

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache **A. KG**, über die Beschwerde vom 02.10.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 24.09.2014 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 01/2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer 01/2014 wird mit 25.866,94 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die **A. KG** (im Folgenden **Bf.**), ist im Streitjahr 2014 (angefochten ist die Umsatzsteuer-Festsetzung für den Monat Jänner 2014) von der Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen auf die Pauschalierung gem. § 22 UStG 1994 übergegangen.

Im Zuge einer **Umsatzsteuer-Nachschau** machte das Finanzamt folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellungen:

1. Vorsteuerberichtigung Umlaufvermögen

Im Dezember 2013 wurden Futtermittel, Ferkel, Dünger etc. angekauft und der Vorsteuerabzug iHv insgesamt 18.958,53 Euro vorgenommen. Diese Gegenstände waren am 1.1.2014 noch auf Vorrat.

Weiters wurden Reifen, KFZ-Ersatzteile sowie Fette angekauft, die sich nach Ansicht des Finanzamtes am 1.1.2014 zumindest zur Hälfte noch unter den Vorräten befanden (Schätzung).

Das Finanzamt berichtigte den geltend gemachten Vorsteuerabzug für Futtermittel etc. iHv insgesamt 18.958,53 Euro und für 50% der Ersatzteile iHv geschätzt 2.500 Euro gem. § 12 Abs 11 UStG 1994.

2. Verkauf eines 50%igen Anteils an Maschinen

Am 20.12.2013 verkaufte der pauschalierte Landwirt B A. der Bf. einen 50%igen Anteil an diversen Geräten und Maschinen unter Ausweis von 12% Umsatzsteuer.

Das Finanzamt stornierte den Vorsteuerabzug iHv 2.196,43 Euro im Jahr 2013 mit der Begründung, dass man Anteile an einheitlichen Wirtschaftsgütern nicht verkaufen könne.

3. Verrechnung Kosten B A.

Ebenfalls am 20.12.2013 verrechnete Herr B A. Lohnrocknungsarbeiten an die Bf. unter Ausweis von 12% USt iHv 3.428,41 Euro.

Das Finanzamt stellte dazu fest, dass das getrocknete Getreide von der Bf. im Jahr 2014 im Rahmen des Pauschalierung verkauft wurde und sah daher die Notwendigkeit einer Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG 1994. Der Niederschrift zufolge nahm das Finanzamt aber zum 31.12.2013 eine „Vorsteuerrückverrechnung“ vor.

Am 28.7.2014 erging ein Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für den Monat 12/2013, in dem Vorsteuern iHv 31.684,42 Euro angesetzt wurden.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 24.9.2014 wurden die abzugsfähigen Vorsteuern 12/2013 auf 65.951,13 erhöht. Als Begründung wird auf ein Gespräch mit dem steuerlichen Vertreter verwiesen über das kein Vermerk aktenkundig ist.

Am selben Tag wurde im Rahmen einer Umsatzsteuer-Festsetzung für den Monat Jänner 2014 eine Umsatzsteuerberichtigung iHv 27.083,37 Euro festgesetzt.

Diese Berichtigung entspricht der Höhe nach der Summe der in der Niederschrift getroffenen Feststellungen betr. die Zeiträume 12/2013 und 1/2014.

In der gegen die hier streitgegenständliche USt-Festsetzung 1/2014 eingebrachten Beschwerde führte die Bf. zunächst erläuternd aus, dass das Finanzamt ihrer Beschwerde betr. das Jahr 2013 Folge gegeben habe und statt dessen im Jänner 2014 eine „Vorsteuerrückrechnung“ iHv insgesamt 27.083,37 Euro vorgenommen habe.

Es ist somit davon auszugehen, dass sämtliche in der Niederschrift getroffene Feststellungen im Streitzeitraum 1/2014 wirksam wurden.

Inhaltlich wandte sich die Bf. in der **Beschwerde** gegen die Berichtigung an sich, weil sie nicht den gesetzlichen Bestimmungen entspreche und zudem verfassungswidrig sei.

Die „Vorsteuerrückrechnung“ für Ersatzteile sei zudem nicht gerechtfertigt, weil die Ersatzteile nicht mehr auf Lager gewesen seien.

Zur Verfassungswidrigkeit erklärte der steuerliche Vertreter wörtlich:

„Auf Grund dieser gesetzlichen neuen Bestimmung wird mein Klient im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage erheblich erschüttert und führt diese neue Bestimmung auch zu einem erheblichen wirtschaftlichen Nachteil.

