

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Mitglieder Richter R2 , B1 und B2 im Beisein der Schriftführerin Schr in der Beschwerdesache Bf. , vertreten durch Stb , vom 12. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 15. Juli 2014, FA 9513, betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1/2014, nach der am 28. Oktober 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Übergangsbestimmung gem. § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 verfassungswidrig ist.

Die Landwirte A erzielten im Streitzeitraum neben ihren Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft auch Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder selbständigen oder gewerblichen, nicht aber land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden.

In den Jahren 2005 bis 2013 wurden Anlagegüter (Stallbau, Maschinen etc.) angeschafft, wodurch im Voranmeldungszeitraum Jänner 2014 eine Vorsteuerberichtigung i.H.v. 9.525,77 € resultierte.

Die Umsätze aus Pensionspferdehaltung sind seit 1. Jänner 2014 mit dem Normalsteuersatz i.H.v. 20 % belastet.

Die Beschwerdeführer (Bf.) begehrten in der am 9. Juli 2014 eingereichten berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2014 unter KZ 063 eine Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 i.H.v. 9.525,77 € für Vorsteuern, die mit den Umsätzen aus der Pensionshaltung von Pferden unmittelbar zusammen hängen.

Das Finanzamt erließ am 15. Juli 2014 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner 2014, wobei die erklärte Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht gewährt wurde.

Begründend wurde ausgeführt, dass aufgrund der Übergangsbestimmungen des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Verbindung mit § 12 Abs. 12 UStG 1994 für Wirtschaftsgüter, die der Unternehmer erstmals in seinem Unternehmen vor dem 1. Jänner 2014 in Verwendung genommen habe, nicht zulässig sei.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führen die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Bei den erklärten Vorsteuern handle es sich um solche von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die vor dem 1. Jänner 2014 in Betrieb genommen und in den Jahren 2005 bis 2013 angeschafft oder hergestellt worden seien.

Vorgelegt werde die Berechnung der positiven Vorsteuerberichtigungen gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 aufgrund der Änderung der Verhältnisse, die für die Nichtzulässigkeit des Vorsteuerabzuges im Jahr der erstmaligen Verwendung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zum 31. Dezember 2013 maßgebend waren.

Aufgrund der EuGH-Rechtsprechung vom 12.5.2011, C-441/09, fallen ab 1. Jänner 2014 die Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden nicht mehr in die Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 22 UStG 1994 (RZ 2877 UStR 2000).

Diese Umsätze werden ab 1. Jänner 2014 mit dem Normalsteuersatz i.H.v. 20 % belastet, jedoch ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit für in Vorjahren diesbezüglich getätigter Investitionen.

Daher sei die Übergangsbestimmung gem. § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 verfassungswidrig, da abweichend von den allgemeinen Regeln des § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgegangen werde.

Nach Ansicht der Bf. sei der zwingende Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung mit dem Umsatzsteuersatz von 20 % jedenfalls ein Fall der Änderung der Verhältnisse, der zu einer positiven Vorsteuerberichtigung führen müsse.

Die zum Schutz der in der Regelbesteuerung befindlichen Landwirte eingeführte Übergangsbestimmung, eine „negative Vorsteuerberichtigung“ für die bis zum 31. Dezember 2013 in Betrieb genommenen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu verhindern, sei eine vom Gesetzgeber gewollte Maßnahme der Billigkeit und dürfe nicht zum Schaden jener Unternehmer führen, die zur Regelbesteuerung gezwungen werden.

Dass sich diese Übergangsbestimmung nachteilig für die zur Regelbesteuerung gezwungenen Landwirte auswirken könnte, habe man anlässlich der Beschlussfassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 im Parlament nicht erwähnt und wahrscheinlich auch nicht erkannt, sodass nach Ansicht der Bf. daraus der Schluss gezogen werden könne, dass man sich über die Auswirkungen im umgekehrten Fall nicht bewusst gewesen sei.

Festgehalten werde auch, dass seit 1. Jänner 2014 auch die Umsätze der „Arbeitsmediziner“ dem Normalsteuersatz unterliegen und nicht mehr umsatzsteuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 seien.

Die Arbeitsmediziner seien daher berechtigt, aufgrund der neuen Umsatzsteuerpflicht ihrer Umsätze ab 1. Jänner 2014 eine positive Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 für vor diesem Zeitpunkt in Betrieb genommene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach den Regeln des § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu ihren Gunsten durchzuführen.

Die Übergangsbestimmung gem. § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 verletze somit den Gleichheitsgrundsatz und führe zu einer exzessiven Besteuerung und Belastung mit Umsatzsteuer für die betroffenen Unternehmer und Verbraucher. Diese Gesetzesbestimmung sei daher insoweit verfassungswidrig.

Die Bf. beantragen daher die erklärungsgemäße Veranlagung.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis gelange, dass die angeführten gesetzlichen Bestimmungen verfassungswidrig seien könnten, aber eine stattgebende Erledigung der Beschwerde nicht möglich sei, werde ersucht, die Beschwerde bzw. die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen dem Verfassungsgerichtshof zur Überprüfung vorzulegen.

Da in der gegenständlichen Bescheidbeschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet wird, war gem. § 262 Abs. 3 BAO keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sondern wurde dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung direkt vorgelegt.

Dem Bundesfinanzgericht wurde am 3. September 2014 folgende Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Beschwerdeschrift übermittelt:

***„1. Einordnung der Umsätze von Pferdeeinstellbetrieben:“***

*Art 296 Abs. 1 MwSt-RL ermächtigt die Mitgliedstaaten aus Gründen der Vereinfachung eine Pauschalbesteuerung für landwirtschaftliche Erzeuger einzuführen. Als landwirtschaftliche Erzeuger gelten gem. Art 295 Abs. 1 Z 1 MwSt-RL Steuerpflichtige, die ihre Tätigkeiten im Rahmen eines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs ausüben. Als solche Betriebe sind insbesondere die Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung anzusehen (vgl. Art. 295 Abs. 1 Z 2 iVm Anhang VII Z 2 MwSt-RL). Der EuGH urteilte in diesem Zusammenhang, dass eine solche Pauschalbesteuerung nur dann zur Anwendung kommen soll, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich landwirtschaftliche Erzeugnisse liefert oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringt (vgl. EuGH 15. 7. 2004, Rs C-321/02, Harbs, Slg 2004, I-7101 Rn 29 und 31).*

*§ 22 UStG sieht eine solche Pauschalbesteuerung vor und setzt damit Art 296 MwSt-RL um. Im Lichte der Rechtsprechung des EuGH ist davon auszugehen, dass die Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zu reinen Freizeitzwecken und nicht für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt werden, nicht als eine*

*landwirtschaftliche Dienstleistung angesehen werden kann (vgl. dazu auch BFH 13. 1. 2011, V R 65/09, Rn 19 mwN). Da die Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zu Freizeitzwecken und nicht für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt werden, nicht als landwirtschaftliche Dienstleistung iSd Art 296 MwSt-RL zu qualifizieren ist, muss in unionsrechtskonformer Interpretation des § 22 UStG davon ausgegangen werden, dass solche Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG zu subsumieren sind.*

### **1. Zur Anwendbarkeit der Vorsteuerberichtigung bei § 22 UStG**

*Durch § 22 UStG soll es bloß zu einer Erleichterung bei der Erfüllung der umsatzsteuerlichen Verpflichtungen für nicht buchführungspflichtige Betriebe kommen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> (2011) § 22 Rn 3). Im Rahmen des § 22 Abs. 1 werden auf die Umsätze entfallende Umsatzsteuer in gleicher Höhe die Vorsteuerbeträge festgesetzt, wonach grundsätzlich keine Umsatzsteuer zu entrichten ist (vgl. Schuchter in Melhardt/Tumpel (Hrsg.) UStG (2012) § 22 Rn 6 f). Dem Land- und Forstwirt, der unter die Pauschalregelung des § 22 UStG fällt, steht daher das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Da einem Land- und Forstwirt, der sich in der Pauschalierung gemäß § 22 UStG befindet, das Recht auf Vorsteuerabzug – nämlich in Höhe der entstandenen Umsatzsteuer – zusteht, würde ein Wechsel von der Pauschalierung in das Normalregime und umgekehrt – also der Wechsel in und aus der Pauschale nach § 22 UStG – grundsätzlich keine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG nach sich ziehen.*

