

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., O, über die Beschwerde vom 29. September 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 29. August 2017, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2015, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) habe mit 2. Februar 2015 (Eintragung ins Firmenbuch) ein Einzelunternehmen im Bereich Fischzucht (afrikanischer Wels) eröffnet. Die Züchtung dieser Fischart sei in großen Stahlwandbecken erfolgt.

In der am 13. Februar 2015 an das Finanzamt erfolgten Meldung sei bekannt gegeben worden, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen und im ersten Jahr ein voraussichtlicher Jahresumsatz von € 40.000 erzielt werden würde.

Am 13. Februar 2015 sei vom Finanzamt über Antrag vom 10. Februar 2015 eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden.

Für das Streitjahr seien vier quartalsmäßige Umsatzsteuervoranmeldungen unter Geltendmachung von Vorsteuern und Erklärung von Umsätzen eingereicht worden.

Am 12. Mai 2016 sei dem Finanzamt wegen diverser technischer Probleme und eines drastischen Fischsterbens die Betriebsaufgabe der Fischzucht mit 31. Dezember 2015 bekannt gegeben worden.

In der am 30. Juni 2016 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2015 seien die Einkünfte aus dieser Tätigkeit als solche aus Gewerbebetrieb erklärt worden.

Am 23. August 2017 sei im Rahmen der Betriebsprüfung per E-Mail ein Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer übermittelt worden. Eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 sei bisher nicht eingereicht worden.

Mit 9. Februar 2017 seien dem Finanzamt über Aufforderung Unterlagen (ua. Planungsrechnung, Darstellung der Gründe für die Betriebsaufgabe, Belege) per E-Mail übermittelt worden (vgl. Bericht vom 28. August 2017 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1).

## Tz 2 Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sei die Fischzucht und Teichwirtschaft den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Unter Fischzucht verstehe man die kommerziell betriebene Nach- und Aufzucht von Fischen, die Produktion vom Ei bis zum Laichfisch. Bei den Einkünften aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sei ein Zusammenhang mit einer Land- und Forstwirtschaft nicht erforderlich. Unmaßgeblich sei auch, ob diese Tätigkeit in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolge (VwGH 27.10.1987, 87/14/0129), ob der Land- und Forstwirt die Fische selbst fange oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang einräume und ob eigene oder zugekauftes Futtermittel verwendet werden würden. Die Fischzucht könne auch in Aquarien oder anderen künstlichen Behältern erfolgen. Auch die Zierfischzucht sei miteingeschlossen.

Ein Gewerbebetrieb liege erst dann vor, wenn der Einkaufswert der zugekauften Fische nachhaltig mehr als 25% des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb ausmache. Nachhaltig bedeute, dass ein einmaliges Überschreiten noch keine Einkunftsänderung bewirke. Erst wenn in den zwei folgenden Jahren neuerlich diese Zukaufsgrenze überschritten werde, sei ab dem dritten Jahr von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen.

Im gegenständlichen Fall gehe aus der vorgelegten Planungsrechnung hervor, dass der Setzlingskauf pro Jahr € 9.000 ausmache und damit im Verhältnis zum geplanten Gesamtumsatz von € 171.072 nur ca. 5% betrage. Da demnach die 25%-Grenze nicht nachhaltig überschritten werde, handle es sich bei der gegenständlichen Betätigung um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

## Tz 3 Durchschnittssatzbesteuerung

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 sehe vor, dass in den Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung fallende Unternehmer (im gegenständlichen Fall der Fischzüchter) die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach Durchschnittssätzen ermitteln.

