

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 17.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamt Grieskirchen Wels vom 13.04.2016, betreffend Umsatzsteuer 2014 zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird abgeändert.

Gesamtbetrag der Vorsteuern: 21.081,59 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 1.657,15 € (Zahllast).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) wird nicht für unzulässig erklärt.

Entscheidungsgründe

Herr XY war pauschalierter Land- und Forstwirt. Er hat im Mai 2014 seinen Betrieb an die beschwerdeführende Gemeinschaft (BF) unentgeltlich übertragen und eine Rechnung nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 ausgestellt, in der er die auf die unentgeltliche Übertragung entfallende Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) mit 7.670,53 € auswies.

Die BF haben rechtzeitig erklärt, dass ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften besteuert werden sollen (§ 22 Abs. 6 UStG 1994). In der Umsatzsteuererklärung haben sie besagte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen.

Das FA hat diesen Abzug mit der Begründung verwehrt, dass im § 22 UStG 1994 die Anwendung des § 12 Abs. 15 UStG 1994 nicht vorgesehen sei. Der Ausweis der Umsatzsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt, weshalb diese auch nicht als Vorsteuer abgezogen werden dürfe. Das Finanzamt kürzte jedoch die Vorsteuern anstatt um 7.670,53 € um 7.760,53 € (also um 90,00 € zuviel).

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Wie bereits in den Erläuterungen zur Umsatzsteuererklärung 2014 ausgeführt, führt die unentgeltliche Betriebsübertragung zu einem Entnahmeeigenverbrauch. Bei

pauschalierten Land- und Forstwirten fällt auch dieser Vorgang in den Anwendungsbereich des § 22 UStG.

Gemäß den Umsatzsteuerrichtlinien 2000, RZ 2876, erstreckt sich die Besteuerung nach Durchschnittssätzen auf alle Umsätze des im Inland gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einschließlich der Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbe und der Nebenbetriebe. Der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen die Umsätze für Lieferungen und sonstige Leistungen, der Eigenverbrauch, die Hilfsgeschäfte, die Veräußerung und auch die **Entnahme eines Betriebes**.

Demnach fällt die unentgeltliche Betriebsübertragung (Entnahme des Betriebes) in den Anwendungsbereich des § 22 UStG. Die Betriebsübergabe (Schenkung eines Betriebes) ist wie eine Lieferung gegen Entgelt zu beurteilen, vgl. Gaedke-Hinterleitner-Weinzierl-Eitler in Akademie der Wirtschaftstreuhänder GmbH (Hrsg), die Umsatzsteuer in Beispielen 7 (2015) Lieferung (§3 UStG) Seite 52.

Sämtliche Umsätze im Rahmen eines pauschalierten land und forstwirtschaftlichen Betriebes, inkl. der Betriebsübertragung werden, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, mit 12 % versteuert. Die Vorsteuer ist gleich hoch wie die Umsatzsteuer des Betriebes. Die Vorsteuern werden nicht genau ermittelt, sondern in gleicher Höhe wie die Umsatzsteuer festgesetzt. Es entsteht daher weder eine Umsatzsteuerzahllast noch eine Umsatzsteuergutschrift. Auf die Abgabe von Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen kann daher verzichtet werden, wenn der Unternehmer nur eine pauschalierte Land und Forstwirtschaft betreibt.

Die in der Bescheidbegründung angeführte Argumentation, dass die Verrechnung der Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch nur bei Landwirten vorzunehmen sei, die zur Regelbesteuerung optiert haben, ist unserer Ansicht nicht richtig.

Auch, Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994 (46. VI Lfg 2015) zu § 22 UStG, RZ 11 vertritt die Ansicht, dass alle im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen unter die Pauschalregelung fallen. Entsprechend der Zielsetzung, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb umsatzsteuerlich nicht zu erfassen, erfasst die Durchschnittssatzbesteuerung nicht nur die Lieferung und den Eigenverbrauch land- und forstwirtschaftlicher Produkte, sondern **alle Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** wie Hilfsgeschäfte, Nebenbetriebe und Nebenerwerbe **sowie Betriebsübergaben** und Betriebsveräußerungen.