*Durch das AbgÄG 2012 kam es jedoch zur Änderung des § 12 Abs. 12 UStG, sodass nunmehr „[e]ine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, [...] auch vor[liegt], wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 für den Vorsteuerabzug vorliegt“. Durch die Änderungen sollen unbefriedigende Ergebnisse – sowohl für den Fiskus als auch für den Unternehmen – beim Wechsel vermieden werden (vgl. EB AÄA). § 28 Abs. 39 Z 4 UStG sieht hierzu eine Übergangsregelung vor, die die Änderungen von § 12 Abs. 12 UStG erst ab dem Veranlagungsjahr 2014 anwendbar macht sowie davon abhängig ist, dass die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31. Dezember 2013 erfolgt. Im Endeffekt ist dadurch Anlagevermögen, das vor dem 1. 1. 2014 genutzt wird, von der Vorsteuerberichtigung ausgenommen und dadurch immunisiert. Dass eine Berichtigung im Rahmen des § 12 Abs. 12 iVm § 28 Abs. 39 Z 4 UStG unterbleiben kann, wird den Mitgliedstaaten durch Art 186 MwSt-RL anheim gestellt.*

*Diese Immunisierung führt dazu, dass Land- und Forstwirte, die Investitionen vor dem Veranlagungsjahr 2014 vor- und in Betrieb genommen haben, keine Vorsteuerberichtigung durchzuführen haben. In den Fällen, in denen von den allgemeinen Vorschriften in die Pauschalierung gewechselt wurde, ist dies vorteilhaft, da keine Vorsteuerberichtigung des Anlagevermögens zu Lasten der Land- und Forstwirte vorgenommen werden muss. In*

*den umgekehrten Fällen führt die fehlende Vorsteuerberichtigung zum Ergebnis, dass eine Entlastung von der Vorsteuer in Höhe der Pauschalierung bestehen bleibt.*

### **1. Zur Verfassungswidrigkeit der Übergangsregelung**

*Durch die Übergangsregelung unterbleibt eine Vorsteuerberichtigung sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Land- und Forstwirte für Anlagevermögen, dass vor dem 1. 1. 2014 erstmalig als Anlagevermögen durch den Unternehmer in seinem Unternehmen verwendet oder genutzt wird.*

*Dadurch kann in der Übergangsregelung aber keine Verfassungswidrigkeit erblickt werden. Es entspringt der wirtschaftlichen Logik, dass ein ökonomisch sinnvoll handelnder Land- und Forstwirt größere Anschaffungen außerhalb der Pauschalierung geltend machen wird, um in den Genuss des vollen Vorsteuerabzuges zu kommen. Diese Land- und Forstwirte werden durch die Übergangsregelung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG in ihrem Vertrauen in die Rechtslage geschützt. Dem Gesetzgeber ist es erlaubt, Regelungen zu erlassen, ohne dabei auf jeden erdenklichen Einzelfall Bedacht nehmen zu müssen (vgl. Öhlinger, Verfassungsrecht<sup>7</sup>, Rz 768). Kommt es dabei zu Härtefällen, ist ein Gesetz oder Teile davon nicht gleichermaßen gleichheitswidrig (vgl. VfGH 30. 9. 1995, B 1535/94; 21. 6. 2000, G 89/99).*

*Durch die Verhinderung der positiven Vorsteuerberichtigung kommt es – entgegen den Vorbringen der Bf. – auch zu keiner Gleichheitswidrigkeit in der Besteuerung. Denn zur Prüfung einer etwaigen Gleichheitswidrigkeit bedarf es eines Vergleichspaares, also die Auswahl von Vergleichsobjekten, denen gegenüber die zu prüfende Rechtsnorm eine Ungleichbehandlung vornehmen könnte (vgl. Gassner, Gleichheitssatz und Steuerrecht (1970) 3 ff; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht<sup>10</sup> (2014) Rz 762; Staringer, Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Managergehälter, ÖStZ 2014, 369 (374 mwN in FN 56)). Das zu betrachtende Vergleichspaar muss aus zwei Landwirten bestehen. Der erste Landwirt, der freiwillig aus der Pauschalbesteuerung ausscheidet. Der zweite Landwirt, der aufgrund der eindeutigen unionsrechtlichen Behandlung von Pensionspferdeumsätzen zu Freizeitzwecken nicht unter die Pauschalbesteuerung fällt. Für beide Unternehmer gilt, dass sie während ihrer Unterwerfung unter die Pauschalbesteuerung Investitionen vorgenommen haben, für die im Rahmen des § 22 UStG Vorsteuerbeträge abgezogen werden konnten, die in gleicher Höhe wie deren Umsätze anfielen. Wechseln nun beide Unternehmer aus der Pauschalbesteuerung heraus und kommt es dadurch im Rahmen des § 12 Abs. 12 iVm § 28 Abs. 39 Z 4 UStG zu keiner Anwendung der Vorsteuerberichtigung, kann eine ungleiche Behandlung nicht erblickt werden. Denn für beide Unternehmer ist vor 1. 1. 2014 in Betrieb genommene Anlagevermögen von der Vorsteuerberichtigung ausgenommen.*

*Sofern die Bf. das Vergleichspaar mit Umsätzen der Arbeitsmediziner ziehen möchte, ist die darauf anwendbare Rechtslage eine andere. Fallen Arbeitsmediziner seit 1. 1. 2014 nicht mehr unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 18 UStG, konnten*

diese bis dahin für ihre Eingangsleistungen gar keinen Vorsteuerabzug vornehmen (§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG verwehrt als „unechte Steuerbefreiung“ den Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 3 UStG). Werden die Umsätze von Arbeitsmedizinern nun nichtmehr unter diese Befreiung subsumiert und unterliegen mit ihren Umsätzen auch keinen anderen Umsatzsteuerbefreiungen, sind deren Umsätze steuerpflichtig. Es entspricht der herrschenden Ansicht und vor allem auch Systematik der Umsatzsteuer, dass gerade solche Situationen zur Anwendung des § 12 Abs. 10 ff UStG führt (vgl. Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup> (2011) § 12 Rn 302).

Damit ist die Vergleichbarkeit eines Land- und Forstwirtes, der aufgrund einer unionsrechtskonformen Interpretation des § 22 UStG nicht mehr unter die Pauschalbesteuerung fällt und eines Arbeitsmediziners, der keine unecht befreiten Umsätze tätigt, ausgeschlossen. Denn dem Land- und Forstwirt stand auch im Zeitraum der Pauschalbesteuerung ein Recht auf Vorsteuerabzug zu. Nämlich in Höhe der angefallenen Umsatzsteuer. Dementgegen ist einem unecht befreiten Arbeitsmediziner der Vorsteuerabzug verwehrt. Tägt dieser Arbeitsmediziner nunmehr steuerpflichtige Umsätze, ist im Rahmen des § 12 Abs. 10 UStG eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Dieses Ergebnis entspricht auch den Zielen der Vorsteuerberichtigung als solchen. Denn das Ziel besteht darin, dass der Vorsteuerabzug getreu der dauerhaften Verwendung der Eingangsumsätze für die Zwecke der besteuerten Umsätze wiedergespiegelt wird (vgl. EuGH 15. 12. 2005, Rs C.63/04, Centralan Property, Rn 77). Im Falle des Wechsels von einer unechten Steuerbefreiung zur Normalbesteuerung muss also eine Berichtigung erfolgen, um die Ziele der Berichtigungsvorschriften zu erreichen.

## 1. Gesamtwürdigung

Die Umsätze aus der Einstellung von Pferden, die von ihren Eigentümern zu Freizeitzwecken, nicht aber für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt werden, sind in unionsrechtskonformer Interpretation keine Umsätze, die der Pauschalbesteuerung des § 22 UStG zugänglich sind. Durch die Änderungen des § 12 Abs. 12 UStG kommt es beim Wechsel von der Pauschalbesteuerung zur Normalbesteuerung zur Vorsteuerberichtigung, um unbefriedigende Ergebnisse – sowohl für den Fiskus als auch für den Unternehmer – beim Wechsel zu vermeiden. Die dazu beschlossene Übergangsregelung nimmt Anlagevermögen, das vor dem 31. 12. 2013 im Unternehmen genutzt oder erstmals verwendet wurde, von der der Vorsteuerberichtigung aus.

