

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A

in der Beschwerdesache

Beschwerdeführer, Wohnsitzadresse, vertreten durch B Steuerberatungs GmbH,
Kanzleiadresse, gegen folgende Bescheide des FA C

- den Bescheid über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2007 vom 24.04.2012,
- den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009 in der gem. § 293 berichtigten Fassung vom 6.8.2010
- den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.08.2011

zu Recht erkannt:

1.

1.1. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2007 vom 24.04.2012 wird als unbegründet abgewiesen.

1.2. Der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009 in der gem. § 293 berichtigten Fassung vom 6.8.2010 wird ersatzlos aufgehoben.

1.3. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.08.2011 wird als unbegründet abgewiesen.

2.

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

A. Verfahrensablauf

1. Beschwerdegegenstand

Der Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, betrieb in den Beschwerdejahren 2007 bis 2009 eine nichtbuchführungspflichtige Landwirtschaft und eine gewerbliche Privatzimmervermietung und war unselbstständig tätig.

Der Bf. erklärte in seinen Umsatzsteuererklärungen 2007 bis 2009 unter anderem die Umsätze aus der Landwirtschaft und die die Landwirtschaft betreffenden Vorsteuern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes und hat nicht die Besteuerung nach Durchschnittssätzen gem. § 22 UStG in Anspruch genommen. Er wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

Das Finanzamt hat im Rahmen des im Folgenden im Detail dargestellten nachfolgenden Verfahrens festgestellt, dass für den Prüfungszeitraum kein Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 vorgelegen sei, weshalb die bisher beanspruchten Vorsteuern zu kürzen und die bisher erklärten und versteuerten Umsätze aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht der Besteuerung zu unterwerfen seien.

Der Bf. bzw. seine steuerliche Vertretung hat diesbezüglich Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 24.4.2012 betreffend das Umsatzsteuerverfahren 2007, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 6.8.2010 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.8.2011 eingebracht.

2. Anträge

Mit Anbringen vom 26.1.2000 hat der Bf. seine Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG betreffend Option zur Regelbesteuerung mit Beginn des Kalenderjahres 2000 widerrufen.

Am 2.11.2007 reichte die steuerliche Vertretung des Bf. auf dem Formular U 12 eine Erklärung gem. § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ein, in dem er ab dem Kalenderjahr 2006 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet und erklärt, seine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern.

Datiert mit 5.8.2008 liegt ein per Fax übermitteltes Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. auf, in dem der Bf. erklärt, auf die Bestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG verzichten zu wollen und die Umsätze beginnend mit 2007 nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG besteuern zu wollen. Die Faxzeile auf dem Schreiben weist als Versendungsdatum 17.08.2010, 09:58:38 auf. Strittig ist, ob diese Erklärung zuvor bereits am 5.8.2008 dem Finanzamt gefaxt wurde – so die steuerliche Vertretung des Bf. - oder erstmals erst am 17.8.2010, so das Finanzamt.

Als Nachweis für ihr Vorbringen hat die steuerliche Vertretung der Bf. auch ein Faxversendungsprotokoll beigelegt, das allerdings nicht vollständig ist. Es sind darauf zwei Faxvorgänge ersichtlich, die den Eindruck machen, als seien sie auf einer Seite zusammenkopiert worden. Der erste Faxvorgang weist eine erfolgreiche Faxversendung für den 1.8.2008 an die Faxnummer des zuständigen Finanzamtes auf. Der zweite Faxvorgang, der als Nachweis für die Übermittlung der mit 5.8.2008 datierten Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 dienen soll, weist lediglich das Datum und die Uhrzeit, nicht jedoch die Empfängerfaxnummer aus. Ein elektronischer Vermerk des Eingangs in der EDV, wie er in der Regel beim Einlangen eines Antrages durch den Sachbearbeiter vorgenommen wird, erfolgte weder im Jahr 2008 noch im Jahr 2009.

3. Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuerverfahren 2007

a) UVA 01/2007

Für Jänner 2007 hat der Bf. eine UVA 01/2007 beim Finanzamt eingereicht, die einen Vorsteuerüberhang iHv EUR 12.818,59 ausgewiesen hat. Nach Vorlage der angeforderten Rechnungen wurde die Umsatzsteuer laut UVA in Höhe von – EUR 12.818,59 festgesetzt.

b) Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 1.12.2008

Der Bf. reichte elektronisch seine Umsatzsteuererklärung 2007 am 1.12.2008 unter Anwendung der Regelbesteuerung für seinen landwirtschaftlichen Betrieb ein. Darin wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (KZ 000) iHv EUR 27.351,35 zuzüglich Eigenverbrauch (Kennzahl 001) iHv EUR 3.310,28 angeführt und sodann der Gesamtbetrag auf die Steuersätze 20% und 10% aufgeteilt. Die Vorsteuer wurde in einem Betrag mit EUR 19.292,76 angegeben. Beilagen zur Umsatzsteuererklärung 2007 wurden nicht eingereicht. Der Bf. wurde mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 1.12.2008 erklärungsgemäß veranlagt.

c) Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 und Nachschau für 01/2010 bis 12/2010

Endend mit 2011 fand beim Bf. eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 bis 2009 und eine Nachschau für den Zeitraum 01-12/2010 statt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO, die gleichzeitig auch als Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO fungierte, vom 18.8.2011 wurde in der TZ 1 mit der Überschrift „Umsatzsteuer/Vorsteuer betreffend der Landwirtschaft 2007 bis 2009“ festgehalten, dass „*in den elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2009 Umsätze aus der gewerblichen Zimmervermietung sowie Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft erklärt und die Vorsteuer betreffend der gewerblichen Zimmervermietung sowie der Land- und Forstwirtschaft in Ansatz gebracht wurden.*

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 Bundesgesetztes 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.

Im gegenständlichen Fall lag die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG zum Zeitpunkt der elektronischen Abgabe der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 (Anmerkung: gemeint wohl auch 2009) bei der Abgabenbehörde nicht vor.

