



**GZ. RV/0480-L/05, RV/0685-L/05, RV/0482-L/06, RV/0627-L/06**

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder Mag. Dr. Ingrid Fehrer, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler über die Berufungen der Bw, 5310 Mondsee, Straße 40, vertreten durch Mondsee Treuhand X GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 5310 Mondsee, Y-Straße 4, vom 24. Mai 2005, 8. August 2005 sowie 28. Juni 2006, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 und 2003, Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 gemäß § 299 BAO sowie Umsatzsteuer 2002 bis 2004 nach der am 25. Oktober 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Zurückweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Berufung betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatzsteuerbescheides 2002 wird Folge gegeben.  
Der angefochtene Bescheid wird (ersatzlos) aufgehoben.
3. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.
4. Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	32.036,97 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	3.245,94 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-26.872,18 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				- 23.626,24 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	53.004,79 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	5.318,48 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-14.034,50 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				- 8.716,02 €

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

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss vom **7. November 2002** des Landesgerichtes W erfolgte die Eintragung der Bw in das **Firmenbuch**. Unternehmensgegenstand der berufungswerbenden Gesellschaft ist die Land- und Forstwirtschaft.

Im **Schreiben vom 18. November 2002** (Verf 27) an die Veranlagungsleitstelle wurde die berufungswerbende Gesellschaft zur **Durchführung einer Nachschau** gemeldet und um Durchführung folgender Schritte ersucht:

- Ausfüllen des Fragebogens Verf 16 für Gesellschaften

- Ausfüllen des Unterschriftenblattes Verf 26
- Ermittlung der gemeinsamen Zeichnungsbevollmächtigten bei Personengesellschaften
- Ermittlung des gemeinsamen Zustellbevollmächtigten bei Personengesellschaften
- Überprüfung, ob Umsatzsteuer bei einem Umsatz unter 22.000,- Euro in Rechnung gestellt wurde
- Gegebenenfalls Optionserklärung (Antrag auf Regelbesteuerung)
- Genaue Bezeichnung der Branche
- Vorlage des Gesellschaftsvertrages
- Ermittlung des Beteiligungsverhältnisses sowie
- Durchführung einer ID-Prüfung

Am **27. November 2002** langte beim Finanzamt Vöcklabruck ein mit 21. November 2002 datierter **Fragebogen (Verf 16)** ein, in welchem die berufungswerbende Gesellschaft die Eröffnung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes per 1. August 2002 in der Rechtsform einer KEG bekannt gab.

Die Frage *„Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (deren Jahresumsatz 22.000,- Euro nicht übersteigt) werden ersucht bekannt zu geben, ob ein Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 beabsichtigt ist“*, beantwortete die berufungswerbende Gesellschaft mittels Ankreuzen des Kästchens mit *„Ja (siehe Beilage)“*.

Diese Beilage befindet sich allerdings nicht im Akt.

Weiters wurde folgende Rubrik angekreuzt:

*„Die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird beantragt, da (voraussichtlich) Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw innergemeinschaftlichen Erwerben erzielt werden. Unternehmen, die ausschließlich Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, bzw die ihre Umsätze gemäß § 22 UStG 1994 (Durchschnittsbesteuerung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes) versteuern, werden ersucht, den Vordruck U 15 (Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) ausgefüllt dem Fragebogen anzuschließen.“*

Die berufungswerbende Gesellschaft schloss den Vordruck U 15 nicht an.

In der im Zuge der Nachschau verfassten **Niederschrift** vom **4. Dezember 2002** (Verf 28) über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme wurde in der Rubrik *„Eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird beantragt: für Unternehmer/innen, die ausschließlich Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, bzw die ihre Umsätze gemäß § 22 UStG 1994 versteuern, liegt der Vordruck U 15 bei“*, das Kästchen *„Ja“* angekreuzt.

Auch dieser Niederschrift wurde der Vordruck U 15 nicht beigelegt.

In der Rubrik „Umsatzsteuer wird in Rechnung gestellt. Nur auszufüllen bei einem (voraussichtlichen) Umsatz von unter 300.000,- und ein Regelbesteuerungsantrag liegt (noch) nicht vor“ wurde weder „Ja“ noch „Nein“ angekreuzt.

Unter „Sonstige (allgemeine) Informationen“ gab die berufungswerbende Gesellschaft bekannt, dass im Jahr 2002 noch keine Umsätze erzielt, sondern nur Investitionen (Neubau eines Stalles, einschließlich Büro und Nebenräume sowie Büroeinrichtung) getätigt werden, da der Zusammenschluss zur KEG erst am 1. April 2003 erfolgen werde. Der Regelbesteuerungsantrag liege bei.

Mit der beiliegenden **Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (U 12) vom 4. Dezember 2002** verzichtete die berufungswerbende Gesellschaft ab dem Kalenderjahr 2002 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und teilte mit, die Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern zu wollen.

In einem am **6. April 2005 händisch verfassten Aktenvermerk** hielt die zuständige Beamtin des Finanzamtes den Inhalt eines Telefonates mit dem Büro des steuerlichen Vertreters der berufungswerbenden Gesellschaft fest:

*„Telefonat am 6.4.05 mit Steuerbüro Mag. X, MT*

*Telefonat mit Frau Ma, Sachverhalt erklärt, Frau Ma ruft zurück,*

*2002: § 299 BAO: 0, 2003: Erstveranlagung: 0*

*Telefonat mit Mag. X, schickt Schreiben mit Unterlagen Neuaufnahme“*

In Reaktion auf dieses Telefonat übermittelte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 7. April 2005** eine Kopie des Fragebogens sowie des Antrages auf Regelbesteuerung. Laut Recherchen des steuerlichen Vertreters seien diese Unterlagen mit Datum vom 22. November 2002 an das Finanzamt, zH Herrn FM weitergeleitet worden.

Diese beigelegten **Schreiben vom 21. bzw 22. November 2002** weisen folgenden Inhalt auf:

#### **Schreiben 1:**

*„Finanzamt Vöcklabruck  
z.H. Herrn FM  
Hatschekstraße 14  
4840 Vöcklabruck*

*Mx, am 22.11.2002 (Anmerkung: eingelangt beim Finanzamt am 27. November 2002)*

*Bw, Mo*

*St.Nr.: NEU*

*Sehr geehrter Herr fm!*

*Namens und Auftrags oa Mandantin übermitteln wir beiliegend*

- Fragebogen Verf 16
- Gesellschaftsvertrag in Kopie
- Musterzeichnung.

*Anlagen: lt. Text"*

## **Schreiben 2:**

*„Finanzamt Vöcklabruck  
Hatschekstraße 14  
4840 Vöcklabruck*

*Mx, am 21.11.2002*

*Bw, Mo*

*St.Nr.: NEU*

*Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 (6) und § 6 (1) Z 27 UStG*

*Namens und Auftrags oa Mandanten erklären wir hiermit, dass die Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ab 1. Jänner 2002 nicht pauschaliert, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert werden sollen...."*

Die Festsetzung der **Umsatzsteuer für das Jahr 2002** erfolgte mit **Bescheid vom 7. April 2004** zunächst erklärungskgemäß, wurde sodann mit **Bescheid vom 7. April 2005 gemäß § 299 BAO** mit der Begründung aufgehoben, dass sich der Spruch des aufzuhebenden Bescheides als nicht richtig erwiesen habe.

Der neue **Sachbescheid für das Jahr 2002 vom 7. April 2005** als auch der **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 14. April 2005** wurden damit begründet, dass die Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben grundsätzlich nach den Bestimmungen des § 22 UStG 1994 zu erfolgen habe. Gemäß § 22 Abs. 1 seien die den Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern in gleicher Höhe wie die Umsatzsteuer festzusetzen. Nach Abs. 6 dieser Bestimmung könne bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes schriftlich erklärt werden, die Besteuerung von Beginn des Kalenderjahres an nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes durchzuführen. Da bisher keine Erklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 eingereicht worden sei und für das Jahr 2002 bzw 2003 auch nicht mehr fristgerecht nachgereicht werden könne, erfolge die Besteuerung nach den Vorschriften des § 22 Abs. 1 bis 5.

Am **11. April 2005** telefonierte die zuständige Finanzbeamtin erneut mit dem steuerlichen Vertreter. In einem händischen Aktenvermerk hielt sie dabei Folgendes fest:

*„Sachverhalt nach Erhalt von Schreiben telefonisch mitgeteilt, Antrag gemäß § 22 Abs. 6 beim FA nicht auffindbar, kann auch laut Begleitschreiben nicht mitgeschickt worden sein, mit Veranlagung wird noch zugewartet, Mag. X möchte noch mit Teamleiter, Fachbereich bzw Ministerium sprechen."*

Der steuerliche Vertreter gab in einem beim Finanzamt am 20. April 2005 eingelangten Aktenvermerk **vom 18. April 2005** folgende Stellungnahme ab:

*„21.11.2002:*

*Ausfertigung des Fragebogens (Verf 16). Unter anderem wird in diesem Fragebogen, hinsichtlich der Frage „Regelbesteuerungsantrag“ angekreuzt, Regelbesteuerung ist beabsichtigt: „JA (siehe Beilage)“. Am selben Tag wird von Seiten der MT ein Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Z 27 UStG ausgefertigt. Dieser Fragebogen samt Beilage wird unsererseits am 22.11.2002 zusammen mit weiteren Unterlagen an Herrn FM, Finanzamt Vöcklabruck, übermittelt. Eine Kopie des Fragebogens als auch des genannten Antrages wurde seinerzeit in den durch unsere Kanzlei geführten Akten abgelegt. Der Fragebogen war vollständig ausgefüllt und es besteht aus unserer Sicht keinerlei Zweifel, dass die im Fragebogen dezidiert angeführte Beilage nicht beigelegt hätte.*