Der Unternehmer könne 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 sollten. Diese Erklärung binde den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie könne nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf sei spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Die Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 sei eine formgebundene (Schriftlichkeit) Erklärung ganz bestimmten Inhaltes (vgl. VwGH 22.10.1990, 89/15/0157 zum UStG 1972). Die Einhaltung der vorgesehenen Frist bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes sei eine materielle Voraussetzung für die Regelbesteuerung und damit auch nicht im Wege einer Wiederaufnahme "verlängerbar". Die Bestimmung des § 22 Abs. 6 UStG 1994 sei in richtlinienkonformer Interpretation dahingehend zu verstehen, dass das Recht zur Optionsausübung nicht dadurch verloren gehe, wenn eine rechtzeitig vorgelegte Erklärung nicht ausdrücklich auf den Verzicht auf die Pauschalierungsbestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 hinweise. Es genüge vielmehr, wenn dem Inhalt der Erklärung keine andere Bedeutung beigemessen werden könne, als die nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern und von einer Pauschalierung Abstand zu nehmen.

Ein rechtzeitig eingebrachter Antrag nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 impliziere bei Abgabe einer entsprechenden Steuererklärung die Absicht der Partei auf Anwendung der Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994. Für die Beurteilung von Anbringen komme es nämlich nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und verbale Formen an, sondern auf deren Inhalt, das erkennbare oder (einheitig) zu erschließende Ziel des Parteiwillens. Im gegenständlichen Fall sei jedoch keine fristgerechte Abgabe einer Erklärung erfolgt, aus der für das Finanzamt ersichtlich gewesen wäre, dass auf die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 verzichtet worden wäre.

Da weder ein Antrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 noch eine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 fristgerecht beim Finanzamt eingereicht worden sei, unterliege die Umsatzsteuer des Jahres 2015 der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994.

Auf Grund der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 stelle im Rahmen der Gewinnermittlung die Vorsteuer eine zusätzliche Ausgabe (Ausgabenerhöhung: € 15.445,16) und die Umsatzsteuer eine zusätzliche Einnahme (Einnahmenerhöhung: € 4.457,28) dar.

#### Tz 4 Schwellenerwerb

Da der Bf. im Zuge des Erwerbes von Holzständern aus Slowenien unter seiner österreichischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufgetreten sei, gelte bei ihm als Schwellenerwerber, der die Erwerbsschwelle nicht überschreite, dies als Verzicht auf die Erwerbsschwelle, sodass der innergemeinschaftliche Erwerb in Höhe von € 5.290,79 dem Normalsteuersatz von 20% zu unterwerfen sei; ein Vorsteuerabzug stehe im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung nicht zu.

Gegen den auf dieser Basis ergangenen Einkommensteuerbescheid, in dem der um die Umsatz- und Vorsteuer korrigierte Verlust aus der Fischzucht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zum Ansatz gebracht wurde und gegen den Umsatzsteuerbescheid, in dem lediglich der innergemeinschaftliche Erwerb versteuert worden ist, hat der Bf. mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

Er sei hauptberuflich als Filialleiter einer Bank tätig. Im Jahr 2015 habe er beschlossen, nebenberuflich eine Fischproduktion zu betreiben. Dazu habe er ein protokolliertes Einzelunternehmen gegründet, ein fremdes Gebäude gemietet und große Fischbecken aufgestellt, wobei das Wasser mit einer Wasserreinigungsanlage (Kläranlage) aufbereitet worden sei. Er habe sich auf die Produktion afrikanischer Welse - sehr anspruchslose, schnell wachsende und grätenfreie Fische - spezialisiert. Da es sich um Warmwasserfische handle, habe er noch in eine spezielle Wärmedämmung und in eine Heizung investieren müssen. Auf Grund der hohen Temperaturansprüche der Fische wäre eine übliche Haltung in Teichen oder Fließgewässern nicht möglich.

Man könne diese Fischzucht nicht mit der herkömmlichen Fischzucht in Teichen oder Bächen vergleichen. Durch diese Produktionsform soll es zu einer Entlastung der Überfischung in fließenden Gewässern kommen.

Es handle sich bei der Aquakultur um eine intensive Fischhaltung, die sich durch eine sehr hohe Besatzdichte und durch besondere Haltungsweisen auszeichne, die über die natürliche Sauerstoffkapazität und Ertragsfähigkeit eines stehenden Gewässers hinausgehe.