Im Zuge einer Bescheidkontrolle durch die Abgabenbehörde wurde der Umsatzsteuerbescheid 2008 nach § 293b BAO dahingehend berichtigt, dass die Landwirtschaft betreffende Vorsteuer mangels Vorliegens einer Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG nicht anerkannt wurde (Bescheid vom 6.8.2010).

Am 17.08.2010 wurde gegen den obgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung per Fax (Schreiben vom 13.8.2010) eingebracht. Diesem Schreiben wurde eine Kopie einer Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG ausgefertigt am 05.08.2008 beigelegt, in der ab dem Jahr 2007 auf die Anwendung der Abs. 1-5 leg. cit. verzichtet und somit der Antrag auf die Versteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG gestellt wird.

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 2007 – 2009 wurde auf Rückfrage des Prüfers von der zuständigen Sachbearbeiterin des steuerlichen Vertreters, Frau D, eine Kopie einer Faxbestätigung vorgelegt, aus der hervorgeht, dass am 05.08.2008 ein Fax erfolgreich an das Finanzamt C versendet wurde. Diese Faxbestätigung betrifft laut Frau D die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG für den Bf..

Nach Ansicht des Prüfers kann dies für sich alleine sicherlich nicht als ausreichender Nachweis für die tatsächliche Übermittlung der Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG für den Bf. dienen, da seitens der Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei sicherlich nicht nur ein bestimmtes Fax an eine Abgabenbehörde übermittelt wird.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist nach Ansicht des Prüfers davon auszugehen, dass die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG für den Prüfungszeitraum nicht rechtzeitig eingebracht – für das Jahr 2007 außer Streit stehend – wurde.

Die erklärten Umsätze für die Jahre 2007 und 2009 sind daher um die erklärten Umsätze aus der Landwirtschaft und die gelten gemachte Vorsteuer ist um die die Landwirtschaft betreffende Vorsteuer zu kürzen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2007 wird daher im Zuge der Betriebsprüfung im Einvernehmen mit dem steuerlichen Vertreter nach § 293b BAO, der

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 im Zusammenhang mit der Änderung laut Tz. 2 nach § 303 Abs. 4 BAO berichtet.

Die Berufung gegen den Umsatzbescheid 2008 ist in diesem Punkt abzuweisen.

Ab der Umsatzsteuerveranlagung 2010 ist ein Abzug der Vorsteuer betreffend der Landwirtschaft zulässig, da die als Beilage zur Berufung gegen den gem. § 293b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 eingereichte Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG vom 17.08.2010 für das Jahr 2010 fristgerecht ist.“

d) Berichtigter Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 24.8.2011, Berufung vom 23.9.2011 und Aufhebung des berichtigten Umsatzsteuerbescheides 2007 gem. § 299 BAO mit Bescheid vom 23.4.2012

Auf Basis der Prüfungsfeststellung erließ das Finanzamt am 24.8.2011 einen zum Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 01.12.2008 gem. § 293b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2007 und schied darin Umsätze inkl. Eigenverbrauch iHv EUR 2.550,79 und die Vorsteuern iHv Eur 16.754,21 betreffend den landwirtschaftlichen Betrieb aus, sodass im Umsatzsteuerbescheid nur mehr die Umsätze und Vorsteuern für die gewerbliche Privatzimmervermietung aufscheinen. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch wird mit EUR 28.110,84 und die Vorsteuern mit EUR 2.538,55 ausgewiesen.

Die steuerliche Vertretung der Bf. hat gegen den berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2007 mit Anbringen vom 23.9.2011 Berufung erhoben und beantragt, den ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid wieder in den ursprünglichen Rechtsbestand vom 01.12.2008 zu setzen. Begründet wurde dies damit, dass „*das Finanzamt vor der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2007 und auch noch vor Buchung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Jänner 2007 ein umfangreiches Vorhalteverfahren angestellt habe. Hierbei hätte das Finanzamt erkennen müssen, dass ein schriftlicher Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG damals nicht gestellt war. Nach dem VwGH-Erkenntnis 2002/14/0100 vom 25.06.2007 kann in einem derartigen Fall – nämlich, wenn das Finanzamt vor Erlassung des gem. § 293b Bundesabgabenordnung berichtigten Bescheides ein ergänzendes Ermittlungsverfahren durchführt – von der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung keine Rede sein. Eine Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides 2007 gem. § 293 b BAO entbehre daher der Rechtsgrundlage.*

Außerdem hätte das Finanzamt zum Zeitpunkt des umfassenden Ermittlungsverfahrens anlässlich der Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2007 bereits eine Manuduktionspflicht gehabt und hätte darauf hinweisen müssen, dass ein Antrag gem. § 22 Abs. 6 UStG vor Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldung, zu welcher die optionale Besteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG Wirkung haben sollte, schriftlich zu stellen ist und nicht, wie seitens des Steuerpflichtigen fälschlich angenommen, bis zum Ablauf der Rechtskraft des bezüglichen Umsatzsteuerjahresbescheides. Das ist nicht geschehen,

weshalb der bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2007 gestellte Antrag gem. § 22 Abs. 6 UStG als rechtzeitig gestellt zu gelten hat. Daher ist eine Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides 2007 nach § 293b schon tatbestandsmäßig nicht erfüllt und daher auch aus diesem Grund nicht zulässig.“

Mit Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 23.04.2012 wurde der Berufung stattgegeben, in dem der gem. § 293b berichtigte Umsatzsteuerbescheid 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde.

e) Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuerverfahren 2007 und neuer Umsatzsteuerbescheid 2007, beide vom 24.04.2012

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 vom 24.4.2012 wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 01.12.2008) gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und ein neuer Sachbescheid betreffend Umsatzeuer 2007 mit dem gleichen Inhalt, wie zuvor der gem. § 293b BAO berichtigte Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 24.08.2011 hatte, erlassen.

