

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., P, vertreten durch murtax Steuerberatungs GmbH, Bundesstraße 13b, 8850 Murau, über die Beschwerde vom 25. Februar 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 25. Jänner 2016, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat den Umsatzsteuerbescheid 2014 wie folgt begründet:

"Sie haben ab 2011 auf die Versteuerung Ihrer Umsätze aus der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG optiert. Aufgrund der Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ab 1.2.2014 an die Gattin ist es erforderlich für jeden Gegenstand des Betriebes, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt war, eine Vorsteuerberichtigung bzw. eine Eigenverbrauchsbesteuerung durchzuführen. Hinsichtlich der Geräte und Traktoren wurde der Entnahmeeigenverbrauch mit dem Wert von € 131.886,65 angesetzt. Bezüglich des Betriebsgebäudes erfolgt eine steuerfreie Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG. Die geltend gemachten Vorsteuern waren im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG (7/10 für 2011: € 51.610,48, 8/10 für 2012: € 48.483,67, 9/10 für 2013: € 46.412,57 und zur Gänze für 2014: € 6.712,11) zu korrigieren. Mangels Vorlage von geeigneten Unterlagen wurden die angeführten Werte anhand der ha. aufliegenden Umsatzsteuervoranmeldungen ermittelt."

In der dagegen erhobenen Beschwerde hat die bevollmächtigte Vertreterin des Beschwerdeführers (Bf.) Nachstehendes ausgeführt:

Der Bf. habe im Jahr 2011 auf die Versteuerung der Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 optiert, da es in diesem Jahr zum Stallbau, aus dem die Vorsteuern geltend gemacht worden seien, gekommen sei. Die Inbetriebnahme des Stallbaus sei entsprechend der Nutzungsbewilligung am 21. August 2013 erfolgt.

Im Februar 2014 sei aufgrund des Bezuges einer Erwerbsunfähigkeitspension die gesamte Landwirtschaft an die Ehegattin vorübergehend im Hinblick auf eine spätere Betriebsübergabe oder Vergesellschaftung an bzw. mit dem Sohn als Nachfolger auf der Rechtsgrundlage eines unbefristeten, jederzeit jährlich kündbaren Pachtvertrages bis längstens zum Stichtag der Pensionierung der Ehegattin, das sei voraussichtlich im Jahr 2018, verpachtet worden. Es sei weder eine Schenkung noch ein Verkauf der Land- und Forstwirtschaft erfolgt. Die Land- und Forstwirtschaft befinde sich unverändert im Eigentum des Bf. und werde als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb von der Betriebsführerin, Bewirtschafterin und Pächterin, der Ehegattin des Bf. bis zur Übergabe oder Vergesellschaftung an bzw. mit dem Sohn fortgeführt. Eine Betriebsaufgabe habe nicht stattgefunden (vgl. EStR 2000, Rz 5156 und 5152).

Im Umsatzsteuerbescheid 2014 werde aufgrund der Verpachtung an die Ehegattin eine Vorsteuerberichtigung und eine Eigenverbrauchsbesteuerung durchgeführt. Hinsichtlich der Geräte und der Traktoren sei ein Entnahmeeigenverbrauch in Höhe von € 131.886,65 angesetzt und eine Umsatzsteuer in Höhe von € 26.377,33 berechnet worden. Bezüglich des Betriebsgebäudes habe das Finanzamt eine steuerfreie Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994, die zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 führe, unterstellt. Diese Vorsteuerberichtigung betrage insgesamt € 153.218,83.

Der vorliegende Sachverhalt sei jedoch rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

1. Eigenverbrauch an den Maschinen und Geräten

Gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 werde einer sonstigen Leistung gegen Entgelt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt habe, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen würden, gleichgestellt.

Wenn man einen Eigenverbrauch für die Verwendung der Maschinen und Geräte während der Dauer der Nutzung durch die Betriebsführerin, Bewirtschafterin und Pächterin, der Ehegattin des Bf. unterstelle, bemesse sich der Umsatz gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten. Diese Kosten würden der Absetzung für Abnutzung jener Gegenstände (Maschinen und Geräte), die im Regelbesteuerungszeitraum mit Gewährung des Vorsteuerabzuges angeschafft worden seien (vgl. Rz 680 UStR 2000), entsprechen.

Im Jahr 2013 seien diverse Maschinen und Geräte um Gesamtanschaffungskosten in Höhe von € 385.246,55 angeschafft worden; daraus errechne sich unter Zugrundelegung

einer 15- bzw. 12-jährigen Nutzungsdauer ein Gesamtabschreibungsbetrag von € 27.206,38.

Somit betrage der Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 für die Verwendung der unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges angeschafften Maschinen und Geräte € 27.206,38, wobei dieser Betrag aufgrund der Verpachtung ab Februar 2014 mit 11/12 zu aliquotieren sei. Demgemäß betrage die auf € 24.939,18 entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 20% für den Verwendungs-eigenverbrauch € 4.987,83.

2. Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994, sei, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwende oder nutze, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend gewesen seien (Abs. 3) ändern würden, für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gelte sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen würden, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginne, das dem Jahr folge, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden seien.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) trete an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von 19 Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen habe, sei 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 sei die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgt sei.

Im gegenständlichen Fall gehöre das im Regelbesteuerungszeitraum hergestellte und am 21. August 2013 in Betrieb genommene Gebäude unverändert zum Betriebsvermögen des Bf. Daher habe die Vorsteuerberichtigung nicht in einem Betrag, sondern für jedes Jahr der Änderung zu erfolgen.

Da die Inbetriebnahme des Gebäudes nach dem 1. April 2012 erfolgt sei, betrage die jährliche Berichtigung 1/20 der geltend gemachten Vorsteuer, somit € 6.273,61 (ausgehend von der in den Jahren 2011 bis 2013 geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von insgesamt € 125.472,23).

Es werde daher beantragt, der Beschwerde stattzugeben und die Vorsteuerberichtigung für das Jahr 2014 mit € 6.273,61 und die Umsatzsteuer für den Verwendungseigenverbrauch mit € 4.987,83 festzusetzen.

Das Finanzamt hat die teilweise stattgebende Beschwerde vorentscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Sachverhalt

Der Bf. besitze seit vielen Jahren eine Land- und Forstwirtschaft und habe die daraus erzielten Umsätze bis zum Kalenderjahr 2011 nach der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 besteuert.

Mit Schreiben vom 30. November 2011 habe er gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ab dem Kalenderjahr 2011 verzichtet und seine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 besteuert.

In den Jahren 2011 bis einschließlich 2014 seien im Zusammenhang mit der im Jahr 2011 begonnenen Herstellung eines Stallgebäudes und der Anschaffung von Traktoren und landwirtschaftlichen Maschinen Vorsteuern in Höhe von insgesamt € 231.787,12 geltend gemacht worden.

