

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Steuerberater Mag. Markus Wagner, Eibenstein 39, 4193 Reichenthal, über die Beschwerde vom 05.09.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12.11.2014, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 1/2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenem 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) zu den Streitpunkten Vorsteuerkorrektur und Milchgeld zulässig, zum Streitpunkt Austausch der Rechtsgrundlage nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A. Streitpunkte

**A. 1. Probetrieb:** Bf (in der Folge: Bf) unterlag bis Ende 2013 aufgrund seiner Option gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 mit den Umsätzen seiner Landwirtschaft der Regelbesteuerung und ab 2014 aufgrund des Widerrufes seiner Optionserklärung wieder der Pauschalierung nach § 22 UStG 1994. Für das Jahr 2013 wurde iRd Regelbesteuerung aus der Anschaffung eines Erntewagens am 30.12.2013 ein Vorsteuerabzug vorgenommen und seitens des Finanzamtes anerkannt. Im ersten Voranmeldungszeitraum 2014 korrigierte das Finanzamt aber diese Vorsteuer nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (später geändert auf § 12 Abs. 11 UStG 1994), da der Erntewagen bis 31.12.2013 nicht bestimmungsgemäß verwendet sondern lediglich einer Funktionsprobe (einem Testbetrieb) unterzogen worden wäre.

A.1.1. Strittig ist, ob die –nach Ansicht des Finanzamtes- vorgenommene bloße Funktionsprobe im Jahr 2013 als eine „erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen“ anzusehen ist oder, ob diese erst im Jahr 2014 durch die bestimmungsgemäße tatsächliche betriebliche

und bestimmungsgemäße Verwendung erfolgt ist. Im Fall der erstmaligen Verwendung im Jahr 2014 würde gemäß § 28 Abs. 39 Z 4 iVm § 12 Abs. 12 sowie § 22 (idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr.112/2012) ein Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung (erstmalig) nach der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, bedeuten. Dies hätte eine 100%ige Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 zur Folge, da Abs. 10 leg.cit. aufgrund der bis Ende 2013 fehlenden Verwendung als Anlagevermögen nicht anwendbar wäre. Würde dagegen der Probebetrieb im Jahr 2013 als erstmalige Verwendung anerkannt werden, würde aufgrund der diesbezüglichen Inkrafttretensbestimmung im Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Umstände vorliegen und eine Vorsteuerkorrektur würde überhaupt unterbleiben.

**A.1.2.** Der Bf bestreitet auch, dass als **Rechtsgrundlage** für die Vorsteuerkorrektur die ursprünglich herangezogene Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 gegen § 12 Abs. 11 UStG 1994 **ausgetauscht** werden kann.

**A.2.** Erlöse für Milchlieferungen (**Milchgeld**) des Zeitraumes 12/2013 flossen dem Bf erst im Jänner 2014 zu und wurden seitens des Bf aufgrund des Zuflusses in einem Zeitraum, in dem bereits die pauschalierte Besteuerung anzuwenden war, nicht gesondert erklärt und versteuert. Sowohl bis Ende 2013 (regelbesteuert) als auch ab 2014 (dann aber pauschaliert) werden die Umsätze des Bf nach Ist-Grundsätzen besteuert. Nach Ansicht des Finanzamtes müssen in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 4 zweiter Satz UStG 1994 noch nicht vereinnahmte Entgelte für Umsätze, die im Regelbesteuerungszeitraum (mit Ist-Besteuerung nach dem Zufluss) bewirkt, aber aufgrund des fehlenden Zuflusses noch nicht besteuert wurden, im ersten auf den Wechsel in die Pauschalierung folgenden Voranmeldungszeitraum versteuert werden. Der Bf vertritt dagegen die Ansicht, dass die im Jänner 2014 zugeflossenen Milchgelder ohnehin bereits pauschaliert besteuert seien.

## **B. Verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Verfahren - Allgemeines**

Vorweg sei zum Verfahrensablauf darauf hingewiesen, dass zunächst aufgrund einer erfolgten Außenprüfung mit dem Bescheid vom 5.8.2014 die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1/2014 unter Korrektur der Vorsteuer für den Erntewagen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 festgesetzt wurde. Gegen diese Vorsteuerkorrektur brachte der Bf am 5.9.2014 eine Beschwerde ein. Im Zuge der Bearbeitung dieser Beschwerde bzw. der Einbringung und Bearbeitung der Steuererklärung für 2013 stellte das Finanzamt fest, dass das im Jänner 2014 zugeflossene Milchgeld für 12/2013 bei der ursprünglichen Festsetzung der USt 1/2014 durch die Betriebsprüfung nicht erfasst war. Das Finanzamt hob daher den bekämpften Bescheid gemäß § 299 BAO auf und setzte die Umsatzsteuer mit Bescheid vom 12.11.2014 neu fest. Das Finanzamt behandelte die ursprünglich eingebrachte Beschwerde gemäß § 253 BAO als gegen den Ersatzbescheid gerichtet

und wies diese Beschwerde mit einer BVE vom 19.11.2014 ab. Gegen diese Abweisung wurde am 11.12.2014 ein Vorlageantrag eingebracht, in dem sowohl die vorgenommene Vorsteuerkorrektur als auch die Versteuerung des Milchgeldes bekämpft wurde.

Der Bf zog mit einem Schreiben vom 30.12.2013 (persönlich eingebracht) nach Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist die ursprüngliche Erklärung vom 7.7.2009, seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften besteuern zu wollen, zurück.

In der gesonderten Begründung zum Vorlageantrag beantragt der steuerliche Vertreter des Bf die Senatszuständigkeit, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Öffentlichkeit bei dieser Verhandlung auszuschließen. Anzumerken ist, dass der steuerliche Vertreter des Bf im über FinanzOnline eingebrachten Vorlageantrag darauf hinwies, dass die Begründung in gesonderter Schriftform nachgereicht werde, da im FinanzOnline der Platz dafür nicht ausreiche. Diese Begründung mit den angeführten Anträgen wurde ebenfalls am 11.12.2014 eingebracht. Die Antragstellung (Senat, mündliche Verhandlung) erfolgte daher nicht in einem ergänzenden Schreiben iSd VwGH-Judikatur zur verspäteten Einbringung eines Antrages in einem ergänzenden Schriftsatz. Vielmehr handelt es sich um einen als einheitlichen Vorlageantrag zu betrachtenden Antrag im Sinn einer Fertigstellung des Vorlageantrages und nicht um eine nachträgliche Ergänzung, sodass die Anträge wirksam eingebracht wurden (siehe dazu VwGH vom 20.12.1994, 94/14/0133). Letztlich wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat mit einem Schreiben vom 21.6.2018 zurückgenommen.