*04.12.2002:*

*Herr FM hält am Sitz der Gesellschaft eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO. Frau TF sowie Frau RF beantworten die gestellten Fragen und erklären gegenüber dem Finanzamt das gegenständliche Vorhaben. Dezidiert wird erklärt, die Vorsteuern aus dem geplanten Investitionsvorhaben (Stallneubau,..), welches sich immerhin auf rund 360.000,- Euro beläuft, zu beanspruchen. Herr fm verweist in seiner Niederschrift darauf, dass ein Regelbesteuerungsantrag der Niederschrift beiliegt.*

*05.12.2002:*

*Das Finanzamt erteilt der Bw eine Steuernummer zur Festsetzung der Abgabe „Umsatzsteuer“, sowie zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften. Darüber hinaus wird auch noch eine Umsatzsteueridentifikationsnummer erteilt.*

*17.12.2002:*

*Nach Freigabe durch den Prüfer wird bereits die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 11/2002 mit einem Guthaben iHv 26.687,94 € verbucht und in weiterer Folge auch zur Auszahlung gebracht. Sämtliche auch daraufhin folgenden monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen werden „anstandslos“ verbucht und für den Fall, dass diese Guthaben aufweisen, auch jeweils zur Auszahlung gebracht.*

*07.04.2004:*

*Die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird endgültig veranlagt. Der Umsatzsteuerbescheid weist ein Jahresguthaben iHv 43.489,97 Euro aus.*

*07.04.2005:*

*Nachdem USt-Guthaben für mehr als 3 Jahre beansprucht und auch rückbezahlt wurden, wird nun ein Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 gemäß § 299 BAO ausgestellt. Hiermit wird der Umsatzsteuerbescheid vom 07.04.2004 aufgehoben. Ebenfalls mit 07.04.2005 ergeht ein Bescheid über die Aufforderung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ab April 2005 bis Dezember 2006. Laut telefonischer Auskunft von Frau Z sollen in Kürze sämtliche bis dato beanspruchte Umsatzsteuerguthaben bescheidmäßig aufgehoben werden.*

*Folgende rechtliche Fragen ergaben sich aus dieser Vorgangsweise:*

- Ist die Behauptung der Finanzverwaltung, dass ein Regelbesteuerungsantrag nicht eingebracht wurde, höherwertig gegenüber der Behauptung des Steuerpflichtigen (vertreten durch Steuerberater), dass dieser sehr wohl dem Fragebogen, welcher zeitgerecht an das Finanzamt übermittelt wurde, beigelegt hat und dies schlüssig durch Ankreuzen der Frage „JA (siehe Beilage)“ dokumentiert wurde. Eine Abschrift des Fragebogens samt Regelbesteuerungsantrag liegt nachweislich im Akt der MT auf.*
- Welchen rechtlichen Status hat die Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO. In dieser Nachschau wurde vor Ort dem Finanzamt gegenüber klar und deutlich erklärt, dass von der Regelbesteuerung im Hinblick auf das hohe Investitionsvorhaben Gebrauch gemacht wird.*
- Herr fm verweist in seiner Niederschrift auf den „beiliegenden Regelbesteuerungsantrag“. Laut Angaben von Frau Z handelt es sich hierbei um den Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG. Dieser Antrag wäre aber gar nicht nötig, wenn man davon ausgeht, dass ohnehin kein Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG vorliegt. Allein die Tatsache, dass dieser Antrag vom Finanzamt vor Ort eingeholt wurde, lässt darauf schließen, dass ein Antrag gemäß § 22 Abs. 6 vorgelegen haben muss.*
- Für den Fall, dass eine solche Erklärung tatsächlich nicht vorgelegen hätte, hat die Abgabenbehörde gegenständliches Anbringen jedenfalls spätestens bei der Nachschau mittels Niederschrift entgegengenommen. Diese Niederschrift wurde sowohl von Frau RF als auch von Frau TF unterschrieben.*

*Ein beträchtlicher Schaden ist insbesondere auch dadurch entstanden, dass die gegenständliche Vorgangsweise jahrelang nicht beanstandet wurde. Bei den durch das Finanzamt vorgenommenen Handlungen in den Jahren 2002, 2003 sowie 2004 wurde dieser Mangel nicht geltend gemacht und konnte der Steuerpflichtige insbesondere beruhend auf Treu und Glauben keine entsprechenden Dispositionen treffen. Hätte nämlich das Finanzamt weder Umsatzsteuerzahllasten noch Umsatzsteuergutschriften gebucht und somit auch die*

*Umsatzsteuergutschriften nicht zurückbezahlt, wäre kein Schaden bzw ein Schaden im deutlich geringeren Ausmaß entstanden."*

Gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2002 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 erhob die berufungswerbende Gesellschaft mit **Schriftsatz vom 24. Mai 2005 Berufung** und beantragte, die Umsatzsteuer 2002 und 2003 entsprechend der eingereichten Erklärungen festzusetzen. Außerdem wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass sich die berufungswerbende Gesellschaft auf Grund des hohen Investitionsvolumens dazu entschlossen habe, ab dem Jahr 2002 ihre Umsätze nicht unter Inanspruchnahme der Pauschalierungsbestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen. Der Antrag sei sehr wohl zeitgerecht an das Finanzamt übermittelt worden. Wenn auch in dem beiliegenden Inhaltsverzeichnis diese Erklärung nicht dezidiert angeführt, so sei jedenfalls bewiesen, dass der gegenständliche Fragebogen dem Finanzamt vorgelegen sei.

Dass im Inhaltsverzeichnis dieser Antrag nicht gesondert angeführt wurde, lasse sich dadurch erklären, dass dieser Antrag dem Fragebogen direkt angeheftet gewesen wäre. Sowohl eine Abschrift des Fragebogens als auch des diesbezüglichen Regelbesteuerungsantrages liege nachweislich in den Akten des steuerlichen Vertreters auf.

Ein Regelbesteuerungsantrag habe vorliegen müssen, da ohne Erklärung bei einem pauschalierten Landwirt derart umfangreiche Amtshandlungen mangels gesetzlicher Grundlage gar nicht vorgenommen worden wären. Die Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG sei, wenn nicht die Voraussetzungen des § 85 Abs. 3 BAO für die mündliche Form erfüllt seien, im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO schriftlich, telegrafisch oder durch Fernschreiben einzureichen. Im Zuge der Nachschau sei von Seiten der Steuerpflichtigen zweifelsfrei erklärt worden, dass die Vorsteuern aus dem geplanten Investitionsvorhaben beansprucht werden sollen. Dies sei auch aus der Niederschrift ersichtlich, worin darauf verwiesen wurde, dass „heuer“ noch keine Umsätze (nur Investitionen) getätigt werden würden und dass ein Regelbesteuerungsantrag beiliegen würde.

Wie den Ausführungen von Dollak, Kallina und Caganek „Das Umsatzsteuergesetz und das Alkoholabgabengesetz“, 8. Auflage, 1988, zu entnehmen sei, sei es jedenfalls möglich die Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 auch mündlich abzugeben. Folge man den Behauptungen des Finanzamtes, dass die Erklärung tatsächlich nicht schriftlich eingereicht worden sei, würde durch diese Amtshandlung der gegenständliche Mangel jedenfalls geheilt werden.

Außerdem sei auf Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band IV, Anmerkung 123a zu verweisen, wonach eine Erklärung gemäß § 21 Abs. 8 UStG 1972 - nunmehr



§ 6 Abs. 3 UStG 1994 – die innerhalb der Frist zur Abgabe einer Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 abgegeben werde, auch als Erklärung nach § 22 Abs. 6 zu werten sei, da in beiden Fällen die Umsatzbesteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes begehrt werde. Dies sei insbesondere auch damit zu begründen, dass der pauschalierte Land- und Forstwirt zuerst eine Option gemäß § 22 Abs. 6 ausüben müsse, um dann auf Grund der Anwendung der allgemeinen Vorschriften des UStG nach § 6 Abs. 3 aus der Kleinunternehmerregelung optieren zu können.

Aus dem Erkenntnis des VwGH 31.3.2003, 2002/14/0106, lasse sich Folgendes ableiten: „*In einem gesonderten mit 23. August 2001 datierten Schriftsatz, teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt mit, dass sie ihre Umsätze für das Wirtschaftsjahr 2000 nach den allgemeinen Vorschriften des § 6 Abs. 3 UStG 1994 besteuern will*“. Diesfalls sei die Frist zur Stellung eines Regelbesteuerungsantrages für das Veranlagungsjahr 2000 zwar bereits abgelaufen gewesen, allerdings sei aus diesem Erkenntnis abzuleiten, dass die Behörde den Antrag gemäß § 6 Abs. 3, welcher zeitgleich mit der Umsatzsteuererklärung 2000 eingereicht worden sei, auch als Antrag im Sinne des § 22 Abs. 6 – mit Wirkung ab dem Jahr 2001 – gewertet worden sei.

Mit, am Dienstag, 12. Juli 2005 zur Post gegebenem **Schriftsatz vom 11. Juli 2005** stellte die berufungswerbende Gesellschaft einen **Antrag gemäß § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** hinsichtlich der versäumten Frist zur Antragstellung auf Regelbesteuerung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994.

Bezüglich der Unvorhersehbarkeit bzw Unabwendbarkeit von Ereignissen und der Beurteilung eines fehlenden groben Verschuldens wurde auf die ausführlichen Darstellungen in der Berufungsschrift verwiesen. Bezüglich der Rechtzeitigkeit des Antrages hielt die berufungswerbende Gesellschaft fest, dass die Bescheide über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2002 sowie der neue Sachbescheid für das Jahr 2002 der berufungswerbenden Gesellschaft am 13. April 2005 zugestellt worden seien, sodass die Frist gemäß § 308 Abs. 3 BAO gewahrt sei.