Mit Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 14. Mai 2014 sei dem Bf. aufgrund seines Antrages vom 28. Jänner 2014 eine unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension ab 1. Februar 2014 zugesprochen worden. Der Antrag auf Feststellung der Erwerbsunfähigkeit sei am 18. Oktober 2013 bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern eingebracht worden.

Mit 14. März 2013 sei der Bewirtschafterwechsel vom Bf. auf seine Ehegattin bei der Agrar Markt Austria (AMA) angezeigt worden.

Mit Pachtvertrag vom 14. März 2014 sei der ganze land- und forstwirtschaftliche Betrieb mit Wirkung vom 1. Februar 2014 an die Ehegattin des Bf. um € 2.000/Jahr verpachtet worden. Die vereinbarte Pacht sei jeweils am Pachtjahresende, erstmals daher am 31. Jänner 2015 fällig.

Die auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten sowie die Versicherungsprämie für die Gebäude habe der Verpächter zu tragen. Auf eine Wertsicherung des Pachtzinses sei einvernehmlich verzichtet worden.

Die Verpachtung sei auf unbestimmte Zeit erfolgt und die Beendigung des Pachtverhältnisses bedürfe einer schriftlichen Aufkündigung mindestens sechs Monate vor Pachtjahresende (jeweils der 1. Februar).

Die mit der Errichtung und Durchführung des Pachtvertrages verbundenen Kosten und Gebühren seien vom Verpächter getragen worden.

Nach § 16 C) des Pachtvertrages sei eine Zustimmung der Grundverkehrsbehörde nicht erforderlich, da es sich um einen Pachtvertrag zwischen Ehegatten handle und vom Verpächter sein gesamter Betrieb übertragen werde.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2016 sei bekannt gegeben worden, dass der Bf. ab dem Jahr 2016 wieder in die Besteuerung nach § 22 UStG 1994 zurückkehren möchte.

Rechtliche Würdigung

Als Steuerpflichtiger iSd MwStSyst-RL gelte, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübe. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten werde im Resultat auf nachhaltige, einkommenorientierte Aktivitäten abgestellt.

Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft sei somit eine Einkommenserzielungsabsicht. Objektiver Anhaltspunkt sei ein marktkonformes Streben nach Einnahmen, das die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art. 9 Abs. 1 iVm Art 167 MwStSyst-RL stützen könne (EuGH 26.9.1996, *Enkler*, C-230/94).

Die Frage, ob eine Tätigkeit unternehmerisch sei oder nicht, sei durch Abwägung der Gesamtumstände des konkreten Falles zu beantworten. Dabei werde auch die Vereinbarung eines bloßen Anerkennungs- oder Gefälligkeitspreises ein Indiz dafür sein, dass die betreffende Person keine marktkonforme Tätigkeit ausüben und keine Einnahmen nachhaltig erzielen möchte (siehe Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Auflage 2015, § 2 Rz 96).

Die Unternehmereigenschaft falle in dem Zeitpunkt weg, in dem nach objektiver Beurteilung die Abwicklung als abgeschlossen anzusehen sei. Zur Abwicklung gehörten ua. auch die entgeltliche oder unentgeltliche Geschäftsveräußerung sowie die Überführung des Betriebsvermögens ins Privatvermögen. Gegenstände des Betriebsvermögens, die mit der Aufgabe eines Betriebes nicht im Rahmen der Abwicklung veräußert worden seien, seien in das Privatvermögen entnommen und verwirklichten damit einen Eigenverbrauchstatbestand.

Wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Unternehmereigenschaft noch Unternehmensvermögen vorhanden ist, für das eine nichtunternehmerische, insbesondere private Nutzung in Betracht komme, liege ein Eigenverbrauch vor. Die tatsächliche Überführung in das Privatvermögen sei dabei nicht erforderlich (UFS 2.12.2009, RV/0197-S/04).

Gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 werde einer Lieferung gegen Entgelt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, gleichgestellt (Entnahmeeigenverbrauch). Eine Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 liege dann vor, wenn es zu einer endgültigen Trennung des Gegenstandes vom Unternehmensvermögen kommt. Wenn Gegenstände nur vorübergehend für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet werden würden, dann könne ein

Verwendungseigenverbrauch vorliegen. Ob eine Verwendung bloß vorübergehend erfolge, sei eine Tatfrage, die anhand der objektiven Gesamtumstände zu beurteilen sei.

Nur natürliche Personen und Wirtschaftsgebilde, die unter den Unternehmerbegriff des § 2 UStG 1994 fielen, könnten einen Entnahmeeigenverbrauch tätigen. Die Unternehmereigenschaft setze die Erzielung von Einnahmen voraus. Voraussetzung einer unternehmerischen Tätigkeit sei die Entgeltlichkeit der erbrachten Leistungen. Allein durch Vorgänge, die einen Eigenverbrauch darstellten, könne also die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 nicht begründet werden (UFS 6.2.2008, RV/0404-G/06).

Verpachtung an die Gattin

Nach der Judikatur des EuGH sei Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft bzw. für die Eigenschaft als Steuerpflichtiger iSd MwStSyst-RL eine unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit. Von einer wirtschaftlichen Tätigkeit könne nur gesprochen werden, wenn marktkonform nach Einnahmen gestrebt werde. Bei der Vereinbarung eines bloßen Anerkennungs- oder Gefälligkeitspreises sei davon auszugehen, dass die betreffende Person keine marktkonforme Tätigkeit ausübe und keine Einnahmen nachhaltig erzielen möchte.

Im vorliegenden Fall sei nur eine Jahrespacht von € 2.000 vereinbart (somit € 166,67/ Monat). Alle öffentlichen Abgaben und Lasten sowie die Versicherungen für das Gebäude müssten vom Verpächter getragen werden und es sei auch keine Wertsicherungsklausel vereinbart worden. Es sei daher schon fraglich, ob die € 2.000 überhaupt die laufenden Kosten ersetzen könnten. Allein dieser Umstand zeige schon deutlich, dass kein fremdübliches bzw. marktkonformes Pachtverhältnis vorliege und die "Verpachtung" nicht als unternehmerische Tätigkeit beurteilt werden könne.

Bedenke man darüber hinaus noch, welche Beträge direkt vor der "Verpachtung" investiert worden seien (Maschinen und Traktoren um ca. € 385.000 sowie die Errichtung eines Stallgebäudes um über € 500.000), so sei eindeutig, dass bei einer marktkonformen Verpachtung ein um das Vielfache höherer Pachtzins vereinbart worden wäre, da für getätigte Investitionen auch eine entsprechende Rendite erwartet werde.

Die Finanzverwaltung gehe daher von einem nicht marktkonformen Pachtverhältnis aus. Ab Beginn des Pachtverhältnisses mit 1. Februar 2014 übe der Bf. somit keine unternehmerische Tätigkeit mehr aus. Er nutze das bisherige Betriebsvermögen nichtunternehmerisch, womit auch deutlich sei, dass eine Nutzung außerhalb des Unternehmens möglich sei und auch tatsächlich stattfinde.