Die gesondert ergangene Bescheidbegründung vom 24.04.2012 hält zur **Begründung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Umsatzsteuerverfahren 2007 vom 24.04.2012** nach Wiedergabe des § 303 Abs. 4 BAO fest: „*Im Jahr 2010 wurde eine Nachbescheidkontrolle für das Veranlagungsjahr 2008 hinsichtlich Belegnachweisung und Überfahrtsentschädigungen durchgeführt. Im Rahmen der Aktensichtung wurde außerdem festgestellt, dass Vorsteuern hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft geltend gemacht wurden, eine diesbezügliche schriftliche Optionserklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG lag im Veranlagungsakt für das Jahr 2008 beim Finanzamt jedoch nicht auf. Im Zuge der Aktensichtung wurde zudem festgestellt, dass bereits für das vorangegangene Jahr 2007 und auch das nachfolgende Jahr 2009 ebenfalls Vorsteuern aus der Land- und Forstwirtschaft geltend gemacht wurden und auch diesbezüglich keine Optionserklärung im Veranlagungsakt aufgefunden werden konnte. Zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes bzw. zur Wahrung der Parteiengehörs waren daher jedenfalls zusätzliche amtswegige Sachverhaltsermittlungen erforderlich (Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009). Im Übrigen ist auch darauf hinzuweisen, dass die Ermittlungen auch schon deshalb erforderlich erschien, um sachverhaltsmäßige Feststellungen zu treffen, wie sich die geltend gemachten Vorsteuern (KZ 060) auf die Land- und Forstwirtschaft und die sonstige unternehmerische Tätigkeit verteilen. In den beim Finanzamt eingereichten Erklärungen wurden Umsätze aus der gewerblichen Zimmervermietung sowie Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft erklärt und Vorsteuern geltend gemacht. Jedenfalls war aus den eingereichten Unterlagen nicht zweifelsfrei erkennbar, welche Vorsteuerbeträge mit der pauschalierten Land- und Forstwirtschaft in Zusammenhang stehen. Im Zuge der Außenprüfung wurde die anfängliche Vermutung, dass für das Jahr 2007 keine schriftliche Optionserklärung beim Finanzamt eingereicht wurde, bestätigt. Die Höhe der Vorsteuern aus der L+F wurden im Zuge der Außenprüfung in der Höhe von EUR 16.754,21, die Höhe*

der Umsätze aus der L+F mit EUR 2.550,79 ermittelt. Erst zu diesem Zeitpunkt erlangte das Finanzamt somit in sachverhaltsmäßiger Hinsicht Kenntnis, dass der im Jahr 2007 aus der L+F vorgenommene Vorsteuerabzug zu Unrecht mangels Optionserklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG vorgenommen wurde. Die oben angeführten Feststellungen stellen neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO führen.“

In der Begründung zum **Umsatzsteuerbescheid 2007** wurden zunächst die Gesetzesbestimmungen des § 22 Abs. 1 UStG 1994 und des § 22 Abs. 6 UStG 1994 wiedergegeben. Sonach wird ausgeführt: „*Mit 26.01.2000 wurde die Option gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 widerrufen. Im Jahr 2007 wurden am 20.3.2007 vom Bearbeiter des Finanzamtes Landeck Rechnungen im Zusammenhang mit der UVA 1/2007 angefordert. Rechnungen wurden vorgelegt, die Umsatzsteuer laut UVA in Höhe von -12.818,59 festgesetzt. Zu diesem Zeitpunkt war keine Optionserklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG vorliegend. Am 2. November 2007 wurde die Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG abgegeben, nicht jedoch die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994. Die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 ist am 17.08.2010 beim Finanzamt eingelangt. Da die Erklärung bis zum Ablauf des Kalenderjahres abzugeben ist, können die Umsätze erst ab dem Jahr 2010 nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften besteuert werden. Die Umsätze aus der Land- und Forstwirtschaft und die darauf entfallenden Vorsteuern waren daher entsprechend richtig zu stellen.“*

f) Berufung vom 23.5.2012 gegen den Bescheid vom 24.4.2012 betreffend die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2007

Mit Anbringen vom 23.5.2012 er hob die steuerliche Vertretung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 24.4.2012 betreffend das Umsatzsteuerverfahren 2007 Berufung und stellte den Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, sodass der Erstbescheid vom 1.12.2008 wieder in Kraft tritt.

Begründet wurde der Antrag auf Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides damit, dass keine Wiederaufnahmsgründe gem. § 303 BAO vorliegen.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 24.4.2012 wurde keine Berufung eingebracht.

Die Berufung wurde am 3.7.2012 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

4. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung

a) Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009

Der Bf. reichte seine Umsatzsteuererklärung 2008 am 6.10.2009 elektronisch ein. Wie im Jahr 2007 hat er auch in dieser Umsatzsteuererklärung die Umsätze aus der Landwirtschaft und die die Landwirtschaft betreffenden Vorsteuern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes erklärt und nicht die Besteuerung nach Durchschnittssätzen gem. § 22 UStG in Anspruch genommen. Er hat als Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (KZ 000) EUR 37.084,58 und beim Eigenverbrauch (KZ 001) EUR 4.395,75, als Vorsteuern (KZ 060) EUR 5.306,88 angegeben. Datiert mit 29.07.2009, jedoch erst eingelangt mit 6.10.2009, wurde eine Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2008 per Post an die Abgabenbehörde übermittelt. Aus dieser ergibt sich eine Aufschlüsselung der Umsätze zwischen gewerblicher Privatzimmervermietung und Landwirtschaft mit einer Zuordnung zum Steuersatz von 10% und 20%, nicht jedoch eine Aufschlüsselung der Vorsteuern. Bei Zusammenrechnung der vier Eigenverbrauchsposten ergibt sich in Abweichung zur Eintragung in der Umsatzsteuererklärung 2008 ein Eigenverbrauch iHv EUR 3.282,73. Des Weiteren ergibt sich aus der Beilage, dass in den 20%igen Umsätzen eine Flurentschädigung iHv EUR 3.599,01 enthalten ist.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009 wurde der Bf. erklärungsgemäß veranlagt.