§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG zieht keine verfassungsrechtlichen Bedenken nach sich. Einerseits muss beim Wechsel von den allgemeinen Vorschriften in die Pauschalierung keine Vorsteuerberichtigung des Anlagevermögens zu Lasten der Land- und Forstwirte vorgenommen werden. Im umgekehrten Fall führt die fehlende Vorsteuerberichtigung zum Ergebnis, dass eine Entlastung von der Vorsteuer in Höhe der Pauschalierung bestehen bleibt. Andererseits werden vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt. Zwei Land- und Forstwirte, die aus der Pauschalbesteuerung herauswechseln,

*werden durch die Übergangsregelung nicht unterschiedlich behandelt. Ein Vergleichspaar zwischen einem Land- und Forstwirt, der aus der Pauschalbesteuerung herausfällt und einem Steuerpflichtigen, der anstelle unecht befreiter Umsätze nunmehr steuerpflichtige Umsätze erbringt, kann nicht gezogen werden. Denn dem Land- und Forstwirt stand bereits in der Pauschalbesteuerung das Recht auf Vorsteuerabzug zu, das in Höhe der angefallenen Umsatzsteuer entstanden ist. Demgegenüber ist dem Steuerpflichtigen, der unecht befreite Umsätze erbringt, das Recht auf Vorsteuerabzug gänzlich verwehrt. Er bringt dieser aber nun steuerpflichtige Umsätze, muss, um den Zielen der Vorsteuerberichtigung Rechnung zu tragen und die umsatzsteuerliche Neutralität herzustellen, eine Vorsteuerberichtung stattfinden.“*

In der Gegenäußerung der Bf. vom 15. Oktober 2014 wird wie folgt festgehalten:

***„zu 1. Einordnung der Umsätze von Pferdeeinstellbetrieben***

*Im nationalen Recht wurde die Rechtsprechung zur Pensionspferdehaltung des Europäischen Gerichtshofs in Bezug auf die Pauschalbesteuerung nicht umgesetzt.*

*§ 22 UStG 1994 blieb in dieser Hinsicht bis dato unverändert.*

*§ 22 UStG normiert, dass nicht buchführungspflichtige Unternehmer, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, deren Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage bzw. mit 12 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt wird. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt. Im Abs. 3 dieser Gesetzesbestimmung wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb näher definiert.*

Abs. 3 lautet:

*Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955.*

*Das Bewertungsgesetz stellt nicht darauf ab, ob es sich hierbei um eigene oder fremde Tiere handelt. Lediglich die Maximalunterstellung gem. § 30 Abs. 5 BewG darf bei den im § 30 Abs. 7 BewG genannten Tierarten nicht überschritten werden. Pferde sind bei den Tierarten im Abs. 7 angeführt. Die Maximalunterstellung gem. § 30 Abs. 5 BewG 1955 ist als Obergrenze maßgebend für die Frage, ob die Umsätze noch zur Land- und Forstwirtschaft zählen oder Umsätze eines Gewerbebetriebs vorliegen.*

*§ 22 UStG 1994 macht keinen Unterschied ob eigene oder fremde Tiere gehalten oder erzeugt werden. Aus diesem Grund ist die, ohne gesetzliche Grundlage in Österreich eingeführte Besteuerung der Pensionshaltung von Pferden mit dem Normalsteuersatz durch Landwirte, die dem Regime des § 22 UStG 1994 unterliegen, ungesetzlich.*

*Europarecht und insbesondere die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs entfaltet ohne legistische Umsetzung im nationalen Recht zu Lasten der Normunterworfenen keine Wirkung.*

*M. E. darf § 22 UStG 1994 in der aktuellen Fassung nicht unionskonform im Sinne der zu Art. 296 MwSt-RL ergangenen Rechtsprechung interpretiert werden, solange keine Gesetzesänderung dieser Norm durch das Parlament beschlossen wird. M. E. unterliegen daher trotz divergierender Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu Art. 296 MwSt-RL die Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden unverändert der Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 wenn der Landwirt über eine ausreichende landwirtschaftliche Fläche im Sinne des § 30 Abs. 5 BewG im Verhältnis zu den von ihm gehaltenen Vieheinheiten im Sinne des § 30 Abs. 7 BewG verfügt. Im gegenständlichen Fall ist das zutreffend. Der Landwirt bewirtschaftet eine landwirtschaftlich genutzte Fläche von rd. 35 ha. Es werden durchschnittlich 35 Pferde eingestellt.*

*Im gegenständlichen Fall wird nicht einmal die Normalunterstellung der bisherigen internen Bewertungsrichtlinien bzw. neu der Kundmachung zur Hauptfeststellung 1.1.2014 überschritten.*

*Es wird daher beantragt, dass Finanzgericht möge überprüfen, ob die Besteuerung der Pensionspferdehaltung ohne ins Gewicht fallende Nebenleistungen, mit dem Normalsteuersatz gesetzeskonform erfolgt, oder unverändert die Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 22 für solche Umsätze anzuwenden ist.*

*In eventu wird daher der Antrag gestellt, die bisher erbrachten Leistungen im Rahmen der Pensionspferdehaltung dem Regime des § 22 UStG 1994 zu unterwerfen, zu veranlassen, dass die bisher entrichtete USt 1-7/2014 in der Höhe von EUR 7.026,67 mit 0 festgesetzt und dem Abgabenkonto wieder gutgeschrieben wird.*

## ***zu 2. Zur Anwendbarkeit der Vorsteuerberichtigung bei § 22 UStG***

*Es ist richtig, dass bei einem Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 22 zur Regelbesteuerung und umgekehrt bisher, d. h. bis 31.12.2013 keine Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 und Abs. 11 nach der herrschenden Lehre durchzuführen*

war. Durch die Gesetzesänderung im Herbst 2012 wird jedoch ab 1.1.2014 sowohl für den Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung als auch für den Fall, dass von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung zurückgekehrt wird, eine Änderung der Verhältnisse mit Vorsteuerberichtigung herbeigeführt.

Hingegen haben der VwGH mit seiner Entscheidung vom 14.9.1993, Zahl 93/15/0105 und der unabhängige UFS – Linz mit seiner Berufungsentscheidung vom 30.12.2003 RV/1890-L/02 erwogen, dass schon bisher eine Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen ist, wenn ein Gegenstand zunächst im durchschnittssatz-besteuerten landwirtschaftlichen Betrieb und innerhalb der Fristen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 in einem anderen Jahr im Gewerbebetrieb desselben Steuerpflichtigen verwendet wird. Im gegenständlichen Fall führt der Unternehmer, gesetzt der Fall, dass überhaupt zu Recht für den Pferdebetrieb ab 1.1.2014 die Regelbesteuerung anzuwenden ist – neben seinem durchschnittssatzbesteuerten landwirtschaftlichen Betrieb (es werden auch Feldfrüchte in nicht unerheblichem Ausmaß verkauft) zwar keinen Gewerbebetrieb, aber einen landwirtschaftlichen Betrieb bzw. einen Betriebsteil der steuerpflichtige Umsätze erzielt, die dem Normalsteuersatz unterliegen.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung auf § 22 Abs. 5 UStG verwiesen. Diese Gesetzesbestimmung lautet: „Führt der Unternehmer neben den im Abs. 1 angeführten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 zu behandeln.“ Es sind somit 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 zu besteuern sind, wie z. B. Vorsteuern, die im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Herstellung sowie Verwendung oder Nutzung eines unteilbaren Gegenstandes, z. B. Maschinen anfallen, muss eine Aufteilung der Vorsteuern nach den Regeln des § 12 Abs. 4 – 6 durchgeführt werden. Der VwGH hat im zu beurteilenden Fall die Rechtsansicht vertreten, dass von einer Änderung der Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabsatz maßgebend waren, gesprochen werden kann, wenn der Gegenstand in einem Jahr für den landwirtschaftlichen Betrieb, der der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegt, und in einem anderen Jahr im Gewerbebetrieb, der den normalen Regeln des UStG unterliegt, verwendet wird.

Auch der UFS Linz hat eine Vorsteuerberichtigung beim Erwerb eines Wirtschaftsgutes für den pauschalierten Betrieb und späterer Verwendung für den nicht pauschalierten Betrieb als notwendig erachtet. In dem zu beurteilenden Fall hatte der Berufungswerber einen

*Kompostlader zur Gänze für seine pauschalierte Landwirtschaft angeschafft und zwei Jahre später zur Gänze für seine gewerbliche (also nicht pauschalierte) Kompostierung verwendet.*

*Der Berufungswerber machte aus diesem Grund eine Vorsteuerberichtigung (zu seinen Gunsten) in der Höhe von 1/5 der auf dem Kompostlader ruhenden Umsatzsteuer geltend.*

*Hierzu merke ich an, dass offensichtlich in dem zu beurteilenden Fall zunächst die Kompostierung des Landwirten nicht über den Umfang einer steuerrechtlich zur Landwirtschaft gehörenden Nebentätigkeit hinaus ging. Erst in einem darauf folgenden Jahr hat sich der Umfang dieser Nebentätigkeit dahin erweitert, dass die Nebentätigkeit steuerrechtlich nicht mehr als landwirtschaftliche Tätigkeit sondern als gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts zu qualifizieren war. Damit trafen die Voraussetzungen des § 22 Abs. 5 UStG 1994 zu.*

*Der UFS ist den Überlegungen des VwGH gefolgt und hat der Berufung Folge gegeben. In seiner entscheidenden Aussage führt der UFS aus:*