Nachdem die fehlende Marktkonformität des Pachtverhältnisses vom Bf. bisher nicht bestritten werde, werde auf die Unternehmensbewertung zur Feststellung des marktkonformen Pachtzinses verzichtet.

Unentgeltliche Betriebsübertragung an den Sohn

Eine unentgeltliche Betriebsübertragung selbst stelle keine unternehmerische Tätigkeit dar, da eine Einnahmenerzielungsabsicht völlig fehle. Erfolge die unentgeltliche Betriebsübertragung direkt nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit, falle dieser Vorgang unter den Tatbestand des § 3 Abs. 2 UStG 1994 (einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellter Vorgang) und gehöre zum Abwicklungsvorgang. In der Entscheidung vom 6. Februar 2008, RV/0404-G/06, habe der UFS ausgesprochen, dass allein durch Vorgänge, die einen Eigenverbrauchstatbestand erfüllten, keine Unternehmereigenschaft begründet werden könne. Daraus ergebe sich, dass eine Unternehmereigenschaft auch nicht aufrecht bleibe, wenn nur geplant sei zu einem späteren Zeitpunkt einen Eigenverbrauchstatbestand zu verwirklichen.

Entnahmeeigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 oder
Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994

Der steuerbare Vorgang bestehe bei der Entnahme in der Trennung der Gegenstände vom Unternehmensvermögen, bei der Verwendung in der zeitweiligen nichtunternehmerischen Nutzung. Der Tatbestand des Verwendungseigenverbrauchs könne daher nur erfüllt werden, wenn die Gegenstände zu einem späteren Zeitpunkt wieder unternehmerisch genutzt werden würden.

Ob von einer späteren unternehmerischen Nutzung auszugehen sei, hänge nicht (nur) vom subjektiven Willen des Steuerpflichtigen ab, sondern müsse sich zusätzlich aus den objektiven Umständen ergeben.

Die Unternehmereigenschaft bleibe nur erhalten, solange die durch objektive Umstände erhärtete Absicht der Fortführung des Unternehmens, sei es durch Wiederaufnahme der Leistungserstellung oder durch Abwicklung bestehe (siehe VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020). Eine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit könne in der Regel nicht bereits angenommen werden, wenn der Unternehmer vorübergehend keine Umsätze bewirke. Es müssten vielmehr Anhaltspunkte für die Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit vorliegen (siehe BFG 13.10.2014, RV/5101027/2011).

Die in der Beschwerde zitierten Erkenntnisse und Entscheidungen hätten durchgehend den Sachverhalt der Nichtnutzung von unternehmerischen Gegenständen als Grundlage (zB nach einer Vermietung stünden die Räumlichkeiten leer), wo die Frage, ob eine Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit vorliege noch schwerer zu beurteilen sei als bei einer tatsächlichen privaten bzw. nichtunternehmerischen Nutzung. Alle zitierten Entscheidungen hätten allerdings gemeinsam, dass bei der Frage, ob eine Entnahme bzw. eine Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit vorliege, auf objektive Umstände abgestellt werde. Die rein behauptete Absicht, dass zu einem späteren Zeitpunkt eine unternehmerische Tätigkeit wiederaufgenommen werde, reiche daher nicht aus, sondern müsse sich diese Absicht auch anhand objektiver Umstände erhärten.

Am ehesten sei der Sachverhalt des VwGH-Erkenntnisses vom 25. Jänner 1995, 94/15/0023 mit dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbar. Nach diesem Erkenntnis

habe der Bf. ehemals unternehmerisch genutzte Einrichtungsgegenstände seiner Gattin unentgeltlich überlassen, wobei diese Betriebseinrichtung in weiterer Folge von der Gattin unternehmerisch genutzt worden sei. In dieser Konstellation habe der Verwaltungsgerichtshof die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit und Entnahme der Gegenstände bestätigt. Auch sei der Einwand, dass die Gegenstände einer privaten Nutzung nicht zugänglich wären, ins Leere gegangen, da durch die unentgeltliche Nutzungsüberlassung eine nichtunternehmerische Nutzung vorliege.

Ein dauerhafter Verzicht auf Einnahmen führe zur Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit, wenn der Einnahmenverzicht aus unternehmensfremden Zwecken erfolge (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Rz 144).

Im gegenständlichen Fall sei geplant, dass die Ehegattin bis zum Jahr 2018 die Land- und Forstwirtschaft betreibe und diese danach an den Sohn unentgeltlich übergeben werde. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens sei erstmals vorgebracht worden, dass der Bf. die Land- und Forstwirtschaft wieder selbst oder zusammen mit seinem Sohn im Rahmen einer Gesellschaft betreiben könnte. Dazu werde festgehalten, dass es keinerlei objektive Umstände gebe, die diese Behauptung belegen könnten. Es erscheine völlig unrealistisch, dass der Bf. im Jahr 2018 oder auch danach wieder selbst unternehmerisch tätig werde. Er habe aufgrund seines gesundheitlichen Zustandes im Jahr 2014 eine unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension zugesprochen bekommen. Der Zuspruch einer Erwerbsunfähigkeitspension aufgrund altersbedingter körperlicher Gebrechen bzw. Abnutzungserscheinungen könne auch nicht verglichen werden mit dem Zuspruch einer Pension bei einem 50-jährigen Landwirt, der an Krebs erkrankt sei. Daher könne das Schreiben von Herrn Bruckner an den bundesweiten Fachbereich Umsatzsteuer auch nicht zur Lösung des vorliegenden Falles beitragen, unabhängig davon, dass auch noch keine schriftliche Beantwortung der damaligen Fragestellung bzw. eine Bestätigung seiner Rechtsansicht vorliege.

Die ganze Vorgangsweise rund um die "Verpachtung" an die Ehegattin sei gewählt worden, damit der Bf. seine Pension beziehen könne. Im Jahr 2018 erreiche er das 62. Lebensjahr und hätte daher das Regelpensionsalter von 65 Jahren noch nicht erreicht und würde daher bei Wiederaufnahme (egal, ob als Einzelunternehmer oder im Rahmen einer Personengesellschaft) der unternehmerischen Tätigkeit seinen Pensionsanspruch zumindest teilweise wieder verlieren.

Die erst im Beschwerdeverfahren erstmals aufgetauchten Einwendungen der möglichen Wiederaufnahme der unternehmerischen Tätigkeit stellten für die Finanzverwaltung reine Schutzbehauptungen dar und könnten in keinsten Weise anhand objektiver Umstände untermauert werden. Die rein theoretische Möglichkeit einer späteren unternehmerischen Nutzung reiche nicht aus, da man ansonsten nie zu einem Entnahmeeigenverbrauch kommen würde, da es theoretisch immer möglich sei, dass Gegenstände später wieder unternehmerisch genutzt werden würden.