Leider sei es bei der Kreislaufanlage immer wieder zu Problemen gekommen. Bereits beim Probelauf bzw. bei der Beckenfüllung sei es schon zu einem erheblichen Wasserverlust gekommen. Ein Teil der Anlage (Trommelfilter) habe bereits beim Probebetrieb nicht eingesetzt werden können.

Im Juni 2015 seien die ersten Setzlinge geliefert worden. Auf Grund immer extremer werdender technischer Gebrechen seien die Lebensbedingungen für die Fische auf ein unerträgliches Maß reduziert worden. In den ersten Wochen nach der Inbetriebnahme seien 80% der Fische auf Grund technischer Mängel und nicht mehr gewährleisteter Wasserqualität verendet. Die wenigen, verbleibenden Fische seien dann von einem niederösterreichischen Fischproduzenten entgeltlos abgeholt worden, um ihnen weiteres Leid zu ersparen.

Trotz mehrmaliger Kontaktaufnahme mit der Lieferfirma der Anlage hätten die ständig auftretenden Mängel nicht behoben werden können.

Um eine Schadensminimierung zu erzielen, habe sich der Bf. entschlossen, die Tätigkeit Ende des Jahres 2015 einzustellen. Die Zumutbarkeit der Weiterführung der Anlage sei aus seiner Sicht nicht mehr gewährleistet gewesen. Durch die starken Temperaturschwankungen wäre es fast zu einem Gebäudebrand gekommen. Auf Grund

des von einem Sachverständigen festgestellten Schadensausmaßes sei es zu einer teilweisen Schadenersatzleistung gekommen.

Da auch ein teilweiser Verkauf der Anlage gescheitert sei, habe er diese als Müll entsorgt.

Für die Einstufung als gewerbliche Tätigkeit seien folgende Umstände maßgebend gewesen:

- Besondere Art der Fischproduktion (Kreislaufanlage)
- Miete der erforderlichen Räumlichkeiten
- Zukauf des gesamten Fischfutters einschließlich Wasser und Strom
- Bf. besitzt keine landwirtschaftliche Nutzfläche
- Be- und Verarbeitung der Fische war geplant
- Tatsächlich keine Züchtung, sondern nur Investitionen

Nach der Rechtsprechung erfasse die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft nur Tätigkeiten, die auf planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet seien. Stehe eine Tätigkeit, die an sich als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft anzusehen wäre, mit einem Gewerbebetrieb in engstem sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang, sei sie Gewerbebetrieb, es sei denn, die gewerbliche Tätigkeit trete als untergeordnet in den Hintergrund.

Die Frage der Einkunftsart könne in jedem Besteuerungszeitraum selbstständig beurteilt werden.

Der fehlende Optionsantrag sei nicht vergessen worden, sondern sei auf Grund der Einkunftsart kein Thema gewesen.

Er möchte auch noch festhalten, dass dem Finanzamt die Tätigkeit der Fischzucht bekannt gewesen sei. Das sei im elektronisch eingereichten Fragebogen zur Betriebseröffnung (eingereicht am 13. Februar 2015) als genaue Bezeichnung der Tätigkeit angeführt worden. Es sei in diesem Zusammenhang auch mitgeteilt worden, dass es sich um gewerbliche Einkünfte handle.

Am 28. April 2015 habe er dem Finanzamt über Aufforderung eine größere Anzahl von Rechnungen zur Überprüfung vorgelegt. Die Vorsteuern seien ihm erklärungsgemäß überwiesen worden; von einem fehlenden Antrag sei damals keine Rede gewesen.

Er verweise an dieser Stelle auf den Grundsatz von Treu und Glauben gemäß § 114 BAO, dass trotz Offenlegung und mehrmaliger Kontrolle von Seiten der Abgabenbehörde nunmehr im Zuge der Betriebsprüfung die Besteuerung entgegen der bisherigen Vorgangsweise durchgeführt worden sei.

