

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Pickerle Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 8, 9500 Villach, gegen die Bescheide des FA Spittal Villach, vertreten durch Mag.^a Bettina Weilharter, vom 11.03.2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 und vom 28.03.2011 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer (Bf.) in den Streitjahren zur Vornahme von Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) berechtigt war.

Diese Frage ist unter Bedachtnahme auf den folgenden (unstrittigen) Sachverhalt zu beantworten:

Der Bf. führt im Rahmen seines Unternehmens Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes aus, deren Besteuerung nach § 22 UStG 1994 erfolgt: Demnach wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt, bzw. soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, mit 12%. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt; sog. Besteuerung nach Durchschnittssätzen).

Des Weiteren erzielt der Bf. Einnahmen aus der Direktvermarktung von Fleisch- und Wurstwaren sowie der Durchführung von Schneepflugfahrten und Streudiensten, sog. „Winterdiensten“. Die gemeinsamen Einnahmen (inklusive Umsatzsteuer) aus diesen Tätigkeiten lagen im Jahr 2004 unter 24.200 Euro. In den Streitjahren überstiegen die

Einnahmen (inklusive Umsatzsteuer) aus den letztgenannten Tätigkeiten jeweils den angesprochenen Betrag.

In Anlehnung an § 6 Abs. 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II 2001/54 bzw. der Verordnung BGBl. II 2005/258 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, stufte das Finanzamt die letztangesprochenen Umsätze (anders als noch im Jahr 2004) ab dem Jahr 2005 nicht mehr als unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallend ein und besteuerte sie nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 (unter gleichzeitiger Berücksichtigung voll abziehbarer Vorsteuern).

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb wurde gemäß § 22 Abs. 5 UStG 1994 als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 UStG 1994 behandelt und die im Rahmen desselben ausgeführten Umsätze weiterhin nach Durchschnittssätzen besteuert.

Der Bf. hat am 23.06.2004 einen neuen Traktor (Nettoanschaffungskosten 43.708,33 Euro zuzüglich USt von 8.741,67 Euro) und am 15.11.2004 einen Schneepflug (Nettoanschaffungskosten 7.529,70 Euro zuzüglich USt von 1.505,94) angeschafft.

Im Jahr der Anschaffung durfte der Bf. die auf den Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter lastenden Umsatzsteuerbeträge – weil zur Gänze der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden Umsätzen zugeordnet - nicht (gesondert) als Vorsteuern abziehen.

Weil ab dem Jahr 2005 die Umsätze aus der Direktvermarktung und den Winterdiensten nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 (mit vollem Vorsteuerabzug) zu besteuern waren, begehrte der Bf. in den Umsatzsteuererklärungen betreffend die Jahre 2005 bis 2008 die Vornahme von jeweils (positiven) Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 von je anteiligen 1/5 der auf den Anschaffungskosten des Traktors lastenden Umsatzsteuerbeträge nach Maßgabe des Verhältnisses landwirtschaftlicher Einsatz : Winterdiensten und je 1/5 der auf den Anschaffungskosten des Schneepfluges lastenden Umsatzsteuerbeträge wie folgt:

Vorsteuern Traktor 8.741,66, dav. 1/5 =	1.748,33	Vorsteuern Schneepflug 1.505,94, dav. 1/5 = 301,19	Vorsteuerberichtigung
2005 (43,4%)	758,78	+ 301,19	1.059,97*
2006 (35,1%)	613,67	+ 301,19	914,86
2007 (21,8%)	381,14	+ 301,19	682,33
2008 (26,8%)	468,55	+ 301,19	769,74

(*Im Rechtsmittelschriftsatz wurde versehentlich 1.959,97 angeführt; laut Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter handelt es sich hierbei um einen Tippfehler.)

Das Finanzamt versagte dem Bf. die Vornahme dieser Vorsteuerberichtigungen.

Im Jahre 2009 schaffte der Bf. einen neuen, speziell für den Winterdienst geeigneten Traktor an und beanspruchte entsprechend dem Verhältnis der Einsatzstunden 50% der

auf den Anschaffungskosten lastenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern. Dieser Vorsteuerabzug wurde dem Bf. auch gewährt.