Im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle für das Jahr 2008 forderte das Finanzamt den Bf. zur Vorlage einer Vorsteueraufgliederung auf, die mit Schreiben vom 29.3.2010 vorgelegt wurde. Darin scheinen die Vorsteuern für die 10%igen landwirtschaftlichen Ausgaben und für die 20%igen landwirtschaftlichen Ausgaben in der Gesamthöhe von EUR 3.100,15 auf. Ein neuerlichen Ergänzungsvorhalt (Ergänzungsvorhalt vom 14.04.2010) wurde mit Schreiben vom 26.05.2010 dahingehend beantwortet, dass für die im Jahr 2008 erhaltenen Überfahrts- und Flurentschädigungen bei der Erstellung der Steuererklärungen die Brutto- und Nettobeträge vermischt wurden. Aus dem Detail zur Eigenverbrauchsbesteuerung ergibt sich nunmehr lediglich ein Betrag von EUR 2.710,28, wobei der laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2008 angeführte Eigenverbrauch 10% iHv EUR 572,45 nicht aufscheint. In Antwort auf den dritten Ergänzungsvorhalt vom 23.6.2010 wurden die Gutschriftrechnungen betreffend Überfahrtsentschädigungen 2008 belegmäßig nachgewiesen. Aus ihnen ist ersichtlich, dass der Bf. Gutschriften mit ausgewiesener 20%iger Umsatzsteuer iHv EUR 963,61 erhalten hat.

b) Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 6.8.2010

In der Folge erließ das Finanzamt am 6.8.2010 einen zum Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009 gem. § 293 BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2008. Darin wurde die auf den landwirtschaftlichen Betrieb entfallende Umsatzsteuer wie die darauf entfallenden Vorsteuern außer Ansatz gelassen. Begründet wurde dies damit, dass im Jahr 2000 die Option gem. § 22 Abs. 6 UStG widerrufen worden sei. Im Jahr 2006 sei lediglich eine Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG, Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, eingereicht worden. Das heiße, der Bf. habe für die Einnahmen und Ausgaben aus der Vermietung und Verpachtung umsatzsteuerlich optiert, jedoch nicht für

die landwirtschaftliche Tätigkeit. Daher bleiben die landwirtschaftlichen Einnahmen und Ausgaben, sowie der landwirtschaftliche Eigenverbrauch, im umsatzsteuerlichen Bereich außer Ansatz.

Hinsichtlich der Gutschriften der Flurentschädigungen von den Bergbahnen Sölden wurde festgehalten, dass der Bf. die ausgewiesene Umsatzsteuer aufgrund der Rechnungslegung nach § 19 Abs. 2 schulde. Der Betrag EUR 963,61 werde daher in die Umsatzsteuererklärung unter KZ 056 übernommen.

Der Eigenverbrauch sei in Höhe von EUR 4.395,75 erklärt worden. Aufgrund des Vorhalteverfahrens sei der Bf. ersucht worden, im Detail zu erklären, was er dem Eigenverbrauch unterworfen habe und dies zu begründen. Es sei nur der Betrag von EUR 2.710,28 aufgestellt und begründet worden. In der Erläuterung zur Umsatzsteuer seien weiters EUR 572,45 angeführt und mit lediglich 10% Eigenverbrauch bezeichnet worden. Es sei nicht erkennbar, aus welchen Gründen sich der Eigenverbrauch verringert haben könnte, daher werde der bereits erklärte Betrag (EUR 4.395,75) belassen und davon der landwirtschaftliche Eigenverbrauch in Höhe von EUR 920,00 abgezogen. Dies ergebe einen Betrag von EUR 3.475,75, der aufgeteilt werde in 10% (EUR 572,45 laut Erklärung der USt) und 20% (EUR 2.903,30).

c) Berufung vom 13.8.2010 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 06.08.2010

Mit Anbringen vom 13.8.2010 erhab die steuerliche Vertretung des Bf. Berufung gegen den gem. § 293 BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 6.8.2010 und beantragte, den angefochtenen Bescheid gemäß beiliegender berichtigter Umsatzsteuererklärung abzuändern.

In der berichtigten Umsatzsteuererklärung wurden wiederum die Umsätze und Vorsteuern den landwirtschaftlichen Betrieb iHv saldiert – EUR 2.625,82 angesetzt und der Eigenverbrauch in Höhe von EUR 3.282,73, also jener Betrag, der sich bereits aus der ursprünglichen Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2008 ergibt.

Als Begründung für die sonach ausschließlich bekämpfte Nichtberücksichtigung der Umsatzsteuer und Vorsteuern betreffend den landwirtschaftlichen Betrieb wurde ausgeführt, dass „*mit Schreiben vom 05.08.2008 die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG beginnend mit dem Kalenderjahr 2007 abgegeben wurde, somit sind die Umsätze sowie die Vorsteuern aus Land- und Forstwirtschaft in der Umsatzsteuererklärung anzusetzen.*“

d) Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 24.8.2011

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 24.8.2011 wurde der gem. § 293 BAO berichtigte Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 6.8.2010 dahingehend abgeändert, dass nun ein Eigenverbrauch iHv EUR 2.362,73, anstatt von EUR 3.475,75 angesetzt wurde. Beantragt war allerdings ein Betrag iHv EUR 3.282,73.

e) Vorlageantrag vom 23.09.2011 gegen die Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 24.8.2011 betreffend die Umsatzsteuer 2008

Gegen die Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 24.8.2011 betreffend die Umsatzsteuer 2008 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. erneut Berufung ein. Diese Berufung wurde von der Abgabenbehörde zu Recht als Vorlageantrag gewertet und beantragte, den angefochtenen Bescheid dahingehend zu abzuändern, dass der Umsatzsteuerbescheid 2008, was den Ansatz der Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft betrifft, antragsgemäß zu veranlagen.

Als Begründung wurde auf das umfangreiche Ergänzungs- und Vorhalteverfahren anlässlich der Buchung der UVA 01/2007 hingewiesen und dass bereits zu diesem Zeitpunkt die Abgabenbehörde erkennen hätte müssen, dass ein schriftlicher Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG damals nicht gestellt war. Im Übrigen wurden dieselben Ausführungen zur Manuduktionspflicht der Abgabenbehörde, wie unter Punkt A. 3.d.) dargestellt, gemacht. Wegen Verletzung der Manuduktionspflicht habe der bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2008 gestellte Antrag gem. § 22 Abs. 6 UStG als rechtzeitig gestellt zu gelten. Aus diesem Grunde seien die erklärten Vorsteuern aus der Land- und Forstwirtschaft zum Abzug zuzulassen und die Umsätze aus der Land- und Forstwirtschaft erklärungsgemäß zu besteuern.