## **B.1. Zum Streitpunkt Probefließ**

B.1.1 Zur diesbezüglichen Feststellung der Betriebsprüfung wird unter Tz 8 der **Niederschrift bzw des Berichts** über das Ergebnis der Außenprüfung ausgeführt, dass mangels bestimmungsgemäßer Verwendung eines am 31.12.2013 angeschafften Erntewagens im Jahr 2013 infolge der Beendigung der Regelbesteuerung mit Ablauf des Jahres 2013 die im Jahr 2013 aus dieser Anschaffung abgezogene Vorsteuer (€ 2.089,28) gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu 100% zu korrigieren sei. Die dem entsprechende USt-Festsetzung für 1/2014 erfolgte mit dem **Erstbescheid vom 5.8.2014**.

In der dagegen über FinanzOnline **am 5.9.2014 eingebrachten Beschwerde** gab der Bf an, er hätte den Erntewagen anlässlich des Kaufes am 30.12.2013 bereits dazu verwendet, eine Fuhre Heu beim Verkäufer aufzuladen und dieses Heu hätte er sodann mit nach Hause genommen. In diesem Zusammenhang hätte er den Ladewagen auch gleich „getestet und ausprobiert“ und somit bereits am 30.12.2013 in Betrieb genommen. Beweisen könne er dies durch eine schriftliche Bestätigung des Verkäufers sowie durch eine jederzeit mögliche Befragung seiner Gattin.

In der angesprochenen **Bestätigung (ohne Datumsangabe) des Verkäufers** gibt dieser an, dass der Bf am 30.12.2013 zu ihm gekommen sei und „zur Funktionsprobe“ mit dem Traktor des Bf gleich eine Fuhre Heu vom Heuboden aufgeladen hätte. Danach sei der

Preis ausgehandelt und die Bezahlung für nächsten Tag vereinbart worden. Danach sei der Bf mit dem Wagen (Anm. des Richters: da der Verkäufer den Kaufgegenstand als „Silierwagen“ bezeichnet, wird es sich um den Transport des Kaufgegenstandes gehandelt haben) heimgefahren.

In den vorgelegten Unterlagen findet sich dazu auch ein seitens eines Finanzbeamten angelegter **Aktenvermerk vom 1.10.2014** über dessen Besuch am selben Tag beim Verkäufer des Ladewagens. Demnach hätte der Verkäufer dabei angegeben, dass man sich rasch über den Preis für den Ladewagen geeinigt hätte, der Bf aber darauf bestanden hätte, „zuvor noch eine Funktionsprobe durchführen“ zu können. Dabei sei dem Erntewagen im Stehen das Heu per Hand dem Lademechanismus zugeführt worden. Das im Zuge der Funktionsprobe verladene Heu hätte er dann dem Bf überlassen, da er selbst ohnehin keine Tiere mehr zu versorgen hätte.

In der **Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde** gibt der Prüfer an, dass anlässlich der Prüfung eine Rechnung hinsichtlich des Erntewagens vom 31.12.2013 vorgelegt worden wäre. Ein Lieferdatum hätte diese Rechnung nicht ausgewiesen. Nachweise hinsichtlich einer bestimmungsgemäßen Verwendung des Erntewagens seien nicht vorgelegt worden, auch nicht die mittlerweile vorgelegte Bestätigung des Verkäufers, die überdies kein Ausstellungsdatum aufweise. Das Datum der Rechnung für den Erntewagen (31.12.2013) lege nahe, dass der Wagen im Jahr 2013 nicht mehr bestimmungsgemäß verwendet wurde.

Nach Aufhebung des Erstbescheides durch den Aufhebungsbescheid und der Neufestsetzung der Umsatzsteuer für 1/2014 vom 12.11.2014 aus den oben genannten Gründen erging aufgrund der gemäß § 253 BAO auch gegen den neuen Bescheid wirkenden ursprünglichen Beschwerde eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** (vom 19.11.2014). In dieser wird nach Wiedergabe des grundsätzlich unstrittigen Sachverhaltes mangels umsatzsteuerlicher Judikatur und Kommentierung zum Begriff „erstmalige Verwendung bzw. Nutzung als Anlagevermögen“ auf umfangreine Ausführungen dazu zum Ertragsteuerrecht hingewiesen. Dort werde der Zeitraum der Nutzung mit dem AfA-Zeitraum gleichgestellt. Dieser beginne mit der Inbetriebnahme für den bestimmungsgemäßen Zweck und ein bloßer Probeflug stelle im Regelfall keine Inbetriebnahme vor, anders nur bei sofort anschließender Übernahme in die Produktion. Zudem müsse der Probeflug mit einem Echtflug vergleichbar sein, dh einen gewissen Umfang aufweisen und zu einem Werteverzehr wie bei bestimmungsgemäßer Verwendung führen.

Eine Funktionsprobe, bei der dem stehenden Ladewagen per Hand das Heu zugeführt wird, stelle keine einem Echtflug vergleichbare Inbetriebnahme dar. Dies würde vielmehr die Aufnahme eines Ladegutes bei einer Fahrt über ein Feld voraussetzen. Es liege daher keine bestimmungsgemäße Verwendung im Jahr 2013 vor.

In dem dazu fristgerecht wiederum per FinanzOnline eingereichten **Vorlageantrag** verweist der Bf auf seine Beschwerde-Ausführungen und auf eine weitere gesondert übermittelte Begründung in Schriftform. In dieser am selben Tag erstellten Begründung

führt der steuerliche Vertreter des Bf aus, dass die ertragsteuerlichen Ausführungen des Finanzamtes nicht greifen könnten, da es sich bei gegenständlichem Ladewagen um ein gebrauchtes Wirtschaftsgut handle. Bei den seitens des Finanzamtes angeführten Beispielen aus dem Ertragsteuerrecht hätte naturgemäß eine bestimmungsgemäße Inbetriebnahme nicht stattfinden können, da diese Wirtschaftsgüter noch nicht gebrauchsfähig gewesen seien. Im Gegensatz dazu sei der Ladewagen sofort einsatzfähig gewesen und auch eingesetzt worden. Überdies sei die tatsächlich stattgefundene und auch nachgewiesene Verwendung beim Kauf als Verwendung und Nutzung iSd § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 anzusehen. Eine andere Funktionsprobe und Inbetriebnahme als die vorliegende sei im Winter auch gar nicht möglich gewesen. Die übliche Verwendungszeit eines Ladewagens in der Landwirtschaft liege nicht im Winter und es könne daher auch keine für die Erntezeit übliche Inbetriebnahme erfolgen.

