



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, Anschrift, vertreten durch IF, vom 29. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 16. Jänner 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren bis wann und in welcher Form ein Widerruf einer Optionserklärung (Antrag auf Regelbesteuerung anstatt Anwendung einer unechten Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) iSd § 6 Abs. 3 UStG 1994 zu erfolgen hat. Weiters machen die Bw. geltend, dass eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO zu Unrecht erfolgt sei, da es keine Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen gäbe.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 1995 wurden die Bw. vom Finanzamt Linz um Bekanntgabe ersucht, warum sie für 1994 eine Jahresumsatzsteuererklärung eingereicht haben, in der lediglich ein Jahresumsatz iHv. 42.633,00 ATS sowie ganz geringfügige Vorsteuern ausgewiesen sind. In den Erläuterungen zu diesem Schreiben wird ausgeführt, dass für Unternehmer, deren Bruttoumsätze im Kalenderjahr 300.000,00 ATS nicht übersteigen, grundsätzlich die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer zur Anwendung komme. Diese Unternehmer dürften allerdings in den von ihnen ausgestellten Rechnungen keine

Umsatzsteuer ausweisen. Ferner erfolgten die Hinweise, dass die Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gegebenenfalls berichtigt werden könnten, andernfalls die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung geschuldeten werden würde. Es sei jedoch auch möglich, dass auf die Anwendung der Befreiungsbestimmung verzichtet werde. Hiezu sei eine schriftliche beim Finanzamt einzureichende Erklärung erforderlich. Diesfalls würden die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuert werden. Die Bw. teilten daraufhin dem Finanzamt mit, dass sie Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hätten. Überdies übermittelten sie dem Finanzamt mit Formular U12 eine Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994, wonach sie auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichten würden.

Für die Jahre 1994 bis 2000 ergaben sich in der Folge immer Umsatzsteuerzahllasten, die im Wesentlichen 10 % der aus der Vermietung erzielten Erlöse betragen haben, da nur vereinzelt und ganz geringe Vorsteuerbeträge angefallen sind.

Für das Jahr 2001 findet sich im Steuerakt eine Umsatzsteuererklärung. Auf Seite 2 dieser Erklärung wurde in der Spalte für die Angabe der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen und Eigenverbrauch folgende Bemerkung angeführt: "Unter 300.000,00". Ansonsten finden sich in der Steuererklärung keine weiteren Eintragungen. In weiterer Folge erging dann der Jahresbescheid 2001, in dem die Umsatzsteuer mit 0 festgesetzt wurde.

Im August 2003 erfolgte eine Aktenabtretung vom Finanzamt Linz an das Finanzamt Urfahr. Am 22. August 2003 wurde dann auch die Umsatzsteuererklärung für 2002 eingereicht. Auch in dieser Erklärung findet sich in der genannten Spalte der Hinweis auf einen Jahresumsatz unter 22.000,00 €.

Auf Grund eines EDV-mäßig festgestellten Fehlercodes stellte das Finanzamt fest, dass die ursprünglich abgegebene Optionserklärung noch nicht wirksam widerrufen sei und somit die steuerfreie Behandlung der Vermietungserlöse nicht möglich sei. Dies wurde in weiterer Folge dem Bw. mit Schreiben vom 19.12.2003 auch mitgeteilt. Die Bw. antworteten auf dieses Schreiben mit Eingabe vom 13. Jänner 2004, dass die Optionserklärung beim Finanzamt Linz mündlich widerrufen worden sei und die Abgabenbehörde dem auch mit dem Umsatzsteuerbescheid für 2001 Rechnung getragen und die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sowie die Umsatzsteuer selbst mit 0 festgesetzt habe. Aus diesen Gründen sei auch die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für 2002 nicht erforderlich.

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2004 wurde die Umsatzsteuer 2002 mit 274,66 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen, die bei diesem Bescheid zum Ansatz kamen, sind unbestritten. In der Begründung führt der Bescheid aus, dass die Umsatzsteuer für die im Jahr 2002 getätigten

Umsätze festzusetzen gewesen seien, da die ab dem Jahr 1994 unterschriebene Optionserklärung weiterhin aufrecht sei.

Für das Jahr 2001 erging am 14. Jänner 2004 ein gem. § 293b BAO berichtigter Umsatzsteuerbescheid. In diesem wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 mit 283,42 € festgesetzt. In der Begründung hiezu wird ausgeführt, dass der Regelbesteuerungsantrag gem. § 6 Abs. 3 UStG nach wie vor Gültigkeit habe.

