

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 23.1.2018 betreffend Umsatzsteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Landwirt. Mit Übergabs-, Pflichtteilsverzichts- und Dienstbarkeitsvertrag vom 16.11.2015 wurde ihm der geschlossene Hof in EZ xx, Grundbuch A., samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, insbesondere dem vorhandenen Inventar, Viehbestand sowie allen landwirtschaftlichen Geräten und Maschinen, von seinen Eltern unentgeltlich übertragen. Die tatsächliche Übergabe erfolgte am 1.12.2015 (Punkt IV des Vertrages vom 16.11.2015).

II. Verfahrensgang

1. Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 30.12.2015 wurde beim Finanzamt "die Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 ab 1.1.2016" beantragt; mit weiterem Schreiben vom 30.12.2015 erklärte der steuerliche Vertreter des Bf., dass gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2016 verzichtet werde. Beide Schriftstücke sind noch am 30.12.2015 beim Finanzamt eingelangt.

2. Die Übergeber legten dem Bf. über den "Verkauf land- und forstwirtschaftlicher Betriebsgebäude und Gerätschaften" mit Datum 2.1.2016 eine Rechnung mit der Rechnungsnummer 01/2016 über 170.000 Euro (Mistlagerstätte 70.000 Euro und

diverse landwirtschaftliche Gerätschaften 100.000 Euro) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (34.000 Euro).

3. In der Niederschrift vom 24.5.2016 über eine Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum Jänner bis März 2016 hielt der Prüfer fest, der Bf. habe in der Umsatzsteuervoranmeldung für das erste Quartal 2016 eine Vorsteuer von 34.000 Euro aus der Rechnung vom 2.1.2016 geltend gemacht; es handle sich um eine Rechnung gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 betreffend die von den Übergebern des landwirtschaftlichen Betriebes nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuer. Die tatsächliche Übergabe des Betriebes sei laut Übergabsvertrag bereits zum 1.12.2015 erfolgt. Da ein Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 mit Wirkung zum 1.1.2016 gestellt worden sei, sei es mit 1.1.2016 zu einem Wechsel von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG gekommen. Ein Vorsteuerabzug könne nur für Vorleistungen geltend gemacht werden, die tatsächlich im Regelbesteuerungszeitraum ausgeführt würden; die Rechnungslegung bzw. Bezahlung im Regelbesteuerungszeitraum sei nicht ausreichend. Ein Vorsteuerabzug betreffend die von den Übergebern gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer sei daher nicht zulässig. Im Jahr 2016 komme es jedoch zu einer (positiven) Vorsteuerberichtigung in Höhe von 4.700 Euro, nämlich:

$1/20$ von 14.000 Euro = 700 Euro (Wert der Mistlagerstätte laut Rechnung: 70.000 Euro) und $1/5$ von 20.000 Euro = 4.000 Euro (Wert der Gerätschaften laut Rechnung: 100.000 Euro).

Der steuerliche Vertreter des Bf. verwies auf sein Schreiben an das Finanzamt vom 24.5.2016, mit dem der Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 vom 30.12.2015 dahingehend berichtigt werde, dass er "bereits für das Jahr 2015 Geltung erlangen soll". Diesem Schreiben angeschlossen waren eine nunmehr mit 30.12.2015 datierte (inhaltlich mit der Rechnung vom 2.1.2016 übereinstimmende) Rechnung der Übergeber mit der Rechnungsnummer A 1/2015 sowie eine mit 2.1.2016 datierte "Gutschrift 02/2016", mit der die Rechnung 01/2016 vom 2.1.2016 storniert wurde. Im Prüfungsbericht vom 30.5.2016 wurde zu diesem Vorbringen angemerkt, der Regelbesteuerungsantrag sei zwar am 30.12.2015 eingebracht worden, jedoch für die Jahre ab 2016. Die neu vorgelegte Rechnung der Übergeber (Rechnungsnummer A 1/2015) sei auf den 30.12.2015 rückdatiert worden.