Dies deshalb, da eine positive Vorsteuerberichtigung bei jenen Betrieben (auch bei meinem Klienten), welche vor 2014 zur Regelbesteuerung optiert haben und somit von der Pauschalierung gem. § 22 UStG zur Regelbesteuerung wechselten, nicht möglich war. Dies stellt eine Ungleichbehandlung dar und führt zu beträchtlichen Härten, mit denen mein Klient auf Grund der alten Rechtslage nicht rechnen konnte.

Diese Bestimmung führt daher zu einer Gleichheitswidrigkeit, da zuvor kein Vorsteuerabzug im Zuge des Übergangs von der Pauschalierung zur Regelbesteuerung gegeben war, aber nunmehr eine Vorsteuerrückrechnung vorzunehmen wäre.

Da mein Klient zum Zeitpunkt des Antrages auf Regelbesteuerung auch darauf vertraute, dass diese Bestimmungen bis zum neuerlichen Übergang auf die Vollpauschalierung gem. § 22 gelten werde, wurden naturgemäß auch die wirtschaftliche Planung entsprechend disponiert.

Die Tatsache jedoch, dass im Zuge der neuen gesetzlichen Bestimmung keine ausreichende Übergangsfrist und auch keine Ausnahme für bereits in die Regelbesteuerung gewechselten Unternehmen festgelegt wurde, konnte mein Klient auf diesen neuen gesetzlichen Bestimmungen auch nicht mehr entsprechend wirtschaftlich reagieren, wodurch die Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung als gegeben anzusehen ist.

Auch allgemein ist diese Bestimmung verfassungswidrig, da im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Vollpauschalierung gem. § 22 der land- und forstwirtschaftliche Betrieb Umsatzsteuer zu entrichten hat und im Gegenzug dazu einen gleich hohen Vorsteuerabzug lukriert. Von einer Begünstigung kann hier in keinem Falle gesprochen werden.

Sollte diese Bestimmung aufrecht bleiben, so wäre der Landwirt dadurch ungleich behandelt, da eine zurecht geltend gemachte Vorsteuer trotz Unternehmereigenschaft und Umsatzsteuerverpflichtung zurückgerechnet und daher nicht geltend gemacht werden könnte.

Dies widerspricht aber den Grundzügen des Umsatzsteuerrechtes, da die Geltendmachung der Vorsteuer im Unternehmensbereich ein wesentliches Kriterium darstellt und nicht eingeschränkt werden darf.

Diese gesetzliche Änderung stellt daher eine massive Einschränkung des Vorsteuerabzuges bei Landwirten mit Umsatzsteueroption dar, die keineswegs gerechtfertigt ist.

Nochmals möchte ich betonen, dass die Regelung des § 22 UStG (Pauschalierung) keine Begünstigung -wie sie oftmals versucht wird darzustellen - ist. Tatsache ist nämlich, dass der Großteil der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die im Ackerbau tätig sind, bei

Anwendung des § 22 UStG (Pauschalierung) keinen umsatzsteuerrechtlichen Vorteil aus dieser Pauschalierung schöpfen, da überwiegend eine Umsatzsteuergutschrift entsteht. Eine Begünstigung ist lediglich im Verwaltungsaufwand zu sehen.

Dies kann bereits damit glaubhaft dargelegt werden, da die Umsätze derartiger Landwirte überwiegend entweder nicht steuerbar (AMA-Zuschüsse) bzw. einer 10%igen Umsatzsteuer unterliegen, wobei im Gegenzug dazu der überwiegende Teil der Aufwendungen mit einer 20%igen Umsatzsteuer (= Vorsteuer) belastet sind. Der Umsatz des landwirtschaftlichen Betriebes müsste daher mehr als doppelt so hoch sein wie der entsprechende Aufwand, um letztlich eine Zahllast ausweisen zu müssen. Da dieser Deckungsbeitrag bei weitem nicht erzielbar ist, kann auf Grund der vorhandenen statistischen Aufzeichnungen und vorhandenen Unterlagen und Erfahrung sowie aus den Aufzeichnungen, die das BMf Landwirtschaft vorliegen hat (z.Bsp: grüner Bericht), deutlich aufgezeigt werden.

