

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache DI (FH) Bf., H, vertreten durch Leopold und Neck Steuerberatung GmbH, Krenngasse 12, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. Oktober 2012, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 und Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis Juni und Juli bis Dezember 2011, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2010 und gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Jänner bis Juni und Juli bis Dezember 2011 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) habe im Jahr 2006 ein landwirtschaftliches Anwesen käuflich erworben und im selben Jahr mit der Errichtung eines Pferdestalles begonnen. Der bevollmächtigte Vertreter habe im Zuge der Beantragung einer Steuernummer am 11. Dezember 2007 beim Finanzamt Graz-Umgebung eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) eingereicht und gleichzeitig die Ausstellung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragt.

Die Umsätze aus dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft seien grundsätzlich gemäß § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 pauschaliert. Der Unternehmer könne jedoch bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er seine Umsätze ab diesem Kalenderjahr nach den allgemeinen Vorschriften versteuern werde. Eine solche in § 22 Abs. 6 UStG 1994 vorgesehene Optionserklärung sei für das Unternehmen bis dato nicht abgegeben worden. Diese Optionserklärung könne auch nicht durch die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 bzw. durch die Abgabe einer entsprechenden Umsatzsteuererklärung ersetzt werden.

Mangels eines entsprechenden Antrages nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 seien die Umsätze aus der Land- und Forstwirtschaft pauschal zu ermitteln und die geltend gemachten Vorsteuern entsprechend zu kürzen gewesen (vgl. Bericht vom 10. Oktober 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1 und 2 sowie Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Oktober 2012).

Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und gegen die unter Bedachtnahme auf die Prüfungsfeststellungen ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 sowie gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Jänner bis Juni und Juli bis Dezember 2011 hat die Bf. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben:

Sie habe mit Kaufvertrag vom 4. August 2006 den gegenständlichen landwirtschaftlichen Betrieb in der Absicht einen Pferdebetrieb mit Vermietung von Stallungen und weiteren Betriebsanlagen sowie Pferdeeinstellung und Pferdehaltung zu führen, erworben. Die Vermietung von Pferden und die Erteilung von Reitunterricht sei weder geplant noch durchgeführt worden. Im Herbst 2006 sei noch nicht klar gewesen, ob dieser Betrieb im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft geführt werden könne oder ob es sich um einen Gewerbebetrieb handeln werde.

Im Oktober 2006 habe sie eine gebrauchte Leimbinderhalle um 30.000 Euro zuzüglich 20 % Umsatzsteuer erworben. Die diesbezügliche Eingangsrechnung sei der einzige Beleg für das Jahr 2006 gewesen.

Im Jahr 2007 sei mit der Bautätigkeit (Abbruch des alten Wohngebäudes und Errichtung einer Reithalle mit Einstellboxen) begonnen worden.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2007 - Eingang beim Finanzamt Graz-Umgebung am 11. Dezember 2007 - seien das Formular Verf. 24 und ein Regelbesteuerungsantrag (Formular U 12) abgegeben sowie eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragt worden. In der Folge seien die Steuernummer und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom Finanzamt bekannt gegeben worden.

Nach Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2006 über Finanz-Online sei der endgültige Umsatzsteuerbescheid 2006 mit einer Gutschrift in Höhe von 6.000 Euro am 29. Juli 2008 ergangen.

Am 13. August 2008 sei die Umsatzsteuererklärung 2007 mit einer Gutschrift in Höhe von 52.204,60 Euro über Finanz-Online abgegeben worden. Der betreffende Bescheid vom 14. August 2008 sei aber am 25. August 2008 durch einen vorläufigen Bescheid ersetzt worden, da eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO vorliege. Die festgesetzten Guthabensbeträge 2006 und 2007 seien ohne Rückfrage zurückbezahlt worden.

Im Oktober 2008 sei ein Fragenvorhalt betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis März und April bis Juni 2008 durch belegmäßigen Nachweis hinsichtlich der Vorsteuerbeträge beantwortet worden.

Am 2. März 2009 sei infolge der Bescheidnachkontrolle bezüglich des Umsatzsteuerbescheides 2006 vom 29. Juli 2008 eine Kopie der Eingangsrechnung übermittelt worden, was zu keiner Abänderung des Bescheides geführt habe.

