

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., gegen den Bescheid des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs vom 19.7.2011, betreffend Umsatzsteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Landwirt. Er brachte gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 folgende Berufung (nunmehr: Beschwerde) ein:

"Bei der Umsatzsteuerveranlagung 2010 wurde ein in der Umsatzsteuererklärung 2010 berücksichtigter Vorsteuerbetrag von € 19.921 ,56 nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen, obwohl dieser Steuerbetrag in einer Rechnung (§ 11) für eine Lieferung gem. § 3 Abs. 2 im Inland für mein Unternehmen gesondert in Rechnung gestellt worden ist. Diese Rechnung liegt dem Finanzamt vor.

In § 12 Abs. 15 wird keine Vorschrift zur Rechnungsausstellung über die Abrechnung von Leistungen eines Unternehmers geschaffen, sondern wird für die gesonderte Inrechnungstellung geschuldeter Umsatzsteuer die Anwendung der Bestimmungen des § 11 vorausgesetzt.

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung für Umsätze eines Unternehmers an einen anderen Unternehmer, hier die Lieferung gem. § 3 Abs. 2 des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes meiner Mutter an mein Unternehmen als Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 ergibt sich aus § 11 Abs. 1 erster Unterabsatz, wobei § 12 Abs. 15 berechtigt, die Rechnungsangabe Entgelt gem. § 11 Abs. 1 Z. 5 durch die Bemessungsgrundlage gem. § 4 Abs. 8 zu ersetzen (einhellige Lehrmeinung) und die darauf entfallende Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 1 Z. 6 gesondert in der Rechnung auszuweisen.

Der Vorgang der unentgeltlichen Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter Lebenden berechtigt die Übergeberin zu gesondertem Ausweis geschuldeter Umsatzsteuer in einer Rechnung gem. § 11, weil Unternehmer für ihre nach § 22 Abs. 1 zu besteuern Umsätze gem. § 22 Abs. 1 zweiter Unterabsatz auch die Bestimmungen des § 11 anzuwenden haben.

Für Vorleistungen bei Ust-pauschalieren Land- und Forstwirten (z. B. unentgeltliche Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit Umsatzsteuerregelbesteuerung an einen Übernehmer, der die Umsätze dieses Betriebes nach § 22 Abs. 1 zu versteuern hat) hat § 12 Abs. 15 als Regel für den Vorsteuerabzug dem Grunde nach ebenso zu gelten wie § 12 Abs. 1 oder 2. Die aus diesen Vorgängen grundsätzlich abziehbaren Vorsteuern sind der Höhe nach abpauschaliert. Durch die Anwendung von § 12 Abs. 10 und 11 sind hingegen außerhalb der Pauschalierungsphase abgezogene oder nicht abziehbare Vorsteuerbeträge in der Pauschalierungsphase nach Maßgabe des Berichtigungszeitraumes zu berichtigen und insoweit ist die Abweichung von der USt-Nullregel bei § 22 Abs. 1 Land- und Forstwirte systemgerecht. Eine Nennung von § 12 Abs. 15 im zweiten Unterabsatz des § 22 Abs. 1 wäre widersprüchlich, weil die für Vorleistungen gem. § 12 Abs. 15 in Rechnung gestellte USt bereits durch die gem. § 22 Abs. 1 dritter Satz festzusetzende Vorsteuer abgedeckt ist.

Nur die dargelegte Auslegung führt zu einem sachgerechten Ergebnis nach dem Grundsatz, dass Gegenstände, die bei einer Lieferung im Unternehmensbereich übertragen (übernommen) werden, nicht mit USt zu belasten sind. Dies kann bei Lieferungen eines Unternehmers für die von ihm geschuldete USt nur durch Weiterleitung in einer Rechnung, egal ob die Lieferung gegen Entgelt oder unentgeltlich erfolgt ist, erreicht werden. Ist der Liefernde ust-pausch. Land- und Forstwirt, wird vom Ausmaß (USt-Bemessungsgrundlage) seiner Leistungsabgabe abhängig, ein mit dieser erst wirksamer allgemeiner (pauschaler) Vorsteuerabzug gem. § 22 Abs. 1 zweiter Satz zugestanden. Da dieser aktivierte Vorsteuerabzug auch die USt-Nullregel bei pausch. Land- und Forstwirten bewirkt, ist die Leistungsabgabe an nicht ust-befreiten Gegenständen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gem. § 22 Abs. 1 mit Ust. zum Durchschnittssteuersatz von 12 % belastet.

