

Urteil vom 24. Juli 2013, XI R 14/11

Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer (sog. Option zur Regelbesteuerung) durch Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung - Auslegung einer Willenserklärung - Bindung nach Bestandskraft - Keine Anfechtung einer Optionserklärung wegen Irrtums

BFH XI. Senat

UStG § 13b, UStG § 18 Abs 3, UStG § 19 Abs 1, UStG § 19 Abs 2, UStG VZ 2007 , UStAE Abschn 19.2 Abs 1 S 4 Nr 2 S 1, UStAE Abschn 19.2 Abs 1 S 4 Nr 2 S 2, UStAE Abschn 19.2 Abs 1 S 4 Nr 2 S 3, AO § 149 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. Oktober 2010, Az: 16 K 216/10

Leitsätze

1. Auch ein Kleinunternehmer (§ 19 UStG) muss eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben .
2. Berechnet ein Kleinunternehmer in einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG, ist darin grundsätzlich ein Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer (sog. Option zur Regelbesteuerung) zu sehen .
3. In Zweifelsfällen muss das FA den Kleinunternehmer fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will. Verbleiben Zweifel, kann eine Option zur Regelbesteuerung nicht angenommen werden .

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war seit dem 1. Juli 2004 mit dem Handel von Telekommunikationszubehör und Postwertzeichen unternehmerisch tätig. Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung vom 21. Juli 2004 gab er gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) an, die Kleinunternehmerregelung i.S. des § 19 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Anspruch zu nehmen, da sein voraussichtlicher Gesamtumsatz die gesetzlichen Grenzen nicht überschreiten werde.
- 2 Der Kläger gab für die Jahre 2004 und 2005 keine Umsatzsteuererklärung ab. Im Jahr 2005 hatte er steuerpflichtige Umsätze mit dem Verkauf von Telekommunikationszubehör in Höhe von brutto 16.123,35 € und steuerfreie Umsätze mit dem Verkauf von Postwertzeichen in Höhe von 4.425,46 € getätigt. Da er irrtümlich der Auffassung war, dass bei der Berechnung des Gesamtumsatzes des Vorjahres i.S. des § 19 Abs. 1 und 3 UStG von 17.500 € auf die von ihm ausgeführten steuerpflichtigen Umsätze die Umsatzsteuer von 16 % hinzuzurechnen sei, und er deshalb davon ausging, im Vorjahr (2005) die Umsatzgrenze von 17.500 € i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG mit einem berechneten Gesamtumsatz in Höhe von 18.703,09 € (16.123,35 € plus Umsatzsteuer in Höhe von 2.579,74 €) überschritten zu haben, reichte er am 28. Dezember 2007 unter Mitwirkung eines Steuerberaters eine Umsatzsteuererklärung (Vordruck USt 2 A) mit Anlage UR für das Jahr 2006 beim FA ein.
- 3 In dieser Umsatzsteuererklärung für 2006 erklärte er Umsätze mit einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 9.436 € zum allgemeinen Steuersatz, abziehbare Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 5 UStG in Höhe von insgesamt 407,56 € und Umsatzsteuer, die vom Leistungsempfänger geschuldet wird (§ 13b Abs. 2 UStG) in Höhe von 162,08 €, so dass sich eine Umsatzsteuer in Höhe von 1.264,28 € ergab. In den Zeilen 22 bis 25 des Vordrucks USt 2 A (Angaben zur Besteuerung der Kleinunternehmer [§ 19 Abs. 1 UStG]) nahm der Kläger keine Eintragungen vor.
- 4 Die Umsatzsteuererklärung für 2006 stand als Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Nachdem der Kläger mit Schreiben vom 17. Januar 2008 die Änderung der Steuerfestsetzung für 2006 beantragt hatte, weil er als Wiederverkäufer bei Abgabe seiner Umsatzsteuererklärung für 2006 nicht

beachtet habe, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 25a Abs. 4 UStG (Differenzbesteuerung) die Umsatzsteuer aus der Gesamtdifferenz herausgerechnet werden müsse, änderte das FA mit Umsatzsteuer-Jahresbescheid für 2006 vom 9. Mai 2008 die Festsetzung entsprechend und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