In der Folge seien die Steuererklärungen 2008 und 2009 abgegeben worden. Die Veranlagungen zur Einkommensteuer seien endgültig und jene zur Umsatzsteuer vorläufig erfolgt. Im Herbst 2009 sei die Anlage soweit fertiggestellt und genehmigt worden, dass mit der Einstellung hätte begonnen werden können.

Ab dem Kalenderjahr 2010 seien die Zupachtungen von landwirtschaftlichen Flächen erhöht worden, damit eine ausreichende Futtergrundlage im Sinne des § 30 Abs. 5 BewG 1955 für die landwirtschaftliche Tierhaltung vorhanden gewesen sei.

Jetzt sei für sie festgestanden, dass es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handeln werde. Da sie fünf Jahre (2007 bis 2011) auf die landwirtschaftliche Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 verzichtet und Umsatzsteuerjahreserklärungen abgegeben hätte, sei der Widerruf der Optionserklärung mittels Finanz-Online am 6. Februar 2012 leider verspätet - die Frist gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 laufe mit Ende des ersten Kalendermonates ab - erfolgt.

Mit Schreiben vom 8. März 2012 habe sie vom Finanzamt hinsichtlich der Eingabe vom 6. Februar 2012 ein Ergänzungsersuchen erhalten. Erst jetzt habe sich herausgestellt,

dass der Regelbesteuerungsantrag (Formular U 12) vom 10. Dezember 2007 irrtümlich mit dem Kalenderjahr 2007 anstatt mit dem Kalenderjahr 2006 versehen worden war. Da ja lt. § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Kleinunternehmerregelung bis zur Rechtskraft des Veranlagungsbescheides gegenüber dem Finanzamt verzichtet werden könne, sei beabsichtigt gewesen den Regelbesteuerungsantrag für das Jahr 2006 abzugeben. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2006 sei ja erst am 29. Juli 2008 erfolgt.

Da seitens des Finanzamtes trotz Bescheidnachkontrolle keine Richtigstellung gefordert worden sei, habe sie angenommen, dass auch das Finanzamt den Antrag vom 10. Dezember 2007 als solchen für das Kalenderjahr 2006 gewertet habe. Außerdem hätte ja auch bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2006 eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 nachgebracht werden können.

Weiters sei im Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 8. März 2012 darauf hingewiesen worden, dass die Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht widerrufen werden könne, da eine solche beim Finanzamt nicht aufliege.

Die Nichtvorlage des Regelbesteuerungsantrages gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 sei nur so erklärbar, dass im Jahr 2006 noch nicht klar gewesen sei, ob die Umsätze aus dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft oder aus einem Gewerbebetrieb in Zukunft erzielt werden würden. Weiters sei rechtzeitig ein Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Formular U 12), der die gleiche Formulierung wie die Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 enthalte - "Ich werde meine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern" - abgegeben worden. Trotz zahlreicher Kontrollen des Finanzamtes sei auf das Fehlen dieser Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 nie hingewiesen worden.

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006

Eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei nicht zulässig, da keine Tatsachen und Beweise neu hervorgekommen seien. Die angeblich notwendige Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 habe schon im Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2006 gefehlt.

Durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens solle die Möglichkeit geschaffen werden bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, nicht aber bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offengelegter Sachverhalte zu beseitigen (vgl. VwGH 13.9.1988, 87/14/159).

In diesem Zusammenhang sei auch die Feststellung des VwGH zu sehen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht nicht erst im Rahmen einer abgabenbehördlichen Überprüfung zum Tragen komme. Vielmehr werde durch die §§ 161 ff BAO - unter der Überschrift "Prüfung der Abgabenerklärungen" und explizitem Verweis auf § 115 BAO - zweifelsfrei angeordnet, dass die Abgabenbehörde eben bereits die Abgabenerklärungen zu prüfen und soweit nötig durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen habe, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzten bzw. Zweifel beseitigten. Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hege, habe sie

Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig halte (vgl. VwGH 17.9.1999, 93/13/0059).

Dies sei unter anderem durch die Bescheidnachkontrolle für die Umsatzsteuer 2006 ja teilweise erfolgt. Es komme nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes somit einzig darauf an, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Würdigung zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Wenn dies der Fall gewesen sei, so seien - unabhängig von einer Verschuldensfrage - die Tatsachen nicht als "neu hervorgekommen" im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu qualifizieren, weshalb auch eine rechtmäßige Wiederaufnahme von Amts wegen nicht erfolgen könne.