Dieser Antrag wurde mit **Bescheid vom 13. Juli 2005 zurückgewiesen**. Gemäß § 308 ABO sei ein Wiedereinsetzungsantrag nur dann rechtzeitig, wenn er spätestens drei Monate nach Wegfall des Hindernisses gestellt worden sei. Fristrelevant sei, wann erstmals die Fristversäumnis erkennbar werde. Im Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter vom 6. April 2005 sei auf die Fristversäumnis hingewiesen worden. Die Bescheidaufhebung bzw Erlassung des Erstbescheides zur Umsatzsteuer 2002 sei am 7. April 2005 erfolgt. Der Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO sei daher nicht fristgerecht eingebracht worden und sei daher zurückzuweisen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung vom 8. August 2005** beantragte der steuerliche Vertreter dem Antrag auf Wiedereinsetzung stattzugeben. Hinsichtlich des erwähnten Telefonates vom 6. April 2005 zwischen Steuerberater und Beamtin sei festzuhalten, dass in diesem Gespräch lediglich darauf hingewiesen worden sei, dass die Abgabenbehörde keinen Regelbesteuerungsantrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 in ihren Unterlagen finden könne. Nachdem der steuerliche Vertreter in diesem Telefonat seine Bedenken geäußert habe, habe die Beamtin bekannt gegeben, dieses Problem mit dem Teamleiter noch erörtern zu wollen. Alleine daraus lasse sich erkennen, dass der Inhalt dieses Telefongesprächs viel zu unbestimmt gewesen sei, als daraus den Beginn eines Fristenlaufes ableiten zu können.

Daraufhin habe der steuerliche Vertreter ein auf dieses Telefonat bezugnehmendes Schreiben vom 7. April 2005 an die Abgabenbehörde zur Post gegeben, welchem der Fragebogen Verf 16 sowie der entsprechende Regelbesteuerungsantrag in Kopie beigelegt wurde. Für die berufungswerbende Gesellschaft sei daher die Kenntnis über die von der Abgabenbehörde behauptete Fristverletzung erst mit Zustellung der Bescheide vom 7. April 2005 am 13. April 2005 objektiv gegeben gewesen.

Am **29. Mai 2006** erließ das Finanzamt den **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004** und begründete die Abweichungen zur Erklärung wiederum mit den bereits zu den Bescheiden 2002 und 2003 dargelegten Argumenten, da auch bis zum Ablauf dieses Veranlagungsjahres keine Erklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 eingereicht worden sei.

In der dagegen eingebrachten **Berufungsschrift vom 28. Juni 2006** wurde hinsichtlich Begründung auf die Berufung vom 24. Mai 2005 verwiesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte sodann die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur zweitinstanzlichen Entscheidung vor.

Im **Schreiben vom 26. Mai 2006** übermittelte die berufungswerbende Gesellschaft die Abschrift eines Fachartikels (SWK 2006, S 311, 353f), worin Überlegungen hinsichtlich rechtlicher Wirksamkeit von Telefonaten dargestellt wurden.

Mit **Schriftsatz vom 2. Oktober 2006** ergänzte die berufungswerbende Gesellschaft ihre Berufungsausführungen wie folgt:

Die Notwendigkeit zweier Optionserklärungen bedeute nicht, dass der Behörde auch zwei getrennte Schriftstücke vorliegen müssen. Wenn der Behörde ein schriftlicher Antrag vorliege, der nur auf die Regelung des § 6 Abs. 3 UStG Bezug nehme, so könne dieser Antrag nach dem wahren Willen der Partei aufgrund des Normenverhältnisses nur so interpretiert werden, dass in diesem Antrag gleichzeitig auch ein Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG enthalten sei. Ein

Antrag nach § 6 Abs. 3 UStG würde für den Steuerpflichtigen ohne Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG keinen Sinn ergeben. Der Antrag eines nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirts nach § 6 Abs. 3 UStG könne damit sinnvoll nur so verstanden werden, dass er damit gleichzeitig auch den im Schritt vorher notwendigen Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG stelle. Der Antrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG enthalte damit zwei Erklärungen.

§ 22 Abs. 6 UStG enthalte keine Aussagen darüber, dass die Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG nicht in einer anderen Erklärung enthalten sein könne. Einem Steuerpflichtigen stehe es grundsätzlich frei, sofern er die ihm auferlegten Formvorschriften, wie im gegebenen Zusammenhang das Erfordernis der Schriftlichkeit erfülle, wie er seine Erklärungen und Anträge im Detail formuliere. Der gegenständliche Antrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG, der nach dem wahren Willen auch als solcher nach § 22 Abs. 6 UStG zu sehen sei, erfülle das Erfordernis der Schriftlichkeit und sei noch vor Ende des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt übermittelt worden.

Außerdem hätte der zuständige Beamte im Rahmen der Außenprüfung die berufungswerbende Gesellschaft, die zum damaligen Zeitpunkt nicht berufsmäßig vertreten gewesen sei, nach § 113 BAO darauf aufmerksam machen müssen, dass die von ihm zur Unterschrift vorgelegte Erklärung nach § 6 Abs. 3 UStG nicht ausreiche, sondern dass ein Optionsantrag nach § 22 Abs. 6 UStG noch ausständig sei. Dass die Behörde keine Aufklärung vorgenommen und darüber hinaus entsprechende Umsatzsteuerguthaben ausbezahlt habe, schaffe der berufungswerbenden Gesellschaft eine Treu und Glauben – Position.

Nach der sechsten MwSt-Richtlinie könnten die Mitgliedstaaten im Bereich der Land- und Forstwirte die Einzelheiten und Voraussetzungen festlegen, nach welchen die Steuerpflichtigen von ihrem Recht Gebrauch machen können, eine Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen zu erwirken. Die Richtlinie räume den Mitgliedstaaten damit offenbar ein weites Ermessen ein. Auch der EuGH anerkenne in Bezug auf die Einführung von Optionsrechten allgemein ein weites Ermessen der Mitgliedstaaten (Rs C-184/04, Uudenkaupingin kaupunki, vom 30.3.2006). Dieses Ermessen sei jedoch nicht unbeschränkt. So habe der EuGH festgehalten, dass innerstaatliche Bestimmungen nicht dazu führen dürften, das Recht auf Vornahme der mit den besteuerten Umsätzen verbundenen Abzüge zu beschränken, wenn das Optionsrecht gemäß diesen Bestimmungen wirksam ausgeübt worden sei. In der Rechtssache C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, vom 12.1.2006 habe der EuGH ausgesprochen, dass Optionseinschränkungen nicht dazu führen dürfen, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gefährdet sei. Auch Regelungen, die eine Optionsmöglichkeit bieten würden, müssten zur Wahrung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer tunlichst so ausgelegt werden, dass sich keine Verletzung dieses Grundsatzes ergebe.

Vor diesem Hintergrund widerspreche eine Versagung des Vorsteuerabzuges nicht nur dann dem Gemeinschaftsrecht, wenn der gegenständliche Antrag nach § 6 Abs. 3 UStG gleichzeitig als Willenserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG verstanden werde, sondern auch dann, wenn kein Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG vorliegen sollte, da die berufungswerbende Gesellschaft auch in diesem Fall zu Recht auf die Befugnis zur Inanspruchnahme der Regelbesteuerung vertrauen durfte.

Daneben sei auch auf den gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzgrundsatz hinzuweisen. Dieser Grundsatz folge aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der gebiete, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sein müssten. Damit solle auch die Vorhersehbarkeit der unter das Gemeinschaftsrecht fallenden Tatbestände und Rechtsbeziehungen gewährleistet sein. Im Vordergrund stehe die erworbene Rechtsposition, die für den einzelnen jede Unsicherheit im Hinblick auf die Wahrnehmung dieser Rechte beseitige, so dass sein Vertrauen auf ihren Bestand besondere Beachtung und besonderen Schutz verdiene. Die Erwartung auf den Fortbestand geschaffener Handlungsspielräume erlange durch die getroffenen Dispositionen rechtlichen Wert. Daher schütze der Vertrauensschutzgrundsatz die Wirtschaftsteilnehmer vor einer nachträglichen Umbewertung ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbenen Rechtsposition oder getroffenen Dispositionen (*Borchardt*, Vertrauensschutz im Europäischen Gemeinschaftsrecht, EuGRZ 1988, 314ff).

Die Forderung nach Schutz des berechtigten Vertrauens stelle sich grundsätzlich gegenüber der verwaltenden, rechtsetzenden und rechtsprechenden Gemeinschaftsgewalt. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes müsse von jeder innerstaatlichen, mit der Anwendung des Gemeinschaftsrechts betrauten Behörde beachtet werden. Eine Berufung auf den Vertrauensschutzgrundsatz gegenüber einer Gemeinschaftsregelung sei allerdings nur insoweit möglich, als die Gemeinschaft (bzw. bei Ausführung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen durch nationale Behörden) zuvor selbst eine Situation geschaffen habe, die ein berechtigtes Vertrauen erwecken könne.

Hinsichtlich der Wiedereinsetzung werde darauf hingewiesen, dass die bloße telefonische Mitteilung seitens des Finanzamtes, dass der Regelbesteuerungsantrag nicht auffindbar sei, mangels zumutbarer Erkennbarkeit der Folgen dieser formlosen Mitteilung nicht geeignet sei, den Fristenlauf des § 308 BAO in Gang zu setzen. Dies deshalb, weil der Inhalt eines Telefongesprächs von den Gesprächspartnern regelmäßig unterschiedlich interpretiert werde. Die Vorschriften der BAO würden dem Mangel der Beweisbarkeit über den Inhalt von Telefongesprächen daher dergestalt begegnen, dass sie ihnen keine normative Wirkung zukommen lassen.