Im Jahr 2010 erhöhte sich der Einsatz des Traktors für den Winterdienst auf 75%, weswegen der Bf. ebenfalls die Vornahme einer positiven Vorsteuerberichtigung von 25% von 1/5, d.s. 833,33 Euro, begehrte. Diese Vorsteuerberichtigung versagte das Finanzamt dem Bf. ebenfalls.

Seine Vorgangsweise begründete das Finanzamt unter Hinweis auf Rz. 2857 der Umsatzsteuerrichtlinien in beiden Fällen damit, dass der Übergang von der Besteuerung nach § 22 UStG 1994 zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG darstelle.

Gegen diese Ansicht wendet sich die Beschwerde mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH, 14.09.1993, 93/15/0105, sowie die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.12.2003, GZ. RV/1890-L/02, die das Begehren des Bf. auf Vornahme von Vorsteuerberichtigungen stützten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 4 UStG 1994 grundsätzlich nach Maßgabe ihrer Zuordenbarkeit in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Im gegenständlichen Fall führte der Bf. in den Streitjahren neben nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1991 zu steuernden Umsätzen (Direktvermarktung und „Winterdienste“) auch im Rahmen eines nach § 22 Abs. 5 UStG 1994 als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 UStG 1994 (wie ein selbständiges Unternehmen) zu behandelnden land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach Durchschnittssätzen zu steuernde Umsätze aus.

Es sind somit nach § 12 Abs. 4 UStG 1994 Vorsteuern, die ausschließlich den (nach Durchschnittssätzen besteuerten) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreffen, zur Gänze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Vorsteuern, die ausschließlich mit den übrigen Umsätzen zusammenhängen, sind voll abziehbar. Sind Vorsteuern zum Teil den Umsätzen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und zum Teil den Umsätzen zuzurechnen, die nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert werden, so sind diese Vorsteuern entsprechend der vorgesehenen Verwendung aufzuteilen (siehe das Erkenntnis des VwGH, 14.09.1993, 93/15/0105).

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, so ist gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen.

Der Bf. meint, dass in Bezug auf im Jahr 2004 angeschaffte Wirtschaftsgüter (Traktor und Schneepflug) infolge der Verwendung derselben nicht mehr ausschließlich für im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte (und nach Durchschnittssätzen besteuerte) Umsätze eine „Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ vorliege.

Letzteres gelte auch hinsichtlich eines im Jahr 2009 angeschafften Traktors im Jahre 2010 wegen Änderung der Nutzungsverhältnisse.

Zum Vorliegen der Voraussetzung „Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse“ (zum inhaltlich insoweit gleichlautenden § 12 Abs. 11 UStG 1994 betreffend u.a. Umlaufvermögen) im Zusammenhang mit der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 hat sich der Verwaltungsgerichtshof im bereits oben erwähnten Erkenntnis auseinandergesetzt und ausgeführt, dass „nach der Systematik des § 22 UStG der auf Abs. 1 gegründete Steuersatz von 10 v. H. (bzw. 12 v. H.) nur Umsätzen zugedacht ist, die ein Unternehmer IM RAHMEN EINES LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHEN BETRIEBES ausführt. Auch die Vorsteuerpauschalierung in gleicher Höhe erstreckt sich nur auf Umsätze in diesem Rahmen.“

Demnach berechtigen Vorleistungen, die zum Teil mit der (nach Durchschnittssätzen besteuerten) land- und forstwirtschaftlichen Betätigung, zum Teil mit einer anderen unternehmerischen Tätigkeit im Zusammenhang stehen, insoweit zum Vorsteuerabzug, als die Leistungen für den Bereich außerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bestimmt sind (siehe hiezu beispielsweise Ruppe/Achatz, UStG⁴, Anm. 43 zu § 22).

Ändert sich in der Folge das Nutzungsverhältnis, ist folglich (siehe Ruppe a.a.O. unter Hinweis auf das bereits erwähnte Erkenntnis des VwGH, das in der Beschwerde angesprochene Erkenntnis des UFS und mittlerweile auch das USt – Protokoll 2006) von einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 auszugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die (positiven) Vorsteuerberichtigungen laut Beschwerdeantrag wie oben dargestellt zuzulassen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird, zumal sich das Erkenntnis auf das oben genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes stützt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Februar 2016