Außerdem weise ich noch auf die Aussage in RZ 2858 der USt-RL 2000 hin, dass ust-pauschalierte Land und Forstwirte für Lieferungen Rechnungen im Sinne des § 11 ausstellen dürfen. Nach dem UStG liegt diesfalls eine Lieferung gem. § 3 Abs. 2 an einen anderen Unternehmer als Abnehmer für dessen Unternehmen vor. Ich stelle den Antrag, die abziehbaren Vorsteuern für 2010 lt. USt-Erklärung 2010 mit € 21.136,09 festzusetzen.

Die §-Zitierungen betreffen das UStG 1994."

Daraufhin erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

"Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Anwendung des § 12 Abs. 15 UStG 1994 (Steuerweiterleitung bei Eigenverbrauch) durch einen gemäß § 22 Abs. 1 pauschalierten Landwirt aus folgenden Gründen nicht möglich:

Nach herrschender Meinung regelt § 22 die Durchschnittssatzbesteuerung der nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte abschließend. Die anderen Vorschriften des UStG 1994 sind nur anwendbar, soweit § 22 auf sie verweist oder erkennbar ihren Inhalt voraussetzt (vgl. Ruppe, UStG3, § 22 Tz 9 sowie Scheiner /Kolacny / Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Anm. 16 zu § 22). Gemäß § 22 Abs. 1 zweiter Unterabs. UStG 1994 sind u.a. die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 im Rahmen der Pauschalbesteuerung anzuwenden. § 12 Abs. 15 wird in diesem Zusammenhang nicht erwähnt. Da es sich um eine Sondervorschrift handelt, ist auch nicht davon auszugehen, dass § 22 "erkennbar ihren Inhalt voraussetzt". Dies ergibt sich jedenfalls nicht aus der grundsätzlichen Anwendbarkeit der Rechnungslegungsvorschriften des § 11 UStG 1994, zumal danach ein Unternehmer nur bei der Ausführung von Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 leg.cit., d. s. Lieferungen und sonstige Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, zur Rechnungsausstellung berechtigt bzw. verpflichtet ist, nicht aber für unentgeltliche Vorgänge im Sinne des § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG 1994. Ansonsten wäre die Sonderregelung des § 12 Abs. 15 erster Satz wohl nicht erforderlich gewesen (vgl. dazu auch Ruppe, UStG3, 5 11 Tz 23).

Davon abgesehen, kann ein pauschalierter Landwirt nach Ansicht des Finanzamtes die gg.

Vorschrift schon deshalb nicht anwenden, da er aufgrund der - sich aus § 22 Abs. 1 UStG 1994 ergebenden - Festsetzung von Steuer und Vorsteuer in gleicher Höhe für "fiktive" Lieferungen (§ 3 Abs. 2) und sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 1a) der Abgabenbehörde keine Steuer schuldet. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken (Gebäuden) kommt hinzu, dass der Entnahmeeigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei ist. Da diese Steuerbefreiung ex lege im Rahmen der Pauschalbesteuerung anzuwenden ist (Steuersatz 0%), nicht aber die Möglichkeit zur steuerpflichtigen Behandlung nach § 6 Abs. 2, kann in diesem Zusammenhang keine Steuerschuld entstehen, die nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 an den Übernehmer weiterverrechnet werden könnte.

Aus den o.a. Gründen ergibt sich, dass bei der unentgeltlichen Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch einen pauschalierten Land- und Forstwirt die auf den Entnahmeeigenverbrauch entfallende Pauschalsteuer nicht iSd § 12 Abs. 15 UStG 1994 dem

Betriebsübernehmer weiterverrechnet werden kann. Im vorliegenden Fall ist daher der - den Betrieb übernehmende - Sohn (Berufungswerber) aufgrund der unberechtigt ausgestellten Rechnung seiner Mutter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hinsichtlich einer Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung wird auf § 12 Abs. 15 letzter Satz hingewiesen.