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 eingebrachten Berufung brachten die Bw. vor, dass es für die Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides 2001 gem. § 293b BAO jeder Grundlage entbehre, weil es zu keiner Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung gekommen sei. Der Widerruf der Regelbesteuerung sei lange vor Abgabe der Steuererklärung besprochen worden. Dies werde auch dadurch bestätigt, dass die Umsatzsteuer für 2001 mit 0 festgesetzt worden sei. Die Abänderung des mit 0 festgesetzten Umsatzsteuerbescheides verstoße auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und auch die Änderung der Zuständigkeit von einem Finanzamt auf ein anderes könne nicht dazu führen, dass frühere Fakten und Vereinbarungen nicht berücksichtigt werden würden. Auch hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2002 würde gelten, dass der beim Finanzamt erklärte Widerruf der Optionserklärung auch für 2002 ausreichend sein müsse.

Über diese Berufung entschied das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2004 und wies die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wies das Finanzamt im Wesentlichen darauf hin, dass nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden könne und der Widerruf spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn eines Kalenderjahres zu erklären sei. Im gegenständlichen Fall liege keinerlei Widerruf, der grundsätzlich in schriftlicher Form zu erfolgen habe, vor.

Gegen diese BVE brachten die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. In diesem Vorlageantrag argumentierten die Bw., dass gem. § 6 Abs. 3 UStG der Widerruf zwar zu erklären sei, es sei aber im Gesetz nicht normiert, dass der Widerruf schriftlich zu erfolgen habe. Überdies sei in der Berufungsvorentscheidung weder auf den dargestellten Sachverhalt noch auf die in der Berufung angeführte Begründung eingegangen worden.

Das Finanzamt legte die Berufung daraufhin dem UFS zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Mit Schreiben vom 28. Juni 2005 wurden den Bw. eine Kopie ihrer Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 sowie einige erklärende Gesetzes- und Kommentarstellen zur gegenständlichen Rechtslage übermittelt. Überdies wurde die

Rechtslage zu § 6 Abs. 3 UStG 1994 sowie zu § 293b BAO kurz dargestellt und jeweils um eine Stellungnahme ersucht.

In der Folge sprach die Berufungswerberin nach telefonischer Terminvereinbarung persönlich vor, um im persönlichen Gespräch die im Fragenvorhalt aufgeworfenen Fragen zu klären. Nach Ansicht der Berufungswerberin sei mit der zuständigen Referentin des Finanzamt Linz anlässlich der Abgabe der Erklärung 2000 vereinbart worden, dass die Angabe in der Erklärung 2001 "unter 300.000,00" als Widerruf des Befreiungsverzichtes gewertet werden werde. Wie der für die Umsatzsteuer 2001 ergangene Bescheid zeige, sei vom Finanzamt Linz auch in diesem Sinne vorgegangen worden. Erst nach der Aktenabtretung an das Finanzamt Urfahr und im Zusammenhang mit der Veranlagung der Umsatzsteuer 2002 sei es dann auch für 2001 zu einer Bescheidberichtigung nach § 293b gekommen. Nach Ansicht der Berufungswerberin sei der Bescheid 2001 vom Finanzamt Linz sehr wohl iSd dargestellten Besprechung überprüft worden, lediglich die Anmerkung des Verzichts auf die Befreiung sei nicht storniert worden. Vorgelegt wurde überdies der Mietvertrag der für das Jahr 2001 10 % Umsatzsteuer sowie den geltenden Mietzins ausweist. Der Referent wies die Berufungswerberin im persönlichen Gespräch darauf hin, dass für 2001 somit jedenfalls die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung geschuldet werde. Es wurde dann noch festgestellt, dass ab 2002 der Vertrag korrigiert und die Miete ohne Umsatzsteuer angeführt ist.

Vorgelegt wurde bei diesem Termin auch ein vorbereitetes Antwortschreiben, in dem die Bw. ausführen, dass es sich ihrer Kenntnis entziehe, warum die Verzichtserklärung gem. dem UStG 1994 von der Finanzbehörde abverlangt worden sei. Nochmals wurde darauf hingewiesen, dass es nicht richtig sei, dass die Abgabenbehörde ohne Prüfung einen Sachverhalt übernommen habe. Vielmehr entsprach die Veranlagung der Umsatzsteuer 2001 eben dem Besprechungsergebnis bei der Finanzamtsreferentin.