Der Ladewagen sei am 30.12.2013 vollständig für den bestimmungsgemäßen Zweck in Betrieb genommen worden. Dieser Zweck liege darin, das Ladegut mittels der Aufnahmeverrichtung aufzunehmen, zum dafür vorgesehenen landwirtschaftlichen Gebäude zu transportieren und dort abzuladen. Exakt diese Funktionen seien auch tatsächlich -und auch mit dem angesprochenen Werteverzehr- ausgeführt worden. Überdies sei auch eine AfA bereits vor Inbetriebnahme möglich, wenn durch Alterung und dergleichen ein ständiger Werteverlust stattfinde.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 29.12.2014** zum Vorlageantrag wird neben der Wiederholung bereits vorgebrachter Argumente ausgeführt, dass der Bf selbst angebe, dass im Winter eine übliche Verwendung wie zur Erntezeit nicht stattfinden könne.

In einem **Schreiben vom 27.2.2015 an das BFG** wurde seitens des Bf nochmals darauf hingewiesen, dass es sich bei der Verwendung am 30.12.2013 um keinen Probetrieb sondern um einen Echtbetrieb, bei dem auch eine entsprechende Abnutzung und Wertminderung stattgefunden hätte, handeln würde. Der Erntewagen sei jederzeit einsatzfähig gewesen und er sei auch bereits bestimmungsgemäß verwendet worden. Würde man der Ansicht des Finanzamtes folgen, würde kein saisonabhängig genutztes Wirtschaftsgut außerhalb der Haupteinsatzzeit in Betrieb genommen werden können.

So beginne nach VwGH vom 28.5.2008, 2006/15/0125, die Nutzung eines Laptops eines Lehrers auch bereits bei geringerer Nutzung in der unterrichtsfreien Zeit. Abzustellen sei vielmehr immer darauf, ab wann der Werteverzehr einsetze.

In einem **Mail des Richters vom 5.6.2018** an den steuerlichen Vertreter des Bf vertrat der Richter unter Verweis auf BFG 25.8.2017, RV/7101000/2015 die Ansicht, dass nach dem Wortlaut und Zweck der Bestimmung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 zwischen Vorgängen iZm der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes (Besichtigen, Testen, Transport ins Unternehmen) und einem tatsächlichen bestimmungsgemäßen Einsatz als Anlagevermögen zur Einnahmenserzielung zu unterscheiden sei. Es gehe nicht um das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug sondern um Bestimmungen zur Korrektur

eines vorgenommenen Vorsteuerabzuges sowie um die Inkrafttretensbestimmung, die genau derartige Konstellationen (scheinbare bestimmungsgemäße Verwendung vor dem Inkrafttreten der neuen Rechtslage) verhindern wolle. Trotz des auch (zufällig) stattgefundenen Heutransports würden hier Vorgänge iZm der Anschaffung vorliegen.

Der **steuerliche Vertreter des Bf legte in der Folge** die angeforderte Rechnung vor und nahm zu den Ausführungen des Richters Stellung. Die Rechnung wurde nach der Datumsangabe am Tag der Bezahlung am 31.12.2013 erstellt. Ein Lieferdatum ist auf der Rechnung nicht angeführt. Auf der übermittelten Rechnungskopie findet sich auch eine schwer leserliche Anmerkung. Nach der Auskunft des Amtsvertreters handelt es sich dabei um Anmerkungen, die der Prüfer während der Prüfung anbrachte und soll dort festgehalten sein: „Inbetriebnahme 2014 keine widmungsgemäße Verwendung 2013 nachgewiesen“. Zulassungspapiere könnten mangels Zulassung des Ladewagens nicht vorgelegt werden. Nach den Auskünften des Vertreters des Bf werden die Bezeichnungen Silier.- oder Erntewagen synonym verwendet und gemeint sei immer der gegenständliche Anhänger, der gemein hin auch als Ladewagen bezeichnet werde. Da der Bf sofort nach dem Kauf alle relevanten Funktionen des Ladewagens (Aufnahme, Transport und Entladen des Heus) genutzt habe, liege eine vollständige Verwendung und Nutzung bereits am 30.12.2013 vor. Da das Heu auch sofort an die Kühe verfüttert worden sei, liege insgesamt eine Verwendung für den Betrieb zur Erzielung von Einnahmen sowie ein bestimmungsgemäßer Einsatz als Anlagevermögen zur Einnahmenserzielung und somit eine ausreichende Nutzung vor. Diese Nutzung stehe nicht mehr im Zusammenhang mit der bloßen Anschaffung.

Der Amtsvertreter führte dazu aus, dass –wie sich auch aus der Rechnungskopie und der dort angebrachten Anmerkung des Prüfers ergäbe- erstmals in der Beschwerde von der Verwendung des Ladewagens die Rede gewesen sei und dann auch erst nachträglich die Bestätigung des Verkäufers (ohne Datumsangabe) vorgelegt worden wäre. Für die erst jetzt erstmals behauptete Verfütterung des Heus am 30.12.2013 fehle jeder Beweis. Bei dem stattgefundenen Probeflug hande es sich keinesfalls um einen bestimmungsgemäßen Einsatz als Anlagevermögen zur Einnahmenserzielung. Auch die Zuführung des Heus per Hand spreche gegen eine bestimmungsgemäße Verwendung. Wie der Bf selbst zugestanden hätte, sei die übliche Einsatzzeit eines Ladewagens die Erntezeit und nicht im Winter. Im Winter würden allenfalls Heuballen transportiert, dafür sei aber der Ladewagen ungeeignet.

**B.1.2.** Zur Anwendung von § 12 Abs. 10 bzw. Abs. 11 UStG 1994: Dazu führt der Bf im **Vorlageantrag** aus: Die Korrektur der gesamten Vorsteuer sei unrichtig. Vielmehr dürfe nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 und den diesbezüglichen Ausführungen in den UStR 2000 jährlich nur ein Fünftel korrigiert werden. Dies bleibe aber bedeutungslos, da aufgrund der erstmaligen Verwendung im Jahr 2013 gar keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei.