Wird der Abgabepflichtige von der Finanzbehörde auf einen Umstand aufmerksam gemacht, der den Fristenlauf des § 308 BAO zum Laufen bringt, so bedürfe dies der Erfüllung der §§ 92ff BAO. Nach § 92 Abs. 1 BAO seien Erledigungen einer Behörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen. Wie Erledigungen wirksam werden, bestimme sich nach § 97 BAO. Telefonische Bekanntgaben würden aber nicht zur geeigneten Übermittlung des Inhalts von Erledigungen führen.

Für den Beginn des Fristenlaufs nach § 308 BAO sei daher eine telefonische Mitteilung nicht geeignet, da in diesem Fall nicht verifiziert werden könne, ob dem Steuerpflichtigen nach dem Inhalt des Telefonates auch objektiv die Versäumung einer Verfahrensfrist erkennbar gewesen sein musste. Da die objektive Erkennbarkeit jedoch im Hinblick auf den Fristenlauf gemäß § 308 BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache darstelle, könne sie auch nicht auf Umstände gestützt werden, die ungewiss seien und sich im Allgemeinen auch nicht beweisen ließen.

Dieser Schriftsatz wurde der Abgabenbehörde erster Instanz zur Kenntnisnahme gebracht.

In der am **25. Oktober 2006** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde im Wesentlichen Folgendes ergänzend ausgeführt:

Es müsse beachtet werden, dass das österreichische Umsatzsteuergesetz am Maßstab der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu messen sei. Das Gemeinschaftsrecht sei in diesem Bereich sehr großzügig und sage, dass dies der jeweilige Mitgliedstaat selber lösen könne. Somit finde diese Bestimmung des Umsatzsteuergesetzes jedenfalls Deckung in der Sechsten Richtlinie. Im Zusammenhang mit den Rechtssachen Uudenkaupungin kaupunki und Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg habe der EuGH die Ansicht vertreten, dass ein Mitgliedstaat vorsehen könne, dass die Kriterien formal eingehalten werden. Diese Kriterien dürften aber niemals dazu führen, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in irgendeiner Art und Weise verletzt werde. Im finnischen Fall sei die Optionserklärung zu spät eingereicht worden. Hiezu habe der EuGH gemeint, dass es zu weit gehe, wenn der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gefährdet sei. Der EuGH stelle diesen Grundsatz über alles. Er leite daraus sogar etwas ab, was es in der Sechsten Richtlinie gar nicht gebe, wodurch er rechtsbegründend und nicht rechtsauslegend sei.

Auch in der Rechtssache HE, bei der Formerfordernisse der Rechnung nicht eingehalten wurden, habe der EuGH gemeint, dass das für ihn unerheblich sei, solange der Wille nach außen in Erscheinung trete und kein Missbrauch vorliege. Dann sei der Grundsatz der Neutralität darüber zu stellen und damit der Vorsteuerabzug zu gewähren. Mit der

österreichischen Rechtsauffassung wäre das nicht vereinbar gewesen, weil nach § 11 die Formerfordernisse nicht erfüllt gewesen wären.

Weiters sei der gebotene Vertrauensschutz nach dem Gemeinschaftsrecht vorzubringen.

Wenn jemand investiere, seine Dispositionen treffe und nur im Wissen eines Vorsteuerabzuges baue, dann müsse er das so kalkulieren, ansonsten würde er natürlich anders kalkulieren. Der EuGH habe einmal in einer Rechtssache, bei der ein Steuerpflichtiger oder ein Unternehmer zu Unrecht Beihilfe bezogen habe, weil sich die Behörde geirrt habe, entschieden, dass das nicht zurückzuzahlen sei, weil es auf gutem Vertrauen erwachsen sei und daher könne der jeweilige Mitgliedsstaat das nicht mehr zurückfordern. Also auch irrtümlich gewährte Begünstigungen seien einfach nicht zu refundieren. Grundsätzlich sei der EuGH hier sehr streng, obwohl er den Vertrauensschutz nicht sehr oft anwende und es eher versuche, die Rechtssache anhand der jeweiligen Bestimmungen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zu lösen, weil sich natürlich eine Ausweitung des Vertrauensschutzes immer als sehr problematisch darstelle.

Natürlich könnten nicht nur die Gemeinschaftsrechtsorgane, sondern auch die jeweiligen nationalen Behörden am Vertrauensschutz gemessen werden. Es könnten nicht nur die Kommission oder das Parlament etc. das Vertrauen verletzen, sondern auch die jeweilige nationale Behörde in der Rechtssache.

Hinsichtlich der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei darauf hinzuweisen, dass der VwGH einem Telefonat nichts beimesse. Wann immer telefonisch ein Antrag gestellt worden sei, habe er die rechtliche Wirksamkeit abgelehnt. In einer Entscheidung des UFS, Außenstelle Wien, sei ein Schreiben, welches eigentlich mehr eine Aktennotiz sei, sehr großzügig als Wiedereinsetzungsantrag gewertet worden. Damit stelle sich im vorliegenden Fall die Frage, ob nicht das Schreiben vom 7. April 2006, dem der Regelbesteuerungsantrag in Kopie beigelegt war, nicht auch als Wiederseinzungsantrag zu werten sei.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **a) Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO)**

Gemäß **§ 308 Abs. 1 BAO** ist gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumnis zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um ein minderes Grad des Versehens handelt.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss gemäß **Abs. 3 leg. cit.** binnen einer Frist von **drei Monaten** nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung sind somit

1. die Versäumung einer Frist,
2. ein hiedurch entstandener Rechtsnachteil,
3. ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis,
4. kein grobes Verschulden sowie
5. ein rechtzeitiger Antrag auf Wiedereinsetzung

### **1. Versäumung einer Frist**

Im Bereich des Abgabenverfahrens ist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung von Fristen zulässig, unabhängig davon, ob die Fristen prozessualer oder materieller Natur sind, ob es sich um gesetzliche oder behördliche Fristen handelt, ob es sich um Fristen des Ermittlungsverfahrens oder des Rechtsmittelverfahrens handelt. Begrenzt eine gesetzliche Frist nicht eine Prozesshandlung innerhalb eines bereits anhängigen Verfahrens, sondern ist innerhalb dieser Frist ein materiell-rechtlicher Anspruch bei sonstigem Verlust des Rechtes geltend zu machen, so handelt es sich um eine **Präklusivfrist**, deren Nichteinhaltung anspruchsvernichtend wirkt. Auch gegen die Versäumung solcher materiell-rechtlicher Präklusivfristen ist nach dem Verfahrensrecht der BAO eine Wiedereinsetzung grundsätzlich möglich (*Stoll*, BAO-Kommentar, § 308, 2980 f).

Nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann der pauschalierte Landwirt 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. Bei dieser Vorschrift handelt es sich um eine materiellrechtliche Präklusivfrist, deren Versäumung den Verlust eines Rechts, nämlich die Option zur Regelbesteuerung, bedeutet.

Nach Aktenlage wurde dem Finanzamt erst am 8. April 2005 ein Antrag auf Regelbesteuerung ab 1. Jänner 2002 gemäß § 22 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 übermittelt. Daraus ergibt sich, dass der Antrag **verspätet** eingebracht und damit die Präklusivfrist des § 22 Abs. 6 leg. cit. versäumt wurde.

### **2. Rechtsnachteil**

Durch die damit verbundene Besteuerung nach Durchschnittssätzen blieb es der berufungswerbenden Gesellschaft verwehrt, einen Vorsteuerabzug im Rahmen der Versteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG zu beanspruchen. Der dadurch entstandene Rechtsnachteil ist evident.

### 3. Unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis

Überdies verlangt § 308 Abs. 1 BAO für die Bewilligung der Wiedereinsetzung das Vorliegen eines die Einhaltung der Frist hinderndes unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignisses.

Unter dem Begriff „**Ereignis**“ versteht der Verwaltungsgerichtshof (zB VwGH 22.1.1992, 91/13/0241; VwGH 3.8.1994, 94/16/0164; VwGH 5.3.1976, 265/75; VwGH 16.5.1984, 83/11/143; VwGH 27.1.1981, 122, 158/80) nicht nur äußere, sondern auch innere, psychische Vorgänge, wie etwa Vergessen oder Verschreiben. Aber auch ein Irrtum kann ein Ereignis sein, durch welches eine Partei verhindert ist, eine Frist einzuhalten (VwGH 16.3.2005, 2003/14/0005). Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 bedeutet somit "Hindernis", gleichgültig ob der behindernde Umstand ein solcher der realen Außenwelt oder ein psychischer Vorgang ist.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht ein Ereignis dann als "**unvorhergesehen**" an, wenn die Partei dieses tatsächlich nicht mit einberechnet hat und sie dessen Eintritt unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte (VwGH 10.5.2001, 98/15/0028; VwGH 9.6.2004, 2004/16/0096).

Als "**unabwendbar**" gilt ein Ereignis, wenn sein Eintritt von der Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten nicht verhindert werden kann, auch wenn sie dieses Ereignis voraussah. Maßgebend für die Beurteilung ist der durchschnittliche Verlauf der Ereignisse. Die "Unabwendbarkeit" stellt demgemäß auf die objektiven Hinderungsmöglichkeiten eines Durchschnittsmenschen ab (*Stoll*, BAO-Kommentar, § 308, 2983).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die berufungswerbende Gesellschaft eine Verzichtserklärung auf Besteuerung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 abgegeben hat und diese auch rechtzeitig beim Finanzamt eingelangt ist. Während das Finanzamt den Erhalt eines diesbezüglichen Antrages bestreitet, ging die berufungswerbende Gesellschaft davon aus, dass dieser Antrag zeitgerecht gemeinsam mit dem Fragebogen (Verf 16) der Behörde zugegangen ist. Der erkennende Senat ist im Ergebnis der Auffassung, dass der strittige Antrag nicht beim Finanzamt eingelangt ist (siehe unten Punkt c).