Die Vorlage der Berufung vom 17.08.2010 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgte am 3.7.2012.

5. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009

a) Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 19.10.2010

Der Bf. reichte seine Umsatzsteuererklärung 2009 am 19.10.2010 elektronisch ein. In dieser Umsatzsteuererklärung hat er wiederum die Umsätze aus der Landwirtschaft und die die Landwirtschaft betreffenden Vorsteuern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes erklärt und nicht die Besteuerung nach Durchschnittssätzen gem. § 22 UStG in Anspruch genommen. Mit Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 19.10.2010 wurde er erklärungsgemäß veranlagt.

Aus der zeitgleich mit der Einreichung der Umsatzsteuererklärung postalisch eingereichten Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2009 sind die Umsätze und der Eigenverbrauch betreffend gewerbliche Zimmervermietung einerseits und Landwirtschaft andererseits, nicht hingegen eine Aufteilung der Vorsteuern auf diese beiden Betriebe ersichtlich.

b) Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 und Nachschau für 01/2010 bis 12/2010

Wie unter Punkt A.3.c) bereits dargestellt, fand eine Außenprüfung auch für das Jahr 2009 statt. Abgesehen von der bereits unter Punkt A.3.c) festgehaltenen Thematik, dass auch für das Kalenderjahr 2009 kein Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG vorgelegen ist, stellte die Außenprüfung in Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 18.8.2011 unter der Überschrift „Umsatzsteuer 2009, Privatanteil 20% Baukosten 2003 bis 2005“ zusätzlich fest, dass der Privatanteil 20%

betreffend Baukosten 2003 bis 2005 entgegen der Vorjahre im Jahr 2009 nicht in Ansatz gebracht worden sei. Der Eigenverbrauch/Privatanteil 20% sei daher analog den Vorjahren um den Betrag von EUR 1.645,28 zu erhöhen.

c) Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 und neuer Umsatzsteuerbescheid 2009, jeweils vom 24.8.2011

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 vom 24.8.2011 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2009 (Bescheid vom 19.10.2010) gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und ein neuer Sachbescheid Umsatzsteuer erlassen. Der neue Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.8.2011 kürzte die Umsätze und die Vorsteuern um jene, die den landwirtschaftlichen Betrieb betreffen, und erhöhte den Eigenverbrauch um den Privatanteil betreffend Baukosten 2003-2005 iHv EUR 1.645,28.

d) Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 23.9.2011

Mit Schreiben vom 23.9.2011 wurde gleichzeitig Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009, jeweils vom 23.09.2011, erhoben. Auch für das Jahr 2009 wurde beantragt, den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 dahingehend abzuändern, dass die Umsätze und Vorsteuern aus Land- und Forstwirtschaft antragsgemäß veranlagt werden. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die wegen der Verletzung der amtlichen Manuduktionspflicht und damit rechtzeitig vor Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2009 gestellte Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG nicht berücksichtigt worden sei. Aus diesem Grund seien die erklärten Vorsteuern aus der Land- und Forstwirtschaft zum Abzug zuzulassen und seien daher die Umsätze aus der Land- und Forstwirtschaft erklärungsgemäß zu besteuern.

e) Abweisende Berufungsvorentscheidung vom 23.4.2012

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.4.2012 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 als unbegründet abgewiesen. Zur Nichtberücksichtigung der Umsätze und Vorsteuern betreffend den landwirtschaftlichen Betrieb wurde nach Wiedergabe des § 22 Abs. 1 und Abs. 6 UStG 1994 ausgeführt, dass „*die Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 2009 vom steuerlichen Vertreter elektronisch am 8.10.2010 an das Finanzamt übermittelt wurde. Am 2.11.2007 wurde die Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG abgegeben, nicht jedoch die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994. Die Erklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 ist am 17.08.2010 beim Finanzamt eingelangt. Da die Erklärung bis zum Ablauf des Kalenderjahres abzugeben ist, können die Umsätze erst ab dem Veranlagungsjahr 2010 nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften besteuert werden.*“ Zum Einwand, dass das Finanzamt eine Manuduktionspflicht gehabt hätte und den Pflichtigen darauf hinweisen hätte müssen, dass die Optionserklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG noch zu stellen ist, wurde ausgeführt: „*Gem. § 113 BAO haben die Behörden den Parteien auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren. Die Rechtsbelehrungspflicht des*

§ 113 BAO bezieht sich nur auf Verfahrensangelegenheiten und nicht auf Fragen des materiellen Rechts. Im Übrigen sei dahingestellt, ob eine beratende Manuduktionspflicht von Seiten des Finanzamtes bei einem durch einen befugten Parteienvertreter vertretenen Abgabepflichtigen nicht zu Interessenskonflikten führen könnte. Nur am Rande sei erwähnt, dass es sich bei der Optionserklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG um ein Wahlrecht handelt, welches nicht nur Rechte, sondern auch Verpflichtungen erfasst, die sich über die folgenden Jahre erstrecken. In diesem Lichte betrachtet ist nicht erkennbar, wie solcherart eine Manuduktionspflicht überhaupt verletzt werden kann.“

f.) Vorlageantrag vom 23.5.2012

Mit Anbringen vom 23.05.2012 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Berufung wurde am 3.7.2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

B. Verfahren vor dem BFG

1. UFS wird zum BFG

Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständlichen Berufungen waren daher als Beschwerden zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

2. Ermittlungen des BFG

An die Abgabenbehörde wurden mit Vorhalt vom 15.06.2015 ergänzende Fragen zum Sachverhalt gestellt. Aus der Beantwortung vom 18. bzw. 19. Juni 2015 ergibt sich, dass die für die UVA 01/2007 vorgelegten Rechnungen nicht mehr aufliegen, keine Beilage zur elektronisch abgegebenen Umsatzsteuererklärung 2007 eingereicht wurde, bei Eingang eines Antrages auf Regelbesteuerung nach § 22 Abs. 6 UStG in der Regel vom Sachbearbeiter ein Vermerk in der EDV gesetzt wird und die auf dem von der steuerlichen Vertretung übermittelten Faxprotokoll angeführte Faxnummer jene der Abgabenbehörde war.