Im **Vorlagebericht** des Finanzamtes vertritt das Finanzamt erstmals die Ansicht, dass die Vorsteuerkorrektur nicht auf § 12 Abs. 10 UStG 1994 sondern auf § 12 Abs. 11 UStG 1994 zu stützen sei, da ein noch nicht in Verwendung genommener Gegenstand des Anlagevermögens vorliege. In Reaktion auf den Vorlagebericht teilt der steuerliche Vertreter des Bf mit Mail vom 5.2.2015 (und ebenso im Schreiben vom 27.2.2015) mit, dass es nicht zulässig sei, die rechtliche Grundlage auszutauschen.

Dazu wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf mitgeteilt, dass die Rechtsgrundlage sowohl in der BVE als auch durch das BFG geändert werden könne, eine Begrenzung der Änderungsbefugnis ergebe sich nur dadurch, dass die „Sache“ (Festsetzung USt 1/2014 für den Bf) nicht geändert werden dürfe.

Darauf erfolgte keine Reaktion der Parteienvertreter.

## **B.2. Zum Streitpunkt Milchgeld**

Wie oben dargestellt, führte die Ansicht, dass der Zufluss des Milchgeldes für die Milchlieferungen des Monats 12/2013 (hier noch Regel-Ist-Besteuerung) im Jänner 2014 (hier bereits Pauschalierung) zu einer gesonderten (neben der Pauschalierung) Festsetzung von Umsatzsteuer im Zeitraum 1/2014 führen müsse zur Aufhebung gem. § 299 BAO der Erstfestsetzung vom 5.8.2014. In diesem **Aufhebungsbescheid vom 12.11.2014** stellte das Finanzamt dar, dass der Bf im Zuge der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2013 mitgeteilt hätte, dass aus der Bemessungsgrundlage der 10%igen Umsätze das Milchgeld für Dezember 2013 iHv netto € 6.727,26 auszuscheiden sei, da dieses erst im Zeitraum 1/2014 zugeflossen sei und somit nach den Regeln der anzuwendenden Istbesteuerung nicht im Jahr 2013 (hier noch Regelbesteuerung) versteuert werden dürfe. Nach der Verwaltungsübung und Ansicht des BMF seien aber in derartigen Fällen jene Umsätze, die noch im Regelbesteuerungszeitraum bewirkt worden seien, deren Entgelte aber erst im Pauschalierungszeitraum vereinnahmt werden würden, im ersten auf den Wechsel in die Pauschalierung folgenden Voranmeldungszeitraum nachzuversteuern. Da in der Erstfestsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1/2014 diese Erträge nicht enthalten seien, hätte sich der Bescheid im Spruch als unrichtig erwiesen und müsse aufgehoben werden.

Noch am selben Tag erging **der die aufgehobene Erst-Festsetzung ersetzende Sachbescheid** mit der Vorsteuerkorrektur iZm dem Ladewagen und der Festsetzung der Umsatzsteuer für das Milchgeld aus 12/2013. In der Begründung zu diesem Bescheid wird auf den Aufhebungsbescheid vom selben Tag verwiesen.

In der nur eine Woche nach dem Aufhebungsbescheid am 19.11.2014 ergangenen BVE über die Beschwerde vom 8.9.2014, die nun gegen den Bescheid vom 12.11.2014 wirkt, wird mit keinem Wort auf die Besteuerung des Milchgeldes eingegangen.

In der gesonderten Begründung zum **Vorlageantrag vom 11.12.2014** kann der Bf erstmals auf die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Milchgeld 12/2013 im Zeitraum

1/2014 eingehen. Nach Ansicht des Bf sei diese Nachversteuerung im Gesetz nicht vorgesehen sondern sei nur eine Rechtsanschauung der Finanzverwaltung. Tatsächlich habe sich durch den Wechsel zur Pauschalierung an der Ist-Besteuerung nichts geändert. Der Zufluss im Jänner 2014 sei zu besteuern, gelte aber als pauschaliert besteuert. Der Bf habe am Beginn seiner Regelbesteuerung die aus den Umsätzen der zuvor gelegenen abpauschalierten Zeiträume zugeflossenen Entgelte versteuert. Würde man jetzt die im Jänner 2014 zugeflossenen Entgelte für Dez 2013 versteuern, würde dies zu einer Versteuerung von 61 Milchgeld-Perioden führen, obwohl der Bf nur in 60 Zeiträumen zur Regelbesteuerung optiert hatte. Eine derartige Vorgangsweise würde auch dem unionsrechtlichen Gebot der Neutralität der MwSt widersprechen.

Das **Finanzamt** replizierte dazu in seiner **Stellungnahme vom 29.12.2014**, dass es sich bei der Rechtsanschauung des Finanzamtes um die sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 4 zweiter Satz des UStG 1994 handeln würde.

Dazu nahm der **Bf in seinem Schreiben vom 27.2.2015** an das BFG Stellung. Demnach gehe es in dieser Bestimmung um den Wechsel zwischen Soll- und Istbesteuerung. Dabei gehe es darum, dass keine Umsätze unversteuert bleiben sollen. Im gegenständlichen Zusammenhang bleiben aber keine Umsätze unversteuert, diese würden (in beiden Fällen nach Ist-Grundsätzen) nur anstatt nach der Regelbesteuerung pauschaliert besteuert werden. Es finde sich auch in § 22 UStG 1994 keine dem § 17 Abs. 4 UStG 1994 vergleichbare Bestimmung.

Dazu teilte der **Richter** unter Verweis auf BFG vom 25.6.2015, RV/5100868/2012 den Parteienvertretern mit, dass man zwischen dem Entstehen des Steueranspruches und dessen Fälligkeit unterscheiden müsse. Wenn die USt im Zeitpunkt der Fälligkeit in pauschaliert Form erhoben werde, bestehe kein Grund diese ein zweites Mal nach den Regeln der Regelbesteuerung entrichten zu müssen.

