

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/1/21 99/13/0145

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.01.2004

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §119;

UStG 1972 §20 Abs1;

UStG 1972 §21 Abs1;

UStG 1972 §21 Abs8;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der J Unternehmensbeteiligungsgesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat XI, vom 11. Juni 1996, Zl. GA 6-96/5075/05, betreffend Umsatzsteuer 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Anbringen vom 4. Jänner 1991 teilte die beschwerdeführende Gesellschaft dem Finanzamt ihre Gründung mit und ersuchte um Übermittlung des Fragebogens sowie Zuteilung einer Steuernummer. In dem mit Datum vom 11. Februar 1991 unterfertigten ausgefüllten Fragebogen wurde dem Finanzamt die Höhe des voraussichtlichen Jahresumsatzes mit S 0,- bekannt gegeben.

Nachdem von der Beschwerdeführerin die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1991 und 1992 jeweils als Leermeldungen erstattet worden waren, wurde - nach dem insoweit übereinstimmenden Sachvorbringen beider Parteien des nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens - von der Beschwerdeführerin in einer für den Kalendermonat August 1993 erstatteten Umsatzsteuervoranmeldung ein Vorsteuerbetrag in der Höhe von S 11,769.930,- aus einem Liegenschaftserwerb als Überschuss geltend gemacht. Eine im Zuge der Bearbeitung der

Umsatzsteuervoranmeldung für August 1993 vom Finanzamt zur Frage der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin gerichtete Anfrage vom 15. Oktober 1993 beantwortete die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 21. Oktober 1993 dahin, dass sie bis zum Erwerb des Grundstückes nicht unternehmerisch tätig gewesen sei, derzeit aber Verhandlungen zur Verwertung der erworbenen Liegenschaft im Gange seien, von der sich noch nicht endgültig feststellen lasse, ob sie vermietet oder verkauft werden würde. Ein weiteres Ersuchen des Finanzamtes um Bekanntgabe der von der Gesellschaft tatsächlich ausgeübten Tätigkeit wurde von der Beschwerdeführerin in einem Schreiben vom 1. Februar 1994 mit dem Vorbringen beantwortet, dass sie eine Liegenschaft besitze, welche sie einer wirtschaftlichen Nutzung zuführen wolle. Sie denke dabei an eine Vermietung, aber auch an einen Verkauf der Liegenschaft und bereite zu diesem Zweck Inseratenkampagnen vor; es werde auch andere Werbung am Markt betrieben. Schon durch die Inserate trete die Beschwerdeführerin Dritten gegenüber in Erscheinung, weshalb ihre Unternehmereigenschaft als gegeben anzusehen sei.

In ihrer für die Umsätze des Wirtschaftsjahres 1. Juli 1992 bis 30. Juni 1993 eingereichten Umsatzsteuererklärung erstattete die Beschwerdeführerin neuerlich eine Leermeldung.

Nachdem sie vom Finanzamt unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 UStG 1972 - eine Erklärung im Sinne dieser Gesetzesstelle liege nicht vor - zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 1993 aufgefordert worden war, erstattete die Beschwerdeführerin eine beim Finanzamt am 2. August 1994 eingelangte "berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 1993", welche wiederum als Leermeldung gestaltet war.

Mit Bescheid vom 5. Jänner 1996 sprach das Finanzamt aus, dass Umsatzsteuer für das Jahr 1993 gemäß § 21 Abs. 7 UStG 1972 nicht festgesetzt werde und dass die bisher in Anspruch genommene Gutschrift in Höhe von S 11,769.930,-- "auf dem Abgabekonto belastet werde" und bis zu der aus der Lastschriftanzeige ersichtlichen Zahlungsfrist zu entrichten sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung mit dem Vorbringen, sie habe mit Kaufvertrag vom 21. Juli 1993 Liegenschaften erworben, über deren Veräußerung der Verkäufer ihr mit Rechnung vom 19. August 1993 einen Vorsteuerbetrag nach § 12 Abs. 14 UStG 1972 in Höhe von S 11,769.930,-- in Rechnung gestellt habe. Sie habe in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat August 1993 den Vorsteuerbetrag ohnehin geltend gemacht, in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993 diesen Vorsteuerbetrag jedoch versehentlich nicht berücksichtigt. Die Beschwerdeführerin erfülle die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, weil das Grundstück in weiterer Folge vermietet worden sei. Angeschlossen war der Berufungsschrift eine (neuerliche) "berichtigte Umsatzsteuererklärung für 1993", in welcher die getätigten Umsätze mit S 0,-- und die abziehbare Vorsteuer mit S 11,769.930,-- angegeben wurden. In der Rubrik des Erklärungsformulars zur Erstattung eines Regelbesteuerungsantrages wurde ausgefüllt, dass die Regelbesteuerung am 11. Februar 1991 beantragt worden sei. In der dem Bescheid des Finanzamtes vom 5. Jänner 1996 zu Grunde gelegenen (erstmalig) "berichtigten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993" war die Rubrik zum Regelbesteuerungsantrag noch unausgefüllt geblieben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 1996 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete diese Entscheidung unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 21 Abs. 6 und 8 UStG 1972 damit, dass die Umsätze im vorliegenden Fall S 0,--