Das Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 bestand somit in einem Tatsachenirrtum, den die Partei zwar aus objektiver Sicht hätte verhindern können und damit nicht als unabwendbar zu



beurteilen ist, aber dennoch aus subjektiver Sicht für die berufungswerbende Gesellschaft glaubhaft nicht vorhersehbar war, da sie ja von einer zeitgerechten Antragstellung ausgegangen ist. Anders als das Tatbestandsmerkmal des "unabwendbaren" erfasst jenes des "unvorhergesehenen" Ereignisses die subjektiven Verhältnisse der Partei, sodass nicht der objektive Durchschnittsablauf, sondern der konkrete Ablauf der Ereignisse maßgebend ist (VwGH 17.2.1994, 93/16/0020; VwGH 27.6.1985, 85/16/0032).

#### 4. Kein grobes Verschulden

Ein Verschulden an der Fristversäumung, das über einen minderen Grad des Versehens hinausgeht, schließt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Leichte Fahrlässigkeit ist gegeben, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 22.11.1996, 95/17/0112; VfGH 30.9.1997, B 1222/97, B 1948/97; VfGH 24.2.1998, B 2290-96, G 176-96). Der Wiedereinsetzungswerber darf also nicht auffallend sorglos gehandelt, dh die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben.

Hinsichtlich des steuerlichen Vertreters einer Partei hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass das Verschulden des Vertreters an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten ist, nicht jedoch ein Verschulden anderer Personen (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0109). Führt das Fehlverhalten anderer Personen, wie etwa das von Angestellten, zu einer Fristversäumung, so ist zu prüfen, ob der Parteienvertreter dadurch ein schuldhaftes Verhalten gesetzt hat, dass er eine ihm auferlegte Sorgfaltspflicht außer Acht gelassen hat (VwGH 23.6.1998, 98/08/0084).

An rechtskundige Parteienvertreter ist daher ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen. Ein bevollmächtigter berufsmäßiger Parteienvertreter hat daher die **Organisation seines Kanzleibetriebes** so einzurichten, dass auch die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Setzung von Verfahrenshandlungen gesichert erscheint. Dabei ist zu sorgen, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind.

Neben dieser Vorsorgepflicht trifft den Parteienvertreter überdies eine **Überwachungspflicht**, die aber nicht so weit geht, ausnahmslos jeden Arbeitsablauf zu überwachen und auf seine Richtigkeit, Vollständigkeit und Zeitgerechtheit zu überprüfen (Stoll, BAO-Kommentar, § 308, 2987). Das Verschulden eines Kanzleibediensteten stellt für den Parteienvertreter und damit für die von ihm vertretene Partei daher nur dann einen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn der Vertreter der ihm zumutbaren und nach der Sachlage

gebotenen Überwachungspflicht gegenüber den Kanzleikräften nachgekommen ist (VwGH 24.6.1997, 97/14/0019).

Fakt ist, dass der in Streit stehende Regelbesteuerungsantrag nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 22. November 2002 nicht beigelegt ist (siehe Punkt c).

Hinsichtlich der **Verschuldensfrage** verweist die berufungswerbende Gesellschaft im Wiedereinsetzungsantrag auf die Ausführungen der Berufung gegen die Sachbescheide, worin jegliches Verschulden ausgeschlossen wird, weil davon ausgegangen wird, dass die strittige Erklärung der Behörde jedenfalls übermittelt wurde. Diesem Vorbringen ist allerdings zu entgegnen, dass es Sache der berufungswerbenden Gesellschaft gewesen wäre, einen Nachweis des Einlangens des Schriftstückes beim Finanzamt zu verlangen, da die Beweislast für das Zukommen einer rechtzeitig gestellten Regelbesteuerungserklärung an das Finanzamt ausschließlich der Abgabepflichtige trägt (VwGH 21.1.2004, 99/13/0145; vgl. auch *Ritz*<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung – Kommentar, § 108 Tz 10).

In Anbetracht dieser herrschenden Rechtsansicht kann aber die steuerlich vertretene berufungswerbende Gesellschaft nicht als völlig schuldlos angesehen werden, da es in ihrem Handlungsbereich gelegen wäre, eine derartige Erklärung, die mit Präklusivfrist verbunden war, in einer Art und Weise zu übermitteln, die das Einlangen bei der Behörde eindeutig zu beweisen vermag.

Wie eingangs ausgeführt, betrachtet allerdings der Gesetzgeber nicht jegliches Verschulden der Partei als schädlich für die Bewilligung einer Wiedereinsetzung an, sondern nur ein Verschulden, das über einen minderen Grad des Versehens hinausgeht. Im vorliegenden Fall wird für glaubhaft erachtet, dass der Fehler im Zuge der Zusendung der Unterlagen an das Finanzamt unterlaufen ist.

Die Kontrolle, ob eine zuverlässige Kanzleikraft eine rein manipulative Tätigkeiten auch tatsächlich ausführt, ist dem steuerlichen Vertreter nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zumutbar (VwGH 23.6.1998, 98/08/0084). Ein Parteienvertreter mit einem ordnungsgemäßen Kanzleibetrieb darf sich im allgemeinen, solange er nicht durch Fälle von Unzuverlässigkeit zu persönlicher Aufsicht und zu Kontrollmaßnahmen genötigt wird, darauf verlassen, dass sein Kanzleipersonal einem von ihm diktierten Schriftsatz die aufgetragene Beilage auch tatsächlich anschließt (VwGH 11.3.1992, 91/13/0129).

Im Sinne dieser Rechtsprechung ist daher davon auszugehen, dass der steuerliche Vertreter nicht auffallend sorglos gehandelt hat und damit die berufungswerbenden Gesellschaft kein Verschulden trifft, das über einen minderen Grad des Versehens hinaus geht.

## 5. Rechtzeitiger Wiedereinsetzungsantrag

Nach § 308 Abs. 3 BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses eingebracht werden. Als Hindernis ist dabei jenes Ereignis im Sinne des Abs. 1 leg. cit. zu verstehen, das die Fristeinhaltung verhindert hat. Besteht das unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 in einem Irrtum, so fällt dieses Hindernis weg, **sobald die Partei diesen Irrtum als solchen erkennen konnte und musste**.

Nach der klaren Diktion des Gesetzgebers kommt es somit für die Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages nicht auf die im Antrag behauptete (subjektive) „Feststellung“ der Versäumung der Frist durch die Partei oder deren Vertreter an, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt, zu dem die Versäumung der Frist objektiv erkennbar war (arg.: *„erkennen konnte und musste“*; VwGH 15.2.2006, 2005/13/0155; VwGH 16.3.2005, 2003/14/0005).

Nach den Ausführungen im Wiedereinsetzungsantrag bestand das Hindernis in einem dem steuerlichen Vertreter unterlaufenen Tatsachenirrtum über die fristgerechte Abgabe des Regelbesteuerungsantrages nach § 22 Abs. 6 UStG 1994.

Am **6. April 2005** telefonierte die zuständige Beamtin des Finanzamtes Vöcklabruck unbestritten sowohl mit einer Sachbearbeiterin der Kanzlei als auch mit dem steuerlichen Vertreter persönlich. Wie im behördlichen **Aktenvermerk vom 6. April 2005** niedergeschrieben, wurde der steuerliche Vertreter in diesem Gespräch über den fehlenden Regelbesteuerungsantrag aufgeklärt und auch auf die damit verbundenen Rechtsfolgen (*„2002: § 299 BAO: 0; 2003: Erstveranlagung: 0“*) hingewiesen.

Im **Schreiben vom 7. April 2005** bestätigte der steuerliche Vertreter das geführte Telefonat und legte eine Abschrift des in Streit stehenden Regelbesteuerungsantrages bei. Überdies gab er bekannt, dass laut seinen Recherchen diese Unterlagen bereits mit Datum vom 22. November 2002 dem Finanzamt Vöcklabruck, zH Herrn FM weitergeleitet worden wären.

Aus dem Inhalt dieses Schreibens vom 7. April 2005 geht somit in Übereinstimmung mit dem behördlichen Aktenvermerk hervor, dass der Parteienvertreter unstrittig auf das Fehlen des Regelbesteuerungsantrages hingewiesen wurde. Zu diesem Zeitpunkt hätte nun aber der sachkundige steuerliche Vertreter bei gehöriger Aufmerksamkeit den Irrtum erkennen müssen, nämlich dass der für die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes unbedingt erforderliche Regelbesteuerungsantrag dem Finanzamt effektiv nicht vorlag und zwar unabhängig davon, ob das Verschulden des Verlustes dieses Antrages bei der Behörde oder bei der Gesellschaft gelegen war.