Dabei sei festzuhalten, dass dem Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertretung seit Juli 2014 bekannt sei, von welchem Sachverhalt die Finanzverwaltung ausgehe (nicht marktkonforme Verpachtung mit nachträglicher unentgeltlicher Betriebsübertragung) und niemals, obwohl mehrfach zu Stellungnahmen aufgefordert worden sei, vorgebracht worden sei, dass der Bf. wieder selbst als Landwirt tätig werden werde. Erst nachdem man mit Herrn Bruckner - einem ausgewiesenen Experten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft - Kontakt aufgenommen habe, habe man versucht den Sachverhalt entsprechend zu adaptieren und erstmals behauptet, dass der Bf. bereits im Februar 2014 geplant gehabt habe möglicherweise wieder selbst als Landwirt tätig zu werden.

Wie bereits erwähnt, stellten diese nachträglichen Sachverhaltsadaptierungen eine reine Schutzbehauptung dar, da man erkannt habe, dass man die Folgen der Entnahmebesteuerung bzw. Vorsteuerkorrektur aller offenen Zwanzigstel nur vermeiden könne, wenn man irgendwie eine reine Unterbrechung der unternehmerischen Tätigkeit konstruieren könne. Für eine reine Unterbrechung gebe es aber keinerlei objektive Anhaltspunkte, sondern es liege vielmehr ein dauerhafter Verzicht auf Einnahmen vor, der aus unternehmensfremden Zwecken (Pensionsbezug bzw. Naheverhältnis zur "Pächterin" und dem späteren Übernehmer) erfolge.

Im Übrigen komme es in der Umsatzsteuer auf die Umstände zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung (Zeitpunkt der Verpachtung) an. Auch wenn sich im Nachhinein die ursprünglichen Pläne geändert haben sollten, ändere das nichts an der Beurteilung im Jahr 2014. Eine tatsächliche Wiederaufnahme der unternehmerischen Tätigkeit würde zu einer Einlage ohne positive Vorsteuerkorrektur führen.

Da sowohl die nicht marktkonforme Verpachtung als auch die geplante unentgeltliche Betriebsübertragung an den Sohn keine unternehmerische Tätigkeit darstellten, werde dauerhaft auf Einnahmen verzichtet und es könne nicht nur von einer vorübergehenden nichtunternehmerischen Nutzung gesprochen werden, sondern liege eine Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit vor.

Für die Finanzverwaltung habe daher mit dem Zeitpunkt der nicht marktkonformen Verpachtung an die Ehegattin die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit (und damit verbunden die Entnahme der Gegenstände) stattgefunden. Für eine nur vorübergehende Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit gebe es keinerlei objektive Anhaltspunkte.

Bezüglich der mangelnden Eignung der Gegenstände zur privaten Nutzung werde ausgeführt, dass die nicht marktkonforme Verpachtung bereits eine nichtunternehmerische Nutzung aus privaten Motiven (Nahebeziehung zur Ehegattin) darstelle und dieser Einwand somit ins Leere gehe (siehe dazu auch VwGH 25.1.1995, 94/15/0023).

Der Wegfall der Unternehmereigenschaft führe daher zu einer Entnahme iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994, die Bemessungsgrundlage stelle gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 der Wiederbeschaffungspreis (Einkaufspreis) zum Zeitpunkt der Entnahme dar.

Die Entnahme des Stallgebäudes sei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht steuerfrei, die steuerfreie Entnahme führe zu einer Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994. Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 könnte der Steuerpflichtige die Entnahme des Gebäudes als steuerpflichtig behandeln, dabei wäre die Bemessungsgrundlage ebenfalls der Wiederbeschaffungspreis gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994.

Nachdem die Option zur Steuerpflicht nicht ausgeübt worden sei, werde für das Gebäude eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen. Da die erstmalige Verwendung des Gebäudes im Anlagevermögen nach dem 31. März 2012 stattgefunden habe (lt. Angabe in der Beschwerde sei die Fertigstellung und Inbetriebnahme am 21. August 2013 erfolgt) sei gemäß der Übergangsregelung des § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 ein Berichtigungszeitraum von auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden 19 Kalenderjahren anzuwenden. Da das Gebäude aus dem Unternehmen ausscheide, sei eine Berichtigung für den gesamten restlichen Berichtigungszeitraum vorzunehmen.

Aus den vorgelegten Unterlagen verteilen sich die gesamten Vorsteuern in Höhe von € 231.787,12 wie folgt:

Maschinen	Umlaufvermögen	Gebäude
96.229,79	28.398,62	107.158,71

Von den gesamten Vorsteuern seien zur Ermittlung der auf das Gebäude entfallenden Vorsteuern die Vorsteuern für Maschinen und Geräte (siehe Beschwerde) sowie die Vorsteuern aus der Anschaffung von Umlaufvermögen bzw. aus sonstigen Leistungen (siehe vorgelegte Kontoblätter) abgezogen worden, wobei die Vorsteuer aus der Anschaffung des "Hummer"-Anhängers nur bei den Maschinen berücksichtigt worden sei.

Maschinen

Bemessungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch sei der Wiederbeschaffungs-/Einkaufspreis zum Zeitpunkt der Entnahme. Da der konkrete Wiederbeschaffungswert nicht festgestellt werden könne, müsse die Wertermittlung im Schätzungsweg erfolgen. Mangels anderer Informationen über den Zustand der Maschinen und Geräte orientiere sich das Finanzamt an den fiktiven Restbuchwerten zum Zeitpunkt der Entnahme und setze diesen Wert als Wiederbeschaffungspreis an. Nachdem durch die jährliche Abschreibung der laufende Wertverzehr abgebildet werde, erscheine der Restbuchwert dem Wiederbeschaffungswert zum Zeitpunkt der Entnahme am nächsten zu kommen und zu einem sachgerechten Ergebnis zu führen.

Bezüglich der jeweiligen Nutzungsdauer seien die Angaben aus der Beschwerde übernommen und daraus die jeweiligen Restbuchwerte ermittelt worden.

Der Raupenbagger sei in der ursprünglichen Beschwerde nicht angeführt worden, sondern erst im ergänzenden Schriftsatz vom 4. Mai 2016 und werde ebenfalls mit der angegebenen Nutzungsdauer berechnet.

Da es sich bei der Anschaffung des Frontmähwerkes nicht um Umlauf- sondern wohl um Anlagevermögen handle, werde dieses unter Zugrundelegung einer siebenjährigen Nutzungsdauer bei der Berechnung des Entnahmewertes berücksichtigt.

Somit betrage die Bemessungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 € 377.780,44.

Gebäude

Nachdem die erstmalige Verwendung des Gebäudes im Jahr 2013 stattgefunden habe, sei im Jahr 2014 eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Ausmaß von 19/20 durchzuführen.