Dazu verwies der **Amtsvertreter in seiner Stellungnahme** auf die einhelligen Kommentarmerinungen zur sinngemäßen Anwendung des § 17 Abs. 4 UStG 1994. Aus dem Erkenntnis des BFG vom 25.6.2015, RV/5100868/2012 ergäbe sich sinngemäß zudem, dass sich die Anwendbarkeit der Regelbesteuerung oder der Durchschnittssatzbesteuerung für einen Umsatz danach richte, in welchem Veranlagungszeitraum die dem Umsatz zugrunde liegenden Leistungen ausgeführt worden seien. Dass die Steuerschuld uU erst nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes entstehe, in dem die Leistungen ausgeführt werden, sei nur eine Fälligkeitsregel.

## C. Festgestellter Sachverhalt

### C.1. „Probetrieb“ Ladewagen

Der Bf kam am 30.12.2013 zum Verkäufer des gegenständlichen Ladewagens und bekundete sein Kaufinteresse. Vor der Einigung über den Preis wurde der Ladewagen auf Wunsch des Bf noch einer Funktionsprobe unterzogen. Dabei wurde auf dem Heuboden

des Verkäufers der Aufnahmeverrichtung des stehenden Ladewagens mit den Händen Heu „zugeführt“. Nach der Einigung über den Preis wurde dem Bf der Ladewagen übergeben und dieser brachte den Ladewagen samt dem geladenen Heu mit Hilfe seines Traktors in sein Unternehmen. Dort wurde das Heu entladen und möglicherweise auch an die Tiere des Bf verfüttert. Am 31.12.2013 erfolgte die Rechnungslegung und die Zahlung des vereinbarten Preises.

Das Zuführen des Heus mit den Händen zum Testen des Funktionierens der Ladefunktion erfolgte noch vor der Übergabe des Ladewagens an den Bf. Der Transport des Ladewagens und des Heus sowie der Test der Entladefunktion erfolgten nach der Lieferung des Ladewagens an den Bf.

Ob das Heu verfüttert oder gelagert wurde, ist nicht mit Sicherheit feststellbar, letztlich aus der Sicht des Richters aber auch ohne Bedeutung.

## **C.2. Milchgeld**

Der Bf hat Entgelte für Milchlieferungen aus dem Zeitraum Dezember 2013, in dem der Bf noch der Regelbesteuerung unterlag, im Jänner 2014, in dem der Bf der pauschalierten Besteuerung unterlag, vereinnahmt. Der Bf versteuert seine Umsätze nach dem Zuflussprinzip.

## **D. Beweiswürdigung**

### **D.1. „Probetrieb“ Ladewagen**

Wenn der Bf in seiner Beschwerde anführt, dass er „im Zusammenhang mit dem Kauf den Ladewagen gleich getestet und ausprobiert hat“ und der Verkäufer sowohl in seiner schriftlichen Bestätigung als auch in der festgehaltenen mündlichen Auskunft angibt, dass der Bf vor der Einigung über den Preis noch eine Funktionsprobe machen wollte, ist davon auszugehen, dass es sich bei den gegenständlichen Vorgängen um einen Probetrieb iZm der Anschaffung gehandelt hat. Erst in späteren Eingaben werden diese Vorgänge seitens des Bf als Echtbetrieb dargestellt bzw. bezeichnet. Grundsätzlich kommt den Erstaussagen eine höhere Beweiskraft zu. Ursprünglich wurden die hier maßgeblichen Vorgänge somit auch von den Vertragsparteien als bloßer Probetrieb angesehen.

Nach dem Probelauf erfolgte die Einigung über den Preis und danach die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Ladewagen. Diese zeitliche Abfolge (Besichtigung – Test – Einigung über den Preis – Übergabe) entspricht nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch dem üblichen Ablauf bei einem Kauf.

Ob die Beweismittel für den festgestellten Sachverhalt bereits bei der Prüfung bestanden oder erst nachträglich erstellt wurden, ist weder für die Glaubwürdigkeit der Aussage des Verkäufers noch für den mitgeteilten und festgestellten Sachverhalt von Bedeutung. Dass – wie evtl. andeutungsweise vermutet wird- die Bedeutung einer erfolgten Verwendung erst im Nachhinein bekannt geworden und dann konstruiert worden wäre, wird weder eindeutig behauptet noch gibt es dafür konkrete Hinweise.

Die restlichen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den übereinstimmenden Aussagen des Bf und des Verkäufers.

## **D.2. Milchgeld**

Zu diesem Streitpunkt ist der Sachverhalt unstrittig.

# **E. Rechtliche Grundlagen**

## **E.1.1. Probebetrieb versus Inverwendungnahme**

### **E.1.1.1. Grundsätzliches**

Zu unterscheiden ist hinsichtlich der Systematik des Mehrwertsteuerrechtes zwischen dem grundsätzlichen Entstehen eines Vorsteuerabzugsrechtes und der allfälligen Korrektur eines vorgenommenen Vorsteuerabzuges. Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt grundsätzlich voraus, dass ein Unternehmer von einem anderen Unternehmer eine bei diesem steuerpflichtige Leistung bezieht, die der Leistungsempfänger für seine besteuerten Umsätze zu verwenden beabsichtigt.

Nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 wird eine anfallende Vorsteuer in pauschalierten Zeiträumen in gleicher Höhe wie die anfallende Umsatzsteuer festgesetzt. Die gesonderten Vorsteuerabzugsregelung des § 12 UStG 1994 sind dabei grundsätzlich nicht anzuwenden.

Im Rahmen der Regelbesteuerung bestimmt das UStG 1994 in der zentralen Norm für den Vorsteuerabzug (§ 12 Abs. 1 erster Satz UStG 1994) dass der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen kann.

Ändern sich in der Folge die Umstände, die für diesen Vorsteuerabzug maßgeblich waren, kommt es zu einer Korrektur des vorgenommenen Vorsteuerabzuges. Die maßgeblichen Umstände für eine Vorsteuerkorrektur, die der Gesetzgeber dabei grundsätzlich im Auge hatte, bezogen sich dabei auf die Verwendung der bezogenen Leistung beim Leistungsempfänger für besteuerte bzw. unecht steuerfreie Umsätze.