Anhand der objektiven Aktenlage sei der Wille der Partei erkennbar gewesen, dass er seine Umsätze nach den allgemeinen Regeln des UStG versteuern möchte (Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuererklärung).

Die Argumente, die der Prüfer vorbringe, würden sich nur auf den nicht eingereichten Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 beziehen.

Seiner Meinung nach würden auf Grund der oben angeführten Punkte Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Es sei die für die Geltendmachung der Umsatzsteuer notwendige Verzichtserklärung auf Steuerbefreiung für Kleinunternehmer vor Rechtskraft des Bescheides vorgelegt worden.

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

Da durch diese spezielle Situation eigentlich keine Fischzucht stattgefunden habe und es auch nicht zu klären sei, wie sich der Betrieb entwickelt hätte bzw. wie die nach außen in Erscheinung tretende Vorgangsweise stattgefunden hätte (Direktvermarktung, Be- und Verarbeitung oder Lebendfischverkauf), ersuche er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. den Verlust von € 64.427,42 wie bisher zu akzeptieren und die Vorsteuern bzw. Umsatzsteuer in der beantragten Höhe von € -10.528,86 festzusetzen.

Das Finanzamt hat die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen wie folgt begründet:

#### EINKOMMENSTEUER

"Im Zuge einer Prüfung wurde festgestellt, dass die Fischzucht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt, wenn der Einkaufswert der zugekauften Fische nicht nachhaltig mehr als 25% des Umsatzes der Fischzucht ausmacht. In der Beschwerde wird behauptet, es lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor - zur Begründung wird auf die Beschwerdeschrift verwiesen.

Da die Fischzucht trotz Zukaufs sämtlicher Futtermittel auch ohne land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt, war die Beschwerde abzuweisen.

Der Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht konnte leider wegen Fristversäumnis seitens des Finanzamtes nicht entsprochen werden. Gegebenenfalls müsste ein Vorlageantrag gestellt werden.

Auf die Ausführungen im Prüfbericht wird weiters verwiesen."

#### UMSATZSTEUER

"Zur Qualifikation der Einkünfte wird auf die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2015 verwiesen. Zudem steht nach den Ermittlungsergebnissen fest, dass bis Ende 2015 kein Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 gestellt wurde. Aus einer Überprüfung von Rechnungen und Freigabe von Umsatzsteuerguthaben kann kein Anspruch auf Regelbesteuerung aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben abgeleitet werden, da die Rechtsrichtigkeit dadurch nicht umgangen werden kann.

Im Übrigen wird auf den Prüfbericht und die Beschwerdeschrift verwiesen. Da Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorlagen, keine Buchführungspflicht bestand, die Umsätze € 400.000 nicht überstiegen und kein fristgerechter Antrag gem. § 22 Abs. 6 UStG vorlag, war die Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 22 UStG anzuwenden und die Beschwerde abzuweisen.

Zur verfahrensrechtlichen Situation hinsichtlich Erlassung einer BVE wird auf die Begründung zur BVE betr. Einkommensteuer 2015 verwiesen."

In dem dagegen eingebrochenen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. nach wörtlicher Wiedergabe der Ausführungen in der Beschwerdeschrift vom 29. September 2017 ergänzend Folgendes ausgeführt:

"Ergänzend möchte ich noch festhalten, dass die in § 22 Abs. 6 UStG angeführte Bestimmung in richtlinienkonformer Interpretation dahingehend zu verstehen ist, dass das Recht zur Optionsausübung nicht dadurch verlorengehen kann, wenn eine rechtzeitig vorgelegte Erklärung (in unserem Fall wäre das die UVA) nicht ausdrücklich auf den Verzicht der Pauschalierungsbestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG hinweist. Es genügt vielmehr, wenn dem Inhalt der Erklärung keine andere Bedeutung beigemessen werden kann, als nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuern und von der Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen."