*Der VwGH hat bezüglich des umgekehrten Falles (Gegenstand wird für Unternehmensteile außerhalb des pauschalierten Betriebes mit Vorsteuerabzug erworben und in der Folge im pauschalierten Betrieb verwendet) im Erkenntnis vom 14.9.1993, 93/15/0105, ausgesprochen, dass dies ein Anwendungsfall des*

*§12 Abs. 10 UStG sei. Ruppe, a.a.O., bezweifelt dies in Tz 42 zu § 22, meint aber andererseits in Tz 43, bei gemischter Verwendung und nachträglicher Nutzungsänderung sei eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Damit widerspricht sich Ruppe nach Ansicht des Referenten selbst, weil es wohl keinen Unterschied ausmacht, ob der Gegenstand zunächst in einem Verhältnis von 100 zu 0 (bzw. 0 zu 100) oder in einem beliebigen anderen Verhältnis für den pauschalierten bzw. gewerblichen Bereich angeschafft wird und in der Folge in einem anderen Verhältnis, und sei dies auch 0 zu 100 (bzw. 100 zu 0) genutzt wird. Damit erweisen sich die Zweifel an der angeführten Judikatur des VwGH nicht begründet. Folglich steht auch für den hier vorliegenden Fall eine Vorsteuerberichtigung zu. Überdies sind Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, auch jene, die darin bestehen, dass einmal die Vorsteuer pauschal und einmal gesondert zu stehen.*

*Im nun zu beurteilenden Fall hat sich zwar nicht der Umfang geändert, aber die Rechtsansicht des Fiskus. Der Fiskus beurteilt in seinen Richtlinien einen Teil der Tätigkeit des Unternehmers, nämlich das Einstellen fremder Reitpferde als eine Tätigkeit, die dem Normalsteuersatz unterliegt. Der Unternehmer übt daher nach Ansicht des Fiskus*

eine durchschnittssatzbesteuerte landwirtschaftliche Produktion und eine dem normalen Regelwerk des Umsatzsteuerrechtes unterliegende steuerpflichtige Tätigkeit aus.

Es darf aber keinen Unterschied machen, ob die Vorsteuerberichtigung durch eine Änderung des Umfanges der Tätigkeit ausgelöst wird (so wie in der Entscheidung des UFS Linz) oder rechtliche Gründe (der Fiskus beurteilt eine früher durchschnittssatzbesteuerte Tätigkeit als nunmehr dem Normalsteuersatz unterliegende Tätigkeit) vorliegen.

Es wird daher beantragt, die Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers im gegenständlichen Fall in Analogie zur Rechtsprechung des UFS und des VwGH zu gestatten. Die Übergangsbestimmung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 wäre bei einer derartigen Rechtsauslegung unbeachtlich, da der Unternehmer neben den in Abs. 1 angeführten Umsätzen des § 22 UStG 1994 auch andere Umsätze, die dem Regelwerk des Umsatzsteuergesetzes unterliegen, ausführt und daher § 22 Abs. 5 UStG 1994 anzuwenden ist.

### **zu 3. Zur Verfassungswidrigkeit der Übergangsregelung**

Zunächst stelle ich in einem Beispiel dar, wie das Ergebnis einer Vorsteuerberichtigung im Wege des § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Vergleich zu einer Entlastung von den Vorsteuern bloß in Höhe der Pauschalierung ausschaut um zu beweisen, dass die Steuerentlastungswirkung die dem Vorsteuerabzug zukommen soll, durch die Pauschalbesteuerung gem. § 22 UStG 1994 bei größeren Investitionen kurz vor Beginn der erzwungenen Regelbesteuerung nicht erreicht wird. Hingegen bewirkt die Berichtigung der Vorsteuern gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 eine den wirtschaftlichen Verhältnissen sehr nahe kommende Steuerentlastungswirkung.

Die Finanzverwaltung kommt nämlich im letzten Satz zu 2. ihrer Stellungnahme zu dem m. E. falschen Ergebnis, dass die fehlende Vorsteuerberichtigung ohnedies durch die Entlastung von der Vorsteuer in der Höhe der Pauschalierung kompensiert wird, weil die Vorsteuer in Höhe der Pauschalierung bestehen bleibt.

Bei größeren Investitionen in Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, insbesondere bei größeren Gebäudeinvestitionen, einige Jahre vor dem erzwungenen Zeitpunkt ab dem die Regelbesteuerung durchzuführen ist, trifft das jedenfalls nicht zu.

Das folgende einfache Beispiel soll das illustrieren und demonstrieren, dass die Auffassung der Finanzverwaltung nicht richtig ist:

*Ein durchschnittssatzbesteueter Landwirt errichtete im Jahr 2011 einen Pferdestall zum Zwecke des Einstellens fremder Reitpferde. Der Landwirt produziert weiterhin Feldfrüchte, die er am Markt verkauft. Die Maschinen des landwirtschaftlichen Betriebes werden sowohl für den Pferdeinstellbetrieb als auch für die Pflanzenproduktion verwendet. Die Kosten für die Errichtung des Pferdestalles betragen im Jahr 2011 im Beispiel brutto 240.000 €. Die nicht zum Abzug geltend gemachte Vorsteuer (weil pauschaliert) beträgt 40.000 €. Die Inbetriebnahme des Pferdestalles erfolgte im Jänner 2011. Die Nutzungsdauer des Pferdestalles beträgt 30 Jahre. Die Amortisationsdauer der Investition auf Grund der Betriebsplanung des Landwirten beträgt 15 Jahre (Annahme: es wird ein sehr rentabler Betrieb unterstellt). Die Amortisationsdauer ist der Zeitraum von der Investitionsausgabe bis zu dem Zeitpunkt, in dem die Summe der abgezinsten Einzahlungsüberschüsse eines Investitionsobjekts der Investitionsausgabe entspricht. Erst nach einem Zeitraum von mehr als 15 Jahren wird der Landwirt mit dem Pferdestall mehr verdient haben, wie seine Investitionen hierfür betragen. Das heißt, frühestens in einem Zeitraum von 15 Jahren kann sich nach seiner Betriebsplanung die Investition rechnen. Die Amortisationsdauer wird maßgeblich von den Preisen bestimmt, die am Markt erzielbar sind. Die Amortisationsdauer bei Pferdeinstellbetrieben wird in der Praxis in den meisten Fällen wesentlich länger sein wie im Beispiel von mir angenommen wird. In diesen Fällen fällt die Entlastungswirkung durch die pauschale Vorsteuer gem. § 22 UStG 1994 noch wesentlich schlechter aus.*

*Dividiert man die Herstellungskosten durch die Amortisationsdauer erhält man jenen Betrag der jährlich über die erzielten Erlöse verdient wird ( $240.000 \text{ €} / 15 \text{ Jahre} = 16.000 \text{ €}$ ).*

*Der über die Erlöse verdiente Anteil des nicht zum Abzug geltend gemachten Vorsteuerabzugs (weil durchschnittssatzbesteuert) beträgt jährlich  $2.666,67 \text{ €}$  ( $2.666,67 \text{ €} \times 15 \text{ Jahre} = 40.000 \text{ €}$ ).*

*Von der Inbetriebnahme des Stalles bis zum 1.1.2014 sind 3 Jahre verstrichen. Im durchschnittssatzbesteuerten Zeitraum wurden daher über die Erlöse (einschließlich der pauschalen Umsatzsteuer in der Höhe von 10 %) bei einer 15 jährigen Amortisationsdauer bloß 8.000 € verdient und somit als Vorsteuer im Rahmen der Pauschalierung wirksam, da die zu zahlende Umsatzsteuer der abziehbaren Vorsteuer entspricht (§ 22 Abs. 1 UStG 1994).*

*Gelangt im Zuge der Umstellung von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht zur Anwendung, verliert der Unternehmer 32.000 € an noch nicht verdienter Vorsteuer. § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist eine zulässige Pauschalmethode um Nachteile pauschal auszugleichen, die aus dem Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung (oder unechten Umsatzsteuerbefreiung) zur Regelbesteuerung für den Unternehmer oder umgekehrt aus dem Wechsel*

*von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung (oder unechten Umsatzsteuerbefreiung) für den Fiskus entstehen würden.*

*Die Anwendung von § 12 Abs. 10 UStG 1994 würde im Beispiel für den Unternehmer zu einer jährlichen Vorsteuerkorrektur von 4.000 € 7 Jahre lang führen. Der Gesamtbetrag der Entlastung (positive Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers) würde daher 28.000 € betragen. Vergleicht man den über die Amortisation noch nicht verdienten Betrag an Vorsteuern in der Höhe von*

*32.000 € mit der Entlastungswirkung von § 12 Abs. 10 UStG 1994 im angeführten Beispiel, stellt man fest, dass sich bloß ein Nachteil von 10 % der gesamten Vorsteuer ergeben würde, wäre § 12 Abs. 10 UStG 1994 tatsächlich anwendbar.*

