



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.R., vertreten durch st.V., vom 11. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vom 30. Juli 2004 betreffend Berichtigung der Bescheide gem. § 293b BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sowie betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die berichtigten Bescheide gem. § 293b BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sowie der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte im Zuge der Vorlage der Umsatzsteuererklärung 1994 mit Eingabe vom 1. April 1996, auf die Anwendung des § 6 Z. 18 UStG zu verzichten und ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.

Die Bw. erzielte nach der Aktenlage im streitgegenständlichen Zeitraum neben nichtselbständigen Einkünften Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Sopranistin.

Die Bw. legte am 15. März 2001, 7. November 2001, 25. Februar 2003 und 26. Mai 2004 die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2002 vor, wobei darin die jeweils erzielten

Umsätze als Sopranistin als steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 behandelt wurden und Vorsteuern nicht zum Ansatz kamen.

Das Finanzamt erließ am 20. April 2001, 5. Dezember 2001 und 17. April 2003 die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001, wobei die in den jeweiligen Umsatzsteuererklärungen enthaltenen Angaben erklärungsgemäß übernommen wurden.

Nach Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2002 bzw. im Zuge der Durchführung der Veranlagung für dieses Kalenderjahr wurde diese unrichtige Vorgehensweise seitens des Finanzamtes erkannt und der Bw. mit Schriftsatz vom 21. Juni 2004 vorgehalten, sie habe mit Schreiben vom 1. April 1996 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet. Diese Erklärung binde den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Falls der Unternehmer nach Ablauf dieser Frist wieder auf die Steuerbefreiung übergehen wolle, müsse er die Verzichtserklärung ausdrücklich widerrufen. Der Widerruf sei nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an möglich und müsse bis spätestens 31. Jänner dieses Kalenderjahres eingebracht werden, ansonsten gelte der Verzicht auf die Steuerbefreiung auch nach Ablauf der fünf Jahre weiter. Da bis dato aber kein Widerruf der Verzichtserklärung abgegeben worden sei, gelte der Verzicht auf die Steuerbefreiung auch weiterhin und die Bw. werde ersucht, innerhalb einer näher bezeichneten Frist entsprechend berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2002 einzureichen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes räumte die Bw. zwar ein, dass es bis 31. Jänner 1999 keinen formellen Widerruf für die am 1. April 1996 abgegebene Verzichtserklärung auf die Kleinunternehmerbefreiung mit fünfjähriger Bindungswirkung, d.h. für die Jahre 1994 bis 1998 gebe. Da es sich hier aber nur um einen formellen Mangel handle, die Bw. jedoch in der Steuererklärung 1999 eindeutig wieder von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht habe, werde um Nachsicht bezüglich des Terminsäumnisses gebeten. Das Finanzamt habe, nach Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 28. März 2001, die Angaben 1999 ohne Hinweis auf die fehlende Verzichtserklärung festgesetzt, somit wäre die nachträgliche Festsetzung von Umsatzsteuern 1999, 2000 und 2001 für die Bw. unbillig. Für das Jahr 2002 müsste jedoch die Frist bis 31. Jänner 2002 durch die Abgabe der Steuererklärung 1999, die nach Auffassung der Bw. auch als Verzichtserklärung gewertet werden könne, mit 15. März 2001 gewahrt sein.

Das Finanzamt erließ sodann am 30. Juli 2004 gemäß § 293b BAO berichtigte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 und den Umsatzsteuerbescheid (Erstbescheid) für 2002, wobei die erzielten Umsätze der Umsatzsteuer unterzogen wurden, jedoch Vorsteuern mangels Erklärung nicht zum Ansatz kamen. Der am 30. Juli 2004 gleichfalls erlassene Umsatzsteuerbescheid 2002 setzte gleichermaßen Umsatzsteuer für die

erzielten Umsätze fest, wobei auch hier keine Vorsteuern zum Ansatz kamen. Das Finanzamt verwies in seiner Begründung auf § 293b BAO und führte aus, dass die Berichtigung im Ermessen der Abgabenbehörde läge. Dies gelte sowohl für amtswegige Berichtigungen als auch für Berichtigungen auf Antrag der Partei. Für Berichtigungen gemäß § 293b BAO würde primär maßgebend sein, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist; dies gelte unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