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **EINKOMMENSTEUER**

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Binnenfischerei, Teichwirtschaft und Fischzucht zählen zur Land- und Forstwirtschaft unabhängig davon, ob sie in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolgen. Ein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie beispielsweise bei der Jagd oder zum Teil bei den Einkünften aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben, ist nicht erforderlich. Daher ist es auch unmaßgeblich, ob Futtermittel für die Teichwirtschaft und Fischzucht überwiegend (ausschließlich) zugekauft oder selbst erzeugt werden [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 21, Tz 55 und die dort zitierte Judikatur (19. Lieferung - 1.2.2017)].

Die Fischzucht zählt als planmäßige Erzeugung von Fischen mit Hilfe der Naturkräfte zur Land- und Forstwirtschaft; die Fischzucht muss nicht in einem Wasser erfolgen,

das mit dem Naturboden in Verbindung steht, sie kann auch in Aquarien oder anderen künstlichen Behältern (Fischkalter) erfolgen [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 21, Tz 56 und die dort zitierte Judikatur (19. Lieferung - 1.2.2017)].

Werden zugekaufte Fische verkauft, so liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch vor, wenn der Einkaufswert des Zukaufs nicht mehr als 25% des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb beträgt [Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, § 21, Tz 69 (54. Lieferung - März 2013)].

Eine Beschränkung bei fehlender Futtermittelgrundlage sieht das Gesetz nicht vor, sodass auch beim Zukauf des gesamten Futters und sämtlicher Jung- und Zuchtfische für den Betrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erwirtschaftet werden können.

Ein Gewerbebetrieb liegt erst dann vor, wenn der Einkaufswert der zugekaufenen Fische nachhaltig mehr als 25% des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb ausmacht (siehe Trauner/Wakounig, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, 2. Auflage, Wien 2011, 256 und Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, Wien-Graz 2002, 161).

Die Aufzucht zugekaufter Jungfische zu schlachtreifen Fischen fällt unter § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Werden zugekaufte Fische veräußert, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, solange der Einkaufswert des Zukaufs ein Viertel des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb nicht übersteigt (vgl. Jakom, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage 2013, § 21, Tz 44).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die vom Bf. in der Beschwerdeschrift im Einzelnen aufgezeigten Umstände der Aufzucht der afrikanischen Welse in einer Aquakultur - Stahlwandbecken ohne vorhandene landwirtschaftliche Nutzfläche, angemietete Räumlichkeiten, Zukauf des gesamten Fischfutters und Wassers, geplante Be- und Verarbeitung der gemästeten Fische - sind nach der oa. herrschenden Rechtsansicht für sich allein nicht geeignet, die gegenständlichen Einkünfte unter § 23 EStG 1988 zu subsumieren. Da der in diesem Zusammenhang für die Einkünftezuordnung einzig bedeutsame Zukauf der Fische (Setzlinge), wie vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 12. Juni 2018 zutreffend ausgeführt wird, unbestritten nachhaltig nicht mehr als 25% des Umsatzes aus der Fischzucht ausmacht - lt. Bericht vom 28. August 2017 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 2, beträgt nach der vom Bf. vorgelegten Planungsrechnung der Aufwand für den Setzlingskauf nur ca. 5% des geplanten Gesamtumsatzes aus der Fischzucht - sind die Einkünfte aus der Fischzucht zwingend unter § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren.

## UMSATZSTEUER

Gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 wird bei nichtbuchführspflichtigen Unternehmern, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze 400 000 Euro nicht übersteigen, die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. 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.

Gemäß § 22 Abs. 3 UStG 1994 ist als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955.

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.

Gemäß Art. 295 Abs. 1 Z 1 MwStSystRL, 2006/112/EG, ist "landwirtschaftlicher Erzeuger" ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs ausübt.