betragen hätten und eine Erklärung im Sinne des § 21 Abs. 8 UStG 1972 dem Finanzamt nicht vorliege.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Beschwerdeführerin vor, dass "wir mit Datum 11.2.1991 im Zuge der Beantragung einer Steuernummer einerseits den Fragebogen und ein Unterschriftenprobenblatt aber auch einen Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 21 Abs. 8 beim Finanzamt eingereicht haben". Dieser Regelbesteuerungsantrag werde dem Vorlageantrag "nochmals" in Kopie beigelegt, das Original müsse beim Finanzamt aufliegen. Angeschlossen war dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Ablichtung eines an das Finanzamt gerichteten, mit dem 11. Februar 1991 datierten und firmenmäßig gezeichneten Antrages auf Regelbesteuerung, mit dessen Wortlaut von der Beschwerdeführerin erklärt wurde, auf die Anwendung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 zu verzichten und die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Option zur Regelbesteuerung habe durch ausdrückliche schriftliche Erklärung zu erfolgen, wird in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt; dabei handle es sich um eine einseitige Willenserklärung, die zu ihrer

Rechtswirksamkeit bedürfe, dass sie demjenigen bekannt gegeben werde, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sei. In den Verwaltungsakten sei keine Erklärung zur Regelbesteuerung enthalten und die Beschwerdeführerin habe eine Zustellung der Optionserklärung an das Finanzamt nicht nachweisen können. Ein erster Hinweis auf einen allfälligen Regelbesteuerungsantrag finde sich erst in der mit der Berufung übermittelten berichtigten Umsatzsteuererklärung für 1993, welche sich von der "ursprünglich abgegebenen" nicht nur dadurch unterscheidet, dass Vorsteuerbeträge in Höhe von S 11,769.930,- erklärt worden seien, sondern auch durch den Umstand, dass im Feld "Regelbesteuerung wurde beantragt am" das Datum "11.02.1991" eingetragen worden sei. In der Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuererklärung könne keine Erklärung im Sinne des § 21 Abs. 8 UStG 1972 gesehen werden und auch die Auszahlung eines Umsatzsteuerguthabens auf Grund einer Umsatzsteuererklärung bedeute nicht, dass die Behörde bindend zu erkennen gegeben hätte, dass ihres Erachtens eine Erklärung im Sinne des § 21 Abs. 8 UStG 1972 vorliege. Selbst wenn man den ersten beim Finanzamt aktenkundigen Hinweis auf einen etwaigen Regelbesteuerungsantrag, nämlich die Eintragung des Datums 11. Februar 1991 im Feld "Regelbesteuerung wurde beantragt am", als Optionserklärung werten wollte, wäre sie im Sinne des § 21 Abs. 8 UStG 1972 als verspätet anzusehen, weil dieser Hinweis erst am 9. Februar 1996 beim Finanzamt eingelangt sei. Bei der dem Vorlageantrag beigefügten Kopie der Optionserklärung handle es sich um ein objektiv untaugliches Beweismittel, "da ihm - den Natur- und Denkgesetzen zufolge - auf Grund seiner Beschaffenheit keine Beweiskraft zukommen" könne. Dass die Kopie das Datum 11. Februar 1991 trage, sei allein noch kein Beweis dafür, dass das Original zu diesem Zeitpunkt auch tatsächlich verfasst und dem Finanzamt übermittelt worden sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde, welche dem Verwaltungsgerichtshof vom Verfassungsgerichtshof nach der mit Beschluss vom 14. Juni 1999, B 2428/96, erfolgten Ablehnung ihrer Behandlung zufolge nachträglichen Antrages der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 21. Juli 1999 nach Art. 144 Abs. 3 B-VG abgetreten wurde, hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 21 Abs. 6 UStG 1972 in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung vor dem SteuerreformG 1993, BGBl. Nr. 818/1993, waren Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum S 40.000,- nicht überstiegen, von der Verpflichtung, eine Steuererklärung (Voranmeldung) abzugeben und die Steuer zu entrichten, befreit. Die Bestimmungen des § 12 über den Vorsteuerabzug fanden keine Anwendung.

Nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 in der genannten Fassung konnte der Unternehmer bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des Abs. 6 verzichtet und seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes versteuern will. Diese Erklärung band den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre.

Die Beschwerdeführerin bekämpft die Beweiswürdigung der belangten Behörde zur Frage des Vorliegens eines rechtzeitig gestellten Regelbesteuerungsantrages mit dem Argument als un schlüssig, sie habe in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat August 1993 den Antrag gestellt, den geltend gemachten Vorsteuerbetrag von S 11,769.930,- als Überschuss auf ein anderes Finanzamtkonto zu überrechnen, was tatsächlich auch geschehen sei. Dies wäre aber nicht möglich gewesen, wenn kein Antrag auf Regelbesteuerung vorgelegen wäre, sodass das Finanzamt anlässlich der Überrechnung des Überschusses im Hinblick auf den nunmehr angeblich fehlenden Regelbesteuerungsantrag einen Ergänzungsauftrag hätte erlassen müssen, um die Überrechnung durchführen zu können. Ein solcher Ergänzungsauftrag sei aber nicht erlassen worden. Das Vorliegen eines Antrages nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 sei "zwingend logische Voraussetzung" für die Überrechnung des Überschusses gewesen. Aus dem Umstand, dass diese Überrechnung tatsächlich erfolgt sei, sei deshalb zwingend zu schließen, dass entweder der Regelbesteuerungsantrag ohnehin aktenkundig vorgelegen sei oder dass das Finanzamt die Vorsteueranmeldung der Beschwerdeführerin für den Kalendermonat August 1993 samt dem darin enthaltenen Überrechnungsantrag als Antrag auf Regelbesteuerung im Sinne des § 21 Abs. 8 UStG 1972 aufgefasst habe.

Mit dieser Argumentation übersieht die Beschwerdeführerin, dass sich die Frage nach dem Vorliegen eines rechtzeitig gestellten Regelbesteuerungsantrages nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 dem ihre Umsatzsteuervoranmeldung erledigenden Finanzamt von vornherein nur unter der Bedingung gestellt hätte, dass die Beschwerdeführerin auch im Streitjahr keine die Grenze des § 21 Abs. 6 UStG 1972 übersteigenden Umsätze erzielen würde. Aus welchen Gründen das Finanzamt im Zeitpunkt der Erledigung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat August 1993 die Höhe der von der Beschwerdeführerin im Jahre 1993 insgesamt erzielten Umsätze bereits hätte kennen müssen, wird von

der Beschwerdeführerin nicht einsichtig gemacht, was das Gedankengebäude der Beschwerdeführerin zum Vorliegen eines Antrages nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 als "zwingend logischer Voraussetzung" für die Überrechnung des Überschusses schon deshalb frühzeitig zum Einsturz bringt. Damit erübrigt sich auch jede weitere Auseinandersetzung mit dem Beschwerdeargument eines in diesem Zusammenhang zu sehenden Verstoßes des angefochtenen Bescheides gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Die Beweislast für das Zukommen einer im Sinne des § 21 Abs. 8 UStG 1972 rechtzeitig gestellten Regelbesteuerungserklärung der Beschwerdeführerin an das Finanzamt trug sie. Dass der Beweis des Zukommens einer solchen Erklärung innerhalb der gesetzlich normierten Frist mit der bloßen Vorlage der Ablichtung einer mit dem 11. Februar 1991 datierten Erklärung noch nicht erbracht worden war, stellt einen Akt der Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO dar, hinsichtlich dessen mit dem dargestellten, seinerseits unschlüssigen Beschwerdevorbringen ein vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbarer Fehler gegen die Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung nicht aufgezeigt wird.

