

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karin Pitzer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch UNICONSLT Steuerberatungs GmbH & Co KG, Bahnhofstraße 35a, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 7. Juni 2013 gegen den Bescheid des FA Braunau Ried Schärding vom 28.9.2018 betreffend Umsatzsteuer 2012, Steuernummer xxxx zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (infolge Bfin) ist eine GesbR.

Mit Schreiben vom 18.9.2012 wurden folgende Unterlagen vom steuerlichen Vertreter der Bfin. für das Jahr 2012 eingereicht:

Vollmacht vom 13.9.2012

Fragebogen (Verf. 16) für Gesellschaften

Antrag auf Vergabe einer UID Nummer (Formular U 15)

Formular (Verf. 60) Feststellungsverfahren gemäß § 188 für 2013

Unterschriftenprobenblatt

Im Fragebogen (Verf. 16) unterfertigt am 13.9.2012, gab die Bfin dem Finanzamt die Eröffnung ihres Land und forstwirtschaftlichen Betriebes - einer Baumschule - mit Beginn 2013 bekannt. Angekreuzt bzw. beantragt wurden Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft (Pauschaliert).

Der voraussichtliche Jahresumsatz bzw. der voraussichtliche Gewinn im Folgejahr wurde mit 10.000 € bzw. 0 € bekanntgegeben.

Die Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 wurde darin nicht angekreuzt. (Ein Regelbesteuerungsantrag gem. § 6 Abs. 3 war nicht beigelegt).

Beigelegt war der Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (U 15) vom 13.9.2012. In diesem Antrag wurde von der Bfin keine Auswahl getroffen. Aus welchen Gründen die UID Nummer beantragt bzw. benötigt werde, wurde nicht angekreuzt bzw. bekanntgegeben.

Dem Antrag auf Vergabe einer UID Nummer wurde vom Finanzamt (FA) am 26.9.2012 entsprochen.

Die Bfin reichte die monatliche Umsatzsteuervoranmeldung für 10/2012 elektronisch beim FA am 2.11.2012 ein.

Mit Ergänzungsersuchen des FA vom 6.11.2012 betreffend UVA 10/2012 wurde die Bf. ersucht, geeignete Unterlagen (Rechnungen, Verträge, Kopien von Zahlungsbelegen sofern es sich um Teilrechnungen handelt) und einen Ausdruck des Umsatzsteuerjournals für die genannten Zeiträume vorzulegen, um die geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 24.000 € nachzuweisen.

Die Rechnung vom 4.10.2012 über den Kauf der Liegenschaft, Doris Abfrage der Liegenschaft, und der Kaufvertrag vom 10.9.2012 wurden übermittelt und sind im Akt abgelegt.

Die Buchung (bzw. Freigabe) der Voranmeldung 10/2012 mit der Vorsteuer - 24.000 € erfolgte erklärungsgemäß am 19.11.2012.

Aus der schriftlich festgehaltenen Kurznotiz (Aktenvermerk) nach dem Telefonat am 21.2.2013 zwischen der steuerlichen Vertretung (Frau B, Uniconsult) und dem Sachbearbeiter des Finanzamtes geht folgendes hervor:

"Sicht von Frau B (sofern ich Sie richtig verstanden habe):

Frau B hat eine Auskunft von einem TL aus Schärding erhalten welche besagt, dass sie sich auf den Vertrauensgrundsatz berufen kann weil, das eingereichte Formular U 15 wie ein Antrag zur Option nach § 22 gewertet werden kann und dass dadurch, dass kein Kreuz gesetzt wurde und vor allem bei dem Punkt "Ich führe Umsätze aus, die ausschließlich nach § 22 UStG 1994 zu versteuern sind" kein Kreuz gesetzt wurde.

Der Antrag auf Regelbesteuerung muss lediglich schriftlich gestellt werden und ist an keine bestimmte Form gebunden. Wir hätten nämlich, wenn wir Zweifel gehabt hätten, diesen Zweifeln auf den Grund gehen können und hätten keine UID Nummer vergeben dürfen.

Weiters führte sie an, dass die UVA vom Oktober 2012 kontrolliert wurde und wir sie darauf hinweisen hätten müssen, wenn kein Regelbesteuerungsantrag vorliegt.

Sicht des Bearbeiters:

Der Antrag auf Regelbesteuerung ist schriftlich einzubringen und ansonsten an keine bestimmten Formvorschriften gebunden.

Aus einem eingereichten Formular U 15 kann aber nicht darauf geschlossen werden, das optiert wird, immerhin kann auch ein pauschalierter Landwirt eine UID Nummer zum Tätigen von IG E anfordern und besagte IG E wurden getätigt.

Beim eingereichten Verf.16 wurden "Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Pauschalisiert)" angekreuzt, die Steuerberatungskanzlei wusste also zum Gründungszeitpunkt sehr genau, dass es sich um einen pauschalisierten Land und Forstwirt (LuF) handelt und ein Antrag eingereicht werden muss.

Als ich die Frage stellte, ob die GesbR pauschalisierte LuF Einkünfte hat, sagte Frau B, dass sie lediglich die Liegenschaft momentan in Kopf hätte und ansonsten sich erst mit dem Fall beschäftigen werde, immerhin werde die Jahreserklärung bald eingereicht und im ersten Jahr hätte sie ja sowieso bis zur Erklärung Zeit mit der Option (ich sagte ich wäre mir nicht sicher ob es so eine Regelung gibt, werde dies aber nachschlagen und das es nicht um die Kleinunternehmeroption geht, wo sie sowieso bis zur Veranlagung Zeit hat).

Die UVA wurde im November 2012 überprüft. Ob sich die überprüfende Person Gedanken über die Option machte weiß ich nicht. Die Überprüfung erfolgte ausschließlich aufgrund der getätigten IG-E, ich wollte sehen, ob ein Vorsteuerabzug zusteht oder nicht".