Wenn nun mit dieser neu eingeführten Bestimmung letztlich noch eine Vorsteuer zurück zu rechnen ist, obwohl diese gerechtfertigter Weise in Abzug gebracht wurde, dann entsteht eine Belastung, die keineswegs gerechtfertigt ist und auch den Umsatzsteuerrecht widerspricht. Auf Grund der umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen sollte doch nur der Mehrwert der Umsatzsteuer letztlich unterzogen werden.

Mit dieser Bestimmung wird die vom System der Umsatzsteuer geforderte umsatzsteuerliche Entlastung der Lieferungen und Leistungen der Vorlieferanten nicht erreicht.

Auf Grund dieser Ausführungen ist diese gesetzliche Bestimmung verfassungsrechtlich nicht gedeckt, sodass die Rückrechnung gem. § 12 Abs.11 i. Z. mit § 12 Abs. 12 UStG zu Unrecht vorgenommen wird .

Nachdem diese Bestimmung auch eine Rückwirkung auf Vorjahre erzeugt, verstoße diese Bestimmung gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes und gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung.

Wie auch im Erkenntnis des VfGH vom 24. Juni 2006, G28/06-7 ausgesprochen wurde, normiert der vom Gleichheitsgrundsatz abgeleitete Vertrauensschutz einen Schutz für rückwirkend belastende Gesetze. Durch diese eingeführte Bestimmung, die für meinen Klienten nicht vorhersehbar war und dessen Wirkung auch eine Verschlechterung für die Vergangenheit bewirkt, wurde meine Klientin in ihrem berechtigten Vertrauen auf die bestehende Rechtslage enttäuscht.

Es wäre daher sachgerecht als auch verfassungsrechtlich geboten gewesen, dass bei einer Rückkehr zur USt-Pauschalierung eine Vorsteuerberichtigung für „Alteinsteiger“ unterbleiben hätte müssen .“

Die Vorsteuerberichtigung sei zudem falsch angewandt worden, weil zum 31.12.2013 die Neuregelung noch nicht bestand.

Zu den einzelnen Berichtigungen führte er aus, dass sämtliche Ersatzteile am 31.12.2013 bereits verbaut waren.

Für die Vorsteuern aus Futtermitteln iHv 5.116,72 Euro, Dünger iHv 2.176,60 Euro und Pflanzenschutz iHv 1.221,68 Euro gelte, dass der Vorsteuerabzug in diesem Fall für Anzahlungen geltend gemacht wurde. Dafür sehe § 12 Abs 11 UStG 1994 keine Berichtigung vor.

Der Verkauf eines Anteils an einer Maschine sei selbstverständlich möglich und die Maschinen seien 2013 schon in Betrieb genommen worden. Die Kosten der Trocknung könnten nicht direkt dem Warenbestand zugeordnet werden.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** begründete das Finanzamt damit, dass die Gesetzesänderung nicht verfassungswidrig sei, dass die Ersatzteile noch vorhanden gewesen seien (der ungewöhnlich hohe Einkauf lasse sich vielmehr mit der beabsichtigten Pauschalierung erklären) und dass Maschinen unteilbare Wirtschaftsgüter seien, die nicht zu 50% verkauft werden könnten.

Im **Vorlageantrag** verwies die Bf. zunächst auf seine Beschwerde und ergänzte:

Im Jahr 2013 mussten kostspielige Reparaturen an den Traktoren u.a. landwirtschaftlichen Maschinen durchgeführt werden. Im Reparaturaufwand waren bereits so viele Ersatzteile enthalten, dass die Schätzung des Finanzamtes unzutreffend sei. Der Verbau der Ersatzteile sei auch einfach zu bewerkstelligen, weshalb man - wie bei Landwirten üblich - von einem Einbau ausgehen müsse.

Hinsichtlich der verkauften Maschinenanteile sei zunächst zu bemerken, dass diese im Jahr 2013 erfolgt und noch im Jahr 2013 in Betrieb genommen worden seien. Warum dafür im Jänner 2014 eine „Vorsteuerrückrechnung“ (100%) vorgenommen wurde, sei unverständlich.

Rechtslage

§ 12 UStG 1994 idF BGBl 112/2012 (Inkrafttreten generell ab 1.1.2013 - Abs 12 ab 1.1.2014)

(10) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch

auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

(11) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

(12) Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, liegt auch vor, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 für den Vorsteuerabzug vorliegt.