4. In der am 31.5.2016 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2015 wie auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2015 vom 6.7.2016 machte der Bf. eine Vorsteuer von 34.000 Euro geltend.

5. Mit Ausfertigungsdatum 21.7.2016 erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2015 nicht veranlagt werde. Da der Bf. eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 ausdrücklich für das Jahr 2016 abgegeben habe und eine Berichtigung dieses Antrages rückwirkend auf das Jahr 2015 nicht möglich sei, seien für das Jahr 2015 die Bestimmungen des

§ 22 Abs. 1 UStG (Pauschalierung) anzuwenden und es finde keine Veranlagung zur Umsatzsteuer statt.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, es sei ein Grundprinzip des Verfahrensrechtes, dass Anbringen innerhalb der Verjährungsfrist berichtigt werden könnten. Der ursprünglich ins Auge gefasste Übergabetermin 1.1.2016 sei im Übergabe-, Pflichtteilsverzichts- und Dienstbarkeitsvertrag vom vertragserstellenden Rechtsanwalt auf den 1.12.2015 vorverlegt worden, wovon der steuerliche Vertreter des Bf. nicht zeitgerecht unterrichtet worden sei. Jedoch sei präventiv noch am 30.12.2015, zeitgerecht für das Jahr 2015, der maßgebliche Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG eingebracht worden. Nach Ergehen einer abweislichen Beschwerdeentscheidung und Einlangen eines Vorlageantrags wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 22.11.2016).

6. Mit Schreiben vom 22.3.2017, beim Finanzamt eingelangt am 23.3.2017, erklärte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter den Verzicht auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmerregelung) für das Jahr 2015.

7. Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde gegen den Bescheid vom 21.7.2016 als unbegründet ab (BFG 6.6.2017, RV/3101178/2016).

8. In der am 30.10.2017 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung 2016 machte der Bf. den Vorsteuerbetrag von 34.000 Euro für das Streitjahr 2016 geltend. Im Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 23.1.2018 wurde - dem Prüfungsbericht vom 30.5.2016 folgend - diese Vorsteuer nicht gewährt, jedoch eine (positive) Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Betrag von 4.700 Euro berücksichtigt.

9. In der am 24.1.2018 eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. die Anerkennung der vollen Vorsteuer von 34.000 Euro für das Jahr 2016. Die Beschwerde wurde gemäß § 262 Abs. 2 BAO dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der mit Schreiben vom 28.10.2019 nachgereichten Beschwerdebegründung führte der steuerliche Vertreter des Bf. "zur Chronologie" aus, in mehreren Vorgesprächen im zweiten Halbjahr 2015 habe ihm die Mutter des Bf. erklärt, es sei beabsichtigt, den landwirtschaftlichen Betrieb mit 31.12.2015 an den Bf. zu übergeben, der bereits mehrere Planungen für ein neues Hofgebäude erstellen habe lassen; es gäbe aber noch Klärungsbedarf bezüglich landwirtschaftlicher Förderungen. Am 5.4.2016 sei der steuerliche Vertreter vom Betriebsprüfer (Anmerkung: im Zuge einer Außenprüfung des Finanzamtes bei den Eltern des Bf.) davon in Kenntnis gesetzt worden, dass ein Übergabevertrag mit Übergabetermin 1.12.2015 vorliege; diesen Übergabevertrag habe der steuerliche Vertreter bis dahin nicht gekannt. Die nachweislich am 30.12.2015 eingebrachte Optionserklärung sei mit Wirksamkeitsbeginn 2016 erstellt worden, weil dem steuerlichen Vertreter zu diesem Zeitpunkt die Information, dass der Übergabetermin vom Vertragsverfasser aus förderrechtlichen Gründen um einen Monat vorverlegt wurde, nicht vorgelegen sei. Die mit 2.1.2016 datierte Rechnung 01/2016 sei bereits am 30.12.2015 ausgestellt worden und dem Bf. zugegangen. Die Rechnungslegung sei

ordnungsgemäß erfolgt. Mit seiner Rechtsansicht, dass alle Formalvoraussetzungen für einen Vorsteuerabzug im Jahr 2015 vorlägen, sei der steuerliche Vertreter des Bf. beim Finanzamt nicht durchgedrungen. Im Sinne einer praktikablen Lösung habe man sich (Anmerkung: im Mai 2016) entschlossen, die Rechnung 01/2016 mittels Gutschrift aufzuheben und eine Neufakturierung (Rechnung A 1/2015) vorzunehmen.