*Berechnet man den Barwert einer jährlichen Rate von 2.666,67 € (jährlicher Betrag an Vorsteuern der über die Erlöse verdient wird), Laufzeit 12 Jahre, Zinssatz 4%, nachschüssig kommt man auf ein Ergebnis von 25.027 €.*

*Der Barwert der positiven Vorsteuerberichtigung von 4.000 €, 7 Jahre lang, Zinssatz 4%, nachschüssig würde 24.008 € betragen. Da es sich bei der Methode der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 um eine Pauschalmethode handelt, muss eine in der Regel geringe Differenz (im oben angeführten Beispiel sind das abgezinst 1.019 €) sowohl vom Steuerzahler wie auch vom Fiskus toleriert werden (Vor- und Nachteile gleichen sich ziemlich aus). Bei einem Kapitalisierungszinssatz von 6 % wären die Barwerte im o.a. Beispiel gleich hoch.*

*Nicht akzeptierbar ist der Nachteil (im oben angeführten Beispiel ein Betrag von 28.000 €, abgezinst 24.008 €) der entsteht, weil § 28 Abs. 39 Z. 4 UStG 1994 die Anwendung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 für die Übergangsfälle – meines Erachtens verfassungswidrig – nicht gestattet.*

*Widersprochen werden muss der in der Stellungnahme angeführten „wirtschaftlichen Logik“ das ein ökonomisch sinnvoll handelnder Land- und Forstwirt größere Anschaffungen außerhalb der Pauschalierung geltend machen wird um in den Genuss des vollen Vorsteuerabzugs zu kommen. Der Landwirt hat darauf vertraut, bei seinen Investitionen z. B. in den Jahren 2010 und 2011, weiterhin auch in Bezug auf seinen Pferdebetrieb die Durchschnittssatzbesteuerung anwenden zu können. Eine TeiloPTION bloß für den Pferdebetrieb zur Regelbesteuerung wäre rechtlich nicht zulässig gewesen und ist daher keine Alternative für den Landwirt. Viele Landwirte stellen bei ihren Investitionen Langzeitbetrachtungen an und kalkulieren die Mehrkosten für Buchhaltung und Steuerberater sowie den eigenen höheren Arbeitsaufwand für*

*den Fall der Regelbesteuerung mit ein und gelangen zu dem Ergebnis, dass sich die Regelbesteuerung trotz der Umsatzsteuergutschriften nicht lohnt. Zudem werden gerade durch die Einführung einer positiven und negativen Vorsteuerberichtigung, so auch die erläuternden Bemerkungen zu diesem Gesetz, für zukünftige Fälle unbefriedigende Ergebnisse für die Steuerzahler bzw. den Fiskus vermieden.*

*Die Argumentation der Finanzverwaltung, dass jeder ökonomisch sinnvoll handelnde Land- und Forstwirt größere Anschaffungen außerhalb der Pauschalierung tätigt, geht daher ins Leere.*

*Zum konkreten Beschwerdefall:*

*Der Unternehmer führt einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Ackerbau einerseits und mit Pensionspferdehaltung andererseits. Hätte er den Vorsteuerabzug nach den Normen der umsatzsteuerrechtlichen Regelbesteuerung vornehmen wollen, hätte er für seinen gesamten landwirtschaftlichen Betrieb, also Ackerbau und Pensionspferdebetrieb, die Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 beantragen müssen. Eine TeiloPTION sieht das Gesetz nicht vor. Nun fällt aber ein Teil seiner unternehmerischen Tätigkeiten, nämlich die Pferdeeinstellung aus der Durchschnittssatzbesteuerung heraus und ist nach Auffassung des Fiskus ab 1.1.2014 der Regelbesteuerung zu unterwerfen. Mit seinen Umsätzen aus dem Ackerbau bleibt er weiterhin in der Durchschnittssatzbesteuerung. Der Landwirt konnte anlässlich seiner Umstellung von einem Rinderbetrieb zu einem Pferdebetrieb und anlässlich der Durchführung seiner weiteren Investitionen in den Pferdebetrieb nicht erahnen, dass der Europäische Gerichtshof die Tätigkeit des Einstellens fremder Pferde als Dienstleistung erblickt, die nicht pauschal besteuert werden darf. Diesen Umstand konnte er in seiner Planung, da für ihn nicht vorhersehbar, nicht einbeziehen. Das Argument der Finanzverwaltung, es entspreche der wirtschaftlichen Logik, dass ein ökonomisch sinnvoll handelnder Land- und Forstwirt größere Anschaffungen außerhalb der Pauschalierung geltend machen wird, um in den Genuss des vollen Vorsteuerabzugs zu kommen, geht bezogen auf den gegenständlichen Fall jedenfalls ins Leere. Der Unternehmer konnte bezüglich der Regelbesteuerung immer nur seinen gesamten Betrieb betrachten. Wie erwähnt schließt das Gesetz eine TeiloPTION für bloß einen Betriebsteil aus.*

*Für in die Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 optierende Landwirte bis Ende 2013 ist es natürlich sehr erfreulich, wenn sie durch die Übergangsregelung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 in ihrem Vertrauen auf die bisherige Rechtslage geschützt werden.*

Auch der Beschwerdeführer hat als Unternehmer auf die bisherige Rechtslage vertraut. Gerade er wird aber durch die Übergangsregelung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 nicht geschützt. Seine Umsätze aus der Pensionspferdehaltung unterliegen nach Ansicht des Fiskus ab 1.1.2014 auf Grund der vorangegangenen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs dem Normalsteuersatz. Im Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage in Bezug auf die Durchschnittssatzbesteuerung hat der Landwirt eben die Entscheidung getroffen, keinen Regelbesteuerungsantrag zu stellen, da sich der Nachteil auf Grund der Durchschnittssatzbesteuerung im Zeitraum der Durchführung der Investitionen in einem langen Zeitraum danach (im Amortisationszeitraum) wieder ausgeglichen hätte.

Genau das ist aber im gegenständlichen Fall nicht mehr zutreffend, da sich die Rechtslage oder zumindest die Rechtsauslegung durch den Fiskus geändert hat, und Umsätze aus dem Einstellen fremder Reitpferde ab 1.1.2014 der Regelbesteuerung und dem Normalsteuersatz des Umsatzsteuergesetzes unterliegen. Gerade durch die Einführung der Übergangsregelung ist der Beschwerdeführer in seinem Vertrauen in die Rechtslage nicht geschützt.

Der Vertrauensschutz ist Teil der österreichischen Rechtsordnung und verfassungsrechtlich geboten.

Durch die Einführung der Regelbesteuerung für die Pferdeinstellbetriebe kommt es rückwirkend wirtschaftlich zu einer Abgabenbelastung, da keine volle Entlastung durch einen gleichwertigen Vorsteuerabzug geschaffen wird.

Eine solche gleichwertige Entlastung würde § 12 Abs. 10 UStG 1994 für den Fall vorsehen, dass zur Regelbesteuerung gewechselt wird. Durch die Übergangsbestimmung werden, wie erwähnt, Landwirte geschützt, die zur Regelbesteuerung optiert haben und in der Vergangenheit Investitionen durchführten. Diesbezüglich erfolgt ein Schutz der betroffenen Personen in ihrem Vertrauen in die Rechtslage. Der gleiche Schutz muss aber auch für Personen gewährt werden und wirken, die der Fiskus zwingend von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung zwingt. Das Prinzip der Durchschnittssatzbesteuerung beruht darauf, dass bezogen auf einen fortwährenden Bestand des landwirtschaftlichen Unternehmens die Umsatzsteuer in etwa der Vorsteuer entspricht. Werden nun große Investitionen in einem landwirtschaftlichen Betrieb bzw. Betriebsteil durchgeführt, gleicht sich der Verlust des tatsächlichen Vorsteuerabzugs wieder über einen langen Zeitraum durch die Regelung, dass die Umsatzsteuer dem Vorsteuerabzug entspricht, aus.

Insofern führt die Einführung der Übergangsbestimmung im konkreten Fall rückwirkend zu einer Belastung des Unternehmers, da sich seine Investitionen noch nicht amortisiert

haben, d. h. noch kein entsprechend langer Zeitraum seit der Durchführung der Investitionen verstrichen ist.