Die Umsatzsteuervoranmeldung 12/2012 wurde am 27.2.2013 elektronisch eingebracht. Die Buchung erfolgte mit Null auch am 27.2.2013.

Aus dem am 25.3.2013 eingebrachten Schriftsatz vom 20.3.2013 der steuerlichen Vertretung der Bfin. geht folgendes hervor:

"wie bereits persönlich besprochen erlauben wir uns im Zusammenhang mit dem durchgeführten Vorsteuerabzug der Baumschule der Bfin. folgende Stellungnahme abzugeben:

Ehepaar D, Kinder von Y und Z D, Baumschule D erwarben mit Kaufvertrag vom 10.9.2012 von der M Containerbaumschule GmbH & Co KG die ehemalige Betriebsliegenschaft samt Folienhäuser, Folientunnel und Teile der Bewässerungsanlagen.

Hinsichtlich des Kaufpreises wurde vereinbart, dass die Verkäuferin von der Optionsmöglichkeit gem. § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch macht und die Umsatzsteuer § 215 Abs. 4 BAO überrechnet wird. Die Entrichtung der Umsatzsteuer erfolgte letztlich auch durch Umbuchung/Verrechnung auf die Steuerkonten der Vertragsparteien.

Unmittelbar nach Abschluss des Vertrages wurde ein entsprechender Fragebogen für Gesellschaften (Verf. 16) an das örtliche zuständige Finanzamt (FA) übermittelt. Darin wurden auch die Jahresumsätze, die voraussichtlich erzielt werden angegeben. Gleichzeitig wurde dem

Finanzamt neben der Bekanntgabe der Eröffnung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter anderem auch ein Antrag auf Vergabe einer UID Nummer (U 15) übermittelt. Aufgrund dieser Erklärungen wurde sowohl eine Steuernummer als auch eine ATU Nummer vergeben und die GesbR steuerlich erfasst.

Mit diesen Erklärungen wurde unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht, dass der landwirtschaftliche Betrieb zur Umsatzsteuer optiert und dazu auch eine ATU Nummer beantragt hat. In dieser Erklärung wurde auch nicht angeführt, dass eine Erwerbschwelle überschritten wurde, sodass eindeutig davon auszugehen ist, dass zur Umsatzsteuer optiert wurde.

Im Zuge des beantragten Überrechnungsantrages wurde vom Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung vom 6.11.2012 ausgefertigt.

Darin wurde die Bfin. ersucht, geeignete Unterlagen und einen Auszug des Umsatzsteuerjournals für die genannten Zeiträume vorzulegen um die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nachzuweisen.

Unsererseits wurden sämtliche Unterlagen, unter anderem der Kaufvertrag über die Liegenschaft, übermittelt. Im Zuge dieser Prüfung wurde auch wiederholt Rücksprache seitens Mag. B von Moore Stephens Uniconsult Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs- GmbH mit Bediensteten des Finanzamtes gehalten.

Im Zuge dieser Gespräche ging es um nichts Anderes als, dass ein Landwirt zur Umsatzsteuer optiert hat und deswegen das Vorsteuerguthaben überrechnet haben möchte. Letztendlich wurde vom Finanzamt auch die Überrechnung durchgeführt. Auch in der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung, in der das Vorsteuerguthaben ausgewiesen wurde, war aufgrund der eben angeführten Umstände klar ersichtlich, dass zur Umsatzsteuer optiert wurde.

Erst nach Ablauf des Kalenderjahres, nach Prüfung des Sachverhaltes und Auszahlung des Guthabens im Jahr 2012, stellt sich nun für das Finanzamt die Frage, ob dem § 22 Abs. 6 UStG Genüge getan wurde, als eine entsprechende Erklärung abgegeben wurde, dass die Umsätze nicht nach den allgemeinen Vorschriften besteuert werden sollten. In mehreren Entscheidungen von unabhängigen Finanzsenat wird unter Verweis auf die 6. Richtlinie wiederholt ausgeführt, dass § 22 Abs. 6 UStG nach seinem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie so auszulegen ist, dass er in richtlinienkonformer Interpretation dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechtes entspricht.

In mehreren Entscheidungen von unabhängigen Finanzsenaten wird unter Verweis auf die 6. Richtlinie wiederholt ausgeführt, dass § 22 Abs. 6 UStG nach seinem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie so auszulegen ist, dass er in richtlinienkonformer Interpretation dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechts entspricht. Nach Artikel 25 Abs. 10 der 6. Richtlinie hat jeder

pauschalisierte Landwirt nach den von den Mitgliedsstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht auf die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 Abs. 1 zu optieren. Dabei ist insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten. Diese Bestimmungen dürfen daher nicht dazu führen, dass das Recht auf Vornahme der mit den besteuerten Umsätzen verbundenen Abzügen beschränkt wird, wenn das Optionsrecht gemäß diesen Bestimmungen wirksam ausgeübt worden ist. Das in Artikel 25 Abs. 10 einem pauschalierten Landwirt eingeräumte Recht auf Besteuerung nach den allgemeinen Regeln normiert, dass die Entscheidung des landwirtschaftlichen Unternehmers anzunehmen ist, wobei diese Voraussetzungen in richtlinienkonformer Interpretation nicht dazu führen dürfen, die Ausübung der Option unnötig zu erschweren und damit den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zu gefährden. Der Wortsinn des § 22 Abs. 6 UStG ist daher in richtlinienkonformer Auslegung dahingehend zu verstehen, dass das Recht zur Optionsausübung nicht dadurch verloren gehen kann, wenn eine rechtzeitig vorgelegte Erklärung nicht ausdrücklich auf den Verzicht der Pauschalierungsbestimmung hinweist. Es genügt vielmehr, wenn dem Inhalt der Erklärung keine andere Bedeutung beigemessen werden kann als nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern und von einer Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen (UFS RV/0339-W/10).