§ 28 Abs 39 UStG 1994:

4. Die Änderungen in § 12 Abs. 12 sowie in § 22 Abs. 1 und Abs. 2 sind ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31. Dezember 2013 erfolgt.

Das BFG hat erwogen

1. Verfassungsrechtliche Bedenken

Die Bf. erachtet sich in seinen verfassungsmäßig gewährleisteten Rechten verletzt, weil § 12 Abs 12 UStG 1994 sein Vertrauen in die bestehende Rechtslage nicht schütze bzw. weil im Zeitpunkt seines (freiwilligen) Wechsels von der Pauschalierung zur Normalbesteuerung eine andere Rechtslage in Geltung war als beim (freiwilligen) Rückwechsel von der Normalbesteuerung in die Pauschalierung.

Der VfGH hat in seinem Beschluss vom 18. Februar 2016, E 89/2015-11 die Behandlung der Beschwerde betr. Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung des § 28 Abs 39 Z 4 UStG 1994 (Änderung der Verhältnisse ab Veranlagung 2014, gültig nur für Gegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2013 erstmals verwendet wurden) abgelehnt.

Begründend hat der VfGH festgehalten, dass das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt (VfGH 3.3.2000, G172/99, VfSlg. 15.739/2000 und VfGH 17.12.1993, B828/92, VfSlg. 13.657/1993).

Die behauptete Verletzung in einem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht sei als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine Aussicht auf Erfolg hat, zumal die Beschwerdeführer Möglichkeit hatten, gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 einen Regelbesteuerungsantrag zu stellen (vgl. VfGH 3.3.1987, G170/86; G171/86 und G172/86, VfSlg. 11.260/1987, oder VfGH 23.10.1980, G37/79, VfSlg. 8942/1980).

Diese Möglichkeit entspricht es im Beschwerdefall bei der Regelbesteuerung zu bleiben.

Es ist daher davon auszugehen, dass keine Verletzung eines verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechts vorliegt.

Auch der EuGH sieht den unionsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes durch Rechtsänderungen, die zu Berichtigungen des Vorsteuerabzuges führen, nicht verletzt (vgl. EuGH 8.6.2000, Rs C-396/98, „Schlossstraße“).

2. Änderung der Verhältnisse

Unstrittig hat die Bf. bis einschließlich 31.12.2013 ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuert und ist am 1.1.2014 auf die Pauschalierung gewechselt.

Dieser Wechsel zieht gem. § 12 Abs 12 UStG 1994 ab 2014 eine Änderung der Verhältnisse nach sich.

Das Inkrafttreten mit „Veranlagungsjahr 2014“ bedeutet, dass ab Jänner 2014 erstmals eine Berichtigung vorzunehmen ist. Der Vergleich der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, kann selbstverständlich bereits mit dem Jahr 2013 (in

dem noch keine Berichtigung vorzunehmen) war gezogen werden, da mit der Berichtigung im Jahr 2014 keine Rechtsfolgen im Jahr 2013 verbunden sind.

3. Die Änderungen im Einzelnen

a) Anzahlungen

Im Beschwerdefall ist der Vorsteuerabzug bereits aus den getätigten Anzahlungen im Jahr 2013 vorgenommen worden.

Für den Vorsteuerabzug gilt allgemein, dass grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich sind, d.h. dass die Leistung, für die angezahlt wird, mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen muss (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 12 Tz 40).

Diese Beurteilung ist allerdings bereits im Zeitpunkt der Entrichtung der Anzahlung zu treffen, da der Vorsteuerabzug zu diesem Zeitpunkt vorgenommen wird.

Im Beschwerdefall wurden die streitgegenständlichen Anzahlungen in einem Voranmeldungszeitraum getätigt, in dem die Bf. ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 besteuerte und demnach zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Ein Widerruf gem. § 22 Abs 6 UStG 1994 war bis Ende Jänner 2014 möglich.

Damit stand der Bf. der Vorsteuerabzug aus Anzahlungen im Jahr 2013 zu.

Seit 1.1.2014 unterliegt der Bf. wieder der Pauschalierung gem. § 22 UStG 1994. Dieser freiwillige Wechsel stellt gem. § 12 Abs 12 UStG 1994 eine Änderung der Verhältnisse dar.