Für die Einführung rückwirkend belastender Gesetzesvorschriften gelten durchwegs strenge verfassungsrechtliche Anforderungen. Der Verfassungsgerichtshof fordert besondere Rechtfertigungen für die rückwirkende Einführung belastender Vorschriften. Die Zulässigkeit der Einführung einer neuen Norm hängt zum einen davon ab, dass der betroffene Unternehmer auf die seinerzeitige Rechtslage berechtigt vertrauen durfte, zum anderen vom Ausmaß des Eingriffs und dem Gewicht der Gründe die für eine solche Rückwirkung sprechen. Der Gesetzgeber hat den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Schwerwiegende und plötzliche Eingriffe in erworbene Rechtspositionen sind dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich verwehrt. Es kann und darf daher nicht sein, dass eine Übergangsbestimmung eine Personengruppe schützt (Landwirte die zur Regelbesteuerung in der Vergangenheit optierten und hohe Investitionen durchführten) und dass diese gleiche Übergangsbestimmung anderen Unternehmern Nachteile beschert (Landwirte, die mit ihrer Tätigkeit der Durchschnittssatzbesteuerung unterlagen und nunmehr auf Grund einer geänderten Rechtsansicht des Fiskus für ihre Dienstleistungen Umsatzsteuer in der Höhe des Normalsteuersatzes zahlen müssen). Übergangsbestimmungen haben die Aufgabe die Verhältnismäßigkeit herzustellen. Genau das passiert für jene Unternehmer, die zur Regelbesteuerung gezwungen werden, nicht. Insbesondere auch darin ist die Verfassungswidrigkeit zu erblicken.

Im Ergebnis, bezogen auf einen langen Zeitraum, entspricht die Durchschnittssatzbesteuerung bei Geschäften mit Konsumenten wirtschaftlich einer unechten Umsatzsteuerbefreiung. Im Beschwerdefall werden ausschließlich Leistungen an Konsumenten erbracht. Im Bereich der unechten Umsatzsteuerbefreiung gibt es, bezogen auf die Umsätze der Kleinunternehmer und bezogen auf Umsätze im Bereich der Vermietung und Verpachtung ebenfalls eine Möglichkeit, ähnlich wie laut § 22 Abs. 6 UStG 1994, zur Option zur Regelbesteuerung. Egal ob die Regelbesteuerung erzwungen wird, wie z.B. im Falle der Arbeitsmediziner, oder durch andere Sachverhalte ausgelöst wird, es kommt im Bereich der unechten Umsatzsteuerbefreiung immer, sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Unternehmers zu einer Berichtigung der Vorsteuern.

Wirtschaftlich lässt sich daher die unechte Umsatzsteuerbefreiung mit der Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 22 UStG 1994 zumindest hinsichtlich der Letztverbrauchergeschäfte vergleichen. Da die wirtschaftliche Wirkung die gleiche ist, meine ich, dass sehr wohl das Vergleichspaar „Umsätze der Arbeitsmediziner“ gezogen und anhand dieses Beispiels dargelegt werden kann, dass der beschwerdeführende Unternehmer wirtschaftlich durch die erwähnte Übergangsbestimmung benachteiligt wird. Entscheidend muss schließlich das wirtschaftliche Ergebnis sei. Es liegt

*daher diesbezüglich eine Verletzung des verfassungsrechtlich zu gewährleistenden Gleichheitsgrundsatzes vor. Die Entlastung durch den pauschalierten Vorsteuerabzug tritt jedenfalls dann nicht ein, wenn diese Investitionen sich über die Erlöse noch nicht amortisiert haben. § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 sind Instrumente, die diese Nachteile in Bezug auf die wirtschaftliche Amortisation ausgleichen. Gerade dieses rechtliche Instrument wird dem Beschwerdeführer durch die Übergangsbestimmung gem. § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 verwehrt.*

*Betroffen von der angeführten Benachteiligung sind nicht nur die Beschwerdeführer sondern alle Pferdebauern, die in den letzten Jahren größer investiert haben.*

*Daher ist diese Übergangsbestimmung verfassungswidrig.*

*Sofern nicht der Beschwerde auf Grund der anderen in dieser Gegenäußerung angeführten Gründe stattgegeben werde, werde ersucht, die Beschwerde bzw. die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen dem VfGH zur Überprüfung vorzulegen.“*

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Beschwerdeausführungen folgendermaßen ergänzt:

Der steuerliche Vertreter verwies nochmals darauf, dass es um den Vertrauensschutz in der Übergangsbestimmung geht, der nämlich die Landwirte schützen solle, die in der Vergangenheit Investitionen vorgenommen haben. Jene Landwirte, die größere Investitionen vorgenommen haben, hätten grundsätzlich zur Regelbesteuerung optieren können. Die Folge daraus hätte darin bestanden, dass jene Landwirte, die vor der Gesetzwerdung optiert haben, den Vorsteuerabzug bekommen hätten.

Durch die neue Übergangsbestimmung zu § 12 sei für die Landwirte, die ohne Regelbesteuerung investiert hätten, der Vertrauensschutz verletzt worden.

Jene Landwirte, die zur Regelbesteuerung optiert hätten, müssten die Vorsteuer nicht berichtigen. Dies sei aber negativ für jene Landwirte, die in der Durchschnittspauschalierung geblieben und zur Regelbesteuerung gezwungen worden seien.

Durch die erzwungene Regelbesteuerung könnten sich nun die Investitionen nicht mehr über den Preis amortisieren. § 12 Abs. 10 UStG 1994 habe sowohl positive als auch negative Folgen für einen Steuerpflichtigen, was eine Verletzung der Steuergerechtigkeit darstelle.

Der Hauptumsatz der Bf. habe in der Pferdepensionshaltung, 35 Pferde auf 38 ha Eigengrund und 3 ha in Pacht, bestanden. Aus dem Ackerbau seien 10.000 € bis 15.000 € erzielt worden, die Umsätze aus der Pferdehaltung hätten ca. 117.600 € im Jahr (280 € pro Pferd pro Monat exkl. USt) betragen.

Auf Befragen des Richters, warum die Bf. im Hinblick auf die hohen Investitionen nicht zur Regelbesteuerung optiert hätten, hält der steuerliche Vertreter fest, dass die

Investitionen über einen längeren Zeitraum erfolgt seien, und die Bf. angenommen hätten, dass die Durchschnittspauschalierung weiterhin anwendbar sei und, dass die Gesetze weiterhin so gelten würden. Die Investitionen hätten sich durch die Anwendung der Durchschnittsbesteuerung über einen langen Zeitraum amortisiert.

Trotz Änderung im Bereich der Umsatzsteuer bleiben die Einkünfte aus der Pensionspferdetierhaltung weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Der steuerliche Vertreter rege das BFG an zu überprüfen, ob das Gesetz nach der Rechtsmeinung des BMF interpretiert werden könne. Es handle sich um eine Interpretation contra lege.

Der steuerlicher Vertreter verweise auf seine Gegenäußerung und die dort zit. Judikatur des VwGH und UFS (RV/1890-L/2002).

Das signifikante Kriterium sei dabei gewesen, dass es durch das Überschreiten der Umsatzsteuergrenzen zum Wechsel kam (dieselbe Tätigkeit wurde zunächst als landwirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert und besteuert und nach Überschreitung der maßgeblichen Umsatzgrenzen als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert und besteuert. Aus diesem Grund sei die positive Vorsteuerberichtigung gewährt worden.

Der steuerliche Vertreter wies abschließend auf den Umstand hin, dass viele Landwirte von Rinderbetrieben zur Pferdehaltung umgestellt hätten. Ihre tägliche Tätigkeit läge im Versorgen der Pferde, Ausmisten, Ernte und Beschaffen des Futters etc. Für einen Landwirt mache es keinen Unterschied, ob es sich um eigene oder fremde Tiere (Kühe oder Pferde) handle.

Die Vorsteuer sei jedenfalls nicht zugestanden bzw. nur bis zur Höhe der zu bezahlenden Umsatzsteuer. Der Vorsteuerabzug erfolge über die zukünftigen Erlöse am Markt.

Der Vertreter des BMF hat zu Protokoll gegeben, dass der EuGH ausgesagt habe, dass unter die Durchschnittssatzbesteuerung nur land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen und Lieferungen subsumiert werden dürfen.

Nach dem Urteil Harbs (richtig: die Harbs-Entscheidung bezog sich auf Verpachtungsumsätze, nicht auf Pferdeumsätze; die Entscheidung zur Einstellung fremder Pferde wird in der Beschwerde angeführt) habe der Bundesfinanzhof in einem Urteil ausgesprochen, dass die Einstellung von Pferden, die Freizeitzwecken dienen, der Regelbesteuerung zu unterziehen seien (§ 24 Abs. 2 Z. 2 dUStG).

Dieser Paragraph sei vergleichbar mit § 22 Abs. 3 öUStG 1994. Darauf hin habe das BMF die Umsatzsteuerrichtlinien geändert. In diese Änderung seien auch Vertreter der Landwirtschaftskammer einbezogen worden.

Der EuGH gebe in ständiger Rechtsprechung Methoden vor, wie das nationale Recht unionskonform auszulegen sei, damit es im Einklang mit dem Unionsrecht stehe.

