Widerrufes für die Zeit nach dem Ablauf des Jahres 2000 bleibt hingegen unberührt.

(Vgl im Übrigen auch die Rsp zur Sperrwirkung von Bescheiden zur Versagung zB von Familienbeihilfe, welche keine entschiedene Sache für Monate nach ihrer Zustellung bewirken, vgl. VwGH 18.11.2008, 2007/15/0067, mwN.)

Somit hat die Widerrufserklärung vom 30. April 2000 im Jahr 2001 die Verzichtserklärung aus 1996 außer Kraft gesetzt.

Die – trotz Unterschreitens der Umsatzgrenze für die Kleinunternehmerbefreiung ohne Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung erstellten – Steuererklärungen der Bw für die Jahre 2002 bis 2006 wurden in der Begründung des angefochtenen Bescheides als konkludente Handlung in Bezug auf die Nichtwiderrufung der Verzichtserklärung und daher Geltung der Verzichtserklärung aus 1996 im Streitjahr 2007 gewertet.

Dem ist entgegenzuhalten: Wenn abgabenverfahrensrechtlich schon mündliche Anbringen nur ausnahmsweise zulässig sind (§ 85 Abs 1 und 3 BAO), so bleibt für konkludente Anbringen kein Raum (vgl VwGH 17.6.1966, 328/66 zur Verneinung der Möglichkeit, einen Vorlageantrag durch konkludente Handlungen zu stellen). Es kann daher dahingestellt bleiben, ob ein Widerruf des Widerrufes der Verzichtserklärung überhaupt zulässig gewesen wäre.

Im Übrigen können die Umsatzsteuererklärungen für 2002 bis 2006 daher auch keine wirksame konkludente Erklärung darstellen, neuerlich gemäß § 6 Abs 3 Satz 1 UStG 1994 auf die Anwendung der Befreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 zu verzichten (ebenso im Ergebnis: *Kanduth-Kristen* in *Berger ua*, UStG, § 6 Tz 682; *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 474).

Im Streitjahr 2007 ist, da keine für dieses Jahr wirksame Verzichtserklärung vorliegt und die Umsätze unter der Grenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 liegen, diese Befreiung – wie von der Bw gewünscht – anzuwenden. Vorsteuerbeträge sind keine abzuziehen; wie auch die Bw keinen Vorsteuerabzug beantragt hat.

Die dennoch in Höhe von 60 € ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet die Bw gemäß § 11 Abs 12 UStG 1994, wie es auch dem Berufungsbegehrten der Bw entspricht.

Der Berufung ist somit stattzugeben.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. April 2010