### **E.1.1.2. Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 beim Wechsel zwischen Regelbesteuerung und Pauschalierung eines Landwirtes**

Nach § 12 Abs. 12 UStG 1994 liegt eine derartige Änderung der Verhältnisse, die zu Vorsteuerkorrekturen führt, aber auch vor, wenn ein Wechsel zwischen der Anwendung der allgemeinen Vorschriften (Regelbesteuerung) und den Vorschriften des § 22 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug (Pauschalierung) vorliegt. Diese durch das AbgÄG 2012 (BGBl I Nr. 112/2012) eingeführte Bestimmung ist ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden, **wenn die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31.12.2013**

**erfolgt** (§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994). Mit Bundesgesetzblatt 63/2013 vom 5.4.2013 wurde die ursprünglich vorgesehene Frist auf den 31.12.2013 verlängert.

Unter den gleichen Voraussetzungen sind nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 auch in Pauschalierungszeiträumen die Bestimmungen zur Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 anzuwenden. Die hier maßgeblichen Abs. 10 und 11 bestimmen:

(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.

.....

(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.

Nach Art. 192 MwStSystRI können die Mitgliedstaaten erforderliche Vorkehrungen treffen, um zu vermeiden, dass einem Steuerpflichtigen beim Wechsel von der normalen Steuerregelung auf eine Sonderregelung oder umgekehrt ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile entstehen. Generell ist nach den Art. 184ff MwstSystRI der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn dieser von jenem abweicht, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Dies gilt insbesondere, wenn sich Faktoren, die bei der Bestimmung der Höhe des Vorsteuerabzuges zu berücksichtigen waren, ändern. Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Vorsteuerkorrekturen fest.

Art. 187 MwStSystRI lautet: (1) Bei Investitionsgütern erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden. Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, **der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt**.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel beziehungsweise im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren. Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den

folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden.

Nach den weiteren Bestimmungen der MwStSystRI zur Vorsteuerkorrektur können die Mitgliedstaaten den Begriff Investitionsgut definieren und alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen.

### **E.1.1.3.**

#### **E.1.2. Austausch der Rechtsgrundlage (§ 12 Abs. 11 UStG 1994 statt Abs. 10 leg. Cit.)**

Die maßgeblichen Bestimmungen lauten:

##### **§ 263 BAO**

- (1) Ist in der Beschwerdevorentscheidung die Bescheidbeschwerde
- a) weder als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
  - b) als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 261) zu erklären,

so ist der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

##### **§ 279 BAO**

- (1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Diese Änderungsbefugnis ist alleine durch die „Sache“ begrenzt. Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Solange somit über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Bf für den Zeitraum 1/2014 entschieden wird, ist die Änderungsbefugnis weder für das Finanzamt in der BVE noch für das BFG in einem abändernden Erkenntnis begrenzt.

#### **E.2. Milchgeld: Zufluss des Entgeltes für eine Lieferung des regelbesteuerten Zeitraumes in einem späteren Zeitraum, in dem die Pauschalierung anzuwenden ist.**

Der Bf unterliegt mit seinen Leistungen unstrittig der Ist-Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 UStG 1994.

Der seitens des Finanzamtes bei Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung analog angewandte § 17 Abs. 4 UStG 1994 sieht dabei im Fall des Wechsels zwischen Ist- und Sollbesteuerung vor: Bei einem Wechsel der Besteuerungsart dürfen Umsätze nicht doppelt erfasst werden oder unversteuert bleiben. Bei dem Übergang von der Istbesteuerung zu der Sollbesteuerung hat der Unternehmer bereits früher bewirkte Umsätze, für die ein Entgelt noch nicht vereinnahmt wurde, als Umsatz für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern. Der Wechsel in der Besteuerungsart ist nur zum Beginn eines Veranlagungsjahres zuzulassen.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld bei der Ist-Besteuerung im hier interessierenden Regelfall mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt wurden.

Hinsichtlich der Berechnung der Steuer ordnet § 20 UStG 1994 an, dass von der im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstandenen Umsatzsteuerschuld die in den Veranlagungszeitraum fallenden Vorsteuerbeträge abzuziehen sind.

§ 22 USt 1994 normiert für die Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben:

(1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze 400 000 Euro nicht übersteigen, wird 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.

.....

(6) Der Unternehmer kann 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.

Zu beachten ist, dass in dem BFG Erkenntnis vom 25.06.2015, RV/5100868/2012, in dem auf den Veranlagungszeitraum der Leistungserbringung und nicht auf das Entstehen der Steuerschuld abgestellt wurde, die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung

gem. § 6 Abs. 1 Zi 27 UStG 1994 zu beurteilen war. Nach der genannten Norm ist eine der Voraussetzungen für die Kleinunternehmerregelung, dass der Umsatz im fraglichen Zeitraum € 30.000,00 nicht übersteigt. Die Anwendbarkeit der Befreiung hängt nach diesem Erkenntnis dann nicht von der Höhe der Umsätze im Fälligkeitszeitpunkt (Zuflusszeitpunkt) sondern im Leistungszeitraum ab. Die Steuerbarkeit, der Steuersatz und insgesamt die materiellrechtliche Beurteilung eines Umsatzes bestimmen sich nach den Regelungen zum Zeitpunkt der Leistungserbringung. Davon unabhängig sind die Bestimmungen zur Fälligkeit einer Umsatzsteuer. Nach dem angeführten BFG-Erkenntnis ist somit zwischen der Beurteilung und Verwirklichung eines Steuertatbestandes und dem Entstehen des Steueranspruches zu unterscheiden.

Dies entspricht auch den unionsrechtlichen Vorgaben: Nach Art 62 MwStSystRI gilt als Steuertatbestand der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden und als Steueranspruch gilt der Anspruch auf Zahlung der Steuer. Grundsätzlich treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Leistung erbracht wurde (Art. 63 MwStSystRI). Nach Art 65 MwStSystRI entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag, wenn Anzahlungen vor Leistungserbringung erbracht werden.

Abweichend von diesen Regelungen können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 66 MwStSystRI vorsehen, dass unter bestimmten Voraussetzungen der Steueranspruch zB erst bei Vereinnahmung des Entgeltes entsteht.

## **F. Rechtliche Würdigung**

### **E.1.1.1. Berechtigung zum Vorsteuerabzug**

#### **F.1.1.2. Erstmalige Verwendung durch den Bf in seinem Unternehmen als Anlagevermögen vor dem 1.1.2014 (dann keine Vorsteuerkorrektur)**

Strittig ist -wie ausgeführt- ob die für die Anwendung der Vorsteuerkorrekturbestimmungen maßgebliche erstmalige Verwendung als Anlagevermögen im Unternehmen des Bf noch vor dem 1.1.2014 (dann mangels Änderung der Verhältnisse keine Vorsteuerkorrektur) oder nach dem 31.12.2013 (dann Vorsteuerkorrektur) stattfand.