Eine richtlinienkonforme Interpretation fände dort ihre Grenze, wo sie gegen den Wortlaut des nationalen Gesetzes durchgeführt werden muss. Der Wortlaut des § 22 Abs. 3 UStG 1994 müsse nicht gegen seinen Wortlaut ausgelegt werden, um einen unionsrechtskonformen Zustand herzustellen.

Bisher sei es nur zu einer Berichtigung der Vorsteuer gekommen, wenn die Verwendungsabsicht geändert worden sei. Im gegenständlichen Verfahren läge aber keine Änderung der Verwendungsabsicht vor, sondern ein bloßer Übergang von der Durchschnittsbesteuerung zur Regelbesteuerung. Der VwGH habe in ständiger Rechtsprechung ausgesagt, dass es in diesen Fällen zu keiner Vorsteuerberichtigung komme.

Verwiesen werde auch auf die Entscheidung des VwGH vom 3.11.1986, 85/15/0225.

Eine Vorlage an den VfGH sei deshalb nicht notwendig.

Das Finanzamt sei an die Vollziehung der Gesetze gebunden und schließe sich dem Vorbringen des BMF vollinhaltlich an.

Betreffend Vertrauenschutz: Der Verfassungsgerichtshof habe in jüngster Rechtsprechung in einem Urteil über die Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungskosten ausgesprochen, dass "der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht gehindert sei, die Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungsaufwendungen bei Beteiligungserwerben pro futuro zur Gänze zurückzunehmen. Ebenso wenig sei er gehindert, die Abzugsfähigkeit einzuschränken, sofern für diese Einschränkung sachliche Gründe ins Treffen geführt werden können.

Auch würde es zu einem „doppelten“ Vorsteuerabzug kommen, erstens durch die Pauschalierung und zweitens durch die Regelbesteuerung.

***Das Bundesfinanzgericht hat nach mündlicher Verhandlung erwogen:***

Die Bf. sind pauschalierte Landwirte, die einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Ackerbau (ca. 10 % des Gesamtumsatzes) und sogenannter „Pensionspferdehaltung“ (ca. 90 % des Gesamtumsatzes) führen. Die aus der Pensionspferdehaltung (ca. 35 Pferde) erzielten

Umsätze (ca. 280 € pro Pferd pro Monat exkl. USt) stammen von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden.

Mit der Verpflichtung zur unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht und dessen Vorrang steht das Gebot der gemeinschaftsrechtskonformen – nunmehr unionsrechtskonformen – Auslegung in engem Zusammenhang. Dieses Gebot ist ein Unterfall der rechtskonformen Auslegung, zu der etwa auch die verfassungskonforme Interpretation, aber auch die Auslegung sekundären Unionsrechts im Lichte des Primärrechts, gehört. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist das Gebot der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts dem System des AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) „immanent, da dem nationalen Gericht dadurch ermöglicht wird, im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Unionsrechts sicherzustellen“.

Die Verpflichtung zur unionsrechtlichen Auslegung gilt allerdings nicht nur für Gerichte, sondern für „alle Träger öffentlicher Gewalt der Mitgliedstaaten“.

Anders als bei der unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht stützt der Rechtsanwender aber bei der unionsrechtskonformen Auslegung seine Entscheidung nicht auf Unionsrecht, sondern letztlich auf innerstaatliches Recht. Da jedoch die Abgrenzung zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung fließend ist, besteht auch keine scharfe Trennung zwischen dem Gebot zur unionsrechtskonformen Auslegung und der Verpflichtung zur unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht. Wird allerdings eine staatliche Vorschrift durch nationale Gerichte entgegen dem Gebot unionsrechtskonformer Auslegung interpretiert, so würde dies eine Vertragsverletzung bewirken (vgl. Öhlinger/Potacs EU-Recht und staatliches Recht, 5. Aufl., S 88f).

Nationale Verfahrensvorschriften können Bestimmungen enthalten, welche die Durchsetzung von Unionsinteressen behindern. Aus diesem Grunde hat im Verfahren gegen Österreich der EuGH in seiner Entscheidung vom 12.5.2011, C-441/09, festgehalten, dass die Regelung im österreichischen Umsatzsteuerrecht, wonach die Lieferung und die Einfuhr sowie die Aufzucht, das Mästen und das Halten – also auch die Einstellgebühr – von Pferden den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10 Prozent unterliegt, der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie widerspricht.

Nach der Rechtsansicht des EuGH ist ein ermäßigter Umsatzsteuersatz nur dann zulässig, wenn das einzelne Pferd zum menschlichen Verzehr oder zur Futtermittelherstellung vorgesehen ist.

Aufgrund dieser EuGH-Entscheidung musste der österreichische Gesetzgeber eine europarechtskonforme Änderung im Umsatzsteuergesetz vornehmen (siehe AbgÄG 2011, BGBl. I 2011/76 ab 1.1.2012).

Ab 1. Jänner 2012 ist daher auf Umsätze mit Pferden nur dann der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10 Prozent anwendbar, wenn diese zur Schlachtung bestimmt sind, um für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln verwendet zu werden.

Auf alle anderen Umsätze, z.B. Unterbringung, Fütterung, Pflege von Reit- oder Rennpferden bzw. Pensionsviehhaltung, ist der Normalsteuersatz von 20 Prozent anzuwenden.

Demzufolge wurde die Rz 2877 der Umsatzsteuerrichtlinien wie folgt geändert:

Ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung fallen Umsätze ab 1.1.2014 aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung (vgl. auch BFH vom 13.1.2011, V R 65/09, BStBl. II 2011, 465 mit Verweis auf Art. 295 Abs. 1 Z 5 MwSt-RL 2006/112/EG). Dies gilt entsprechend für die Vermietung von eigenen Pferden zu Reitzwecken.

Das heißt, dass bis zum 31. Dezember 2013 diese Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 22 UStG 1994 unterlagen, wenn diese Umsätze von nicht buchführungspflichtigen Unternehmen im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes erzielt wurden und nicht auf die Anwendung dieser Bestimmung verzichtet wurde.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I 112/2012, hat der Nationalrat gem. Artikel 5 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994) beschlossen, dass in § 28 nach Abs. 38 folgende Ziffer 4 des Abs. 39 angefügt wird:

Z 4: Die Änderungen in § 12 Abs. 12 sowie in § 22 Abs. 1 und Abs. 2 sind ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31. Dezember 2013 (geändert durch BGBl. I 63/2013) erfolgt.

Diese Bestimmung hat zur Folge, dass obwohl grundsätzlich § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 eine Vorsteuerberichtigungsmöglichkeit bei einer Änderung der Verhältnisse (z.B. Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung) vorsieht, dies nun aufgrund der o.a. gesetzlichen Bestimmung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 nicht zulässig ist.

Die Bf. sehen diese gesetzliche Bestimmung, wonach eine Vorsteuerberichtigungsmöglichkeit für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die vor dem 1.1.2014 in Betrieb genommen wurden, nicht zulässig ist, für verfassungswidrig an.

Insbesondere weil diese Übergangsbestimmung zwar zum Schutz der in der Regelbesteuerung befindlichen Landwirte eingeführt wurde (d.h., dass diese Landwirte beim Wechsel in die Pauschalierung ab 1.1.2014 die bereits in Abzug genommene Vorsteuer der Vorjahre nicht „zurückzahlen“ müssen), nicht aber nach Ansicht der Bf. zum Schaden jener Landwirte führen dürfe, die ab 1.1.2014 zur Regelbesteuerung „gezwungen“ werden und die die Vorsteuer der Vorjahre aufgrund der o.a. Übergangsbestimmung nicht „lukrieren“ dürfen.

Nach Ansicht der Bf. sei dem Parlament anlässlich der Beschlussfassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 die negativen Auswirkungen der o.a. Übergangsbestimmung nicht bewusst gewesen. Daher sei der Gleichheitsgrundsatz verletzt worden.

Das Bundesfinanzgerichtes kann aber im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen keine Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 erkennen:

Der Anregung der Bf. an das Bundesfinanzgericht, wegen der Verfassungswidrigkeit des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 beim Verfassungsgerichtshof eine Gesetzesprüfung zu veranlassen wird nicht nähergetreten, weil das erkennende Bundesfinanzgericht dieser Rechtsansicht nicht folgen kann, da insbesondere aus den erläuternden Gesetzesmaterialien nicht hervorgeht, dass im Begutachtungsverfahren verfassungsrechtliche Bedenken geäußert worden wären. Durch eine neue gesetzliche Bestimmung oder Abänderung einer bestehenden Norm wird nicht rückwirkend eine Verschlechterung oder Verbesserung der Rechtsposition eines Abgabepflichtigen bewirkt, daher treten Verbesserungen oder Verschlechterungen für einen Abgabepflichtigen auch erst mit Inkrafttreten der neuen oder abgeänderten Bestimmung ein, weshalb die Bestimmung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 nicht als verfassungswidrig angesehen werden kann.