Wenngleich es nicht auf ein etwaiges Verschulden der Behörde betreffend die Frage, warum bestimmte Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigt worden seien, ankomme, so bedeute dies nicht, dass der Abgabepflichtige zu jeder Zeit mit einer amtswegigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO konfrontiert werden könne.

Umsatzsteuer 2006 bis 2011

Unabhängig davon, dass das Finanzamt erst im Rahmen der Außenprüfung am 10. Oktober 2012 festgestellt habe, dass für die Jahre 2006 bis 2012 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorlägen und damit die Umsatzsteuerpauschalierung in Anspruch genommen werden könne, sei rechtzeitig reagiert und die Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegeben worden, damit die Bf. in den Genuss des Vorsteuerabzuges komme.

Bei allen durchgeführten Umsatzsteuerveranlagungen 2006 bis 2009 sei das angebliche Fehlen der Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 seitens des Finanzamtes nie bemängelt worden. Es stelle sich hier die Frage, ob nicht der Grundsatz von Treu und Glauben wirksam werde.

Tatsache sei aber, dass die Textierung "Ich werde meine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern" sowohl für die Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 als auch für jene nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 gelte und für die letztgenannte kein eigenes Formular vorgesehen sei.

Die Frage, ob eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 als eine Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 gewertet werden könne, werde vom Unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung RV/0339-W/10 unter Zitierung der Berufungsentscheidung RV/0480-L/05 mit dem Hinweis, dass der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes gegenüber nationalem Recht zu wahren sei, eindeutig bejaht.

In dieser Entscheidung werde ausgeführt:

"Nach Ansicht des erkennenden Senates ist der Wortsinn des § 22 Abs. 6 UStG 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 Pauschalierungsbestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 hinweist. Es genügt vielmehr, wenn dem Inhalt der Erklärung - so wie im vorliegenden Fall - keine andere Bedeutung beigemessen werden kann, als nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern und von einer Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen."

In Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Seite 191 werde als Grundprinzip des EuGH ausgeführt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen Mehrwertsteuersystems sei.

Sie ersuche daher den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 aufzuheben und die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 entsprechend den abgegebenen Umsatzsteuererklärungen zu veranlagern

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 25 Abs. 10 der 6. EG-RL bzw. nach Art. 296 Abs. 3 der mit 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen RL 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hat jeder Pauschallandwirt nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Art. 24 Abs. 1 bzw. Art. 281 zu optieren.

Gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann der 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 dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens 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.

Diese Bestimmung ist in richtlinienkonformer Interpretation dahingehend zu verstehen, dass das Recht zur Optionsausübung nicht dadurch verloren gehen kann, 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 nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern und von einer Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen.

Darüber hinaus sind aus unionsrechtlicher Sicht auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität und der Vertrauensschutzgrundsatz zu beachten (vgl. UFS 27.11.2006, RV/0480-L/05 und die dort zitierte Judikatur des EuGH sowie UFS 29.4.2010, RV/0339-W/10 und UFS 15.9.2010, RV/0244-G/10).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2010 und gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Jänner bis Juni und Juli bis Dezember 2011 aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Der mit 10. Dezember 2007 datierte "Fragebogen für natürliche Personen" (Verf 24) und die ebenfalls mit 10. Dezember 2007 datierte "Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer)" [U 12] - "Ich verzichte auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2007. Ich werde meine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern." - sind gemeinsam mit dem vom bevollmächtigten Vertreter verfassten Begleitschreiben, in dem die Ausstellung einer Steuernummer und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer begehrt wurde, am 11. Dezember 2007 nachweislich beim Finanzamt Graz-Umgebung eingelangt.

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 oder zu erschießende 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 und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist - im Hinblick auf § 115 - die Absicht der Partei zu erforschen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 85, Tz 1).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der unter Bedachtnahme auf die Frist des § 22 Abs. 6 UStG 1994 hinsichtlich des Kalenderjahres 2007 rechtzeitig eingebrachten, aktenkundigen Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auch der Inhalt beizumessen, dass die Bf. damit jedenfalls auch eine Erklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 abgeben wollte. Die Bf. hat im Vertrauen auf die Rechtswirksamkeit der von ihr abgegebenen Erklärung in weiterer Folge in den Streitjahren die sich aus einer derartigen Erklärung ergebenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen - Versteuerung der Umsätze aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und Geltendmachung der Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung der Reithalle mit Einstellboxen - gezogen, wobei von Seiten des Finanzamtes bis zur Außenprüfung dagegen kein Einwand erhoben worden ist.