Dazu ist abzuklären, was im Sinn des Mehrwertsteuerrechtes unter einer „**erstmaligen Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen im Unternehmen**“ zu verstehen ist.

Erfolgte diese erstmalige Verwendung nach dem 31.12.2013, hätten sich aufgrund der Gesetzesänderung und der nunmehr pauschalierten Besteuerung gegenüber dem Jahr der Anschaffung (2013) die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, geändert. Es wäre eine Berichtigung des gesamten Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 im ersten Veranlagungszeitraum 2014 vorzunehmen, da in diesem Zeitraum die Änderung eingetreten ist. § 12 Abs. 10 UStG 1994 könnte auch in diesem Fall gar nicht zur Anwendung gelangen, da nach dieser Bestimmung eine Korrektur der

Vorsteuer nur möglich wäre, wenn bereits im Vorjahr (also im Jahr 2013) eine Verwendung als Anlagevermögen stattgefunden hätte und diesfalls wäre aber § 12 Abs. 10 UStG 1994 aufgrund der Inkrafttretensbestimmung gar nicht anzuwenden.

Nach Ansicht des Richters sind die innerstaatlichen Normen durch die MwStSystRI gedeckt. Der Bf beantragte auch keine Anwendung einer seiner Ansicht nach günstigeren Bestimmung des Unionsrechtes.

Grundsätzlich müssen die Mitgliedstaaten dafür Sorge tragen, dass bei einer Änderung der Verhältnisse keine ungerechtfertigten Vor- oder Nachteile entstehen.

Nach dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer bzw. dem Grundsatz, dass die Eingangs-Umsatzsteuer für jene Vorleistungen, die der Unternehmer für seine besteuerten Umsätze verwendet, nicht zum Kostenfaktor werden darf (Neutralität der MwSt), erscheint es durchaus gerechtfertigt, auf den unternehmerischen Einsatz einer zugekauften Eingangsleistung für die tatsächliche unternehmerische Einnahmenserzielung abzustellen. Insofern erscheint es dem Richter gerechtfertigt Unterscheidungen in der Form zu treffen, dass Umstände des bloßen Anschaffungsvorganges (Verschaffung der Verfügungsmacht, Ansehen, Angreifen, Probieren, Testen, Verbringung in das Unternehmen usw) Anhaltspunkte für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug darstellen. Hinsichtlich der folgenden tatsächlichen Verwendung zur Einnahmenserzielung und ggfs. erforderlicher Vorsteuerkorrekturen ist dagegen auf den Einsatz zur tatsächlichen Leistungserbringung, zur konkreten Produktion und dergleichen abzustellen.

Unter „**Anlagevermögen**“ werden iZm der hier fraglichen UStG-Bestimmung alle Gegenstände verstanden, die dem Unternehmen auf Dauer dienen sollen. Zieht man als Interpretationshilfe die Definition des EuGH zum Begriff Investitionsgut heran (EuGH vom 1.2.1977, Rs C-51/76, Verbond van Nederlands Ondernemingen), müsste es sich um Gegenstände handeln, die durch eine gewisse Langlebigkeit und einen Wert gekennzeichnet sind und für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt werden.

Eine Verwendung als Anlagevermögen geht somit begrifflich schon über ein bloßes Testen im Rahmen eines Ankaufes hinaus. Noch deutlicher wird dies, wenn man sich den gesamten Wortlaut der hier maßgeblichen Übergangsbestimmung ansieht.

Die „**Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen im Unternehmen**“ setzt daher nach diesen Ausführungen voraus, dass ein Wirtschaftsgut nach seinem dauernden unternehmerischen Zweck zur Einnahmenserzielung zum Einsatz kommt und nicht nur im Rahmen der Lieferung getestet wird. Die Verwendung muss bereits im Unternehmen erfolgen. Vor der Verschaffung der Verfügungsmacht über den Liefergegenstand kann eine Verwendung des Gegenstandes im Unternehmen des Erwerbers schon gar nicht möglich sein. Wenn hier auch ein Grenzfall vorliegen mag, überwiegen doch die Umstände, die dafür sprechen, dass die Nutzung des Ladewagens im Rahmen des Ankaufes zu Testzwecken und noch nicht als üblicher Einsatz im Rahmen seiner dauernden Bestimmung als Ladewagen zur Einbringung der Ernte erfolgte.

Die seitens der Parteien und auch von den UStRI 2000 herangezogenen ertragsteuerlichen Überlegungen müssen nach dieser mehrwertsteuerlichen Betrachtung für die hier strittige Frage nach Ansicht des Richters nicht herangezogen werden.

Im vergleichbaren rechtlichen Zusammenhang und dem Testlauf einer Rundballenpresse entschied das BFG mit Erkenntnis vom 25.8.2017, RV/7101000/2015 ebenso: Nach dem Wortlaut des Tatbestandes der „erstmaligen Verwendung eines Gegenstandes als Anlagevermögen durch den Unternehmer in seinem Unternehmen“ genügt die Anschaffung oder Herstellung allein oder die bloße Verwendungsmöglichkeit nicht. Auch der Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges ist unerheblich. Abzustellen ist vielmehr auf die tatsächliche Inbetriebnahme oder Nutzung im Zusammenhang mit den fraglichen Umsätzen (Ruppe/Achatz, UStG, § 12 Tz. 309).

Daraus folgt, dass nicht jede Benutzung des Gegenstandes bereits eine erstmalige Verwendung als Anlagevermögen im Unternehmen darstellt. Das Wirtschaftsgut muss für seinen bestimmungsgemäßen Zweck in einer den Betrieb dienenden Art und Weise benutzt werden. Eine „Inbetriebnahme“ eines Gegenstandes des Anlagevermögens erfordert eine tatsächliche betriebliche Verwendung entsprechend seinem bestimmungsgemäßen Zweck (VwGH, 25.11.2002, 97/14/0010 zum Begriff der Inbetriebnahme im § 7 EStG bzgl. AfA).