In der gegen die Umsatzsteuerbescheidberichtigungen gemäß § 293b BAO für die Jahre 1999, 2000 und 2001 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 gerichteten Berufung führte die Bw. begründend aus: Der Berichtigungstatbestand nach § 293b BAO verlange offensichtliche Unrichtigkeiten, die aus der Übernahme aus Abgabenerklärungen beruhen. Nach Ansicht der Bw. seien die Abgabenerklärungen nicht offensichtlich unrichtig, es sei nur verabsäumt worden, bis 31. Jänner 1999 den formellen Widerruf für die am 1. April 1996 abgegebene Verzichtserklärung auf die Kleinunternehmerbefreiung mit fünfjähriger Bindungswirkung abzugeben. Da es sich nur um einen formellen Mangel handle, die Bw. jedoch in der Steuererklärung 1999 eindeutig wieder von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht habe, die Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgestellt worden seien und somit auch der Leistungsempfänger kein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen habe können, werde für den Fall, dass sich das Finanzamt der Berufung nicht anschließen könne, um Nachsicht gemäß § 236 BAO ersucht.

Weiters wurden dem Finanzamt für die Berufungsjahre die folgenden Vorsteuerbeträge bekannt gegeben:

1999: ATS 8.336,56 = € 605,84

2000: ATS 10.107,31 = € 734,53

2001: ATS 11.361,51 = € 825,67

2002: € 884,20.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2004 lediglich insoweit statt, als die im Zuge der Berufungserledigung der Abgabenbehörde erster Instanz bekannt gegebenen Vorsteuern antragsgemäß Berücksichtigung fanden. Den Berufungseinwendungen betreffend Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO sowie Widerruf des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung wurde hingegen nicht Folge geleistet.

Die Bw. stellte sodann am 4. Oktober 2004 den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die zweite Instanz und begründete diesen wie folgt: Die Bw. habe ab 1994 auf die umsatzsteuerliche Befreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet. Ab

dem Veranlagungsjahr 1999 (nach fünfjähriger Bindungsfrist) sollte von der Umsatzsteuerbefreiung wieder Gebrauch gemacht werden, weshalb ab diesem Jahr dementsprechende Umsatzsteuererklärungen eingereicht worden seien. Die Bw. habe ab diesem Jahr auch keine Umsatzsteuer mehr in ihren Rechnungen ausgewiesen.

Da die Verzichtserklärung zur Umsatzsteuerbefreiung bis zur Rechtskraft des Bescheides des betreffenden Jahres abgegeben werden kann, sei die Bw. auch beim Widerruf dieser Verzichtserklärung davon ausgegangen, dass dieser bis zur Rechtskraft des Bescheides erfolgen könne. Allerdings sehe § 6 Abs. 3 UStG 1994 vor, dass der Widerruf bis spätestens zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären sei.

In der Bescheidbegründung des Finanzamtes werde angeführt, dass das Gesetz selbst sich nicht über die Form des Widerrufs äußere und werde richtigerweise dargelegt, dass dieser *contrarius actus* zur Verzichtserklärung den selben Regeln unterliegt, wie diese, somit Schriftlichkeit erfordere. Allerdings sehe § 6 Abs. 3 UStG 1994 keine Ausdrücklichkeit vor, was heißen soll, dass nicht auch eine konkludente Handlung als dem Gebot der Schriftlichkeit entsprechen könne, weshalb davon auszugehen sei, dass mit Einreichung der Umsatzsteuererklärung 1999 am 15. März 2001 ein Widerruf schriftlich erklärt worden sei.