- 5 Nach Eintritt der Bestandskraft des Umsatzsteuer-Jahresbescheids für 2006 vom 9. Mai 2008 beantragte der Kläger für 2006 die (Nicht-)Besteuerung als Kleinunternehmer mit der Begründung, die dafür nach § 19 Abs. 1 und 3 UStG erforderlichen Voraussetzungen lägen vor. Mit (bestandskräftig gewordenem) Bescheid vom 15. Juli 2008 lehnte das FA den Antrag ab.
- 6 Am 5. Januar 2009 reichte der Kläger eine Umsatzsteuererklärung mit Anlage UR für 2007 (Streitjahr) ein, in der er die zu zahlende Steuer mit 756,52 € berechnete und unter anderem Steuer nach § 13b UStG in Höhe von 219,45 € erklärte. Am 6. November 2009 beantragte er unter Verweis auf die Begründung für das Vorjahr, die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 auf 0 € festzusetzen. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 6. Januar 2010 ab und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Der Einspruch war erfolglos.
- 7 Mit Einreichung der Umsatzsteuererklärung für 2007 hatte der Kläger beim FA zugleich den Antrag gestellt, die Umsatzsteuer für 2007 aus sachlichen Billigkeitsgründen gemäß § 163 der Abgabenordnung (AO) "niedriger festzusetzen", da "stets die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung i.S.d. § 19 UStG vorlagen". Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 10. Februar 2009 ab. Mit Einspruchsentscheidung vom 7. Juni 2010 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage mit dem Antrag, die Umsatzsteuer für 2007 auf 0 € festzusetzen, statt. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Umsätze des Klägers unterlägen nach § 19 Abs. 1 UStG der Besteuerung für Kleinunternehmer. Er habe --auch durch die Abgabe der Umsatzsteuererklärung für 2006-- nicht nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG zur Regelbesteuerung optiert, da keine "Erklärung" vorliege, seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG der Besteuerung unterwerfen zu wollen. Mit der Herabsetzung der Umsatzsteuer auf 0 € sei der Antrag auf Herabsetzung im Billigkeitswege gemäß § 163 AO gegenstandslos geworden.
- 9 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 2211 veröffentlicht.
- 10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 19 Abs. 2 UStG. Das Urteil des FG stehe im Gegensatz zu der zu dieser Vorschrift ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteile vom 19. Dezember 1985 V R 167/82, BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420; vom 11. Dezember 1997 V R 50/94, BFHE 185, 82, BStBl II 1998, 420; vom 9. Juli 2003 V R 29/02, BFHE 202, 403, BStBl II 2003, 904). Der Kläger habe als Kleinunternehmer mit der unter Mitwirkung eines Steuerberaters erstellten Umsatzsteuererklärung für 2006 gegenüber dem FA gemäß § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG eine Optionserklärung zur Regelbesteuerung abgegeben, die ihn gemäß § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG für mindestens fünf Jahre binde.
- 11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise das Verfahren an das FG zurückzuverweisen.
- 13 Er macht im Wesentlichen geltend, er habe mit der Einreichung der Umsatzsteuererklärung für 2006 nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG verzichtet; es bestehe daher für das Streitjahr 2007 keine Bindung nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG.
- 14 Die Erstellung der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 habe auf einem Irrtum beruht, dessen Ursache in der fehlerhaften Berechnung des maßgeblichen Gesamtumsatzes für 2005 durch das FA liege. Es habe aufgrund eines eigenen Fehlers den Kläger im Oktober 2007 zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für 2006 aufgefordert. Er sei daraufhin davon ausgegangen, zwingend der Regelbesteuerung zu unterliegen. Zwar habe er Kenntnis von § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG gehabt, jedoch habe er zu keiner Zeit freiwillig auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten wollen. Er habe das Wahlrecht nicht ausgeübt. Da eine fehlerhafte Rechtsanwendung des § 19 Abs. 1 UStG durch das FA zu der Regelbesteuerung geführt habe, bleibe für eine nachrangige Option i.S. des § 19 Abs. 2 UStG kein Raum.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache ist zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Das Urteil des FG verletzt § 19 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG. Der Senat kann aufgrund der vom FG bislang getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob der Kläger mit der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für 2006, in der er die Steuer selbst nach den allgemeinen Vorschriften des UStG berechnet hat, konkludent auf die Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG verzichtet hat. Im Verzichtsfall würde ihn die Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG mindestens für fünf Kalenderjahre --und damit auch im Streitjahr 2007-- binden.