Eine Weiterverrechnung der - dann dem Finanzamt geschuldeten -
"Eigenverbrauchssteuer"

wäre nur möglich gewesen, wenn die Betriebsübergeberin fristgerecht gemäß § 22 Abs. 6 zur Regelbesteuerung optiert hätte."

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

"Da die Übergeberin unmittelbar aus ihrem Unternehmensbereich mir als Übernehmer die Verfügungsmacht über die Gegenstände des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verschafft hat, liegt eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vor, die zugleich eine Entnahme (bzw. Eigenverbrauch) darstellt (vgl. Ruppe RZ 256 und 257 zu § 12 UStG S. 1032) und nicht wie vom Finanzamt angenommen eine „fiktive“ Lieferung. Diese Lieferung war für mein Unternehmen bestimmt und erfüllt im Zusammenhang mit der Inrechnungstellung der USt die Voraussetzungen des § 12 Abs. 15 UStG zum Vorsteuerabzug.

Auch bei ust-pauschalisierten Land- und Forstwirten ist als geschuldete USt für Lieferungen (gem. § 3 Abs. 2 UStG) jene zu verstehen, welche bei ust-pflichtigen Wertabgaben des Unternehmens auf die jeweilige Bemessungsgrundlage dieses Umsatzes, hier zu einem Durchschnittssteuersatz, entfällt und nicht wie vom Finanzamt ausgelegt, die USt-Zahllast.

Die Auslegung des Finanzamtes würde im Ergebnis eine Schmälerung des nach § 22 Abs. 1 UStG zustehenden pauschalen generellen Vorsteuerabzugs bewirken.

Dies würde dann aber auch für entgeltliche Lieferungen (z. B. Geschäftsveräußerung) eines § 22-Land- und Forstwirtes entgegen einhelliger Lehre und Praxis gelten.

Im Übrigen möchte ich noch anführen, dass bei der Übergeberin allein in den Jahren 2009 und 2010 für die wesentlichsten Anlagengüterkäufe Umsatzsteuer in Höhe von € 9.750, -- angefallen ist."

Im Zuge einer Außenprüfung wurde am 24.2.2011 folgende Feststellung getroffen:

"Tz. 1 unentgeltliche Betriebsübernahme

Die unentgeltliche Übertragung führt zwar umsatzsteuerlich zu einem Entnahmeeigenverbrauch und die dafür geschuldete USt kann grundsätzlich nach § 12 Abs. 15 UStG dem Übernehmer in Rechnung gestellt werden, diese Bestimmung ist aber bei der Besteuerung der Umsätze gemäß § 22 UStG nicht anzuwenden"

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 ist ein Unternehmer, wenn er an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a erbringt, berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer. Weist der

Unternehmer in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.

§ 22 UStG ist die relevante umsatzsteuerrechtliche Bestimmung für nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte.

§ 22 Abs. 1 UStG lautet: Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird 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 in gleicher Höhe festgesetzt.

§ 22 Abs. 3 UStG lautet: Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist 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.

Die Durchschnittssatzbesteuerung gilt für 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 (*Ruppe Umsatzsteuergesetz Kommentar*, § 22 Rz 18).

Im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes werden alle Umsätze ausgeführt, die im Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit, den Nebenbetrieben oder Nebentätigkeiten stehen. Das sind nicht nur Verkäufe land- und forstwirtschaftlicher Produkte, sondern auch Hilfsgeschäfte und Nebengeschäfte.

Der Bf. ist Unternehmer im Sinne des § 2 UStG.

Da der Verkauf im Rahmen eines pauschalierten landwirtschaftlichen Betriebes erfolgt ist, ist dieser jedenfalls gem. § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994 zwingend steuerfrei, da die Übergeberin nicht zur Regelbesteuerung optiert hat. In diesem Fall wird die Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund des Ausweises von Umsatzsteuer für eine steuerfreie Lieferung durch einen Unternehmer geschuldet werden.