Über die Umsatzsteuer 2016 sei entsprechend dem Grundprinzip, dass durch die Umsatzsteuer keine Kostenbelastung innerhalb des Unternehmerkreises entstehen solle, zu entscheiden.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens,

einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

§ 12 Abs. 15 UStG 1994 bestimmt:

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.

2. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist nach § 12 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung von nach § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 steuerfreien Umsätze verwendet.

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. 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 (§ 12 Abs. 10 UStG 1994).

3. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei.

Nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für 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.

4. Gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 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 oder der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 3 anzuwenden ist, wird die Steuer für diese Umsätze mit 13% 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 § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Gemäß § 12 Abs. 12 UStG 1994 liegt eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, 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.

IV. Erwägungen

1. Die unentgeltliche Betriebsübergabe fällt beim Übergeber unter § 3 Abs. 2 UStG 1994 (*Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Auflage, Rz 234 zu § 3). § 12 Abs. 15 UStG 1994 ermöglicht die "Weiterleitung" der nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 geschuldeten Umsatzsteuer durch Rechnungslegung an den Übernehmer und bei diesem den Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Regeln.
2. Für Entstehung und Umfang des Rechtes auf Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung an den Unternehmer maßgeblich (*Ruppe/Achatz*, aaO, Rz 59 zu § 12; siehe auch *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, 2. Auflage 2015, § 12 Rz 19, und die dort angeführte Judikatur).
3. Im Beschwerdefall steht fest, dass der maßgebliche Umsatz (Betriebsübergabe an den Bf.) bereits am 1.12.2015 bewirkt wurde. Im Kalenderjahr 2015 unterlag der Bf. jedoch der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994. Die am 30.12.2015 beim Finanzamt eingereichte Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994, dass seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen, bezog sich auf den Zeitraum "ab 1.1.2016". Eindeutige Parteierklärungen sind keiner weiteren Auslegung zugänglich (siehe etwa *Ritz*, BAO, 6. Aufl. 2017, § 85, Rz 1). Eine Ausdehnung dieser Erklärung auf das Kalenderjahr 2015 ("Berichtigung" vom 24.5.2016) war nach Ablauf der in § 22 Abs. 6 UStG 1994 genannten Frist nicht mehr zulässig.
4. Dem Finanzamt kann daher rechtlich nicht entgegengetreten werden, wenn es den vollen Vorsteuerabzug (in Höhe von 34.000 Euro) nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 (auch) für das Kalenderjahr 2016 nicht zuließ, sondern - auf Grund des mit 1.1.2016 eingetretenen Wechsels von der Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften - lediglich eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 iVm Abs. 12 UStG 1994 vornahm.
5. Zweifellos ist die Steuerneutralität innerhalb der Unternehmerkette - sowohl unionsrechtlich als auch innerstaatlich - ein Grundprinzip der Mehrwertsteuer. Sie ist auch Normzweck des § 12 Abs. 15 UStG 1994. Das Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer erlaubt es jedoch nicht, von zeitlichen Befristungen, die das nationale Recht für die Ausübung von Besteuerungswahlrechten vorsieht, abzusehen. Auch unter den besonderen Umständen, die im Beschwerdefall zu einer Versäumung der Frist für eine Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 *hinsichtlich des Kalenderjahres 2015* geführt haben, kann der volle Vorsteuerabzug (von 34.000 Euro) nach der geltenden Rechtslage nicht gewährt werden.

V. 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.

Die oben (Punkt IV.) dargestellten Rechtsfolgen ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 14. November 2019