Der Vorhalt samt Vorhaltsbeantwortung wurde mit weiteren Fragen an den Bf. mit Vorhalt vom 24.06.2015 zur Stellungnahme übermittelt. Der Bf. bzw. seine steuerliche

Vertretung haben den Vorhalt unbeantwortet gelassen und damit gegen die Antworten der Abgabenbehörde keine Einwendungen erhoben.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

I. Beschwerde gegen den Bescheid vom 24.04.2012 betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2007 :

1. Streitpunkt:

Strittig ist, ob die Wiederaufnahme zu Recht erfolgt ist.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Als entscheidungswesentlicher Sachverhalt wird der zum Jahr 2007 unter Punkt A. 1 bis 3 dargestellte Verfahrensablauf zugrunde gelegt. Dieser ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2007:

3.1. Rechtsgrundlage:

Gem. § 303 Abs. 4 aF vor BGBI I 2013/14 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzungen für die Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens sind daher

- das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel
- eine abändernde Auswirkung auf den Spruch des Bescheides und
- eine dem Gesetz entsprechende Ermessensausübung

3.2. Ein im Spruch anderslautender Bescheid: Umsatzsteuerpauschalierung versus Regelbesteuerung:

3.2.1.

Gem. § 22 Abs. 1 UStG 1944 wird bei nichtbuchführungspflichtigen 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. (...).

Nach § 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.

3.2.2.

Der Bf. war im gesamten Beschwerdezeitraum nichtbuchführungspflichtiger Landwirt und gewerblicher Privatzimmervermieter. Er erzielte neben seinen Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft auch Umsätze aus der gewerblichen Privatzimmervermietung.

Für seinen landwirtschaftlichen Betrieb kommt grundsätzlich die in § 22 Abs. 1 UStG 1994 normierte Durchschnittsatzbesteuerung zur Anwendung. Dabei wird unterstellt, dass die Vorsteuer in gleicher Höhe wie die Umsatzsteuer anfällt, sodass hinsichtlich der Lieferungen und Leistungen des landwirtschaftlichen Betriebes weder Umsatzsteuer abgeführt werden muss, noch zusätzlich Vorsteuer für Leistungen für den landwirtschaftlichen Betrieb lukriert werden kann. Insofern entfällt die Erklärungspflicht genauso wie die Verpflichtung zur Angabe in den Umsatzsteuervoranmeldungen.

Die Umsätze aus der gewerblichen Zimmervermietung sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG zu behandeln. Diese überschreiten die Kleinunternehmengrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG nicht. Diesbezüglich wurde jedoch ein Antrag gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 gestellt.

3.2.3.

Gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann jeder Land- und Forstwirt auf die Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung gem. § 22 Abs. 1 UStG verzichten. So hat er für seine Umsätze nach den allgemeinen Regeln Umsatzsteuer abzuführen und es steht ihm gleichzeitig auch der Vorsteuerabzug zu.

Entscheidet sich der Land- und Forstwirt zur Abgabe einer Option, muss er bis zum Ablauf des Kalenderjahres dem Finanzamt gegenüber schriftlich erklären, dass er seine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG besteuern möchte.

Für das Jahr 2007 hat der Bf. nach dem Sachverhalt bis zum 31.12.2007 jedenfalls keinen Antrag auf Regelbesteuerung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 gestellt. Eine Besteuerung des landwirtschaftlichen Betriebes nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG

ist daher im Jahr 2007, wie bereits die Abgabenbehörde zutreffend festgehalten hat, nicht möglich. Das Argument der steuerlichen Vertretung des Bf., wegen Verletzung der Manuduktionspflicht gem. 113 BAO durch die Abgabenbehörde sei zu fingen, dass ein Antrag rechtzeitig gestellt worden sei, geht schon deshalb ins Leere, weil keine Manuduktionspflicht der Abgabenbehörde gegenüber einem von einem befugten Parteienvertreter vertretenen Steuerpflichtigen, wie das im Beschwerdefall der Fall war, besteht (Vgl. dazu auch Punkt III.3.3.).

Der Bf. hätte daher weder die Umsatzsteuer noch die Vorsteuern für den landwirtschaftlichen Betrieb in die Umsatzsteuererklärung 2007 aufnehmen dürfen.

3.3. Wiederaufnahme – neue Tatsachen und Ermessen

3.3.1.

Der Neuerungstatbestand verlangt das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätten können (Ritz, BAO5, § 303 Rz 21 und Rz 24). Dabei kommt es auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) für das jeweilige Veranlagungsjahr an (zB VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0016; 28. 10. 2009, 2008/15/0049; 24. 6. 2009, 2007/15/0045; 23. 9. 2005, 2002/15/0001).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist daher immer anhand der anzuwendenden Normen und der dort normierten Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen.

Keine neuen Tatsachen sind hingegen, etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, da die Wiederaufnahme nicht dazu dient, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Die die Wiederaufnahme rechtfertigenden neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel müssen bereits im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung existent gewesen, jedoch später hervorgekommen und so entscheidungswesentlich sein, dass sie, wären sie bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Später entstandene Umstände (Nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (Vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 303, Tz 13).

3.3.2.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006114/0014).

Gemäß § 289 Abs 2 BAO in der Fassung BGBI I 2002/97 hat das Verwaltungsgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des § 289 Abs. 1 BAO in der angeführten Fassung immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Verwaltungsgericht gemäß § 289 Abs. 2 BAO in der angeführten Fassung zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 22. November 2006, 2003/15/0141).

Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Verwaltungsgericht den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist weder in der Beschwerdevorentscheidung noch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes nachholbar (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104, Ritz, BAO,5. Auflage , § 307 Tz 3).