Die Anwendung des § 12 Abs. 15 UStG 1994 (Steuerweiterleitung bei Eigenverbrauch) durch einen gemäß § 22 Abs. 1 pauschalierten Landwirt ist aus folgenden Gründen nicht möglich:

Nach herrschender Meinung regelt § 22 die Durchschnittssatzbesteuerung der nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte abschließend. Die anderen Vorschriften des UStG 1994 sind nur anwendbar, soweit § 22 auf sie verweist oder erkennbar ihren Inhalt voraussetzt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG - Kommentar, 4. Auflage, § 22 Tz 9 sowie *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Anm. 16 zu

§ 22). Gemäß § 22 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 sind u.a. die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 im Rahmen der Pauschalbesteuerung anzuwenden. § 12 Abs. 15 wird in diesem Zusammenhang nicht erwähnt. Da es sich um eine Sondervorschrift handelt, ist auch nicht davon auszugehen, dass § 22 "erkennbar ihren Inhalt voraussetzt". Dies ergibt sich jedenfalls nicht aus der grundsätzlichen Anwendbarkeit der Rechnungslegungsvorschriften des § 11 UStG 1994, zumal danach ein Unternehmer nur bei der Ausführung von Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 leg.cit., d. s. Lieferungen und sonstige Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, zur Rechnungsausstellung berechtigt bzw. verpflichtet ist, **nicht aber für unentgeltliche Vorgänge** im Sinne des § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG 1994. Ansonsten wäre die Sonderregelung des § 12 Abs. 15 erster Satz wohl nicht erforderlich gewesen (vgl. dazu auch *Ruppe*, UStG, § 11 Tz 23).

Davon abgesehen, kann ein pauschalierter Landwirt die genannte Vorschrift schon deshalb nicht anwenden, da er aufgrund der - sich aus § 22 Abs. 1 UStG 1994 ergebenden - Festsetzung von Steuer und Vorsteuer in gleicher Höhe für "fiktive" Lieferungen (§ 3 Abs. 2) und sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 1a) der Abgabenbehörde keine Steuer schuldet. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken (Gebäuden) kommt hinzu, dass der Entnahmeeigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei ist. Da diese Steuerbefreiung ex lege im Rahmen der Pauschalbesteuerung anzuwenden ist (Steuersatz 0%), nicht aber die Möglichkeit zur steuerpflichtigen Behandlung nach § 6 Abs. 2, kann in diesem Zusammenhang keine Steuerschuld entstehen, die nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 an den Übernehmer weiterverrechnet werden könnte.

Die Veräußerung des ganzen Betriebes ist vom Wortlaut nicht explizit erfasst, aber dem Sinn der Vorschrift nach als letzter Akt der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung unter § 22 zu subsumieren. Es wäre nicht gerechtfertigt, die Veräußerung des Anlage- und Umlaufvermögens, bei dessen Erwerb Vorsteuern nur pauschal geltend gemacht werden konnten, nunmehr mit USt zu belasten. Damit käme es in vielen Fällen zu einer ungerechtfertigten Verkürzung des Vorsteuerabzuges. Zu den Umsätzen im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zählen auch die in § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a geregelten Vorgänge (Eigenverbrauch) (vgl. *Ruppe/Achatz* - UStG-Kommentar, 4. Auflage, Tz. 32 und 33).

Aus den genannten Gründen ergibt sich, dass bei der unentgeltlichen Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch einen pauschalierten Land- und Forstwirt die auf den Entnahmeeigenverbrauch entfallende Pauschalsteuer nicht im Sinne des § 12 Abs. 15 UStG 1994 dem Betriebsübernehmer weiterverrechnet werden kann.

Im vorliegenden Fall ist daher der - den Betrieb übernehmende - Sohn (Bf.) aufgrund der unberechtigt ausgestellten Rechnung seiner Mutter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

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.

Wien, am 23. Juni 2016