In dieser Entscheidung wird auch klar ausgedrückt, dass der Vertrauensgrundsatz zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen der Gemeinschaft gerechnet wird und dieser von jeder innerstaatlichen mit der Anwendung des Gemeinschaftsrechts betrauten Behörde zu beachten ist.

In einer anderen Entscheidung UFS RV/0480-L/05 v. 27.11.2006 wurde auch klar festgehalten, dass eine derart strikte Formvorschrift (§ 22 Abs. 6 UStG) dem Berufungswerber im Sinne des Gemeinschaftsrechtes nicht zum Nachteil gereichen darf, wenn der erklärte Wille nach den allgemeinen Regeln der Umsatzsteuer versteuern zu wollen, klar und unmissverständlich zum Ausdruck kommt. In diesem Fall, in dem keine entsprechende Erklärung abgegeben wurde, wurde die Vorsprache beim Finanzamt als eindeutige Willenserklärung verstanden, als dem Vorbringen keine andere Bedeutung als der Verzicht auf die pauschale Besteuerung in der Landwirtschaft beizumessen war. Das Begehren kann in einer anderen Erklärung im gleichen Ausmaß zum Ausdruck kommen wie in der Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG. Wichtig war laut dieser Entscheidung, dass er beim zuständigen Finanzamt seinen Willen kundtat, auf die Pauschalierung verzichten zu wollen. Nicht übersehen werden darf hier, dass in anderen Entscheidungen (VwGH 2002/14/0106 v. 21.03.2003) im betreffenden Jahr überhaupt keine Erklärung abgegeben wurde. Der der Berufung stattgebende Unabhängige Finanzsenat zitierte in diesem Zusammenhang auch Ruppe, wonach eine ausdrückliche Erklärung erforderlich wäre, in die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu optieren. Allerdings erkennt auch hier der Unabhängige Finanzsenat, dass ein VwGH-Erkenntnis zu einer Zeit ergangen ist, als Österreich noch nicht der Europäischen Union beigetreten war bzw. der VwGH seit dem Beitritt

Österreichs zur Europäischen Union mit dieser Frage noch nicht befasst wurde. Gemein ist allen Entscheidungen, dass anhand der objektiven Aktenlage kein anderer Wille erkennbar ist.

Diese Ausführungen werden unter anderem auch in einer weiteren Entscheidung des UFS RV/0244-G/10 bestätigt. In der Entscheidung RV/0244-G/10 wurde auch ausdrücklich festgehalten, dass für die Beurteilung von Anbringen es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und zufällig verbalen Formen ankomme, sondern auf den Inhalt, das erkennbare und zu erschließende Ziel des Parteienschritts. Parteienerklärungen sind in Verwaltungsverfahren nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist im Hinblick auf § 115 BAO die Absicht der Partei zu erforschen.

Im hier vorliegenden Fall wurde wie eingangs erwähnt ein entsprechender Fragebogen ausgefüllt, in dem der Betriebszweck Baumschule angegeben und erklärt wurde, dass Umsätze erzielt werden. Weiters wurde auch ein Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer gestellt, wobei gerade nicht als Begründung angeführt wurde, dass diese benötigt werde, weil eine Erwerbsschwelle überschritten oder ein sonstiger Grund vorliegen könnte. Daher bleibt eigentlich nur ein Grund über, nämlich, dass zur Umsatzsteuer optiert wird.

Auch aus dem Kaufvertrag ist klar ersichtlich, dass die Vertragsparteien im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft zur Umsatzsteuer optieren. Darüber hinaus wurde eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben, die vom Finanzamt entsprechend geprüft und letztendlich auch das Guthaben verrechnet wurde, wobei klar war, dass optiert wurde.

Gerade bei der im Zuge dieser Überrechnung stattgefundenen Prüfung bzw. Gesprächen ging es ausschließlich um die Frage, dass ein Landwirt ein Vorsteuerguthaben habe, gerade weil er optiert hat. Nach dieser Prüfung, mit der auch einige Telefonate verbunden waren, wurde die Umsatzsteuerüberrechnung durchgeführt.

Aus den verschiedensten eingereichten Erklärungen, sei es in Form von Formularen oder mündlich, ergibt der objektive Erklärungswert klar und eindeutig, dass zur Umsatzsteuer optiert und vom Finanzamt dagegen kein Einwand erhoben wurde. Der objektive Wille ist demnach unstrittig und bei entsprechender objektiver Auslegung der Vorbringen der Wille, nach den allgemeinen Bestimmungen versteuern zu wollen, unstrittig. Es wird ersucht, die Erklärungen antragsgemäß zu veranlagen".

Das Finanzamt erließ den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2012 am 22. Mai 2013. Die Umsatzsteuer wurde mit 0 festgesetzt (anstatt bisher mit -24.000 €).

Aus der gesonderten Bescheidbegründung vom 23.5.2013 geht folgendes hervor:

"§ 22 UStG 1994 sieht vor, dass nichtbuchführungspflichtige Unternehmer in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach Durchschnittssätzen ermitteln.

Durch eine Erklärung gegenüber dem örtlich und sachlich zuständigen FA kann der nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirt allerdings zur Regelbesteuerung optieren.

Diese Erklärung ist iSd § 85 Abs. 1 und § 86a BAO schriftlich beim FA einzureichen.

Der Antrag ist bis zum Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, für das der Unternehmer erstmals optieren will. Die Antragsfrist ist nicht verlängerbar.