Dass die Beamtin – wie von der berufungswerbenden Gesellschaft behauptet – lediglich auf die Unauffindbarkeit des Antrages hingewiesen und jegliche Andeutungen daraus resultierender rechtlicher Konsequenzen unterlassen hat, widerspricht nicht nur der Aktenlage sondern erscheint auch auf Grund der Tatsache, dass die Bescheiderlassung sofort am nächsten Tag erfolgte, als unglaublich.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass der Inhalt dieses Gesprächs für ihn viel zu unbestimmt gewesen wäre, als daraus den Beginn eines Fristenlaufes ableiten zu können, ist zu entgegnen, dass es für den Wegfall des Hindernisses im Sinne des § 308 Abs. 3 BAO ausschließlich auf **objektive Sachverhaltselemente** (VwGH 15.2.2006, 2005/13/0155; VwGH 9.2.2005, 2004/13/0094), somit nur auf den Zeitpunkt ankommt, zu dem der Irrtum **objektiv erkennbar** wurde und nicht auf die subjektive Feststellung des Parteienvertreters, erst mit Erhalt der Bescheide den Irrtum über die Abgabe des Regelbesteuerungsantrages erkannt zu haben. Durch das Telefongespräch am 6. April 2006 ist die Fehleinschätzung des steuerlichen Vertreters über die rechtzeitige Vorlage des Antrages daher objektiv als beseitigt anzusehen. Dadurch wurde die Frist für die Stellung eines Wiedereinsetzungsantrages in Lauf gesetzt.

Dem Vorbringen in den Schreiben vom 26. Mai 2005 und 2. Oktober 2006 unter Hinweis auf einen Fachbeitrag in der Zeitschrift SWK 2006, S 311, 353 ff, bzw in der mündlichen Berufungsverhandlung, Telefonate mit der Abgabenbehörde seien rechtlich unwirksam, ist grundsätzlich beizupflichten. Telefonische Eingaben an die Abgabenbehörde sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nämlich keine Anbringen im Sinne der BAO und entfalten daher auch keine rechtliche Wirkung. Bedeutung hat das in Streit stehende Telefongespräch für den gegenständlichen Fall jedoch weder als Erledigung des Finanzamtes noch als Anbringen der Partei, sondern **ausschließlich** hinsichtlich der **Information des steuerlichen Vertreters**. In seiner Entscheidung vom 16.3.2005, 2003/14/0005, hat der Verwaltungsgerichtshof eine telefonische Information eines Gruppenleiters der Betriebsprüfungsabteilung an den Vertreter der beschwerdeführenden GmbH sehr wohl als fristauslösend angesehen. Entgegen der Ansicht der berufungswerbenden Gesellschaft sind daher solche fernmündlichen Mitteilungen Teil des entscheidungswesentlichen Sachverhalts und dürfen nicht auf Grund der Tatsache, dass das Gespräch telefonisch geführt wurde, ignoriert werden, sondern sind sehr wohl in **freier Beweiswürdigung** (§ 167 BAO) zu berücksichtigen (siehe auch *Ritz*<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung Kommentar, 259), zumal § 166 BAO **kein Beweisverwertungsverbot** vorsieht.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber für die Antragstellung eine Frist von immerhin drei Monaten einräumt. Die berufungswerbende Gesellschaft hätte daher

bei Erhalt der strittigen Bescheide weit mehr als zwei Monate Zeit gehabt, einen fristgerechten Antrag zu stellen.

Ausgehend von dem Tag (6. April 2005), an dem die Versäumung der Frist vom Parteienvertreter aus objektiven Gesichtspunkten erkannt werden konnte, erweist sich somit der am 12. Juli 2005 zur Post gegebene Wiederseinsetzungsantrag als verspätet gestellt.

Das Finanzamt hat somit zu Recht den gegenständlichen Antrag auf Wiedereinsetzung als unzulässig zurückgewiesen.

### **b) Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002; Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002**

Im gegenständlichen Berufungsfall hat die Abgabenbehörde erster Instanz den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2002 vom 7. April 2004 in Ausübung ihres Ermessens nach § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben (Bescheid vom 7. April 2005). Die Ermessensübung wurde dabei nicht begründet. Die Berufung vom 24. Mai 2005 richtet sich sowohl gegen den Aufhebungs- als auch gegen den neuen Sachbescheid 2002 (ebenfalls vom 7. April 2005).

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO kann** die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz **aufheben**, wenn der Spruch des Bescheides sich als **nicht richtig** erweist. Nach **Absatz 2** dieser Bestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Als Voraussetzung für die Aufhebung verlangt der Gesetzgeber zunächst die Beantwortung der **Rechtsfrage**, ob der Tatbestand der Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches gegeben ist. Erst dann, wenn diese Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Aufhebungsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden **Ermessens** (arg: „*kann*“) zu entscheiden, ob die Aufhebung zu verfügen ist. Damit ordnet § 299 Abs. 1 BAO trotz feststehender Rechtswidrigkeit eine Bescheidaufhebung nicht zwingend an, sondern stellt dies ins Ermessen der Behörde.

Ein Bescheid erweist sich als nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt nämlich weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden des Bescheidadressaten voraus (*Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar<sup>3</sup>, 918), sondern stellt ausschließlich auf die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches ab.

Wie nachstehend unter Punkt c) (Berufung gegen die Sachbescheide 2003 und 2004) begründet, liegt **keine Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2002** vom 7. April 2004 vor, womit einer behördlichen Ermessensübung und damit einer Bescheidaufhebung die rechtliche Grundlage fehlt.

Der Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO (ersatzlos) aufzuheben.

Gemäß **§ 299 Abs. 3 BAO** tritt das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat. Dadurch wird der vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Sachbescheid (Umsatzsteuer 2002) aus dem Rechtsbestand beseitigt, da dieser wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges seiner Wirksamkeit beraubt wurde (VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032).

Daher war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

### **c) Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004**

**§ 22 Abs. 1 UStG 1994** sieht vor, dass bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines 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.

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.

Der Gesetzgeber verlangt somit eine **form- und fristgebundene Erklärung** des Steuerpflichtigen, woraus hervorgeht, dass dieser auf die **Durchschnittsbesteuerung nach § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 verzichtet**. Es genügt daher nicht, wenn aus anderen Angaben, wie etwa aus Umsatzsteuervoranmeldungen und/oder Umsatzsteuererklärungen (VwGH 21.1.2004, 99/13/0145), die Absicht des Verzichtes hervorgeht. 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).

Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes in Verbindung mit der verfassungsgesetzlich normierten strikten Bindung der Vollziehung an Gesetze (Art 18 Abs. 1 B-VG), erweist sich die Behauptung der berufungswerbenden Gesellschaft, eine Verzichtserklärung wäre auch mündlich möglich gewesen, als unzutreffend.

Für **Kleinunternehmer** im Sinne des **§ 6 Abs. 1 Z 27** sieht das Umsatzsteuergesetz 1994 eine Möglichkeit vor, ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern und auf die unechte Steuerbefreiung zu verzichten. Nach **Absatz 3** der zitierten Bestimmung kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet.

Zum **Verhältnis der Verzichtserklärung nach § 6 Abs. 3 und jener nach § 22 Abs. 6 UStG 1994** ist festzuhalten, dass **§ 22 als lex specialis** für nichtbuchführungspflichtige land- und forstwirtschaftliche Betriebe **Vorrang** vor dem Norminhalt der Ziffer 27 des § 6 Abs. 1 hat. Auch wenn die Umsätze im Rahmen eines nichtbuchführungspflichtigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter der Kleinunternehmergrenze liegen, kommt für sie die Behandlung nach § 22 (Steuerfestsetzung mit 10% und Vorsteuerpauschalierung in gleicher Höhe) zur Anwendung. Daraus folgt, dass der nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirt, der zugleich Kleinunternehmer ist, **zunächst auf die Anwendung des § 22** und anschließend auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichten muss, will er seine Umsätze der Regelbesteuerung unterwerfen (vgl. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>3</sup>, 805). Ob er die Verzichtserklärungen gemeinsam in einem Schriftstück oder getrennt der Behörde zur Kenntnis bringt, ist dabei unerheblich.

Formal sind somit **zwei Erklärungen erforderlich** (so genannte „**Doppeloption**“), um nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu können (*Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 339; *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>3</sup>, 1383).

In den angefochtenen Bescheiden ist die Abgabenbehörde erster Instanz daher mangels Nachweises der tatsächlichen Übermittlung einer Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 davon ausgegangen, dass die berufungswerbende Gesellschaft im Jahr 2002 eine solche auch nicht eingereicht hat. Die berufungswerbende Gesellschaft behauptet jedoch, das strittige Schriftstück zeitgerecht, nämlich gemeinsam mit dem ausgefüllten Fragebogen (Verf 16) im November 2002 eingereicht zu haben.

Vor dem Hintergrund obiger Rechtslage ist entscheidend, ob die berufungswerbende Gesellschaft das Erfordernis der „Doppeloption“ erfüllt hat oder nicht. Die Beantwortung dieser Frage ist ein **Akt der Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO**.

Demnach *„hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“* Der Unabhängige Finanzsenat geht dabei von folgendem, mit der Aktenlage im Einklang stehenden Sachverhalt aus:

Mit **Schreiben vom 18. November 2002** wurde die Veranlagungsleitstelle ersucht, zur Vorbereitung einer Neuaufnahme bei der berufungswerbenden Gesellschaft eine Nachschau durchzuführen, um dabei folgende Informationen bzw Unterlagen zu erheben: Fragebogen Verf 16 für Gesellschaften, Unterschriftenprobenblatt Verf 26, gemeinsamer Zeichnungsbevollmächtigter bei Personengesellschaften, gemeinsamer Zustellbevollmächtigter bei Personengesellschaften, Überprüfung, ob Umsatzsteuer bei einem Umsatz unter 22.000,- Euro in Rechnung gestellt wurde, gegebenenfalls Optionserklärung (Antrag auf Regelbesteuerung), genaue Bezeichnung der Branche, Firmenbuchbeschluss, Gesellschaftsvertrag, Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter sowie Durchführung einer ID-Prüfung. Dieser Nachschauauftrag wurde sodann am **20. November 2002** einem Organ des Erhebungsdienstes zur Durchführung zugeteilt.