Ebenso Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar 4 (2011), Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (§ 22 UStG 1994) RZ 33, wonach zu den Umsätzen im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch die in § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs. 1a UStG geregelten Vorgänge (Eigenverbrauch) zählen.

Gemäß § 12 Abs. 15 UStG ist der Unternehmer berechtigt den für den Eigenverbrauch geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen und der Leistungsempfänger darf diese als Vorsteuer abziehen.

Eine Zahllast an das FA entsteht bei einem umsatzsteuerpauschalierten Land- und Forstwirt dadurch nicht, weil die den Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern auch diese USt kompensieren (so auch BMF 15.10.1998, RdW 715).

Die Verrechnung der Umsatzsteuer aus der Eigenverbrauchsbesteuerung und der damit verbundene Vorsteuerabzug erfolgte somit entsprechend den gesetzlichen Regelungen.

Im Vorlagebericht wies das FA darauf hin, dass nach Mayr/Ungericht Anm. 62 zu § 12 Abs. 15 UStG die genannte Bestimmung bei pauschalierten Land- und Forstwirten nicht anzuwenden sei, weshalb der eine diesbezügliche Rechnung ausstellende Land- und Forstwirt die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung schulde (§ 11 Abs. 12 UStG 1994), ohne dass der Leistungsempfänger diese als Vorsteuer abziehen dürfe.

Über Vorhalt des Richters, dass eine steuerpflichtige fiktive Lieferung (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) nur insofern vorliegt, als für den Gegenstand ein (wenn auch pauschalierter) Vorsteuerabzug zustand, wobei Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis im Zeitpunkt der unentgeltlichen Zuwendung, demnach der Wiederbeschaffungspreis ist (§ 4 Abs. 8 UStG 1994), ermittelte die steuerliche Vertreterin die Bemessungsgrundlagen für die fiktiven Lieferungen gemäß genannten Vorgaben (schied also dabei die Werte für die selbsterzeugten Vorräte und für die im Betrieb geborenen Tiere aus) und legte diesbezügliche Nachweise sowie eine geänderte Rechnung des XY nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 vor, in der nur mehr eine Umsatzsteuer von 6.008,74 € ausgewiesen ist.

Das Finanzamt erhob betragsmäßig keine Einwände.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 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 jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 bis 12 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

Gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für eine unentgeltliche Zuwendung einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Im § 12 Abs. 15 UStG 1994 ist geregelt: Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a, so ist er 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. Ist aufgrund der Anwendung des § 4 Abs. 9 das Entgelt niedriger als die Bemessungsgrundlage, gelten die vorherigen Ausführungen sinngemäß.

Wie in der Beschwerde zutreffend dargelegt zählen (auch) die im § 3 Abs. 2 UStG 1994 geregelten Vorgänge zu den Umsätzen im Sinn des § 22 UStG 1994.

Das FA stimmt letztgenannter Ansicht zu, vertritt aber die Meinung, dass § 12 Abs. 15 UStG 1994 bei einer Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 nicht anwendbar sei, weil diese Bestimmung im zweiten Unterabsatz von § 22 Abs. 1 UStG 1994 nicht genannt ist.

Dem wird entgegengehalten:

§ 22 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994 regelt, wie die Besteuerung und der Vorsteuerabzug grundsätzlich zu erfolgen haben (die Umsatzsteuer und die Vorsteuer werden in gleicher Höhe festgesetzt). Daraus ergibt sich, dass bestimmte Verpflichtungen, wie beispielsweise die Aufzeichnungspflichten, entfallen (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 38).