3.3.3.

Das Finanzamt hat den Wiederaufnahmebescheid in einer gesonderten Bescheidbegründung zusammengefasst damit begründet, dass im Zuge der Aktensichtung festgestellt wurde, dass im Jahr 2007 Vorsteuern aus der Land- und

Fortwirtschaft geltend gemacht wurden. Aus den eingereichten Unterlagen waren die auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entfallenden Vorsteuern nicht erkennbar war, sodass sachverhaltsmäßige Ermittlungen anzustellen waren, welche Vorsteuern auf die Land- und Fortwirtschaft entfielen und welche auf die gewerbliche Zimmervermietung.

Der Abgabenbehörde musste zwar nach Ansicht des BFG zum Zeitpunkt der Erstbescheiderstellung bekannt gewesen sein – es lag weder ein Antrag in den Akten auf, weil ein solcher auch nach Aussage der steuerlichen Vertretung erst im Jahr 2008 gestellt worden ist, noch befand sich ein elektronischer Vermerk im Abgabeninformationssystem -, dass ein Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht gestellt worden ist. Ebenso musste ihr aufgrund des Inhaltes der anlässlich der Bearbeitung der UVA 01/2007 vorgelegten Rechnungen bekannt gewesen sein, dass zumindest ein Teil der damals geltend gemachten EUR 12.818,59 an Vorsteuern auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entfallen sind.

Wie die Abgabenbehörde jedoch richtig ausführt, konnte ihr aufgrund der Umsatzsteuererklärung 2007 nicht bekannt gewesen sein, in welcher Höhe von den Gesamtumsätzen Umsätze auf den landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. entfallen sind, noch in welcher Höhe Vorsteuern für den landwirtschaftlichen Betrieb in den für das gesamte Jahr geltend gemachten Vorsteuern enthalten waren. Sie war daher nicht in der Lage bei richtiger rechtlicher Subsumtion (Vgl. Punkt I. .2.) zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung zu gelangen.

Es schadet nicht, dass der Erstbescheidersteller durch zusätzliche Ermittlungen, zB. Vorhalteverfahren an den Bf., die Aufteilung der Umsätze und Vorsteuern auf den landwirtschaftlichen Betrieb einerseits und die gewerbliche Privatzimmervermietung andererseits bereits feststellen können. Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen oder Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nämlich nicht aus (Vgl zB VwGH 17. 12. 2008, 2006/13/0114).

Ein solches könnte eventuell das von der Behörde im Rahmen der Wiederaufnahme zu übende Ermessen beeinflussen. Aufgrund der nicht unbedeutlichen steuerlichen Auswirkungen des die Wiederaufnahme rechtfertigenden Betrages war aber im Rahmen der Ermessenübung jedenfalls dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtssicherheit Vorrang zu geben.

3.4.

Da sämtliche Voraussetzungen für die Wiederaufnahme vorliegen, war daher die Beschwerde gegen den Bescheid vom 24.04.2012 betreffend die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2007 abzuweisen.

II. Beschwerde gegen den gem. § 293 BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2008

1. Streitpunkt:

Strittig ist, ob der Ansatz der Umsatzsteuer und Vorsteuern, die den landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. betreffen, im Jahr 2008 zu Recht erfolgt ist.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Als entscheidungswesentlicher Sachverhalt wird der unter A.4. dargestellte Verfahrensablauf zugrunde gelegt. Dieser ist unstrittig.

3. Heranziehung des § 293 BAO für die Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 7.10.2009

3.1.

Nach § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

§ 293 BAO soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (Ritz, BAO, 5.Auflage, § 293 Rz 1 mit Verweis auf VwGH-Judikatur). Einer Berichtigung sind daher insbesondere solche Unrichtigkeiten zugänglich, die darin bestehen, dass der tatsächliche Inhalt des Spruches des Bescheides von dem in klar erkennbarer Weise gewollten Inhalt abweicht und den von der Behörde ihrem Bescheid offensichtlich zu Grunde gelegten Gedanken unrichtig wiedergibt (VwGH 24. 2. 1997, 94/17/0344).

Nach § 293 BAO sind jedoch Fehler nicht berichtigbar, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen sind. Demnach dürfen unrichtige Rechtsauffassungen, Folgen einer unrichtigen Sachverhaltsermittlung, Subsumtions- und Interpretationsfehler sowie sachliche Bescheid- oder Begründungsmängel nicht gem. § 293 BAO berichtigt werden (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 293, Rz 13(Stand: 1.7.2012, rdb.at)). § 293 BAO bietet somit keine Handhabe für eine inhaltlich berichtigende oder erklärende Auslegung des Spruches oder der Begründung des Bescheides (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 293, E 26 (Stand: 1.7.2012, rdb.at)).

3.2.

Mit Beschwerde wurde der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 7.10.2009 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 6.8.2010 bekämpft. Im Vergleich zum ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 2008 wurden in der berichtigten Fassung zwei Änderungen vorgenommen:

- Ansatz einer 20%igen Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 12 UStG aus den Gutschriften betreffend Flurentschädigung in Höhe von EUR 963,61
- Nichtberücksichtigung der auf den landwirtschaftlichen Betrieb entfallenden Umsatzsteuern und Vorsteuern

Mit den im Berichtigungsbescheid vorgenommenen Änderungen wurden nachträglich Änderungen im Inhalt des Bescheides vorgenommen. Es handelt sich bei diesen Änderungen um nicht gem. § 293 BAO berichtigungsfähige Fehler.

3.3.

Gem. § 289 Abs. 2 2. Satz BAO idF BGBI I 2002/97 ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat daher den Berichtigungsbescheid ersatzlos aufzuheben, weil die mit § 293 BAO gewählte Rechtsgrundlage die im Beschwerdefall vorgenommenen inhaltlichen Änderungen des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheides 2008 nicht zulässt.