Wenn auch in dem vom BFG im Jahr 2017 entschiedenen Fall schon die Verwendung für den bestimmungsgemäßen Zweck in einer den Betrieb dienenden Art und Weise zu verneinen war und das Vorliegen dieser Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht bestritten werden kann, ist dennoch keine Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen im Unternehmen iSd § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 im Jahr 2013 erfolgt. Eine derartige Verwendung kann nicht angenommen werden, wenn ein erst anzuschaffendes Wirtschaftsgut lediglich im Rahmen des Anschaffungsvorganges einem Probetrieb unterzogen wird und die Verfügungsmacht an diesem Wirtschaftsgut erst nach dem Testlauf übertragen wird. Das bloße Verbringen zum Unternehmen des Erwerbers ist auch noch dem Anschaffungsvorgang und nicht der unternehmerischen betriebsgewöhnlichen Verwendung zuzuordnen. Dass dabei auch ein anlässlich des Kaufes bzw des Probelaufs überlassenes Heu mittransportiert wurde, ändert an dieser Beurteilung nichts. Alle Handlungen im Zusammenhang mit dem bloßen Anschaffungsvorgang ohne konkreten unmittelbaren betriebsgewöhnlichen Einsatz zur Einnahmenserzielung stellen keine erstmalige Verwendung oder Nutzung des Wirtschaftsgutes durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen im Sinn der hier einschlägigen Bestimmungen dar.

Wenn der Bf vorbringt, dass im Fall der Anschaffung eines rein saisonal nutzbaren Wirtschaftsgutes dieses nach Ansicht des Finanzamtes nur in der entsprechenden Saison in Betrieb genommen werden könne, wird diese Ansicht des Finanzamtes im Regelfall der Rechtslage entsprechen.

Zu bedenken ist aber, dass nicht der Vorsteuerabzug als solches von der Inbetriebnahme abhängt. Abhängig von der Inbetriebnahme ist vielmehr, ob und in welcher Höhe eine Vorsteuerkorrektur stattzufinden hat. Ändern sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug wesentlich waren, nicht, bleibt es beim ursprünglichen Vorsteuerabzug und die tatsächliche betriebsgewöhnliche Inbetriebnahme ist umsatzsteuerlich ohne Bedeutung.

### **F.1.2. Austausch der Rechtsgrundlage**

Dass die Rechtsgrundlage für die vorzunehmende Vorsteuerkorrektur ausgetauscht werden kann, ergibt sich schon aus den oben angeführten Gesetzesbestimmungen.

### **F.2. Zufluss des Milchgeldes**

Der Bf unterliegt unabhängig von der Erhebungsform (Regelbesteuerung oder Pauschalierung) der Istbesteuerung. Die materiellrechtliche Beurteilung seiner Umsätze richtet sich nach den Umständen im Zeitpunkt der Leistungserbringung. Hinsichtlich der Fälligkeit und somit des Entstehens des Steueranspruches bleibt es aber beim Zuflusszeitpunkt. Der Steueranspruch entsteht somit am Ende des Monats des Zuflusses der Entgelte. Mit Wirkung Anfang des Jahres 2014 unterliegt der Bf wieder der pauschalierten Erhebungsform der Umsatzsteuer, sodass gemäß § 22 UStG 1994 die angefallenen Vorsteuer in gleicher Höhe wie die entstandene Umsatzsteuerschuld anzusetzen ist und sich aus diesen Vorgängen keine Umsatzsteuerschuld ergeben kann.

Für eine analoge Anwendung des § 17 Abs. 4 UStG 1994 bleibt bei einem Wechsel zwischen Regelbesteuerung und Pauschalierung kein Raum. Nach dem Einleitungssatz dieser Bestimmung soll durch diese eine Doppel- oder Nichtbesteuerung vermieden werden, wie sie zB stattfindet, wenn während der Istbesteuerungs-Phase die Leistungserbringung aber noch kein Zufluss stattgefunden hat und es so letztlich zu keiner Besteuerung kommen würde. Zu dieser Doppel- oder Nichtbesteuerung kommt es im Fall der durchgehenden Ist-Besteuerung beim Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung und umgekehrt nicht. Der Steueranspruch entsteht jeweils am Ende des Monats des Zuflusses und die Entrichtung erfolgt für diesen Veranlagungszeitraum entweder in Form der Regelbesteuerung oder in pauschalierter Form.

Folgt man den unionsrechtlichen Vorgaben und deren innerstaatlichen Umsetzungen muss im Fall der durchgehend anwendbaren Istbesteuerung für das Entstehen des Steueranspruches immer auf das Ende des Monats des Zuflusses des Entgeltes abgestellt werden. Je nach anzuwendender Erhebungsform erfolgt die Abfuhr der sich ergebenden Umsatzsteuer im Wege der Regelbesteuerung oder der Pauschalierung. Da hier im Veranlagungszeitraum des Zuflusses des Milchgeldes 12/2013 bereits wieder die pauschale Besteuerung wirksam geworden war, gilt auch die Umsatzsteuer für diesen Zufluss als pauschaliert entrichtet und kann nicht gesondert vorgeschrieben werden. Insoweit war der Beschwerde zu folgen und der angefochtene Bescheid abzuändern.

## **G. Zulässigkeit der 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.

### **G.1. Ladewagen**

Zur Frage der erstmaligen betrieblichen Verwendung eines Gegenstandes als Anlagevermögen, besteht eine eindeutige Judikatur des VwGH zum diesbezüglich weitgehend vergleichbaren Ertragssteuerrecht (E. 25.11.2002, 97/14/0010). Es gibt aber noch keine Rechtsprechung zu den im gegenständlichen Verfahren angewandten Bestimmungen des §§ 12 Abs. 10ff und 28 Abs. 39 Z. 4 UStG 1994. Daher war die Revision für zulässig zu erklären.

### **G.2. Austausch der Rechtsgrundlage**

Dass die Rechtsgrundlage für eine Besteuerung bei grundsätzlich gleichbleibender „Sache“ geändert werden kann, ergibt sich eindeutig aus den angeführten gesetzlichen Bestimmungen der BAO, sodass eine Revision zu diesem Punkt nicht von der Lösung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängt. Die Revision zu diesem Punkt war somit als unzulässig zu erklären.

### **G.3. Milchgeld**

Ebenso gibt es keine höchstgerichtliche Judikatur zur Frage der analogen Anwendbarkeit von § 17 Abs. 4 UStG 1994 für den Fall des Wechsels zwischen Regelbesteuerung und Pauschalierung, weswegen auch dazu die Revision zuzulassen war.

Linz, am 2. Juli 2018