Mit den Bestimmungen des § 12 Abs 10 und 11 UStG 1994 sollen nach dem Willen des Gesetzgebers (145 BlgNR 13.GP, 36) ungerechtfertigte Steuervorteile vermieden und Steuerumgehungen hintangehalten werden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 12 Tz 286). Nach Ansicht des EuGH sollen durch die Berichtigung Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Abzüge und Vorteile oder ungerechtfertigte Nachteile für den Steuerpflichtigen vermieden werden. Die Regelung für die Berichtigung der Abzüge ist damit ein wesentlicher Bestandteil des durch die Sechste Richtlinie (nunmehr Mehrwertsteuersystemrichtlinie) eingeführten Systems, indem sie die Richtigkeit der Abzüge und damit die Neutralität der steuerlichen Belastung sichern soll (EuGH 30. 3. 2006, C-184/04, „Uudenkaupungin kaupunki“, Rn 25 und 26).

Um die Richtigkeit der Abzüge bzw. die Neutralität der steuerlichen Belastung sicherzustellen, muss man die Berichtigung, die für Gegenstände des Umlaufvermögens vorgesehen ist, auch auf Anzahlungen anwenden, da gerade bei der Nichtanwendung

der Berichtigung auf Anzahlungen ungerechtfertigte bzw. willkürliche Vorteile entstehen würden.

Unabhängig davon, in welchem Voranmeldungszeitraum des Jahres 2014 die betroffenen Futtermittel, Dünger und Pflanzenschutzmittel tatsächlich geliefert wurden, haben sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug aus dem Ankauf der Waren maßgebend waren, durch den Übergang auf die Pauschalierung gem. § 22 UStG 1994 bereits im Jänner 2014 geändert.

Die Berichtigung ist daher sowohl für die Vorsteuern für bereits gelieferte Gegenstände des Umlaufvermögens als auch für die Vorsteuern, die auf geleistete Anzahlungen für Gegenstände des Umlaufvermögens entfallen, in Höhe von insgesamt 18.958,53 Euro vorzunehmen.

b) KFZ-Ersatzteile

Das Finanzamt ist laut Niederschrift davon ausgegangen, dass sich zum 31.12.2013 bzw. 1.1.2014 50% der angeschafften KFZ-Ersatzteile im umsatzsteuerlichen „Umlaufvermögen“ befunden haben, weil sie nicht eingebaut, sondern auf Lager gehalten wurden.

Die Bf. hat demgegenüber argumentiert, dass es zu einem Einbau gekommen ist, weil die Anschaffung im Zuge kostspieliger Reparaturen erfolgt sei.

Dieses Vorbringen ist hinsichtlich des Reparaturmaterials bzw. der Schmierfette (Verbrauchsteile) jedenfalls glaubhaft.

Für die Reifen gilt, dass diese grundsätzlich dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauerhaft als Anlagevermögen zu dienen.

Für die Frage der Vorsteuerberichtigung ist maßgeblich, ob das Anlagevermögen bereits genutzt wurde (dann Berichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG 1994) oder nicht (dann Berichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG 1994).

Aktenkundig wurden im Dezember 2013 Reifen für einen Mähdrescher (um 8.100 Euro netto + 1.620 Euro USt) sowie Reifen für Traktoren (um 4.200 Euro netto und 4.700 Euro netto) gekauft.

Für die Reifen für Traktoren gilt, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass diese noch im Dezember 2013 montiert und in Betrieb genommen wurden.

Die Reifen für den Mähdrescher konnten - auch bei erfolgter Montage - im Jahr 2013 noch nicht in Betrieb genommen werden, weil es unmöglich ist, im Dezember in Österreich Feldfrüchte zu dreschen.

Für die erstmaligen Verwendung oder Nutzung eines Wirtschaftsgutes als Anlagevermögen iSd § 12 Abs 10 UStG 1994 kommt es nach dem Charakter der

Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer nämlich auf den bestimmungsgemäßen Einsatz des Wirtschaftsgutes zur Erzielung von Einnahmen an. Sämtliche andere Vorgänge, die im Zusammenhang mit der Anschaffung stehen (Probetrieb, Testläufe, Transportvorgänge etc), sind nicht als erstmalige Verwendung iSd gesetzlichen Vorschrift des § 12 Abs 10 UStG 1994 zu verstehen (BFG 2.7.2018, RV/5100138/2015).