Die von einem Unternehmer abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuererklärung kann die schriftliche Erklärung nicht ersetzen (VwGH 22.10.1990, 89/15/0157). Ebenso wenig ein in einem Fragebogen anlässlich der Betriebsgründung angekündigter Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (VwGH 31.3.2003, 2002/14/0106). Auch bei einem handschriftlichen Vermerk „UID Nr. wird aufgrund der neuen Rechnungslegung benötigt“ auf dem Antrag auf Vergabe einer UID handelte es sich um keine ausdrückliche Erklärung dafür, dass der Unternehmer seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuern will.

Wenn auch der Regelbesteuerungsantrag an keine bestimmten Formvorschriften gebunden ist so ist er dennoch schriftlich einzubringen. Da bisher lediglich ein Antrag auf Vergabe einer UID Nummer eingebracht wurde (beim FA eingelangt am 18.9.2012) sind die Bestimmungen des § 22 Abs. 1-5 UStG 1994 anzuwenden.

Weiters erließ das Finanzamt den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2012 am 22. Mai 2013 unter Berücksichtigung steuerpflichtiger Lieferungen und sonstige Leistungen von 0 €, innergemeinschaftlicher Erwerbe von 41.303 €, der Erwerbsteuer in Höhe von 8.260,60 € und der Vorsteuer in Höhe von 0 €. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2012 wurde mit 8.260,60 € (anstatt bisher 0 €) festgesetzt.

Aus der Begründung geht folgendes hervor:

„Laut Datenbank betragen die innergemeinschaftlichen Erwerbe im 4. Quartal 2012 41.303 € (bisher erklärt 26.551,69 €). Auf die Begründung zum Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Oktober 2012 wird verwiesen“.

Mit Schriftsatz vom 7.6.2013 - eingelangt am 10.6.2013 beim FA - langte die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 10/2012 und gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2012 ein mit der gleichen Begründung wie im eingebrachten Schriftsatz vom 25.3.2013.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Stellungnahme im Schriftsatz vom 25.3.2013 verwiesen (siehe oben). Hinzugefügt wurde von der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde noch „Die Vorsteuer daher nach Prüfung und Kenntnis des Parteiwillens mit der verbundenen Auszahlung (Verrechnung) im Jahr 2012 im darauffolgenden Jahr 2013 aus den angeführten Gründen zu versagen, widerspricht klar dem Vertrauensschutz und grenzt unseres Erachtens an Willkür.

Es wird daher ersucht, der Beschwerde stattzugeben.

Darüber hinaus wird nach § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt“.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung mittels Vorlagebericht der nächsten Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Daraus geht hervor, dass die Frist gemäß § 22 Abs. 6 UStG im gegenständlichen Fall nicht eingehalten worden sei. Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen könne eine von einem Unternehmer abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuererklärung nicht die schriftliche Erklärung ersetzen. Sohin stehe kein Vorsteuerabzug zu.

Mit Schreiben vom 30.9.2013, eingelangt am 1.10.2013 beim Finanzamt, wurde beantragt die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern:

"Wenngleich schon mehrmals wiederholt (zuletzt mit der Berufung vom 10.6.2013) wird erneut im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG beantragt, die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern".

Die Umsatzsteuererklärung 2012 langte am 28.3.2014 elektronisch beim Finanzamt ein. Am 28.9.2018 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2012 vom Finanzamt erlassen und die Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) wurde für das Jahr 2012 mit 5.310,34 € festgesetzt (anstatt bisher 8.260, 60 €) mit der Begründung, dass nach Aktenlage für 2012 eine Option gem. § 22(6) UStG 1994 nicht bis 31.12.2012 ausgeübt worden sei.

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 wurde dem Bundesfinanzgericht am 1.10.2018 übermittelt.

Dagegen brachte die Bfin. Beschwerde vom 8.10.2018 ein im Wesentlichen mit der Begründung, dass im angefochtenen Bescheid ausgeführt worden sei, dass für 2012 eine Option gem. § 22 (6) UStG nicht bis 31.12.2012 ausgeübt worden wäre. Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Ausführungen im Schreiben (Beschwerde) gegen die UVA 10/2012 und 12/2012 vom 7.6.2013 sowie auf die eingebrachte Stellungnahme vom 25.3.2012 verwiesen.

Es werde die Stattgabe der Beschwerde sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit BGBl I 51/2012 wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31.12.2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und oblag die Entscheidung darüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Parteien wurden zur mündlichen Verhandlung für den 11.3.2021 geladen. Mit Schreiben vom 9.3.2021 verzichtete die Bfin. durch den steuerlichen Vertreter auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorhalt vom 12.3.2021 wurde der Bf. mitgeteilt, dass laut Datenbank die innergemeinschaftlichen Erwerbe im 4. Quartal 2012 41.303 € (siehe Beilage) betragen würden. Im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 12/2012 vom 22.5.2013 wurden die innergemeinschaftlichen Erwerbe in dieser Höhe auch berücksichtigt. Laut Umsatzsteuererklärung wurden innergemeinschaftliche Erwerbe in Höhe von 26.551,69 € erklärt und in der Folge im Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 28.9.2018 in Höhe von 26.551,69 € berücksichtigt. Um Klärung bzw. um Stellungnahme werde ersucht bzw. um Bekanntgabe der innergemeinschaftlichen Erwerbe 2012.

Die steuerliche Vertretung teilte mit Schreiben vom 23.3.2021 mit, dass sich die Abweichung in der Höhe von € 14.695 aus einer Anzahlungsvorschreibung der Firma X. vom 19.12.2012 ergeben würde. Diese Anzahlung sei am 3.1.2013 überwiesen worden. Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes verlange, dass ein Gegenstand über die Grenze gelangt – eine Anzahlungsversteuerung würde es nicht geben. Daher sei der innergemeinschaftliche Erwerb erst bei der Lieferung 2013 verwirklicht.