Die Vorsteuerberichtigung betrage daher € 101.800,77 (= 19/20 von € 107.158,71).

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Das Finanzamt beziehe sich in der rechtlichen Würdigung vor allem auf die Auslegung des Unternehmerbegriffs im Umsatzsteuerrecht und stütze sich dabei im Besonderen auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, "*Enkler*", C-230/94. Der Vorlageantrag richte sich gegen diese Rechtsmeinung und versuche durch Darstellung der EuGH-Judikatur und der auf Grundlage des Unionsrechtes ergangenen Implementierung der MwStSyst-RL im innerstaatlichen Recht darzulegen, inwieweit die belangte Behörde dem Gebot einer unions- und verfassungsrechtlichen Auslegung nicht entsprochen habe.

Unionsrechtliche Dimension des Unternehmerbegriffs

Das EuGH-Judikat "*Enkler*" sei im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens im Rechtsstreit zwischen Frau Enkler und dem Finanzamt Homburg ergangen. Gegenstand des Verfahrens sei die Vermietung eines Wohnwagens durch Frau Enkler an ihren Ehemann gewesen. Nach der Rechtsansicht des Finanzamtes Homburg bzw. des im Rechtsmittelweg angerufenen Finanzgerichtes habe Frau Enkler durch diese Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft begründen können, zumal die Tätigkeit eher dem privaten Bereich zuzuordnen gewesen sei und somit auch eine nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht anhand objektiv nachprüfbarer Kriterien nicht zu ermitteln gewesen sei. Begründet sei dies ua. damit worden, sie habe nur ein einziges, seiner Art nach der Freizeitgestaltung dienendes Fahrzeug angeschafft und dieses habe sie auch überwiegend privat genutzt. Des Weiteren unterhalte sie kein Büro und keine Einrichtung zur Unterbringung und Pflege des Fahrzeuges und das Wohnmobil sei weitestgehend von

ihrem Ehemann finanziert und unterhalten worden. Das Wohnmobil sei auch nach der Anschaffung gehalten worden, obwohl es sich als stark verlustträchtig erwiesen habe.

Nach Wiedergabe der Vorlagefragen und der Ausführungen des Generalanwaltes im Schlussantrag sowie der Ausführungen des EuGH im Urteil kommt die bevollmächtigte Vertreterin zu folgendem Ergebnis:

" Wie aus den vorstehenden Darlegungen ersichtlich wird, differenziert der EuGH bzw. der Generalanwalt in seinem Schlussantrag bei der Beurteilung einer Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 9 Abs. 1 letzter Satz MwStSyst-RL (Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen) nach der Art bzw. der Natur des erworbenen Gegenstandes:

Grundsätzlich geht aus Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL hervor, dass der Zweck und das Ergebnis der Tätigkeit als solche bei der Ermittlung des Anwendungsbereiches der Richtlinie unerheblich ist (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 12).

Soweit ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt wird bzw. wenn der Gegenstand für eine ausschließliche wirtschaftliche Nutzung geeignet ist, ist dies bereits ein ausreichendes Indiz bzw. stellt bereits dieser Umstand ein objektives Kriterium dar, das ausreicht, um zu belegen, dass sein Eigentümer ihn zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt.

Soweit jedoch ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet wird, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um feststellen zu können, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Und nur in diesem Fall kann ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der betreffende Gegenstand tatsächlich genutzt wird und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (Marktüblichkeit)."

Innerstaatliche Implementierung bzw. Umsetzung

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß Abs. 5 Z 2 leg. cit. iVm § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm §§ 1 Abs. 2, 6 L-VO würden Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO umsatzsteuerlich nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten gelten.

Soweit man von einem rein erfolgsabhängigen Liebhabereibegriff ausgehe, bestehe eine legistische Antinomie zu § 2 Abs. 1 UStG 1994. Wenn in dieser Norm eine Tätigkeit

als unternehmerisch angesehen werde, die bloß auf Einnahmenerzielung ausgerichtet sei, dann müsse es Unternehmer geben, die auf Dauer gesehen keine Überschüsse erwirtschaften. Eine Norm, welche den Unternehmerbegriff mit objektiver Gewinnerzielung verbinde, sei damit unvereinbar. Das Gebot widerspruchsfreier Auslegung verlange dann aber, dem Liebhabereibegriff einen engeren Inhalt beizulegen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 244).

Auf Grund der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer als allgemeine Einkommensverwendungssteuer dürfe die Steuerpflicht unternehmerischer Leistungen nicht davon abhängig sein, wie der Leistende bei Erstellung seiner Leistung kalkuliere. Soweit der Liebhabereibegriff rein erfolgsabhängig verstanden werde, widerspreche er somit dem Gebot systematischer Interpretation. Der Liebhabereibegriff in dieser Form sei überdies verfassungsrechtlich bedenklich, weil er letztlich zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung von gleichen Leistungen führe, je nachdem, ob die unternehmerische Tätigkeit einen Gewinn abwerfe (erwarten lasse) oder nicht. Überdies sei es bei einer allgemeinen Einkommensverwendungssteuer nicht sachgerecht, die Erfolgssituation des leistenden Unternehmers zum Kriterium der Steuerbelastung zu machen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 245).

Auch der Gedanke der Wettbewerbsneutralität, der zu den leitenden Prinzipien der Umsatzsteuer zählt, führe zu demselben Ergebnis. Soweit Leistungen innerhalb der Unternehmerkette in selbständige Rechtsträger ausgegliedert werden, soll dies nach der Konzeption des UStG keine Kostenbelastung durch Umsatzsteuer zur Folge haben. Nachdem bei solchen Aktivitäten in der Regel nicht das Bedürfnis nach einer gewinnorientierten Betätigung bestehe, sei der Zweck der Auslagerung erfüllt, wenn die Kosten erwirtschaftet werden würden. Nachdem Leistungsträger dieser Art auf Dauer keine Gewinne erwirtschaften würden, hätte ihre Ausklammerung aus dem Unternehmensbegriff eine systemwidrige Steuerekumulierung zur Folge (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 246).

Eine reine erfolgsorientierte Interpretation würde vor allem auch in Widerspruch zu Art. 9 Abs. 1 der MwStSyst-RL stehen, der die Umsatzsteuerpflicht mit der Ausübung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten verbinde, "gleichgültig zu welchem Zweck und welchem Ergebnis sie betrieben wird" (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 247).