Zufolge Art. 295 Abs. 1 Z 2 MwStSystRL, 2006/112/EG, ist ein "land-, forst- oder fischwirtschaftlicher Betrieb" ein Betrieb, der in den einzelnen Mitgliedstaaten im Rahmen der in Anhang VII genannten Erzeugertätigkeiten als solcher gilt.

Nach Anhang VII Z 4 zählt zur Fischwirtschaft:

- a) Süßwasserfischerei;
- b) Fischzucht;
- c) Muschelzucht, Austernzucht und Zucht anderer Weich- und Krebstiere;
- d) Froschzucht.

Die Abgrenzung im Einzelnen wird den Mitgliedstaaten überlassen. Nach § 22 UStG 1994 gilt die Durchschnittssatzbesteuerung für die Umsätze, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt werden. Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist (nach § 22 Abs. 3) ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. § 22 Abs. 3 zählt Betriebszweige auf, die als

Landwirtschaft gelten (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 22, Tz 18).

Diese Begriffsbestimmung ist in Anlehnung an das EStG und das BewG erfolgt, die Definitionstechnik steht jedoch im Gegensatz zu § 21 Abs. 1 EStG, wo Landwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau nebeneinander genannt werden, während nach § 22 UStG Letztere als Landwirtschaft gelten. Inhaltlich besteht weitgehende Übereinstimmung.

Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass trotz Unterschieden in der Gesetzestechnik der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Sinne des § 22 UStG 1994 dem des BewG und des EStG entspricht (so auch VwGH 15.12.1992, 92/14/0189) [vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 22, Tz 19].

"§ 22 Abs. 6 erlaubt dem Unternehmer eine Option für die Regelbesteuerung, die weitgehend der Vorschrift des § 21 Abs. 8 UStG 1972 nachgebildet ist. Sie kann - beispielsweise - sinnvoll sein, wenn hohe Investitionen beabsichtigt sind und daher hohe Vorsteuerabzüge in Betracht kämen. Erforderlich ist eine schriftliche Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt, dass der Unternehmer seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuern will. Die Erklärung muss bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes abgegeben werden, für den sie Wirksamkeit erlangen soll (Einzelheiten *Jilch*, Besteuerung, 474 ff). Der Annahme durch das Finanzamt oder der bescheidmäßigen Bewilligung bedarf es nicht. Die Erklärung ist ebenso form- und fristgebunden wie die nach § 21 Abs. 8 UStG 1972. Die zu dieser Bestimmung entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze gelten daher entsprechend (VwGH 22.10.1990, 89/15/0157, ÖStZB 1991, 292).

Danach gilt:

- Erforderlich ist eine ausdrückliche Erklärung; es genügt nicht, wenn aus anderen Angaben die Absicht des Verzichtes hervorgeht (VwGH 22.4.1985, 84/15/0231, ÖStZB 1986, 57);
- nicht als Erklärung sind (für sich allein) zu werten: die Abgabe einer Voranmeldung (VwGH 23.10.1981, 81/15/0105, ÖStZB 1982, 268 ua), die Abgabe einer USt-Erklärung (VwGH 24.9.1981, 186/80, ÖStZB 1982, 92 ua), die Entrichtung von bescheidmäßig festgesetzten Vorauszahlungen (VwGH 24.4.1980, 1873/77, ÖStZB 1981, 22)" [Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 22, Tz 53].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass der Bf. keine schriftliche Erklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 beim Finanzamt eingereicht hat. Bezuglich der von ihm in

diesem Zusammenhang vertretenen Argumentation, dass aus den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen auf seine Absicht, nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen, zu schließen sei, ist auf das oben zitierte, einschlägige Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1981, 81/15/0105, zu verweisen. Dort hat der Gerichtshof ausdrücklich zu Recht erkannt, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung jedoch keine Erklärung, auf die Anwendung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 zu verzichten und die Umsätze der Regelbesteuerung zu unterwerfen, bedeutet, sondern eine Selbstberechnung der für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtenden Steuer (§ 21 Abs. 1) darstellt. In diesem Sinne auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16. November 2015, RV/4100018/2014, wonach die von einem Unternehmer abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuererklärung die schriftliche Optionserklärung ebenso wenig zu ersetzen vermag, wie ein im Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung angekündigter Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994.