Das Finanzamt teilte mit Schreiben vom 29.4.2021 mit:

„Da die Steuerschuld nicht vor dem ig. Erwerb entstehen kann, können Anzahlungen nicht zu einem ig. Erwerb führen. Ebenso nicht eine Rechnungsausstellung vor der Ausführung des Erwerbes (Ecker im Ecker/Epply/Rößler/Schwab (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 (38. Lfg 2013) zu Art. 4 - Kommentierung Rz 10.). Die Differenz in den Beträgen des ig. Erwerbes konnte sohin durch die Beschwerdeführerin aufgeklärt werden. Es wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen und wird beantragt, ein abweisendes Erkenntnis zu erlassen“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Schreiben vom 18.9.2012, die Vollmacht, der Fragebogen, der Antrag auf Vergabe einer UID Nummer, das Formular Feststellungsverfahren gemäß § 188 für 2013 und das Unterschriftenprobenblatt, alle datiert mit 13.9.2012 wurden dem Finanzamt am 20.9.2012 übermittelt.

Im Fragebogen, gab die Bf. die Eröffnung des Land und forstwirtschaftlichen Betriebes – Baumschule - mit Beginn 2013 bekannt. Beantragt wurden Einkünfte aus Land und

Forstwirtschaft (Pauschaliert). Der voraussichtliche Jahresumsatz und der voraussichtliche Gewinn wurden im Folgejahr mit 10.000 € bzw. 0 € bekanntgegeben.

Die Regelbesteuerung gem. § 6 Abs. 3 UStG wurde von der Bf. nicht angekreuzt bzw. beantragt. Ein schriftlicher Antrag gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 ist nicht aktenkundig.

Dem Antrag auf Vergabe der UID Nummer wurde vom FA am 26.9.2012 entsprochen.

Nachdem die UVA für 10/2012 beim FA am 2.11.2012 elektronisch einlangte, erfolgte mit Ergänzungsersuchen vom 6.11.2012 die Aufforderung an die Bfin zur Vorlage von geeigneten Unterlagen (Rechnungen, Verträge, Kopien von Zahlungsbelegen sofern es sich um Teilrechnungen handelt) bzw. zur Vorlage des Umsatzsteuerjournals für die genannten Zeiträume, um die geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 24.000 € nachzuweisen.

Aufgrund des Ergänzungsersuchens vom 6.11.2012 wurde - ohne weitere Ausführungen der Bfin - in diesem Zusammenhang lediglich der Kaufvertrag, die Rechnung und Doris Abfrage vorgelegt.

Die Buchung der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2012 (mit der Vorsteuer - 24.000 €) erfolgte am 19.11.2012 erklärungskgemäß, ohne jeglichen Eingriff, durch die Behörde.

Dass es „Gespräche bzw. Rücksprachen“ aufgrund des Ergänzungsersuchens des FA vom 6.11.2012 mit Bedienstete des FA gegeben habe, ergibt sich aus den Akteninhalt nicht. Aktenkundig ist ein Telefonat am 21.2.2013 zwischen der steuerlichen Vertretung und dem Sachbearbeiter des FA (siehe oben). Für die Behauptung der Bf. in der Stellungnahme und in der Beschwerde *„Im Zuge dieser Prüfung wurde auch wiederholt Rücksprache seitens der steuerlichen Vertretung mit Bediensteten des FA gehalten und im Zuge dieser Gespräche ging es um nichts Anderes, als, dass der Landwirt zur Umsatzsteuer optiert hat...“* gibt es keine konkreten Anhaltspunkte. Nicht nachvollziehbar ist, dass – wie von der steuerlichen Vertretung vorgetragen – *„wiederholt Rücksprache bzw. Gespräche mit den Bediensteten“* stattgefunden hätten. Wurden doch weder die Bediensteten des Finanzamtes namentlich genannt noch die stattgefundenen Gesprächstermine von der steuerlichen Vertretung bekanntgegeben.

Die Umsatzsteuervoranmeldung 12/2012 langte am 27.2.2013 elektronisch ein und wurde mit Null (errechneter Betrag) am gleichen Tag gebucht.

Die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 10/2012 und 12/2012 wurden am 22.5.2013 von der belangten Behörde erlassen.

Mit Schreiben vom 30.9.2013 beantragte der steuerliche Vertreter der Bfin gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 die *Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern*.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 ging elektronisch am 28.3.2014 beim FA ein. Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 erging am 28.9.2018.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vom FA übermittelten Akt sowie dem Vorhalteverfahren beim Bundesfinanzgericht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

A. Verfahrensrecht:

§ 253 BAO regelt, dass eine Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, auch wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid erfasst.

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind u.a. auch Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten (Ritz, BAO⁶, § 253 Rz 2).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat(Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf diesen Zeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat.

Nach § 21 Abs. 3 UStG 1994 hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Eine Festsetzung kann nur solange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde.

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt.

Im vorliegenden Fall wurde der Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 28.9.2018 zeitlich nach Einbringung der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 10/2012 und 12/2012 vom 22.5.2013 (Beschwerde vom 7.6.2013, bei der belangten Behörde eingelangt am 10.6.2013) erlassen. Damit trat der Umsatzsteuerjahresbescheid an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0339). Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 10/2012 und 12/2012 wirkt gemäß § 253 BAO somit auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012. Das Schreiben der Bfin vom 8.10.2018, mit dem gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 Beschwerde erhoben werden sollte, ist folglich als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide zu beurteilen (BFG vom 27.9.2017, RV/7104167/2017, BFG vom 27.7.2020, RV/5101603/2018 etc.).

B. Rechtliche Würdigung:

Gemäß Art 296 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSyst-RL) hat jeder Pauschallandwirt nach den von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, sich für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Bestimmungen des Art. 281 zu entscheiden.