§ 22 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 regelt, welche Bestimmungen entgegen dem angeführten Grundsatz anzuwenden sind, welche Ausnahmen es somit von dem im ersten Unterabsatz normierten Grundsatz gibt.

Ohne dem zweiten Unterabsatz dürfte also der pauschalierte Land- und Forstwirt beispielsweise für einen ohne Pauschalierung steuerfreien Umsatz Umsatzsteuer in Rechnung stellen und würde diese auch nicht aufgrund der Rechnungslegung schulden (und der Leistungsempfänger dürfte diese bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen).

Die im § 12 Abs. 15 UStG 1994 normierte Berechtigung betrifft aber nicht die Besteuerung und den Vorsteuerabzug des pauschalierten Land- und Forstwirtes, ist also nicht von dem im ersten Unterabsatz normierten Grundsatz betroffen. Für die Antwort auf die Frage, ob eine Rechnung nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 ausgestellt werden darf, ist daher nicht maßgeblich, welche Ausnahmen der zweite Unterabsatz vom im ersten Unterabsatz normierten Grundsatz vorsieht.

Der pauschalierte Land- und Forstwirt ist somit berechtigt, für die unentgeltliche Betriebsübergabe eine Rechnung nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 auszustellen. Der

Leistungsempfänger darf die ausgestellte Umsatzsteuer (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) als Vorsteuer abziehen.

Eine solche Auslegung führt auch zu dem systemkonformen Ergebnis, dass keine vollständige Umsatzsteuerbelastung in der Unternehmerkette auftritt: Der Unternehmer, der seinerzeit bestimmte Gegenstände an den pauschalierten Land- und Forstwirt geliefert hat (Vorlieferanten), schuldete die darauf entfallende Umsatzsteuer. Die daraus resultierende Vorsteuer war beim pauschalierten Land- und Forstwirt mit der Pauschalierung abgegolten. Die infolge der unentgeltlichen Zuwendung der genannten Gegenstände entstandene Umsatzsteuer ist ebenfalls mit der Pauschalierung abgegolten. Somit kommt es nur dann zu einer teilweisen Umsatzsteuerentlastung, wenn der regelbesteuernde Übernehmer die letztgenannte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen darf. (Anmerkung: Es kommt deswegen nur zu einer teilweisen Umsatzsteuerentlastung, weil nur der Wiederbeschaffungspreis als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Zuwendung heranzuziehen ist.)

Der Ansicht von Mayr/Ungericht Anm. 62 zu § 12 Abs. 15 UStG, wonach die genannte Bestimmung bei pauschalierten Land- und Forstwirten nicht anzuwenden sei, weshalb der eine diesbezügliche Rechnung ausstellende Land- und Forstwirt die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung schulde (§ 11 Abs. 12 UStG 1994), ohne dass der Leistungsempfänger diese als Vorsteuer abziehen dürfe, wird daher nicht zugestimmt, zumal diese Ansicht lediglich mit dem Hinweis auf Mayr/Ungericht Anm. 3 zu § 22 begründet wird, wobei diese Anmerkung wiederum nur auf die erstgenannte Anmerkung verweist.

Dies bedeutet für den konkreten Fall: Da die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug unstrittig vorliegen, steht den BF der begehrte Vorsteuerabzug grundsätzlich zu. Die im Sinn von § 3 Abs. 2 UStG 1994 und § 4 Abs. 8 UStG 1994 neu ermittelten Bemessungsgrundlagen sind glaubhaft. Gegenüber dem bisherigen Bescheid steht daher ein um 6.008,74 € höherer Vorsteuerabzug zu. Weiters war die Vorsteuer um 90,00 € zu erhöhen, weil das Finanzamt die Vorsteuern um diesen Betrag zuviel gekürzt hat.

Zulässigkeit einer Revision

Da eine Rechtsprechung zur zu lösenden Frage nicht vorliegt, liegen die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor. Die Revision war daher nicht für unzulässig zu erklären.