Hätte das Finanzamt schon im Zuge des Ergänzungsersuchens vom 28. März 2001 auf die formale Problematik des Widerrufs hingewiesen, respektive den Umsatzsteuerbescheid 1999 bereits so festgesetzt, wie sie ihn nunmehr berichtigt hat, dann hätte die Bw. zumindest für das Jahr 2002 und Folgejahre der Form rechtzeitig entsprechend können. Es sei somit im Verschulden sowie der Verursachung der Behörde gelegen, dass dies nicht geschah und die Behörde diesen Umstand bereits in obzitierten Ergänzungsersuchen für das Jahr 1999 würdigen hätte können.

Weiters werde begründet, dass bei aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliege, die der Behörde die Möglichkeit eröffnet, Bescheide gemäß § 293b insoweit zu berichtigen. Der Auffassung der Bw., wonach es sich nicht um eine offensichtliche Unrichtigkeit handle, sei nicht Folge geleistet worden. Hierzu führt die Bw. aus, § 293 b BAO sei auf die Beseitigung von typischerweise bei sogenannten Soforteingabefällen unterlaufenen Unrichtigkeiten zugeschnitten. Auch die Finanzverwaltung führte im zu § 293b ergangenen Erlass an, dass „angesichts der angespannten Personalsituation in der Finanzverwaltung (kann) es im Zuge der von den Abgabenbehörden des Bundes zu bewältigenden Massenverfahren vorkommen (kann), dass im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Parteien Unrichtigkeiten, selbst wenn diese offensichtlich sind, aus den Abgabenerklärungen (...) in Bescheide übernommen werden.“ Die

Berichtigungen seien gemäß dem zitierten Erlass im Streben nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchzuführen.

Bei der Bw. habe es sich aber keinesfalls um einen bloßen Eingabefall gehandelt, da für das Jahr 1999 das Finanzamt um Ergänzung in verschiedenen Punkten ersucht hat (Ergänzungersuchen datiere vom 28. März 2001, die nachträgliche Bescheidberichtigung sei im Jahr 2004 erfolgt). Die Bescheide könnten nach Auffassung der Bw. somit keinesfalls durch § 293b berichtigt werden. Hier sei der Rechtssicherheit und dem Vertrauen in die Behörde, die über Jahre hinweg die Umsatzsteuerbefreiung wie erklärt akzeptiert habe, gegenüber der formellen Rechtmäßigkeit der Vorzug zu geben, deshalb, weil es sich nur um einen Formfehler handle und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur zum Nachteil der Steuerpflichtigen gegeben wäre, da diese in ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen habe, deshalb sich auch niemand eine Vorsteuer aus diesen Rechnungen erstatten lassen hätte können. Somit wäre die Bw. nach dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip eindeutig benachteiligt, was zweifelsohne unbillig wäre, wenn die Härte des Gesetzes materiell Unrecht setze.

Weiters werde zu § 293b explizit ausgeführt, dass die Ermessensentscheidung zur Berichtigung dann ihre Grenze findet, „in denen die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit geringfügig sind“ oder eine Berichtigung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben spräche. Da es – wie bereits ausgeführt – zu keiner Bereicherung von Steuerpflichtigen führe, wenn Umsatzsteuer nicht ausgewiesen und auch nicht als Vorsteuer dem Rechnungsempfänger rückerstattet werde und darüber hinaus aufgrund der ergangenen Bescheide davon ausgegangen werden habe können (zumal für 1999 durch das Finanzamt ein Ergänzungersuchen gestellt wurde), dass die Erklärungen korrekt seien, sei von der Berichtigung gemäß § 293b im Rahmen der Ermessensübung Abstand zu nehmen. Vielmehr werde dem Steuerpflichtigen die Vermutung nahe gelegt, dass hier die Behörde auf Kosten des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie unter bewusster Akzeptanz von materiell ungerechten Berichtigungen zu Lasten des Steuerpflichtigen, diese Berichtigungen aus bloß fiskalistischen Gründen vornehmen wolle, wenn trotz aller oben angeführter Gründe Bescheide nach § 293b berichtigt würden. Zusammenfassend sei festzuhalten, § 293b sei jedenfalls eng auszulegen, da ansonsten über Jahre hinweg überhaupt keine Rechtssicherheit gegeben wäre. § 293b BAO sei nicht anzuwenden, da es sich um keine offensichtliche Unrichtigkeit aus der Übernahme von Abgabenerklärungen handle und selbst wenn diese gegeben wäre, von einer Berichtigung Abstand zu nehmen wäre, da keine steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit gegeben seien sondern eine Berichtigung nur fiskalischen Zwecken genügen würde und darüber hinaus der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt sein würde.