- 17** 1. Die für Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer wird von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig sind, nicht erhoben, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG).
- 18** Ein Unternehmer, der --wie das FG im Streitfall zutreffend festgestellt hat-- die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG erfüllt, weil er die dort genannten Umsatzgrenzen nicht überschreitet (sog. Kleinunternehmer), hat gemäß § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG die Möglichkeit, auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zu verzichten. § 19 Abs. 2 UStG lautet: "Der Unternehmer kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (§ 18 Abs. 3 und 4) erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 verzichtet. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Erklärung den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung von Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären."
- 19** 2. Für die Auslegung und Anwendung des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG gelten folgende Grundsätze:
- 20** a) Ein Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer (sog. Option zur Regelbesteuerung) kann dem FA gegenüber auch konkludent abgegeben werden. Der Gesetzeswortlaut des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG darf weder in dem Sinne verstanden werden, dass der Gesetzgeber für die Option einen bestimmten Erklärungswortlaut habe vorschreiben wollen, noch ist hieraus zu schließen, dass eine Option allein durch eine ausdrückliche Erklärung vorgenommen werden könnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420, unter II.1.a; Abschn. 19.2. Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).
- 21** b) Eine Option zur Regelbesteuerung durch konkludentes Verhalten kann von einem sog. Kleinunternehmer auch in der Weise erklärt werden, dass dieser dem FA auf einem für die Regelbesteuerung vorgesehenen Vordruck eine Umsatzsteuererklärung einreicht, in welcher er die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes berechnet und den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420, unter II.1.b; in BFHE 202, 403, BStBl II 2003, 904, unter II.2.b; Abschn. 19.2. Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Satz 2 UStAE).
- 22** Bei der diesbezüglichen Würdigung kommt es auf die Umstände des Einzelfalles an. Von ihnen hängt es ab, ob durch das FA der Inhalt einer Steuererklärung zweifelsfrei zugleich als Erklärung zur Ausübung des steuerrechtlichen Gestaltungsrechts aufgefasst werden darf oder ob dem Inhalt eine solche Bedeutung nicht zukommt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420, unter II.1.b).
- 23** c) In Zweifelsfällen muss das FA den Kleinunternehmer fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will (vgl. Abschn. 19.2. Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 Satz 3 UStAE). Die Beseitigung etwa bestehender Zweifel ist wegen der erheblichen Rechtsfolgen, nämlich der nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG für mindestens fünf Kalenderjahre geltenden Bindung des Verzichts auf die Kleinunternehmerbesteuerung, aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich. Verbleiben Zweifel, kann eine Option zur Regelbesteuerung nicht angenommen werden.
- 24** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben.
- 25** a) Das FG (Urteil, Seite 5) hält für die Beurteilung, ob mit der Umsatzsteuererklärung für 2006 konkludent auf die Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG verzichtet worden ist, unzutreffend "einen Erklärungswillen", dass der Kläger "die Regelbesteuerung in Anspruch nehmen" will, für maßgebend. Die oben unter II.2. dargestellte Rechtsprechung des BFH stellt dagegen zur konkludenten Ausübung des Optionsrechts nach § 19 Abs. 2 UStG