Der Berichtigungsbescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaft gewesenen Bescheides; dieser bleibt aufrecht und erfährt nur eine Ergänzung durch den nun hinzutretenden Berichtigungsbescheid. Mit der ersatzlosen Aufhebung des Berichtigungsbescheides vom 6.8.2010 gehört daher der vordem berichtigte Umsatzsteuerbescheid wieder in seiner ursprünglichen Fassung vom 7.10.2009 dem Rechtsbestand an.

4.

Aus den genannten Gründen war daher der Umsatzsteuerbescheid 2008 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 6.8.2010 ersatzlos aufzuheben.

III. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009

1. Streitpunkt:

Strittig ist, ob der Ansatz der Umsatzsteuern und Vorsteuern, die den landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. betreffen, im Jahr 2009 zu Unrecht nicht erfolgt ist. In diesem Zusammenhang ist zu klären, ob die Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG rechtzeitig bei der Abgabenbehörde eingelangt ist.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Als entscheidungswesentlicher Sachverhalt wird der unter A.2. und A.5. dargestellte Verfahrensablauf zugrunde gelegt. Dieser ist unstrittig.

3. Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.8.2011

3.1.

Wie bereits unter Punkt I 3.2. ausgeführt, kann gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 jeder Land- und Forstwirt auf die Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung gem. § 22 Abs. 1 UStG verzichten. Entscheidet sich der Land- und Forstwirt zur Abgabe einer Option, muss er bis zum Ablauf des Kalenderjahres dem Finanzamt gegenüber schriftlich erklären, dass er seine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG besteuern möchte.

Die steuerliche Vertretung des Bf. behauptet nun, die mit 5.8.2008 datierte Optionserklärung bereits mit selbem Datum an die Abgabenbehörde gefaxt zu haben. Die Abgabenbehörde macht hingegen geltend, die Optionserklärung erst am 17.08.2010 erhalten zu haben.

3.2.

§ 1 der zu § 86a BAO ergangenen Verordnung BGBI Nr 494/1991 idF BGBI II Nr 395/2002 lautet:

"Für Anbringen im Sinne des § 86a Abs 1 erster Satz BAO, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an den unabhängigen Finanzsenat, an eine Finanzlandesdirektion, an ein Finanzamt oder an ein Zollamt gerichtet werden, wird die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen."

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders erfolgt. Die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde trifft den Absender. Dafür reicht der Beweis der Postaufgabe nicht (vgl das hg Erkenntnis vom 15. Februar 2006, 2002/13/0165). Für die Übermittlung im Wege des Telefax gilt nichts anderes. Auch in einem solchen Fall trifft die Beweislast für das Einlangen einer bestimmten Erklärung - sowohl dem Grunde als auch dem Inhalte nach - denjenigen, der diese Erklärung abgegeben und sich dazu bestimmter Formen der Übermittlung bedient hat.

Im Beschwerdefall hat die steuerliche Vertreterin einen „Fax-Aktivitätsbericht“ vorgelegt. Darauf scheinen zwei Faxvorgänge auf. Bei einem ist zwar das Datum – der 05.08.2008 – ersichtlich, nicht aber, an welche Faxnummer versendet wurde. Beim anderen Faxvorgang scheint zwar die Faxnummer der Abgabenbehörde als Empfängerfaxnummer auf, nicht jedoch das Datum und die Uhrzeit. Insgesamt macht die überreichte Kopie den Eindruck, dass zwei Faxvorgänge auf einer Seite zusammenkopiert wurden.

Der vorgelegte Fax-Aktivitätsbericht lässt jedoch weder einen Schluss zu, an wen das Fax vom 5.8.2008 versendet wurde noch welchen Inhalt das übermittelte Schriftstück hatte.

Das BFG hat im Vorhalt vom 24.06.2015 den Bf. auf die Ungereimtheiten im „Fax-Aktivitätsbericht“ hingewiesen und ihn aufgefordert, eine vollständige Faxbestätigung

vorzulegen und darüber Auskunft zu geben, wie der Faxnachweis auf dem Gerät seines Steuerberaters im Jahr 2008 funktioniert hat. Ebenfalls sollte er den Hersteller und die Typennummer des verwendeten Faxgerätes bekannt geben, damit das Faxgerät eindeutig identifiziert werden kann. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Die Abgabenbehörde hatte bis in das Jahr 2010 keine Kenntnis von einem Antrag auf Regelbesteuerung nach § 22 Abs. 6 UStG, obwohl üblicherweise bei Eingang eines Antrages vom zuständigen Sachbearbeiter ein Vermerk in der EDV gesetzt wird. Auch dies spricht dafür, dass ein Antrag beim Finanzamt nicht eingegangen ist.

Im Übrigen geht die steuerliche Vertretung des Bf. in der Begründung ihre Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 selbst davon aus, dass der Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht rechtzeitig gestellt worden ist.

Bei der geschilderten Sachlage ist der Beweis über die Einbringung eines Antrags gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 iVm §§ 85 Abs. 1 iVm 86a BAO für das BFG nicht erbracht.

Mangels rechtzeitiger Stellung eines Antrages auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 war im Jahr 2009 für den landwirtschaftlichen Betrieb die Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 22 Abs. 1 UStG anzuwenden. Die Umsätze und Vorsteuern betreffend den landwirtschaftlichen Betrieb waren daher außer Ansatz zu lassen.

3.3.

Die steuerliche Vertretung des Bf. wendet weiters ein, dass die Abgabenbehörde eine Manuduktionspflicht gehabt hätte und den Bf. darauf hinweisen hätte müssen, dass er einen Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 stellen hätte müssen. Wegen Verletzung dieser Pflicht sei so vorzugehen, als hätte der Bf. den Antrag rechtzeitig gestellt.

Dieser Einwand geht schon deshalb ins Leere, weil eine Rechtbelehrungspflicht der Abgabenbehörde gegenüber einer Partei gem. § 113 BAO unter anderem nur dann besteht, wenn diese nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten ist. Der Bf. war jedoch im Zuge des gesamten Verfahrens durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten.

4.

Aus den genannten Gründen war daher die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 abzuweisen.

IV. Unzulässigkeit 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.

Im Beschwerdefall sind sämtliche in den Beschwerdejahren relevanten Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 27. August 2015