Der umsatzsteuerliche Liebhabereibegriff im Sinne der L-VO (2. Fassung), BGBl. Nr. 33/1993, stoße unionsrechtlich insoweit nicht auf Bedenken, als er Tätigkeiten ausgrenze, die auch im Verständnis der MwStSyst-RL nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden könnten. Im Allgemeinen seien die Tätigkeiten, für die die Liebhabereivermutung gelte (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 12). Damit sei für die umsatzsteuerliche Liebhaberei eine abschließende Regelung getroffen worden, welche den Liebhabereibegriff gesetzeskonform und richtlinienkonform enger fasse als im Einkommensteuerrecht. Umsatzsteuerliche Liebhaberei komme nur bei Tätigkeiten in Betracht, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete

Neigung zurückzuführen sei; grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten fielen nicht darunter (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 254).

Umsatzsteuerlich sei Liebhaberei nur bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO möglich. Sie sei in diesem Fall überdies (widerlegbar) zu vermuten. Bei allen anderen Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO könne umsatzsteuerlich Liebhaberei nicht vorliegen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 255).

Beschwerdegrund

"Im gegenständlichen Sachverhalt verpachtet der Beschwerdeführer Herr Bf. seinen seit vielen Jahren geführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf Grund seiner Erwerbsunfähigkeit mit Pachtvertrag vom 14.3.2014 an seine Gattin Frau X um € 2.000/Jahr. Die auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten sowie die Versicherungsprämie für die Gebäude hat der Verpächter zu tragen.

Laut der Argumentation der belangten Behörde könne nicht von einer marktkonformen Tätigkeit bzw. müsse von einem Anerkennungsziels ausgegangen werden, zumal nur eine Jahrespacht von € 2.000 von der Gattin geleistet wird, die öffentlichen Abgaben und Lasten sowie die Versicherung vom Verpächter getragen wurde und auch keine Wertsicherungsklausel vereinbart wurde.

Laut der belangten Behörde, ist es schon fraglich, ob die € 2.000 überhaupt die laufenden Kosten ersetzen können. Allein dieser Umstand zeigt schon deutlich, dass "kein fremdübliches bzw. marktkonformes Pachtverhältnis vorliegt" und die "Verpachtung" nicht als unternehmerische Tätigkeit beurteilt werden könne.

Auch sei die Tätigkeit nach der Ansicht der belangten Behörde als nicht marktkonform und damit als nicht unternehmerisch zu beurteilen, zumal der Beschwerdeführer große Investitionen getätigt hat (Maschinen und Traktoren um ca. € 385.000 sowie die Errichtung eines Stallgebäudes um über € 500.000) und bei einer marktkonformen Verpachtung ein um das Vielfache höherer Pachtzins vereinbart worden wäre, da für getätigte Investitionen auch eine entsprechende Rendite zu erwarten sei.

Nachdem vom Beschwerdeführer die fehlende Marktkonformität nicht bestritten worden sei, habe die belangte Behörde auf eine komplexe Unternehmensbewertung (zB mittels Ertragswertverfahren) verzichtet.

Mit der Kritik der fehlenden Marktkonformität weist die belangte Behörde im Wesentlichen darauf hin, dass ein Leistungsaustausch unter Fremden nicht in dieser Form zustande gekommen wäre (fehlende Rendite aus Investitionen), zumal der Pachtzins ein wesentlich höherer wäre. Auch macht sie geltend, dass der vereinbarte Pachtzins nicht einmal kostendeckend wäre.

Die belangte Behörde schließt aus der Aussage Melhardt/Tumpel, UStG², § 2 Rz 94ff "das marktkonforme Streben nach Einnahmen sei ein objektiver Anhaltspunkt für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 MwStSyst-RL", dass die

Marktkonformität der Tätigkeit ein unabdingbares Erfordernis für die Annahme des Vorliegens der Unternehmereigenschaft sei.

Die Aussage liegt einem Aufsatz von Beiser zugrunde (Beiser, RdW 2010/812, 810), in der er die marktkonforme Vermietung eines Wohnhauses durch eine GmbH an ihre Geschäftsführerin behandelt, die zwar nicht Gesellschafterin der vermietenden GmbH, jedoch Begünstigte einer Privatstiftung mit Gesellschafterstellung ist. Die Finanzverwaltung sah in dieser Konstruktion einen Missbrauch und verweigerte der GmbH in der Folge den Vorsteuerabzug. Beiser erachtete das Verhalten der Finanzverwaltung als gesetz- und unionsrechtswidrig zumal eine marktkonforme Vermietung eine wirtschaftliche/unternehmerische Tätigkeit iSd Art. 9 MwStSyst-RL und des § 2 UStG darstellt und somit Unternehmerqualität begründet.

Jener Fall, den Beiser in seinem Aufsatz behandelt, ist jedoch gänzlich anders gelagert, als der gegenständliche Sachverhalt. Die im Aufsatz geschilderte Wohnraumvermietung stellt nach der Ansicht des EuGH bzw. des Generalanwalts, die Zurverfügungstellung eines Gegenstandes dar, der seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden kann. In diesem Fall ist es auch nach der Ansicht des EuGH zulässig einen Fremdvergleich anzustellen bzw. auf Marktüblichkeit der Tätigkeit abzustellen. Dieser Sachverhalt fällt auch gemäß § 1 Abs. 2 L-VO in den Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung bzw. unterliegt der (widerlegbaren) Liebhabereivermutung. Dem gegenüber stellt die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes die Überlassung von Gegenständen dar, die üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt werden. In diesem Fall ist das Abstellen auf die Einnahmen oder die Kunden usw. nicht zulässig (siehe Schlussantrag des Generalanwaltes Rs *"Enkler"* Rz 21). Auch kommt die Liebhabereiverordnung nicht zur Anwendung.

Der Schluss der belangten Behörde, die Marktüblichkeit sei ein unabdingbares Erfordernis für die Annahme der Unternehmereigenschaft, kann nicht gefolgt werden, zumal Gewinnerzielungsabsicht bzw. die Erwirtschaftung einer Rendite generell keine Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft ist. Dies würde wie bereits oben ausgeführt gegen zentrale Grundsätze des Umsatzsteuersystems verstoßen (Wettbewerbsneutralität, systematische Interpretation usw.)

Die belangte Behörde hat sich durch die vorgenommene Auslegung nicht nur über den Wortlaut ("Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen") der Bestimmung hinweggesetzt ("contra legem"), sie hat der Bestimmung auch einen verfassungswidrigen und unionsrechtswidrigen Inhalt unterstellt und somit den ergangenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

Es wird beantragt die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 entsprechend der am 17.11.2015 eingebrachten Umsatzsteuererklärung 2014 zu veranlagern."

Die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. hat das Beschwerdebegehren der Beschwerde vom 25. Februar 2016, ergänzt durch Schriftsatz vom 13. März 2016, mit der Eingabe vom

18. Mai 2017, unter Verzicht auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat, wie folgt eingeschränkt:

1) Verwendungseigenverbrauch

Ausgehend von maßgeblichen Anschaffungskosten in Höhe von € 415.610,19 ergebe sich unter Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ein Gesamtabschreibungsbetrag in Höhe von € 31.544,04, der die Bemessungsgrundlage für den Verwendungseigenverbrauch (Normalsteuersatz 20%) darstelle.