darauf ab, ob der Erklärungsempfänger --das FA-- das Verhalten des Steuerpflichtigen als Willenserklärung und Ausübung eines Gestaltungsrechts auffassen durfte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420, unter II.1.b).

- 26** b) Die Vorentscheidung verletzt mit der Herabsetzung der Umsatzsteuer für 2007 auf 0 € ferner § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG, da nach dieser Vorschrift die in § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG vorgesehene Nichterhebung von Umsatzsteuer nicht für die im Streitfall erklärte, nach § 13b Abs. 2 UStG (jetzt § 13b Abs. 5 UStG) vom Leistungsempfänger zu entrichtende Umsatzsteuer gilt und deshalb auch von einem Kleinunternehmer zu entrichten ist.
- 27** 4. Die Sache ist nicht spruchreif, weil der vom FG festgestellte Sachverhalt nicht ausreicht, um abschließend prüfen und beurteilen zu können, ob die eingereichte Umsatzsteuererklärung für 2006 eine schlüssige Option zur Regelbesteuerung enthält.
- 28** a) Im Rahmen der Würdigung, ob das FA den Inhalt der Umsatzsteuererklärung für 2006 zweifelsfrei als eine schlüssige Option zur Regelbesteuerung auffassen durfte, muss das FG den unstreitigen Aktenvermerk des FA vom 30. März 2007 (Umsatzsteuerakte für 2006, Blatt 1) berücksichtigen, der lautet "Umsatz 2005 = 20.548,81 § 19 (1) UStG Ab 2006 U-Signal setzen. Jahreszahler".
- 29** In Betracht kommt --wofür auch die unstreitig erfolgte Erklärungsanforderung des FA für das Jahr 2006 im Oktober 2007 spricht--, dass das FA irrtümlich der Auffassung war, der Kläger habe im Vorjahr (2005) die Umsatzgrenze von 17.500 € i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG überschritten mit der Folge, dass das FA ggf. unzutreffend davon ausging, dem Kläger stehe die Möglichkeit, gemäß § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zu verzichten, gar nicht zu. In einem solchen Fall hätte die Umsatzsteuererklärung für 2006 vom FA nicht als Erklärung zur Ausübung des steuerrechtlichen Gestaltungsrechts aufgefasst werden dürfen. Im Gegensatz dazu spricht jedoch der von dem FA auf der Umsatzsteuererklärung für 2006 in violetter Farbe angebrachte Vermerk "Umsatz 2005 unter 17.500,- = 2006 Kleinunternehmer" dafür, dass das FA als Erklärungsempfänger im Streitfall davon ausging und davon ausgehen durfte, dass der Kläger ein Optionsrecht nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG hatte und mit Abgabe der Umsatzsteuererklärung ausübte.
- 30** b) Soweit der Kläger geltend macht, er habe mit der Umsatzsteuererklärung für 2006 gar keine Optionserklärung i.S. des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgeben wollen, ist dies rechtlich unerheblich.
- 31** Da das Erklärungsbewusstsein kein notwendiger Bestandteil der Willenserklärung ist, kann schlüssiges Verhalten auch dann als Willenserklärung gewertet werden, wenn der Handelnde an die Möglichkeit einer solchen Wertung nicht gedacht hat, sofern er bei Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt erkennen konnte, dass sein Verhalten als Willenserklärung aufgefasst werden durfte und der Erklärungsempfänger es auch tatsächlich so verstanden hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 185, 82, BStBl II 1998, 420, unter II.1.b; Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl., § 133 Rz 11, m.w.N.).
- 32** Aus den vorstehenden Gründen wendet der Kläger auch zu Unrecht ein, dass das FA den Zweck der Kleinunternehmerregelung, die Verwaltungsvereinfachung, und die vom Gesetzgeber mit der Option gewollte Beseitigung von Nachteilen für Kleinunternehmer unzulässig außer Betracht lasse.
- 33** c) Der Kläger geht ferner unzutreffend davon aus, bei der Würdigung sei zu beachten, dass er als Kleinunternehmer nicht zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für 2006 verpflichtet gewesen sei.
- 34** Auch ein Kleinunternehmer i.S. des § 19 Abs. 1 UStG ist gemäß § 18 Abs. 3 UStG i.V.m. § 149 Abs. 1 Satz 1 AO verpflichtet, eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben (vgl. Mößlang in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 19 UStG Rz 26; Hildesheim in Offerhaus/Söhn/Lange, § 18 UStG Rz 62; Stadie in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 18 UStG Rz 27; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 18 Rz 355; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 1091). § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG sieht keine Befreiung von dieser Verpflichtung vor.
- 35** Dem FA wird durch die Erklärungspflicht die Prüfung ermöglicht, ob der Unternehmer den Kleinunternehmerstatus zu Recht in Anspruch nimmt (vgl. Stadie in Rau/Dürnwächter, a.a.O., § 18 UStG Rz 27).
- 36** 5. Sofern das FG nach der Würdigung aller Umstände zu dem Ergebnis kommt, dass der Kläger für 2006 konkludent auf die Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG verzichtet hat, konnte er diese --auch im Streitjahr 2007 geltende-- Option zur Regelbesteuerung nicht mehr wirksam zurücknehmen oder anfechten.