Hinzu kommt, dass auf dem Formular U 12 in den Erläuterungen die konkreten Rechtsfolgen - Versteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des

UStG 1994 - angeführt werden und damit dasselbe Ergebnis aufgezeigt wird, wie es eine eigenständige Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 bewirken würde.

Somit muss die Verzichtserklärung nach ihrem objektiven Erklärungswert wohl jedenfalls dahingehend verstanden werden, dass die Bf. als pauschalierte Landwirtin mit der "Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer)" von ihrem Recht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzuges nach Maßgabe des § 22 Abs. 6 UStG 1994 Gebrauch machen wollte. Denn es kann ihr angesichts der durch die Abgabe der jeweiligen Umsatzsteuererklärungen erwiesenen Absicht, die Vorsteuern aus den Investitionen in die Betriebsanlagen (Errichtung der Reithalle und Einstellboxen) geltend zu machen, doch nicht unterstellt werden, dass sie als Unternehmerin durch die Verwendung des Formulars U 12 eine im gegebenen Sachzusammenhang völlig wirkungslose Erklärung abgeben wollte.

Vor allem auch im Hinblick darauf, dass in der Anfangsphase der unternehmerischen Tätigkeit noch nicht endgültig klar gewesen ist, ob dieser Betrieb im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft geführt werden kann oder ob es sich nicht doch um einen Gewerbebetrieb handelt, kann ihr nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie keine explizite Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 abgegeben hat. Vielmehr hat sie sich in der Phase der Ungewissheit über die steuerliche Qualifikation des Betriebes - durch die kontinuierliche Zupachtung von landwirtschaftlichen Nutzflächen in den Folgejahren war die Einstufung als landwirtschaftlicher Betrieb gesichert - zur Wahrung ihres Anspruches auf den Vorsteuerabzug für die Abgabe der Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 entschieden.

Demnach sind die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide dahingehend abzuändern, dass die Bemessungsgrundlagen "vor BP" (vgl. Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 5. Oktober 2012) zum Ansatz gelangen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden

rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 303, Tz 24).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Die Bf. hat die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 - Umsätze: 0 Euro und Vorsteuern: 6.000 Euro - am 28. Juli 2008 elektronisch eingereicht. Obwohl im Zeitpunkt der erklärungskonformen Bescheiderlassung am 29. Juli 2008 bereits der mit 10. Dezember 2007 datierte Fragebogen (Verf 24) und die mit Wirksamkeit ab dem Kalenderjahr 2007 abgegebene Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) [U 12] amtsbekannt waren, hat das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2006 am 29. Juli 2008 unter Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von 6.000 Euro aus dem Kauf der Reithalle erklärungskonform erlassen. Demnach war dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion - die mit Wirksamkeit ab dem Kalenderjahr 2007 abgegebene Verzichtserklärung vermag für das Kalenderjahr 2006 keine rechtliche Wirksamkeit zu entfalten - zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Im Rahmen der im Jahr 2012 durchgeführten Außenprüfung sind keine über diesen Wissensstand hinausgehenden Sachverhaltsumstände - in der Tz 2 des Berichtes vom 10. Oktober 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, auf die bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens ausdrücklich Bezug genommen wird, finden sich lediglich ein Hinweis auf die am 11. Dezember 2007 beim Finanzamt Graz-Umgebung eingelangte Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 und die Feststellung, dass eine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht abgegeben worden sei - festgestellt worden. Da demnach im Zuge der Außenprüfung keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, kann die im Zuge der erklärungskonformen Veranlagung erfolgte unzutreffende rechtliche Würdigung, wonach die geltend gemachte Vorsteuer trotz fehlender, für das Jahr 2006 wirksamer Verzichtserklärung, zum Abzug zugelassen wurde, nicht im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigt werden.

Für derartige Fälle sieht die Bestimmung des § 293b BAO, wonach ein Bescheid auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen insoweit berichtigt werden kann, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht, eine entsprechende Korrekturmöglichkeit vor.

Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz,

Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 307, Tz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Graz, am 1. Juli 2014