Innerstaatlich findet die umsatzsteuerliche Behandlung von Land- und Forstwirten in der Bestimmung des § 22 UStG 1994 ihren Niederschlag. Darin wird (in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung) angeordnet:

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 sieht vor, dass bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmeneines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt wird. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 bis 12 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

(2) bis (5) [..]

Nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann der land- und forstwirtschaftliche Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert werden sollen.

Durch eine bis zum Ablauf des betroffenen Kalenderjahres gegenüber dem örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung nach § 22 Abs.6 UStG (Optionserklärung) kann der Unternehmer die Durchschnittsbesteuerung ausschließen und die Umsätze des LuF Betriebes nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuern.

Die Bestimmung des § 22 Abs. 6 UStG 1994 ist in richtlinienkonformer Interpretation dahingehend zu verstehen, dass das Recht zur Optionsausübung nicht dadurch verloren geht, wenn eine rechtzeitig vorgelegte Erklärung nicht ausdrücklich auf den Verzicht der Pauschalierungsbestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 hinweist. Es genügt vielmehr, wenn dem Inhalt der Erklärung keine andere Bedeutung beigemessen werden kann, als die nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern und von einer Pauschalierung Abstand zu nehmen (UFS, 27.11.2006, RV/0480-L/05).

Die herrschende Lehre verlangt für diese Option eine rechtzeitige, schriftliche Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt, aus der der Parteiwille die Umsätze aus der LuF nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 zu versteuern, eindeutig hervorgeht (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 22 Tz 53; Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 22, Rz 100).

Es genügt nicht, wenn aus anderen Angaben die Absicht des Verzichtes hervorgeht. So können etwa Umsatzsteuervoranmeldungen und/oder Umsatzsteuererklärungen die erforderliche ausdrückliche Erklärung nicht ersetzen (VwGH 22.10.1990, 89/15/0157). Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur ist eine ausdrückliche und damit jeden Zweifel ausschließende Erklärung, auf die Durchschnittssatzbesteuerung zu verzichten, erforderlich (VwGH 22.4.1985, 84/15/0231).

Die hier vom Gesetz geforderte Voraussetzung der Abgabe einer Verzichtserklärung kann nicht durch den - möglicherweise zu ziehenden - Schluss aus anderen Zwecken dienenden sonstigen Angaben des Steuerpflichtigen, er habe die Absicht eine Optionserklärung abzugeben, ersetzt werden. Selbst die erkennbare Absicht kann die ausdrückliche Erklärung nicht ersetzen (VwGH 3.10.1988, 87/15/0055).

Der Verwaltungsgerichtshof ist von der oben angeführten zum UStG 1972 ergangenen Rechtsprechung auch im Wirkungsbereich des UStG 1994 nicht abgegangen (VwGH 31.03.2003, 2002/14/0106).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlaut in Verbindung mit der verfassungsgesetzlich normierten strikten Bindung der Vollziehung an Gesetze, erweist sich die Behauptung der Bfin eine Verzichtserklärung wäre auch mündlich möglich gewesen als unzutreffend.

Sind daher die Voraussetzungen für die Anwendung des § 22 und des § 6 Abs. 1 Z 27 gegeben (der Land und Forstwirt bleibt mit seinen Umsätzen unter 30.000 €) so geht § 22 vor. Optiert

ein Kleinlandwirt zur Regelbesteuerung, dann kommt für ihn zunächst die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung, sofern er nicht für die Steuerpflicht optiert (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 22, TZ 39/1).

Ein pauschalierter Landwirt, der auch unter die Kleinunternehmergrenze fällt, muss zeitgerecht zwei Optionserklärungen zur Regelbesteuerung bei unterschiedlichen Fristen abgeben.

Grundstückslieferungen sind idR Hilfsgeschäfte, sie bleiben bei der Berechnung der Grenze gem. § 6 Abs. 1 Z 27 außer Ansatz. Will der Kleinunternehmer daher für Grundstücksumsätze für die Steuerpflicht optieren muss er zunächst gem. § 6 Abs. 3 auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten. (UStR Rz 794; Ruppe/Achatz, UStG 5, § 6, TZ 249/6).

Land- und Forstwirte, die unter § 22 fallen, sind mit Grundstücksumsätzen jedenfalls steuerfrei. Entweder handelt es sich um einen Umsatz im Rahmen des pauschalierten Betriebes, dann ist die unechte Steuerbefreiung nach Z 9 lit a auch auf diesen Umsatz anzuwenden, oder es ist der Grundstücksumsatz gar nicht von der Pauschalierung erfasst. Im letzten Fall kann die Option nach § 6 Abs. 2 für Steuerpflicht vom Land und Forstwirt isoliert ausgeübt werden. Im ersteren Fall müsste der Land- und Forstwirt, der den Grundstücksumsatz als steuerpflichtig behandeln möchte, zunächst nach § 22 Abs. 6 für Regelbesteuerung optieren (UStR Rz 794).

Übt der liefernde Unternehmer die Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG aus, behandelt also den gesamten Umsatz als steuerpflichtig bleiben die Vorsteuern abzugsfähig, eine Vorsteuerkorrektur unterbleibt. Die USt ist in Höhe von 20% der Bemessungsgrundlage abzuführen. Dem Erwerber steht nach allgemeinen Grundsätzen der Vorsteuerabzug zu.

Land- und Forstwirte, die nach § 22 besteuert werden wollen, müssen zuvor gem. § 22 Abs. 6 erklären, dass ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert werden sollen (Kanduth Kristen in Berger/Bürgler/ Kanduth Kristen/Wakounig, UStG-ON 3, § 6, Rz 295, Ruppe/Achatz, UStG 5, § 6, TZ 249/7).

Eine Verzichtserklärung im Sinne dieser Ausführungen liegt im vorliegenden Fall im Jahr 2012 unstreitig nicht vor.