§ 28 Abs 39 Z 4 UStG 1994 sieht vor, dass eine Berichtigung nur zu erfolgen hat, wenn die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31. Dezember 2013 erfolgt.

Soweit im Beschwerdefall daher Reparaturmaterial oder Traktorenreifen betroffen sind, die 2013 bereits als Anlagevermögen genutzt wurden, ist gem. § 28 Abs 39 Z 4 UStG 1994 keine Berichtigung vorzunehmen.

Die Vorsteuern aus der Anschaffung von Reifen für den Mähdrescher (1.620 Euro) sind hingegen gem. § 12 Abs 11 UStG 1994 in voller Höhe zu berichtigen, da diese Reifen 2013 noch nicht verwendet wurden und § 12 Abs 10 UStG 1994 somit nicht zur Anwendung kommen konnte.

c) Anteile an Maschinen

Laut Rechnung vom 20.12.2013 hat Herr B A. der Bf. jeweils einen 50%igen Anteil an einer Kulturegge (3.000 Euro netto), einem Güllefass (3.500,- Euro netto) und einem Gülletransporthänger (9.000,- Euro netto), einem 2-Achsanhänger (1.000,- Euro netto), einer Heckschaufel für einen Traktor (1.000,- Euro netto) und einem Frontlader (3.000,- Euro netto) verkauft.

Im Dezember kann weder ein Acker umgegraben noch Gülle ausgebracht werden (verboten nach dem Abfallwirtschaftsgesetz). Daher ist es auszuschließen, dass diese Gerätschaften noch im Jahr 2013 in Betrieb genommen wurden (im Sinne einer bestimmungsgemäßen Verwendung).

Für die Anteile an einem 2-Achsanhänger, einer Heckschaufel für einen Traktor und einem Frontlader gilt, dass diese zumindest theoretische schon verwendet werden konnten. Das Finanzamt hat dazu keine Feststellungen getroffen. Es ist damit dem Vorbringen der Bf. zu folgen, die behauptet hat, die Maschinen bereits verwendet zu haben.

Die Vorsteuern aus der Anschaffung der Kulturegge, des Güllefasses und des Gülletransporthängers (auf Anschaffungskosten von insgesamt 15.500,- Euro entfallen 1.860 Euro USt), sind im Jänner 2014 gemäß § 12 Abs 11 UStG 1994 zu berichtigen, weil diese Maschinen 2013 noch nicht verwendet werden konnten.

d) Lohnrocknung

Herr A. hat es übernommen, Handelswaren der Bf. (im Wesentlichen Getreide) im Jahr 2013 gegen Bezahlung eines Werklohnes zu trocknen.

Die Handelswaren waren am 1.1.2014 noch vorrätig.

Für den Aufwand aus Lohnrocknung gilt, dass dieser im Jahr des Anfallens mangels anderer Festlegung der Bf (siehe dazu die Ausführungen zu a. Anzahlungen) in Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen stand. Mit Übergang in die Pauschalierung im Jahr 2014 bestand ein Zusammenhang mit pauschalierten Umsätzen.

Aufgrund der Textierung des § 12 Abs 11 UStG 1994 („ändern sich bei Gegenständen ... oder bei sonstigen Leistungen ...“) ist es unerheblich, ob die Lohnrocknungsarbeiten in den getrockneten Waren aufgegangen sind oder die sonstige Leistung selbst für das Unternehmen noch von Bedeutung war (vgl Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 12 Tz 326 zur Berichtigung für sonstige Leistungen).

In beiden Fällen ändern sich die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (§ 12 Abs 12 UStG 1994). Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs 11 UStG 1994 iHv 3.428,41 Euro ist vorzunehmen.

4. Betragsmäßige Auswirkungen

Aufgrund der Ausführungen zu 3. sind folgende Vorsteuerberichtigungen im Jänner 2014 vorzunehmen:

Berichtigungsgrund	Betrag
Umlaufvermögen einschließlich Anzahlungen	18.958,53
Reifen Mähdrescher (keine Verwendung 2013)	1.620,00
Anteile an Egge, Güllefass und Gülletransporthänger (keine Verwendung 2013)	1.860,00
Lohnrocknung	3.428,41
Summe	25.866,94

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.

Im Beschwerdefall gibt es keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob ein allfälliger Probebetrieb eine erstmalige Verwendung iSd § 12 Abs 10 UStG 1994 darstellt.

Graz, am 8. Februar 2019