Des Weiteren wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde eine Verletzung ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht zur Frage "der Zusendung" des Antrages auf Regelbesteuerung vor. So hätte durch Einvernahme von Zeugen geklärt werden können, ob der Antrag abgesendet worden sei oder nicht. Die belangte Behörde habe auch das Recht der Beschwerdeführerin auf Parteigehör dazu verletzt, dass die von ihr vorgelegte Kopie des Regelbesteuerungsantrages keinen Beweis über dessen Absendung an das Finanzamt erbringen könne.

Auch dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die Beschwerde zu einem Erfolg zu führen. Abgesehen davon, dass es auf die "Zusendung" oder "Absendung" des Regelbesteuerungsantrages nicht ankommt, sondern allein auf den Nachweis seines Einlangens beim Finanzamt, für den die Erweislichkeit des (rechtzeitigen) Absendens bestenfalls Indizienwirkung hätte entfalten können, wäre es Sache der Beschwerdeführerin gewesen, Beweismittel für das Zukommen oder zumindest für die ein Zukommen des Schriftstückes allenfalls indizierende Absendung im Verwaltungsverfahren anzubieten; musste der Beschwerdeführerin doch jedenfalls ab dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung klar sein, dass die Abgabenbehörde vom Fehlen eines rechtzeitig gestellten Regelbesteuerungsantrages ausgeht. Wenn sich die Beschwerdeführerin ungeachtet dessen damit begnügt hat, ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr als eine Ablichtung eines mit dem 11. Februar 1991 datierten Regelbesteuerungsantrages anzuschließen, anstatt zielführende Beweisangebote zur Frage des Zukommens oder der ein solches zumindest indizierenden Absendung dieses Antrages zu stellen, dann kann sie dies nicht der belangten Behörde mit Erfolg vorwerfen. Ob die belangte Behörde verfahrensrechtlich verhalten gewesen wäre, der Beschwerdeführerin vor Bescheiderlassung mitzuteilen, dass die vorgelegte Ablichtung der mit dem 11. Februar 1991 datierten Urkunde keinen Beweis für die rechtzeitige Stellung eines Regelbesteuerungsantrages an das Finanzamt mache, wie die Beschwerdeführerin meint, bedarf deswegen keiner Beantwortung, weil die Beschwerdeführerin es darzulegen unterlässt, welches konkrete und aus welchen Gründen zielführende Vorbringen im Verwaltungsverfahren sie diesfalls erstattet hätte, und damit eine Relevanz des gegebenenfalls zu sehenden Verfahrensmangels nicht aufzeigt.

Dass weder eine Umsatzsteuervoranmeldung noch eine Umsatzsteuerjahreerklärung geeignet ist, die nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 ihrer Bindungswirkung wegen geforderte schriftliche Erklärung des dort genannten Inhaltes zu ersetzen, entspricht der zur genannten Vorschrift ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe für viele die hg. Erkenntnisse etwa vom 2. August 1995, 93/13/0216, und vom 6. Dezember 1983, 83/14/0163 ff, Slg. N.F. Nr. 5838/F). Zu einem Abrücken von dieser der Beschwerdeführerin zugegebenermaßen bekannten Rechtsprechung sieht der Verwaltungsgerichtshof keinen Anlass.

Soweit die Beschwerdeführerin schließlich der belangten Behörde eine Verletzung ihrer Entscheidungspflicht nach § 311 BAO vorwirft, weil das Finanzamt mit der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides für das Streitjahr so lange zugewartet habe, bis die Frist für die rechtzeitige Stellung eines Regelbesteuerungsantrages nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 durch die Beschwerdeführerin verstrichen gewesen sei, erkennt die Beschwerdeführerin zum einen selbst, dass die Behauptung einer Verletzung der Entscheidungspflicht in einer Bescheidbeschwerde ins Leere geht, und erweist sich der Vorwurf im Umfang seiner Erhebung gegen die belangte Behörde entgegen der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin rechtlich als unbegründet, weil die belangte Behörde ohne Vorliegen eines Devolutionsantrages keine Entscheidungspflicht getroffen hatte, die sie hätte verletzen können.

Die Beschwerde erwies sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Jänner 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:1999130145.X00

**Im RIS seit**

19.02.2004

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)