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 Hilfgeschäften 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.

...“

Aktenkundig ist die Erklärung der Bw. vom 1. April 1996, auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Z. 18 UStG 1972 ab dem Kalenderjahr 1994 zu verzichten und ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.

Eine Erklärung der Bw., 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 Finanzakten nicht zu entnehmen. Offensichtlich sind beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens von einer Weitergeltung der Optionserklärung ausgegangen, wie sich aus den ab 1995 gelegten Steuererklärungen und deren Beilagen ergibt.

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 Unabhängige Finanzsenat folgt der vorab dargestellten Rechtsauffassung, die auch von den Parteien nicht in Zweifel gezogen wird.

Fest steht also, dass die Bw. mit Schriftsatz vom 1. April 1996 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Jahr 1994 verzichtet hat und in der Folge bishin zum Veranlagungsjahr 1998 entsprechende Umsatzsteuererklärungen eingereicht hat. In den Umsatzsteuererklärungen ab 1999 wurde in den jeweiligen Formularen nicht mehr auf die

Verzichtserklärung verwiesen und die Umsätze als steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 behandelt. In den Jahren 1999 bis 2001 wurden diese Angaben aus der Steuererklärung in den jeweiligen Umsatzsteuerbescheid übernommen.

Erst im Zuge der Durchführung der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 wurde diese unrichtigen Vorgehensweise durch das Finanzamt erkannt und der Bw. vorgehalten, dass bis dato von ihr kein Widerruf der Verzichtserklärung abgegeben worden sei. In der Folge wurden die Jahre 1999 bis 2001 gemäß § 293b BAO berichtigt und die Umsätze nach den allgemeinen Regeln des UStG besteuert. Ebenso erfolgte entsprechend die Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2002, Vorsteuern wurden mangels Bekanntgabe in diesen Bescheiden nicht berücksichtigt.

Der Streit geht gegenständlich zum Einen darum, ob die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 durch das Finanzamt zu Recht gemäß § 293b BAO berichtigt wurden, zum Anderen darum, ob in den Berufungsjahren ein wirksamer Widerruf der Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vorgelegen ist.

Gemäß § 293b kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von amtswegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeit aus Abgabenerklärungen beruht.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 16. Dezember 2003, ZI. 2003/15/0110 und 22. April 2004, ZI. 2004/15/0043) setzt diese Bestimmung voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde 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. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen.

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vorn herein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsauffassung unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. nochmals die obzitierte h.g. Rechtsprechung).

Im vorliegenden Fall steht zweifelsfrei fest, dass die Bw. mit Schreiben vom 1. April 1996 den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer erklärt hat, die den Unternehmer

mindestens für fünf Kalenderjahre bindet, es liegt demnach unbestrittenermaßen eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vor. Nach der vorzitierten Gesetzesbestimmung 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. 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 selbst unterliegt und somit schriftlich der zuständigen Abgabenbehörde gegenüber zu erklären ist. Entgegen der Meinung der Bw. kann in der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung, in der die Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 als steuerfrei erklärt werden, eine solche ausdrückliche Widerrufserklärung nicht erblickt werden, da eine solche als *contrarius actus* zur Verzichtserklärung wohl den selben Regeln wie die Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 1. Satz UStG 1994 unterliegt, für die der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 2. August 1985, ZI. 93/13/0216 unmissverständlich ausgesprochen hat, dass die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung eine derartige Verzichtserklärung nicht ersetzen kann (vgl. auch Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 6, Tz. 483 und 474).