Auch liegt kein Antrag gem. § 6 Abs. 3 UStG vor bzw. ist diesbezüglich bis 31.12.2012 nichts bekannt.

Um eine Vorsteuer nun geltend machen zu können bedarf es gegenständlich einer schriftlichen Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG, zumal die voraussichtlichen Umsätze mit 10.000 € bzw. es sich um einen pauschalierten Land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen voraussichtliche Einkünfte mit Null von der Bfin angegeben wurden, handelt.

Wenn die Bfin nun vorbringt, dass aus dem Fragebogen, Kaufvertrag und dem Antrag auf Vergabe der UID Nummer die Option zur Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994

ableitbar ist bzw. aufgrund dieser Unterlagen bewiesen sei, so ist dem folgendes entgegen zu halten:

Wenn laut Kaufvertrag vom 10.9.2012 die Verkäuferin erklärt von der Optionsmöglichkeit gem. § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch zu machen damit die Umsatzsteuer gem. § 215 Abs. 4 BAO überrechnet wird und die Entrichtung der Umsatzsteuer durch Umbuchung/Verrechnung auf die Steuerkonten der Vertragsparteien erfolgt, dann er gibt sich – entgegen der Behauptung der Bfin - nicht, dass die Bfin. ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes gem. § 22 Abs. 6 UStG versteuern will, zumal optionsberechtigt der Unternehmer ist, der den Grundstücksumsatz ausführt. Der Erwerber- Bfin - hat ustl weder Anspruch auf eine bestimmte Ausübung des Wahlrechtes noch muss er dieser zustimmen. Die Option kann gem. § 6 Abs. 2 unabhängig davon ausgeübt werden, ob der Erwerber ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer ist. Die Optionsberechtigung hängt auch nicht davon ab, ob der Erwerber das Grundstück als Unternehmer oder als Nichtunternehmer erwirbt. Eine Abstimmung hinsichtlich der Optionsausübung mit dem Erwerber ist im UStG nicht vorgesehen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0140).

Wenn nun die Bfin. weiters vorbringt *“wurde auch ein Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer gestellt, wobei gerade nicht als Begründung angeführt wurde, dass diese benötigt werde, weil eine Erwerbsschwelle überschritten oder ein sonstiger Grund vorliegen könnte. Daher bleibt eigentlich nur ein Grund über, nämlich, dass zur Umsatzsteuer optiert wird“*, so verhilft dieses Argument der Beschwerde auch nicht zum Erfolg. Dabei handelt es sich nämlich um keine ausdrückliche Erklärung dafür, dass die Bf. ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes gem. § 22 Abs. 6 UStG versteuern will (UFSL vom 5.6.2009, RV/0512-L/05). Der Aspekt, dass im Antrag keine Auswahl durch die Bfin vorgenommen wurde, geht ins Leere. Dies auch im Hinblick darauf, dass von der Bf. kein Einwand erfolgt ist, weil die UID Nummer vom Finanzamt vergeben wurde.

In Zusammenhang mit den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen konnte das Finanzamt nicht erkennen, dass die Bf. ihre Umsätze aus der LuF der Regelbesteuerung unterzieht bzw., dass im Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eine Option für eine Regelbesteuerung zu erblicken war. Eine solche von der Bf. aufgeworfene und zu tolerierende Vorgangsweise ergibt sich aus dem Gesetz nicht.

Im Übrigen erfolgte die Buchung der Vorsteuer von - 24.000 € aufgrund der UVA 10/2012 zugunsten der Bf. erklärungsgemäß vor dem 31.12.2012, obwohl, weder ein Regelbesteuerungsantrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG aus dem Jahr 2012 aktenkundig ist noch einer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994.

Wegen des fehlenden behördlichen Vollzugsspielraumes kommt auch nicht die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben in Betracht. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH 27.2.2003, 99/15/0004)

kann nämlich diesem Grundsatz im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz des Art 18 Abs. 1 B-VG nur insoweit Bedeutung zukommen, als die Vorgangsweise der Behörde nicht durch zwingendes Recht gebunden ist (UFS 8.8.2006, RV/2067-W/04).

Auch wenn die Behörde wegen des Fehlens einer schriftlichen Verzichtserklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 in gesetzwidriger Weise eine Verbuchung entsprechend den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen und nicht nach Durchschnittssätzen vorgenommen hat, würde diese Vorgangsweise keinen Rechtsanspruch auf Erlassung rechtswidriger Umsatzsteuerbescheide bewirken. Die Behörde ist nämlich vielmehr verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

Nicht verständlich wäre eine im Raum stehende Verletzung der Manuduktionspflicht der belangten Behörde, zumal die Behörde die Bfin über das Nichtvorliegen der Erklärung nach § 22 Abs. 6 hätte aufmerksam machen müssen. Nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung erstreckt sich die Rechtsbelehrungspflicht des § 113 BAO nur auf diejenigen Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind. Wie aber ersichtlich, war die Bfin. von Anfang an steuerlich vertreten. Für eine Erweiterung der behördlichen Manuduktionspflicht auf Amtshandlungen bietet der klare Norminhalt keinen Raum.

Auch der Hinweis auf das Erkenntnis des UFS vom 29.04.2010, RV/0339-W/10, vermag die Rechtsansicht der Bfin nicht zu stützen. Der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt ist mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht zu vergleichen. Indem angeführten Erkenntnis wurde vom Abgabepflichten zwar keine Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 aber sehr wohl eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung) binnen Jahresfrist des Veranlagungsjahres eingebracht, in der er zum Ausdruck gebracht hat, seine Umsätze nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen. Wie der Erkenntnis Begründung zu entnehmen, konnte diese Erklärung, da der Abgabepflichtige nur einen IuF Betrieb führte, unmissverständlich auch nur diesen betreffen. Dem Inhalt der Erklärung konnte keine andere Bedeutung beigemessen werden als nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern und von einer Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen. Aber auch in diesem Fall sah es der UFS als Voraussetzung an, dass die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 binnen Jahresfrist des betreffenden Veranlagungsjahres beim Finanzamt eingereicht wird und dem Inhalt der Erklärung kein anderer Wille, als gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 auf die Pauschalierung gemäß § 22 Abs. 1 bis 5 UStG verzichten zu wollen, beigemessen werden kann.