Die erste Eingabe der berufungswerbenden Gesellschaft an das Finanzamt Vöcklabruck erfolgte am **27. November 2002**. In diesem Schriftstück (**Fragebogen Verf 16**) gab die berufungswerbende Gesellschaft die Eröffnung ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit 1. August 2002 bekannt. Die Frage *„Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (deren Jahresumsatz 22.000,- Euro nicht übersteigt) werden ersucht bekannt zu geben, ob ein Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 beabsichtigt ist“*, beantwortete die Beschwerdeführerin mittels Ankreuzen des Kästchens mit *„Ja (siehe Beilage)“*.

Diese Beilage findet sich jedoch nicht im Akt.

Weiters wurde folgende Rubrik angekreuzt: *„Die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird beantragt, da (voraussichtlich) Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw innergemeinschaftlichen Erwerben erzielt werden. Unternehmen, die ausschließlich Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, bzw die ihre Umsätze gemäß § 22 UStG 1994 (Durchschnittsbesteuerung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes) versteuern, werden ersucht, den Vordruck U 15 (Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) ausgefüllt dem Fragebogen anzuschließen.“*

Die berufungswerbende Gesellschaft schloss den Vordruck U 15 nicht an.



Außerdem liegt ein **Begleitschreiben** der berufungswerbenden Gesellschaft vom **22. November 2002** (eingelangt beim Finanzamt am 27. November 2002) vor, worin die Übermittlung des Fragebogens Verf 16, des Gesellschaftervertrages sowie die Musterzeichnung angezeigt wurde.

Am **4. Dezember 2002** führte das Finanzamt eine Nachschau in den Räumlichkeiten der berufungswerbenden Gesellschaft durch. In der dabei verfassten **Niederschrift (Verf 28)** wurde in der Rubrik *„Eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird beantragt: (für Unternehmer/innen, die ausschließlich Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, bzw die ihre Umsätze gemäß § 22 UStG 1994 versteuern, liegt der Vordruck U 15 bei)“*, das Kästchen „Ja“ angekreuzt. Auch dieser Niederschrift wurde der Vordruck U 15 nicht beigelegt.

In der Rubrik *„Umsatzsteuer wird in Rechnung gestellt. Nur auszufüllen bei einem (voraussichtlichen) Umsatz von unter 300.000,- und ein Regelbesteuerungsantrag liegt (noch) nicht vor“* wurde weder „Ja“ noch „Nein“ angekreuzt.

Unter *„Sonstige (allgemeine) Informationen“* gab die berufungswerbende Gesellschaft bekannt, dass im Jahr 2002 noch keine Umsätze erzielt, sondern nur Investitionen (Neubau eines Stalles, einschließlich Büro und Nebenräume sowie Büroeinrichtung) getätigt werden würden, da der Zusammenschluss zur KEG erst am 1. April 2003 erfolgen werde. Der Regelbesteuerungsantrag liege bei.

Der Niederschrift beigelegt wurde eine **Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (U 12)**, datiert mit **4. Dezember 2002**, worin die berufungswerbende Gesellschaft ab dem Kalenderjahr 2002 auf die Steuerbefreiung für **Kleinunternehmer** gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtete und ferner mitteilte, die Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern zu wollen.

Mit **Schreiben vom 7. April 2005** übermittelte die berufungswerbende Gesellschaft der Behörde eine Abschrift des Antrages auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 vom 21. November 2002.

Ausgehend vom oben festgestellten und grundsätzlich unstrittigen Sachverhalt ist zunächst festzuhalten, dass in **keinem** der oben angeführten Schriftstücke **dezidiert** ein **Verzicht nach § 22 Abs. 6 UStG 1994** genannt wird. In den Verwaltungsakten findet sich weder eine Erklärung zur Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 in Originalfassung, noch kann die Gesellschaft mittels einer konkreten Finanzamtsbestätigung (Einlaufstempel oder dergleichen) nachweisen, dass das Finanzamt dieses Schriftstück tatsächlich erhalten hat. Auch das Begleitschreiben der berufungswerbenden Gesellschaft vom 22. November 2002

verweist lediglich auf die beiliegende Übermittlung des Fragebogens Verf 16, ohne nähere Angaben, welche Schriftstücke diesem Fragebogen angeheftet waren.

Hiezu vermeint die berufungswerbende Gesellschaft, der Behauptung der Behörde, eine Regelbesteuerungserklärung sei nicht eingebracht worden, sei zumindest gleichwertig ihre Behauptung gegenüber zu stellen, das strittige Schreiben sehr wohl zeitgerecht an das Finanzamt übermittelt zu haben.

Diesem Einwand ist entgegen zu halten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.1.2004, 99/13/0145; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0011) die **Beweislast** für das Zukommen eines im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 rechtzeitig gestellten Regelbesteuerungsantrages an das Finanzamt der **Abgabepflichtige trägt**, wobei es auf die „Zusendung“ oder „Absendung“ dieses Antrages nicht ankommt, sondern allein auf den **Nachweis seines Einlangens beim Finanzamt**. Somit hat die berufungswerbende Gesellschaft und nicht die Abgabenbehörde Beweis zu führen, dass die strittige Erklärung dem Finanzamt tatsächlich zugekommen ist.

Die berufungswerbende Gesellschaft vertritt die Ansicht, wenn auch im Begleitschreiben vom 22. November 2002 die Erklärung nicht dezidiert genannt sei, so sei jedenfalls bewiesen, dass der Fragebogen (Verf 16) dem Finanzamt vorliege und in diesem die Frage, ob ein Regelbesteuerungsantrag beabsichtigt sei, mit „Ja (siehe Beilage)“ klar angekreuzt worden sei. Diese Beilage habe nicht nur den Antrag nach § 6 Abs. 3, sondern auch den Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 beinhaltet.

Dieses Vorbringen geht jedoch ins Leere, da mit der außer Streit stehenden Übermittlung des Fragebogens alleine das tatsächliche Einlangen der Beilage bei der Behörde nicht bewiesen wird. Daran ändert auch die nachträgliche Vorlage einer Abschrift der strittigen Verzichtserklärung vom 21. November 2002 nichts.

Die berufungswerbende Gesellschaft behauptet ferner, dass der „Antrag dem Fragebogen direkt angeheftet“ (Berufung vom 24. Mai 2005, Seite 4) gewesen wäre. Das Original dieses Fragebogens liegt der Abgabenbehörde vor. Dieses aus zwei Seiten bestehende Schriftstück wurde mit einer Heftklammermaschine zusammengefügt. Dass ein drittes Blatt aus der Heftklammer herausgerissen worden wäre, ist auszuschließen, da hierfür keinerlei Spuren, wie Papierreste oder eine dadurch lockere Heftklammer, erkennbar sind. Auch ein Abdruck einer Büroklammer ist nicht ersichtlich.

Ebenso wenig lässt sich der Niederschrift vom 4. Dezember 2002 ein Hinweis auf eine Erklärung nach § 22 Abs. 6 entnehmen. Unter der Rubrik „Sonstige (allgemeine) Informationen“ verweist die berufungswerbende Gesellschaft zwar auf einen beiliegenden

Regelbesteuerungsantrag, dieser (ebenfalls mit Datierung vom 4. Dezember 2002) bezieht sich jedoch ausschließlich auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 3 (U12).

Der weiteren Behauptung der berufungswerbenden Gesellschaft, dass die in Streit stehende Regelbesteuerungserklärung vorgelegen haben müsse, da die Behörde ohne diese Erklärung bei einem pauschalierten Landwirt derart umfangreiche Amtshandlungen mangels gesetzlicher Grundlage gar nicht vorgenommen hätte, ist Folgendes zu erwidern: Anlass dieser Nachschau war nicht das Vorliegen einer Verzichtserklärung, sondern vielmehr - wie aus der behördlichen Meldung zur Nachschau vom 18. November 2002 klar und deutlich zu entnehmen ist – die Erhebung für die Abgabenbehörde wichtiger Daten, die auch unabhängig von der gewählten Pauschalierungsform zu ermitteln waren, wie etwa das Ausfüllen des Unterschriftenblattes Verf 26, Ermittlung der Zeichnungs- bzw. Zustellbevollmächtigten, Ermittlung der genauen Bezeichnung der Branche, Vorlage des Gesellschaftsvertrages sowie Ermittlung der Beteiligungsverhältnisse. Dieser bei Neuaufnahmen übliche „Antrittsbesuch“ der Behörde erfolgte nicht rechtsgrundlos, sondern stützte sich auf § 144 in Verbindung mit § 141 Abs. 1 BAO zur Erhebung abgabenrechtlich bedeutsamer Vorgänge (§ 114 BAO).

In der Meldung zur Nachschau wurde überdies eine Überprüfung angeordnet, ob Umsatzsteuer bei einem Umsatz unter 22.000,- Euro in Rechnung gestellt wurde, um gegebenenfalls einen Antrag auf Regelbesteuerung zu verlangen. Auf Grund der gegebenen Sachlage ist anzunehmen, dass damit ausschließlich eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 gemeint sein konnte. Aus einer Betrachtung der zeitlichen Abfolge des Geschehens ist nämlich ersichtlich, dass das Finanzamt zum Zeitpunkt der Meldung zur Nachschau (18. November 2002) keine Kenntnisse darüber haben konnte, ob die Gesellschaft eine umsatzsteuerliche Pauschalierung in Anspruch nehmen wird oder nicht, da laut Aktenlage zu diesem Zeitpunkt lediglich ein Firmenbuchauszug vom 7. November 2002 vorlag. Es liegt daher die Vermutung nahe, dass das Finanzamt zu diesem Zeitpunkt nicht vom Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes ausging. Daran ändert auch der am 27. November 2002 beim Finanzamt eingegangene Fragebogen Verf 16 nichts, da zu diesem Zeitpunkt die Meldung zur Nachschau schon bei der zuständigen Stelle eingelangt und dem zuständigen Erhebungsorgan bereits zugeteilt worden war.