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis darauf, dass das Finanzamt im Zuge der belegmäßigen Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen den fehlenden Antrag nicht gerügt und die Gutschriften erklärungsgemäß überwiesen hätte, nichts zu ändern. Denn im Zeitpunkt der Abgabe der quartalsmäßigen Umsatzsteuervoranmeldungen (Jänner bis März 2015 am 16. April 2015; April bis Juni 2015 am 20. Juli 2015 und Juli bis September 2015 am 15. November 2015) ist ja die Frist des § 22 Abs. 6 UStG 1994 noch nicht abgelaufen gewesen. Vielmehr hätte der Bf. noch bis 31. Dezember 2015 Zeit gehabt, eine dem Gesetz entsprechende Verzichtserklärung einzureichen. Somit bestand für das Finanzamt keine Veranlassung das Fehlen der diesbezüglichen schriftlichen Erklärung zu rügen.

Auch aus dem Hinweis auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, da trotz Offenlegung und mehrmaliger Kontrolle von Seiten des Finanzamtes im Zuge der Betriebsprüfung die Besteuerung entgegen der bisherigen Vorgangsweise vorgenommen worden sei, kann nichts für den Bf. gewonnen werden.

Denn nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 114, Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts wenden diesen Grundsatz bei Ermessensentscheidungen und bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe an. Die Anwendung von Treu und Glauben setzt somit einen Vollzugsspielraum voraus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 114, Tz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Da § 22 Abs. 6 UStG 1994 zwingend eine fristgebundene schriftliche Erklärung des Unternehmers voraussetzt, besteht für die Abgabenbehörde kein Vollzugsspielraum und damit verbleibt kein Raum für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Schlussendlich erweist sich auch die Argumentation, dass der "fehlende Optionsantrag" auf Grund der Beurteilung der Einkünfte aus der Fischzucht als gewerbliche kein Thema gewesen sei, aus nachstehenden Erwägungen als nicht zielführend:

Abgesehen davon, dass die Qualifikation der Einkünfte aus Fischzucht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 aus den zur Einkommensteuer dargelegten Erwägungen nach der herrschenden Rechtsansicht wohl unzweifelhaft und eindeutig ist, darf nicht übersehen werden, dass der Bf. vom Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit an von einer Steuerberaterin, der die Kenntnis der Rechtslage auf Grund ihrer Ausbildung und Praxis jedenfalls unterstellt werden muss, vertreten worden ist. Selbst wenn diese einem Rechtsirrtum unterlegen wäre, würde dies nichts an der Verpflichtung zur gesetzmäßigen Vollziehung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ändern.

Bezüglich der Tatsache, dass die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. am 23. August 2017 beim Finanzamt eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) mit Wirksamkeit ab dem Kalenderjahr 2015 eingereicht hat, ist auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Februar 2017, RV/5100087/2015, zu verweisen, wonach eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 zwar auch als Erklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 gewertet werden kann; dies aber nur unter der Voraussetzung, dass diese rechtzeitig im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994, dh. im vorliegenden Fall bis spätestens 31. Dezember 2015 beim Finanzamt eingereicht worden ist. Da dies jedoch unbestritten nicht der Fall war, konnte auch daraus nichts für den Bf. gewonnen werden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Während die Entscheidung in einkommensteuerlicher Hinsicht bezüglich der Einkünftezuordnung von Einkünften aus Fischzucht unmittelbar zwingend aus § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ableitbar ist, stützt sich die Entscheidung bezüglich der gesetzlichen Anforderungen an eine Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.10.1990, 89/15/0157; VwGH 22.4.1985, 84/15/0231 und VwGH 23.10.1981, 81/15/0105); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. Oktober 2018