Dass eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 binnen Jahresfrist des Veranlagungsjahres eingebracht wurde, wurde von der Bf. gar nicht mehr behauptet. Die Umsatzsteuer-jahreserklärung 2012 ging erst elektronisch am 28.3.2014 beim FA ein.

Die Behauptung, wonach die Abgabebehörde eine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 nur unter Einhaltung konkreter verbalen Formen für rechtswirksam erachtet, ist unzutreffend.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare Ziel des Parteischrittes. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage, objektiv verstanden werden muss (vgl. Ritz, BAO ⁶, § 85 Tz 1).

Im gegenständlichen Fall ist gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung, die Umsätze aus der LuF nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuern zu wollen, im Beschwerdejahr 2012 nicht abgegeben worden. Eine entsprechende Erklärung gab die Bfin gegenüber dem Finanzamt erst im Jahr 2013 und damit nach Ablauf des Streitjahres ab. Erst mit der schriftlichen Erklärung der Bfin vom **30.9.2013** ist der Parteiwille, die erzielten Umsätze einer Regelbesteuerung zu unterziehen, eindeutig gegeben.

Es steht unstrittig fest, dass die schriftliche Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG vom 30.9.2013, die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern, tatsächlich nicht im beschwerdegegenständlichen Jahr bis zum 31.12.2012 erfolgte.

Ebenso wenig vermag das erkennende Gericht die Ansicht der Bfin, wonach die Bestimmung in § 22 Abs. 6 UStG 1994 dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und damit dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, zu teilen.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat sich zwar bisher noch nicht mit dem Optionsrecht in Art 296 Abs. 3 MwStSyst-RL bzw. mit der inhaltlich gleichen Vorgängerbestimmung in Art. 25 Abs. 10 der 6. Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem (6. MwSt-RL) und mit der nationalen Regelung in § 22 Abs. 6 UStG 1994 näher auseinandergesetzt, er hat sich aber bereits mehrfach zur Möglichkeit der Optionseinräumung bei anderen Umsätzen (unter anderem für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) geäußert. Diese Rechtsprechung ist nach Ansicht des erkennenden Gerichtes auch von grundsätzlicher Bedeutung für das in Art 296 Abs. 3 MwStSyst-RL eingeräumte Optionsrecht.

Der EuGH erkennt in Bezug auf die Einführung von Optionsrechten allgemein ein weites Ermessen der Mitgliedstaaten an. Im Urteil vom 30.3.2006, C-184/04, "Uudenkaupungin kaupunki", hat der EuGH hinsichtlich einer nicht innerhalb von sechs Monaten ab Ingebrauchnahme der betreffenden Immobilie ausgeübten Option zur Besteuerung nach den allgemeinen Regeln befunden, dass es den Mitgliedstaaten frei stehe die Verfahrensbestimmungen unter denen ein Optionsrecht ausgeübt werden könne, festzulegen, was die Möglichkeit einschließe, vorzusehen, dass die Besteuerung erst nach der Einreichung

des Antrages erfolge und dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach diesem Zeitpunkt möglich ist. Allerdings dürften solche Bestimmungen nicht dazu führen, dass das Recht auf Vornahme der mit den besteuerten Umsätzen verbundenen Abzüge beschränkt werde, wenn das Optionsrecht gemäß diesen Bestimmungen wirksam ausgeübt worden sei (Rz. 45). Die Ausübung der Option dürfe nicht nur zur Besteuerung der Vermietung und Verpachtung, sondern müsse auch zum Abzug der betreffenden Steuern, mit denen die Immobilie auf der Vorstufe belastet war, führen (Rz 44). Wie unter Rz 46 und 47 näher ausgeführt wird, ist ein Mitgliedsstaat der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, nicht ermächtigt, das in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Abzugsrecht oder die Notwendigkeit die Abzüge gemäß Artikel 20 der Richtlinie zu berichtigen, zu beschränken.

Wie diesem Urteil des EuGH zu entnehmen ist, ist der nationale Gesetzgeber somit durchaus berechtigt zu normieren, dass die Besteuerung erst nach der Einreichung des Antrages erfolgt und dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach diesem Zeitpunkt möglich ist. Die österreichische Optionsregelung in § 22 Abs. 6 UStG 1994, die es dem Abgabepflichtigen ermöglicht, die Regelbesteuerung rückwirkend bis zum Jahresanfang jenes Jahres, in dem die Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgegeben wird, anzuwenden, entspricht zweifelsfrei dem Gemeinschaftsrecht.

Eine mit der Ausübung der Option verbundene Beschränkung der Berichtigung des Vorsteuerabzuges, die allenfalls zu einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes der Mehrwertsteuer führen könnte, liegt ebenfalls nicht vor.

Zusammengefasst ist festzustellen, da die Bfin. gegenüber dem Finanzamt eine ausdrückliche in Schriftform abgefasste Willenserklärung die Umsätze aus seinem IuF Betrieb nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuern zu wollen, bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2012 nicht abgegeben hat, war ein Abzug der von der Bfin für den landwirtschaftlichen Betrieb geltend gemachten Vorsteuern im Jahr 2012 ausgeschlossen.

Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 ist aufgrund der Ermittlungsergebnisse nicht abzuändern.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die hier zu lösende Rechtsfrage ist in der oben ausgeführten Rechtsprechung hinreichend geklärt. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Linz, am 2. Juni 2021