So ist auch die Vorgangsweise des Nachschauorgans erklärbar, das – wie in der Meldung angeordnet – lediglich auf eine Verzichtserklärung für Kleinunternehmer (U 12) hinwies. Diese Vorgangsweise spricht dafür, dass dem Nachschauorgan nicht wie behauptet, der in Streit stehende Regelbesteuerungsantrag bereits vorgelegen haben muss, da er ansonsten die Erklärung auf Verzicht der Kleinunternehmerregelung (welcher auch im strittigen Regelbesteuerungsantrag vom 21. November 2002 enthalten war) nicht nochmals abverlangt hätte.

Nicht verständlich ist der Vorwurf der berufungswerbenden Gesellschaft, wenn sie unter Heranziehung des **§ 113 BAO** eine **Verletzung der Manuduktionspflicht** behauptet, weil das Nachschauorgan die Parteien, die **während** der Amtshandlung nicht durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten gewesen seien, nicht über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen belehrt hätte. Auf Grund der Tatsache, dass ein Parteienvertreter während der Nachschau nicht anwesend war, hätte das Nachschauorgan auf einen derart essentiellen Mangel wie das Nichtvorliegen der Erklärung nach § 22 Abs. 6 jedenfalls 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. Entgegen der Behauptung des steuerlichen Vertreters (siehe Schreiben vom 2. Oktober 2006, Seite 5) war die berufungswerbende Gesellschaft zum Zeitpunkt der Nachschau jedoch sehr wohl steuerlich vertreten (Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters vom 22. November 2002, Nachschau am 4. Dezember 2002). Für eine Erweiterung der behördlichen Manuduktionspflicht auf Amtshandlungen, bei denen die Parteien zwar steuerlich vertreten sind, aber der Parteienvertreter nicht anwesend ist, bietet der klare Norminhalt keinen Raum.

Der berufungswerbenden Gesellschaft kann weiters nicht gefolgt werden, wenn sie auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen aus dem Jahr 1994 Bezug nimmt und aus dessen Inhalt einen Ermessensspielraum der Behörde ableitet. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Richtlinien und Erlässe nicht vom Gesetzgeber erlassen werden, mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt auch keine allgemein verbindliche Rechtsquelle darstellen und damit auch kein subjektives Recht begründen können. Darüber hinaus sieht der Materiengesetzgeber (im Gegensatz zum Tatbestand des § 299 BAO - siehe Punkt b.) im § 22 Abs. 6 UStG 1994 keine Möglichkeit der behördlichen Ermessensübung vor, sondern gewährt ausschließlich dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht. Bei Erfüllung aller materiellrechtlichen Voraussetzungen **hat** die Behörde vielmehr eine Besteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes vorzunehmen.

Wegen des **fehlenden behördlichen Vollzugsspielraumes** kommt auch nicht die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben in Betracht. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB 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).

In Bezug auf das in der Berufungsschrift (Seite 6) angeführte Erkenntnis des VwGH 31.3.2003, 2002/14/0106 (betreffend Aufhebung eines Umsatzsteuerbescheides 2000 gemäß § 299 BAO), worin ein im August 2001 für das Jahr 2000 gestellter Antrag nach § 6 Abs. 3 vom Finanzamt als Regelbesteuerungsantrag im Sinne des § 22 Abs. 6, aber erst mit Wirkung ab dem Jahr 2001 gewertet wurde, ist zu bemerken, dass das Höchstgericht über diese Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz nicht zu entscheiden hatte, da der Umsatzsteuerbescheid 2001 nicht Gegenstand der Beschwerde war. Eine Bindung des Unabhängigen Finanzsenates an diese dem § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht entsprechende Vorgangsweise des Finanzamtes lässt sich aus diesem Erkenntnis jedenfalls nicht ableiten.

Als Zwischenergebnis ist zusammenfassend festzuhalten, dass die berufungswerbende Gesellschaft ihre Behauptung, rechtzeitig eine Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 eingereicht zu haben, nicht beweisen konnte. Es wurde zwar gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, diese Erklärung kann allerdings nach nationalem Recht die fehlende Optionserklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht ersetzen.

Der **Vorrang des Gemeinschaftsrechtes gegenüber nationalem Recht** verpflichtet jedoch den erkennenden Senat darüber hinaus, den gegenständlichen Berufungsfall auch am Maßstab des Gemeinschaftsrechts zu prüfen und eine Beurteilung nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH vorzunehmen.

Gemäß **Art 25 Abs. 10** der Sechsten Richtlinie **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 **zu optieren**.

Der österreichische Gesetzgeber hat unter Bedachtnahme auf Art 249 Abs. 3 EG-Vertrag der Zielvorgabe aus Art 25 Abs. 10 Rechnung getragen und mit der Bestimmung des § 22 Abs. 6 UStG 1994 ein Optionsrecht für land- und forstwirtschaftliche Unternehmer geschaffen. Materiellrechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieses Rechts ist eine fristgerechte Abgabe der Verzichtserklärung. Grundsätzlich befindet sich diese Bestimmung

nach ihrem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie, sie ist allerdings derart auszulegen, dass sie in richtlinienkonformer Interpretation dem **Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechts** entspricht (*Achatz*, in: *Achatz/Tumpel (Hrsg.)*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, 31f).

Mit der Frage der Verwehrung dieses Optionsrechts durch nationale Behörden hat sich der EuGH bis dato noch nicht konkret auseinander gesetzt. Allerdings sieht die Sechste Richtlinie im Art 13 Teil C für bestimmte Umsätze (unter anderem für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) ebenfalls eine Möglichkeit der Optionseinräumung vor, zu der sich der EuGH bereits mehrfach geäußert hat. Diese Rechtsprechung ist nach Ansicht des Senates auch von grundsätzlicher Bedeutung für das Optionsrecht nach Art 25 Abs. 10.

So betonte der EuGH im Urteil vom 12.1.2006, Rs C-246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*, Randnr. 31, den Stellenwert des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer. Obwohl die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Art 13 Teil C ein weites Ermessen zugesteht, müssen die Mitgliedstaaten, wenn sie von der Befugnis Gebrauch machen, den Umfang des Optionsrechts zu beschränken und die **Modalitäten seiner Ausübung** festzulegen, die Ziele und die allgemeinen Grundsätze der Sechsten Richtlinie, insbesondere den **Grundsatz der steuerlichen Neutralität** und das Erfordernis einer korrekten, einfachen und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen, beachten.

In der Rechtssache *Uudenkaupungin kaupunki*, Rs C-184/04, Urteil vom 30.3.2006, befand der EuGH hinsichtlich einer nicht innerhalb von sechs Monaten ab Ingebrauchnahme der betreffenden Immobilie ausgeübten Option, dass es den Mitgliedstaaten zwar frei steht, die Verfahrensbedingungen festzulegen, unter denen ein Optionsrecht ausgeübt werden kann, was die Möglichkeit einschließt, vorzusehen, dass die Besteuerung erst nach der Einreichung des Antrags erfolgt und dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach diesem Zeitpunkt möglich ist. Allerdings dürfen solche Bestimmungen nicht dazu führen, dass das Recht auf Vornahme der mit den besteuerten Umsätzen verbundenen Abzüge beschränkt wird, wenn das Optionsrecht gemäß diesen Bestimmungen wirksam ausgeübt worden ist.

Zu beachten sind in diesem Zusammenhang auch die unterschiedlichen Zielvorgaben der Sechsten Richtlinie: Während **Art 13 Teil C** den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Optionseinräumung **Ermessen** zugesteht (arg. „*Die Mitgliedstaaten können...*“), räumt **Art 25 Abs. 10** hingegen jedem Pauschallandwirt das **Recht** auf Besteuerung nach den allgemeinen Regeln ein und stellt dies nicht ins Ermessen der Mitgliedstaaten. Die Behörden der Mitgliedstaaten **haben** daher bei Vorliegen der geforderten Voraussetzungen die Entscheidung des landwirtschaftlichen Unternehmers anzunehmen, 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.

Im gegenständlichen Streitfall hat die berufungswerbende Gesellschaft klar zum Ausdruck gebracht nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen. Diese Absicht wurde nicht nur mündlich geäußert, sondern geht vor allem aus der am

4. Dezember 2002 verfassten, schriftlichen Erklärung (*„Ich werde meine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern,“*) hervor. Auch wenn dieses Schriftstück primär auf den Verzicht der Kleinunternehmerregelung gerichtet war, geht doch der eigentliche Sinn dieser Willenserklärung nicht verloren. Nach Ansicht des erkennenden Senats ist der Wortsinn des § 22 Abs. 6 UStG 1994 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 versteuern und von einer Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen.

Darüber hinaus ist auch auf den Vertrauensschutzgrundsatz hinzuweisen, der vom EuGH zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen der Gemeinschaft gerechnet wird. Im Urteil *Lageder* vom 1.4.1993, Rs. C-31/91 bis Rs C-44/91, "Lageder" vertrat der Gerichtshof die Ansicht, dass *„die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts von jeder innerstaatlichen mit der Anwendung des Gemeinschaftsrechts betrauten Behörde zu beachten“* sind, vorausgesetzt, dass *„der Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht gegen eine klare gemeinschaftsrechtliche Bestimmung angeführt werden kann.“*

Somit erweisen sich die gemeinschaftsrechtlichen Argumente der berufungswerbenden Gesellschaft als berechtigt. Dem Berufungsbegehren war daher stattzugeben.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 27. November 2006