2) Vorsteuerberichtigung für Gebäude

Ausgehend vom Gesamtbetrag der auf das Gebäude entfallenden Vorsteuern in Höhe von € 107.158,71 (siehe Begründung der Beschwerdevereentscheidung) betrage die Vorsteuerberichtigung für 2014 1/20, das seien € 5.357,94.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 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.

Gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
 - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen,
- einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt.

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

Gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 bemisst sich der Umsatz im Falle des § 3a Abs. 1a Z 1 und 2 nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten.

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 idF 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 (ab 1.4.2012), lautet:

"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; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte."

An der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt es, wo Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dgl. bestimmt ist. In diesem Fall führen auch allfällige Einnahmen (speziell Kostenersätze), die mit dieser Tätigkeit verbunden sind, nicht zur Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2 Tz 58).

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als "gewerbliche oder berufliche" Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Entgelte für familienhafte Leistungen unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Die Vermietung zwischen nahen Angehörigen begründet Unternehmereigenschaft des Vermieters, wenn das Nutzungsverhältnis den Anforderungen an Angehörigenvereinbarungen entspricht und fremdüblich ausgestaltet ist. Fehlt es an diesen Voraussetzungen, liegt eine missbräuchliche Praxis vor und die Unternehmereigenschaft ist zu verneinen (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2 Tz 39).

Der EuGH hat im Urteil vom 12. Mai 2016, "*Gemeente Borsele*", C-520/14, zur Problematik der Unternehmereigenschaft einer Gemeinde im Rahmen der

Zurverfügungstellung von zugekauften Schülertransportleistungen an Eltern, ua. in den Randnummern 28-36 Folgendes ausgeführt:

"28 Zweitens ist klarzustellen, dass das Vorliegen einer gegen Entgelt erbrachten Dienstleistung im Sinne der vorgenannten Bestimmung, wie die Generalanwältin in den Nrn. 49 und 50 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, für die Feststellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ausreicht.

29 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass für die Feststellung, ob eine Dienstleistung so erbracht worden ist, dass diese Tätigkeit als gegen ein Entgelt erfolgt und somit als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande, 235/85, EU:C:1987:161, Rn. 15), alle Umstände zu prüfen sind, unter denen die Tätigkeit erfolgt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, Rn 27).

30 Der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende die fragliche Dienstleistung erbringt, und den Umständen, unter denen eine derartige Dienstleistung gewöhnlich erbracht wird, kann somit eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt (vgl. entsprechend Urteil vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, Rn 28).

31 Daneben können weitere Gesichtspunkte, wie u.a. die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen, bei dieser Prüfung berücksichtigt werden (vgl. entsprechend Urteil vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, Rn 29).

32 Zwar ist es letztlich Sache des nationalen Gerichts, sämtliche Gegebenheiten des Ausgangsverfahrens zu beurteilen. Indes ist der Gerichtshof, der dazu aufgerufen ist, dem nationalen Gericht zweckdienliche Antworten zu geben, dazu befugt, auf der Grundlage der Akten dieses Verfahrens und der schriftlichen und mündlichen Erklärungen, die ihm unterbreitet worden sind, dem nationalen Gericht Hinweise zu geben, die es diesem ermöglichen, über den konkreten bei ihm anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden.

33 In dieser Hinsicht ist zum einen festzustellen, dass die Gemeinde Borsele über die Beiträge, die sie erhält, nur einen kleinen Teil der anfallenden Kosten deckt. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beiträge werden nämlich nicht von jedem Nutzer geschuldet und nur von einem Drittel von ihnen gezahlt, so dass ihr Betrag nur 3% der gesamten Transportkosten deckt. Der verbleibende Teil wird mit öffentlichen Mitteln finanziert. Ein solcher Unterschied zwischen den Betriebskosten und den als Gegenleistung für die angebotenen Dienstleistungen erhaltenen Beträgen deutet darauf hin, dass der Beitrag der Eltern eher einer Gebühr als einem Entgelt gleichzusetzen ist (vgl. entsprechend Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 50).

34 Aus einer solchen Asymmetrie folgt, dass es an einem tatsächlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Dienstleistungen fehlt. Damit weist der Zusammenhang zwischen der von der Gemeinde erbrachten

Transportleistung und dem von den Eltern zu entrichtenden Gegenwert nicht die erforderliche Unmittelbarkeit auf, um diesen Gegenwert als ein Entgelt für diese Dienstleistung und damit diese als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ansehen zu können (vgl. entsprechend Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 51).

35 Zum anderen ist festzustellen, dass die Bedingungen, unter denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung erbracht wird, sich von denen unterscheiden, unter denen die Tätigkeit der Personenbeförderung üblicherweise vorgenommen wird, da die Gemeinde Borsele, wie die Generalanwältin in Nr. 64 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt für Beförderungsleistungen anbietet, sondern vielmehr selbst als Endverbraucher von Beförderungsleistungen in Erscheinung tritt, die sie bei Transportunternehmen, mit denen sie Vertragsbeziehungen hat, erwirbt und die sie den Eltern im Rahmen der Daseinsvorsorge zur Verfügung stellt.

36 Nach alledem ist auf die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen zu antworten, dass Art 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Gebietskörperschaft, die eine Schülertransportdienstleistung, unter Bedingungen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen erbringt, keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und damit keine Steuerpflichtige ist.

...

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/122/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass eine Gebietskörperschaft, die eine Schülertransportdienstleistung unter Bedingungen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen erbringt, keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und damit keine Steuerpflichtige ist."

Der steuerbare Vorgang besteht bei der Entnahme in der Trennung des Gegenstandes vom Unternehmensvermögen, bei der Verwendung in der zeitweiligen nichtunternehmerischen Nutzung; beides muss grundsätzlich vom Willen des Unternehmers getragen sein (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 3 Tz 208).

Der Gegenstandsbegriff des § 3 Abs. 2 bzw. des § 3a Abs. 1a ist identisch mit dem des § 3 Abs. 1. Was Objekt einer "echten" Lieferung sein kann, kann auch Objekt einer Entnahme- oder eines Verwendungseigenverbrauchs sein (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 3 Tz 210).

Die Entnahme bzw. Verwendung muss aus dem Unternehmen erfolgen. Entnahme- bzw. Verwendungseigenverbrauch kann somit nur mit Gegenständen erfolgen, die

Unternehmensvermögen sind (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 3 Tz 215).

Eine Entnahme oder Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens liegt nach nationalem Verständnis vor, wenn der Unternehmer

- einen Gegenstand endgültig oder vorübergehend für eigene nichtunternehmerische (private, hoheitliche) Zwecke verwendet;
- wenn er ihn, ohne unternehmerische Zwecke zu verfolgen, einem Dritten endgültig zuwendet oder vorübergehend zur Nutzung überlässt.