Nach Übermittlung der Niederschrift über die persönliche Vorsprache der Berufungswerberin an den Amtsvertreter, teilte dieser dem UFS mit, dass nach Ansicht des Amtsvertreters eine Angabe in der Umsatzsteuererklärung "unter 300.000,00 " keinen Widerruf eines Kleinunternehmerverzichtes darstellen könne. Es könne ohne Aktenvermerke bzw. andere Hinweise im Akt auch nicht davon ausgegangen werden, dass vom Finanzamt Linz eine rechtswidrige Auskunft erteilt worden sei. Auch könne aus der Tatsache, dass die Eingabe erklärungsgemäß erfolgt sei, keineswegs eine Zustimmung des Finanzamtes zur unrichtigen Erklärung abgeleitet werden. Die Ersteingabe von Abgabenerklärungen erfolge grundsätzlich ungeprüft und ohne Einsichtnahme in den Veranlagungsakt. Da es weder zu einem Fehlercode, noch zu einem Bearbeitungshinweis gekommen sei, könne davon ausgegangen

werden, dass die Umsatzsteuererklärung 2001 ungeprüft eingegeben worden sei. Der behauptete Widerruf der Verzichtserklärung sei nicht aus dem Akt ersichtlich. Gem. § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen vorbehaltlich der Bestimmungen des § 85 Abs. 3 BAO schriftlich einzureichen.

Aus einer Rücksprache mit der damals zuständigen Referentin des Finanzamtes Linz ergab sich, dass sich diese an den Fall nicht mehr konkret erinnern könne, in der Regel aber sehr wohl darauf hingewiesen werde, dass ein gesondertes Schreiben für den Widerruf der Option erforderlich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berichtigung gem. § 293b BAO

Nach § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als eine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Nach der VwGH-Rechtsprechung (16. Dezember 2003, Zl. 2003/15/0110 und 22. April 2004, 2004/15/0043) setzt diese Bestimmung voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Besteht behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsauffassung unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor.

Im vorliegenden Fall liegt unbestrittenermaßen eine Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 vor. Hinsichtlich der geforderten Schriftlichkeit des Widerrufs führt z.B. Ruppe (Kommentar zum UStG 1994, 2. Auflage, § 6 Tz 483) aus, dass der Widerruf als *contrarius actus* denselben Regeln wie die Verzichtserklärung unterliege und somit schriftlich der zuständigen Abgabenbehörde gegenüber zu erklären sei. Nach Ansicht des Referenten muss wohl auch eine ausdrückliche Widerrufserklärung verlangt werden. Der Hinweis, dass der Umsatz unter 300.000,00 ATS liegt, kann nicht als ausreichend angesehen werden, da dieser Umstand ja gerade die Voraussetzung dafür ist, dass die Anwendung einer Kleinunternehmerregelung bzw. der Verzicht auf diese bzw. der Widerruf des Verzichts überhaupt in Frage kommt. Dem Hinweis "unter 300.000,00" kann somit keine Aussagekraft unterstellt werden. Da sich auch sonst keinerlei Hinweise im Akt, wie z.B. Aktenvermerke, finden, wonach in diesem konkreten Fall ev. anders vorzugehen wäre, muss tatsächlich davon

ausgegangen werden, dass das Finanzamt bei nicht sofortiger Eingabe sondern vorangehender Überprüfung der Erklärung festgestellt hätte, dass kein Widerruf der Verzichtserklärung vorliege und somit Steuerpflicht bestehe. Ergänzend wird festgehalten, dass auf Grund des Hervorkommens des Mietvertrages, in dem der vereinbarte Mietbetrag mit 10 % Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist, es ohnehin zu einer Wiederaufnahme von Amts wegen kommen hätte müssen, da sich auf Grund dieser neu hervorgekommenen Tatsache eine Steuerpflicht kraft Rechnungslegung ergibt.

2. Widerruf der Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG

Gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären. Wie bereits oben ausgeführt, unterliegt der Widerruf als *contrarius actus* denselben Regeln wie die Verzichtserklärung und ist somit ebenfalls schriftlich der zuständigen Abgabenbehörde gegenüber zu erklären. Wie ebenfalls bereits ausgeführt, kann dem Hinweis "unter 300.000,00 " keinerlei Aussagekraft beigelegt werden. Diesem Hinweis kann weder entnommen werden, dass der erklärende Steuerpflichtige damit zum Ausdruck bringen möchte, dass er auf die Steuerbefreiung verzichte oder aber diesen Verzicht widerrufen möchte.

Festzuhalten ist allerdings auch, dass die Ausführungen der Bw. in sich glaubhaft und schlüssig sind, allerdings auf Grund der Aktenlage nicht nachweisbar sind. Vor allem die jahrelange Abfuhr von Zahllasten, denen lediglich geringfügige Vorsteuerbeträge gegenüber standen, spricht für die Glaubwürdigkeit der Bw. Trotz der ev. vorgefallenen Verkettungen von Missverständnissen muss festgehalten werden, dass der vom Gesetz geforderte Widerruf der Verzichtserklärung nicht in der geforderten Form für die Jahre 2001 und 2002 vorlag.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. Dezember 2005