Vor diesem Hintergrund erscheint dem UFS die Auffassung der Bw., wonach der Widerruf durch eine entsprechend gestaltete Steuererklärung auch konkludent erfolgen könne, nicht vertretbar und demnach als offensichtliche Unrichtigkeit einer Berichtigung nach § 293b BAO zugänglich. Im übrigen kommt auch dem Hinweis darauf, dass ab 1999 Umsatzsteuer nicht verrechnet worden sei, in dem Zusammenhang keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, da allein das Vorliegen einer Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 die Nichtanwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 bedingt hat und dies mit fünfjähriger Bindungswirkung. Zudem war die Tatsache, dass von der Bw. Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt wurde, für das Finanzamt ohne Durchführung entsprechender Erhebungsschritte nicht erkennbar.

Feststeht, dass sich ein **schriftlicher** Widerruf der Verzichtserklärung – wie von Lehre und Rechtsprechung einhellig gefordert – nicht im Veranlagungsakt befindet. Unter Berücksichtigung der dargelegten Sach- und Rechtslage erfolgte somit die Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 nach Auffassung des UFS zu Recht. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist,

wobei im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu den §§ 299 und 303 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist. Billigkeitsgründe, die einer Berichtigung tatsächlich entgegenstehen, wurden nach Ansicht des UFS nicht dargelegt. Auch kommt dem Einwand, das Finanzamt habe, nach Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 28. März 2001, die Abgaben 1999 ohne Hinweis auf die fehlende Verzichtserklärung festgesetzt und wäre daher die nachträgliche Festsetzung von Umsatzsteuer 1999-2001 für die Bw. unbillig, keinerlei Relevanz zu, zumal sich besagtes Ergänzungsersuchen laut Aktenlage ausschließlich auf die Einkommensteuererklärung 1999 bezogen hat. Demzufolge vermag auch der Hinweis, wonach es sich deshalb auch um keinen Eingabefall handle, nicht zu überzeugen, da sich – wie schon erwähnt – das behördliche Vorhaltsverfahren nicht auf die Umsatz- sondern die Einkommensteuerveranlagung 1999 beschränkt hat. Ein Ermessensmissbrauch der Behörde wäre nur dann gegeben, wenn sich diese bei der Ermessensübung nicht von den Intentionen des Gesetzes leiten ließe und Umstände als wesentlich in Betracht zöge, die nach dem anzuwendenden Gesetz irrelevant sind. Derartiges lässt sich im Berufungsfall nicht feststellen. Was schließlich die von der Bw. angesprochene Überlegung betrifft, die Vorgangsweise des Finanzamtes verletze den Grundsatz von Treu und Glauben, so ist darauf hinzuweisen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (18. Dezember 1996, 94/15/0151) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müßten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen (VwGH vom 9. Juli 1997, 96/13/0185), wie dies z. B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH vom 18. Dezember 1996, 94/15/0151). Derartige oder vergleichbare Sachverhalte liegen jedoch im vorliegenden Fall nicht vor. Das Behördenhandeln zeigte sich vielmehr als von den gesetzesimmanenten Grundgedanken geprägt, einen rechtsrichtigen Zustand herzustellen.

Das Berufungsbegehren erweist sich daher dem Grunde nach sowohl hinsichtlich der Bescheidberichtigung betreffend die Jahre 1999-2001 als auch hinsichtlich des Widerrufs der Optionserklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 als unbegründet. Die im Zuge des Berufungsverfahrens geltend gemachten Vorsteuern wurden – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2004 – berücksichtigt, sodaß spruchgemäß zu entscheiden war.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Dezember 2008