Bei der Verwendung von Grundstücken ist zu beachten, dass nach § 3a Abs. 1 letzter Satz die unternehmensfremde Verwendung nicht steuerbar ist und daher auch in diesen Fällen stets eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen hat (s Tz 297) [vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 3 Tz 223].

Die Einräumung von Nutzungsrechten an Gegenständen des Unternehmens aus Gründen, die außerhalb des Unternehmens liegen, führt idR zur Steuerbarkeit nach § 3a Abs. 1a. Ist die Einräumung des Nutzungsrechtes mit der Beendigung der Unternehmenszugehörigkeit des Gegenstandes verbunden, so liegt eine Entnahme vor (so BFH 16.9.1987, BStBl. 1988 II 205 bezüglich Einräumung eines lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes an einem Grundstück) [vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 3 Tz 225].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde im Sinne der Beschwerdeeingrenzung vom 18. Mai 2017 aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Nach dem aktenkundigen Pachtvertrag vom 14. März 2014 hat der Bf. (geboren am 5. Jänner 1956), der seit 1. Februar 2014 von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern eine Erwerbsunfähigkeitspension bezieht, den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Ausmaß von 85,2445 ha mit Wirkung vom 1. Februar 2014 bis auf weiteres an seine Ehegattin (geboren am 11. April 1960) gegen Bezahlung eines jährlichen Pachtzinses in Höhe von € 2.000 verpachtet. Gemäß § 4 des Pachtvertrages hat der Verpächter die auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten, sowie die Feuerversicherungsprämie für die Gebäude zu tragen.

Es ist unbestritten, dass der gegenständliche Pachtvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält, da der vereinbarte jährliche Pachtzins keinesfalls als marktkonform zu qualifizieren ist, zumal der Bf. in den Jahren 2011 bis 2013, somit kurze Zeit vor dem Beginn des "Pachtverhältnisses" äußerst kostenintensive Investitionen (Errichtung eines Stallgebäudes um Herstellungskosten von über 500.000 € und Anschaffung von Traktoren und diversen Maschinen einschließlich Melkroboter um Gesamtanschaffungskosten in Höhe von € 415.610,19) in den Betrieb getätigt hat.

Da demnach, abgesehen von den vom Verpächter zu tragenden öffentlichen Abgaben und Lasten sowie der Feuerversicherungsprämie, die Abschreibungsbeträge für die Maschinen und das Gebäude den vereinbarten "Pachtzins" um ein Vielfaches übersteigen, kann dem Bf. im Rahmen des strittigen "Pachtverhältnisses" keine Einnahmenerzielungsabsicht unterstellt werden. Denn die umsatzsteuerliche Anerkennung des "Pachtverhältnisses" würde unionsrechtlich voraussetzen, dass bei der Festlegung des Pachtzinses ein wirtschaftliches Kalkül, wie es im gewöhnlichen Wirtschaftsleben unter Fremden üblich ist, berücksichtigt wird. Somit stellt das strittige "Pachtverhältnis" keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL bzw. keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 dar.

Vielmehr handelt es sich bezüglich der vorübergehenden Nutzung der diversen Maschinen und Traktoren durch die Ehegattin des Bf. um einen Verwendungseigenverbrauch im Sinne des § 3a Abs. 1a Z 1 erster Gedankenstrich UStG 1994. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, wonach der Entnahmetatbestand nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 bereits im Streitjahr verwirklicht sei, kann vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt werden, da der Bf. im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Ehegattin nicht übertragen, sondern lediglich vorübergehend, bis zu der im Jahr 2018 geplanten unentgeltlichen Übergabe an den Sohn, unter Beibehaltung seiner Eigentümerstellung zur Nutzung überlassen hat.

Selbst wenn im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages noch nicht mit Gewissheit feststeht, ob im Jahr 2018 der Betrieb zur Gänze an den Sohn unentgeltlich übergeben oder der Bf., wie auch behauptet wird, unter Umständen mit dem Sohn ein Gesellschaftsverhältnis zur Fortführung des Betriebes eingehen wird, ändert dies nichts daran, dass im Streitjahr tatsächlich noch keine Übertragung des Betriebes - weder an die Ehegattin noch an den Sohn - stattgefunden hat. Damit ist aber die Annahme eines Entnahmeeigenverbrauchs gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 jedenfalls ausgeschlossen. Denn Entnahme bedeutet, dass der Gegenstand den unternehmerischen Bereich endgültig verlässt [vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 3 Abs. 2, Anm. 93 (39. Lieferung - Dezember 2013)].

Bezüglich der Bemessungsgrundlage für den Verwendungseigenverbrauch hinsichtlich der diversen Maschinen und Traktoren ist, wie der Bf. in der Beschwerdeschrift zutreffend hinweist, gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 von der Abschreibung für Abnutzung auszugehen. Da bei der Ermittlung der Gesamtsumme der Abschreibungsbeträge aber der im Jahr 2011 angeschaffte Raupenbagger und das im Jahr 2013 angeschaffte Frontmähwerk (siehe Begründung der Beschwerdevorentscheidung, Seite 11) nicht berücksichtigt worden ist, ist von maßgeblichen Anschaffungskosten in Höhe von 415.610,19 € auszugehen. Daraus ermittelt sich unter Zugrundelegung der vom Bf. zum Ansatz gebrachten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der jeweiligen Wirtschaftsgüter ein Gesamtabschreibungsbetrag in Höhe von 31.544,04 €, der die Bemessungsgrundlage für den Verwendungseigenverbrauch darstellt.

Bei der Verwendung von Grundstücken ist nach § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994 die unternehmensfremde Verwendung nicht steuerbar und daher hat in diesen Fällen stets eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen. Somit ist für das Streitjahr 2014 eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen.

Soweit für das Grundstück ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, tritt im Fall des Eigenverbrauchs eine Änderung des Verwendungszwecks (und nicht Verwendungseigenverbrauch) ein. Die Bemessung der Mehrwertsteuer für die private Verwendung nach den Grundsätzen der Vorsteuerberichtigung ist unionsrechtskonform (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 4 Tz 173).

Demnach war für das Streitjahr 2014 vom Gesamtbetrag der auf das Gebäude entfallenden Vorsteuer in Höhe von 107.158,71 € (siehe Begründung der Beschwerdevorentscheidung, Seite 10) gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 1/20 (= 5.357,94 €) vorzunehmen.

Damit ändern sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt:

steuerpflichtige Umsätze 20% lt. Erklärung	553,33
+ Verwendungseigenverbrauch lt. Erkenntnis	31.544,04
steuerpflichtige Umsätze 20% lt. Erkenntnis	32.097,37

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. Da es sich bei der Lösung der gegenständlichen Streitfrage, ob bereits im Streitjahr 2014 eine Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu unterstellen ist, um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage handelt, ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