- 37** a) Nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG bindet die Verzichtserklärung für 2006 den Kläger mindestens für fünf Kalenderjahre, wenn --wie im Streitfall-- die Steuerfestsetzung für 2006 unanfechtbar geworden ist. Da der Fünfjahreszeitraum ab Beginn des Jahres 2006 lief, umfasst er auch das Streitjahr 2007.
- 38** Die fünfjährige Bindungsfrist soll Missbräuche beim Vorsteuerabzug verhindern (vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks V/1581[zu], 17). Wäre z.B. ein jährlicher Wechsel zwischen Besteuerung und Nichtbesteuerung möglich, bestünde die Möglichkeit, ungerechtfertigte Vorteile durch entsprechende zeitliche Verlagerungen der vorsteuerbelasteten Leistungen anderer Unternehmer für das Unternehmen sowie der Umsätze zu erlangen (gl. A. Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/ Langer, a.a.O., § 19 UStG Rz 38).
- 39** Vorliegend hat der Kläger eine in der beantragten Anwendung der Kleinunternehmerregelung (möglicherweise) zu sehende Optionsrücknahme erst nach Eintritt der Bestandskraft des Umsatzsteuer-Jahresbescheids für 2006 vom 9. Mai 2008 erklärt. Sie wäre daher wegen Verstoßes gegen § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG wirkungslos (vgl. Lippross, a.a.O., S. 1092).
- 40** b) Ohne Erfolg wendet der Kläger ein, der BFH (Urteil vom 9. April 1975 I R 55/73, BFHE 115, 377, BStBl II 1975, 616) habe die Rücknahme eines Antrags wegen Irrtums auch nach Ablauf einer Ausschlussfrist zugelassen.
- 41** Denn der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt ist nicht mit dem des Streitfalls vergleichbar. Der BFH hat in diesem Urteil (in BFHE 115, 377, BStBl II 1975, 616, unter 2.) die Rücknahme eines in der Steuererklärung irrtümlich gestellten Antrags lediglich aus dem Grund zugelassen, weil sie innerhalb der offenen Einspruchsfrist des Steuerbescheids erfolgte, in dem der Antrag erstmalig steuerlich berücksichtigt worden ist. Das Kreuz im Vordruck war versehentlich um eine Zeile zu hoch gesetzt worden. Das FA war von vornherein von einem offensichtlichen Irrtum ausgegangen. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gerade nicht erfüllt.
- 42** c) Auch eine Anfechtung einer evtl. vorliegenden Optionserklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG wegen Irrtums wäre nicht möglich.
- 43** Die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) über die Anfechtung von Willenserklärungen wegen Irrtums sind im öffentlichen Recht grundsätzlich nicht sinngemäß anzuwenden. Hier bestimmt sich ausschließlich nach öffentlichem Recht, ob die Erklärung berichtigt, ergänzt oder widerrufen werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 11. Januar 1967 I 78/65, BFHE 87, 529, BStBl III 1967, 208; in BFHE 115, 377, BStBl II 1975, 616, unter 2.; Niedersächsisches FG, Urteil vom 26. Februar 2004 14 K 858/00, EFG 2004, 1199, rkr.). Für den Streitfall hat der Gesetzgeber in § 19 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UStG abschließend eine abweichende, spezialgesetzliche Regelung getroffen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Vorbemerkungen zu §§ 149-153 AO Rz 13; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 149-153 AO Rz 7 und Fn 2; Stöcker in Beermann/Gosch, AO Vor §§ 149-153 Rz 9).
- 44** Soweit sich der Kläger darauf beruft, nach Birkenfeld sei auch im Steuerrecht eine Anfechtung einer Willenserklärung wegen Irrtums möglich (Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1977, 31), ergibt sich daraus für den Streitfall kein anderes Ergebnis. Nach Birkenfeld (StuW 1977, 31, 41 Buchst. d) handeln Steuerpflichtige bei Anfechtung (erst) nach Bestandskraft fahrlässig und schuldhaft verzögert i.S. von § 121 BGB, wenn sie den Irrtum "in offener Rechtsbehelfsfrist" nicht bemerken; dann sei die Anfechtung ausgeschlossen. Im Streitfall war der --in Anwendung der allgemeinen Vorschriften des UStG ergangene-- Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 9. Mai 2008 bereits bestandskräftig, als der Kläger seine (Nicht-)Besteuerung als Kleinunternehmer nach § 19 UStG begehrte.
- 45** 6. Sofern das FG im zweiten Rechtsgang eine konkludente Optionserklärung des Klägers zur Regelbesteuerung annimmt, hat es über den vom Kläger ferner gestellten und ebenfalls rechtshängigen Antrag auf Herabsetzung der Umsatzsteuer für 2007 im Billigkeitswege gemäß § 163 AO zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de