Das heißt, dass durch die Übergangsregelung eine Vorsteuerberichtigung sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Land- und Forstwirte für Anlagevermögen, das vor dem 1.1.2014 erstmalig als Anlagevermögen durch den Unternehmer in seinem Unternehmen verwendet oder genutzt wird, nicht zulässig ist.

Dem Gesetzgeber steht es frei Regelungen zu erlassen, ohne dabei auf jeden erdenklichen Einzelfall Bedacht nehmen zu müssen (vgl. Öhlänger, Verfassungsrecht, 7. Aufl., Rz 768). Kommt es zu Härtefällen, ist ein Gesetz oder Teile davon nicht gleichermaßen gleichheitswidrig (vgl. VfGH vom 30.9.1995, B 1535/94).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich im gegenständlichen Fall den Ausführungen der Finanzverwaltung wie folgt an:

Durch die Verhinderung der positiven Vorsteuerberichtigung kommt es – entgegen den Vorbringen der Bf. – auch zu keiner Gleichheitswidrigkeit in der Besteuerung. Denn zur

Prüfung einer etwaigen Gleichheitswidrigkeit bedarf es eines Vergleichspaares, also die Auswahl von Vergleichsobjekten, denen gegenüber die zu prüfende Rechtsnorm eine Ungleichbehandlung vornehmen könnte (vgl. *Gassner*, *Gleichheitssatz und Steuerrecht* (1970) 3 ff; *Öhlinger/Eberhard*, *Verfassungsrecht*<sup>10</sup> (2014) Rz 762; *Starlinger*, *Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Managergehälter*, *ÖStZ* 2014, 369 (374 mwN in FN 56)).

Das zu betrachtende Vergleichspaar muss demnach aus zwei Landwirten bestehen. Der erste Landwirt, der freiwillig aus der Pauschalbesteuerung ausscheidet. Der zweite Landwirt, der aufgrund der eindeutigen unionsrechtlichen Behandlung von Pensionspferdeumsätzen zu Freizeitzwecken nicht unter die Pauschalbesteuerung fällt.

Für beide Unternehmer gilt, dass sie während ihrer Unterwerfung unter die Pauschalbesteuerung Investitionen vorgenommen haben, für die im Rahmen des § 22 UStG Vorsteuerbeträge abgezogen werden konnten, die in gleicher Höhe wie deren Umsätze anfielen. Wechseln nun beide Unternehmer aus der Pauschalbesteuerung heraus und kommt es dadurch im Rahmen des § 12 Abs. 12 iVm § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 zu keiner Anwendung der Vorsteuerberichtigung, kann eine ungleiche Behandlung nicht erblickt werden.

Denn für beide Unternehmer ist vor 1. 1. 2014 in Betrieb genommene Anlagevermögen von der Vorsteuerberichtigung ausgenommen.

Letztlich gehen auch die Ausführungen der Bf. betreffend die Änderungen der „Arbeitsmediziner“ ab 1.1.2014 ins Leere, da diese nicht mit den pauschalierten Landwirten, die nun ab 1.1.2014 der Regelbesteuerung unterliegen verglichen werden können.

Fallen Arbeitsmediziner seit 1. 1. 2014 nicht mehr unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994, konnten diese bis dahin für ihre Eingangsleistungen gar keinen Vorsteuerabzug vornehmen (§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 verwehrt als „unechte Steuerbefreiung“ den Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 3 UStG 1994). Werden die Umsätze von Arbeitsmedizinern nun nichtmehr unter diese Befreiung subsumiert und unterliegen mit ihren Umsätzen auch keinen anderen Umsatzsteuerbefreiungen, sind deren Umsätze steuerpflichtig. Es entspricht der herrschenden Ansicht und vor allem auch Systematik der Umsatzsteuer, dass gerade solche Situationen zur Anwendung des § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 führen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 12 Rn 302).

Damit ist die Vergleichbarkeit eines Land- und Forstwirtes, der aufgrund einer unionsrechtskonformen Interpretation des § 22 UStG 1994 nicht mehr unter die Pauschalbesteuerung fällt und eines Arbeitsmediziners, der keine unecht befreiten Umsätze tätigt, ausgeschlossen. Denn dem Land- und Forstwirt stand auch im Zeitraum

der Pauschalbesteuerung ein Recht auf Vorsteuerabzug zu. Nämlich in Höhe der angefallenen Umsatzsteuer.

Dementgegen ist einem unecht befreiten Arbeitsmediziner der Vorsteuerabzug verwehrt. Tätigt dieser Arbeitsmediziner nunmehr steuerpflichtige Umsätze, ist im Rahmen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Dieses Ergebnis entspricht auch den Zielen der Vorsteuerberichtigung als solchen. Denn das Ziel besteht darin, dass der Vorsteuerabzug getreu der dauerhaften Verwendung der Eingangsumsätze für die Zwecke der „besteuerten“ Umsätze widergespiegelt wird (vgl. EuGH 15. 12. 2005, Rs C.63/04, *Centralan Property*, Rn 77). Im Falle des Wechsels von einer unechten Steuerbefreiung zur Normalbesteuerung muss also eine Berichtigung erfolgen, um die Ziele der Berichtigungsvorschriften zu erreichen.

Die Umsätze aus der Einstellung von Pferden, die von ihren Eigentümern zu Freizeitzwecken, nicht aber für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt werden, sind in unionsrechtskonformer Interpretation keine Umsätze, die der Pauschalbesteuerung des § 22 UStG 1994 zugänglich sind.

Durch die Änderungen des § 12 Abs. 12 UStG 1994 kommt es beim Wechsel von der Pauschalbesteuerung zur Normalbesteuerung zur Vorsteuerberichtigung, um unbefriedigende Ergebnisse – sowohl für den Fiskus als auch für den Unternehmer – beim Wechsel zu vermeiden. Die dazu beschlossene Übergangsregelung nimmt Anlagevermögen, das vor dem 31. 12. 2013 im Unternehmen genutzt oder erstmals verwendet wurde, von der der Vorsteuerberichtigung aus.

§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 zieht keine verfassungsrechtlichen Bedenken nach sich. Einerseits muss beim Wechsel von den allgemeinen Vorschriften in die Pauschalierung keine Vorsteuerberichtigung des Anlagevermögens zu Lasten der Land- und Forstwirte vorgenommen werden. Im umgekehrten Fall führt die fehlende Vorsteuerberichtigung zum Ergebnis, dass eine Entlastung von der Vorsteuer in Höhe der Pauschalierung bestehen bleibt. Andererseits werden vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt. Zwei Land- und Forstwirte, die aus der Pauschalbesteuerung herauswechseln, werden durch die Übergangsregelung nicht unterschiedlich behandelt.

Ein Vergleichspaar zwischen einem Land- und Forstwirt, der aus der Pauschalbesteuerung herausfällt und einem Steuerpflichtigen, der anstelle unecht befreiter Umsätze nunmehr steuerpflichtige Umsätze erbringt, kann nicht gezogen werden. Denn dem Land- und Forstwirt stand bereits in der Pauschalbesteuerung das Recht auf Vorsteuerabzug zu, das in Höhe der angefallenen Umsatzsteuer entstanden ist.

Demgegenüber ist dem Steuerpflichtigen, der unecht befreite Umsätze erbringt, das Recht auf Vorsteuerabzug gänzlich verwehrt. Erbringt dieser aber nun steuerpflichtige Umsätze, muss, um den Zielen der Vorsteuerberichtigung Rechnung zu tragen und die umsatzsteuerliche Neutralität herzustellen, eine Vorsteuerberichtung stattfinden.

Den Bf. stand es in den Jahren der Beschaffung der Anlagegüter offen, ihre Besteuerungsart zu ändern. Durch einen Wechsel von der Pauschalierung in die Regelbesteuerung wäre der Vorsteuerabzug zur Gänze möglich gewesen. Dass ihnen ein Antrag auf Regelbesteuerung verwehrt worden wäre wurde im Beschwerdeverfahren jedenfalls nicht behauptet oder nachgewiesen, weshalb auch die diesbezüglichen Einwendungen im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung ins Leere gehen. Vorsteuer wurde daher im gegenständlichen Fall jedenfalls in Höhe der erzielten Umsätze angerechnet.

Letztlich geht auch der Vorwurf des „schwerwiegenden und plötzlichen“ Eingriffs in erworbene Rechtspositionen ins Leere, war doch bereits seit Mai 2011 die Entscheidung des Europäischen Gerichtshof (EuGH C-441/09 vom 12.5.2011) bekannt, dass die Pensionspferdehaltung durch nationale Gesetzgebung der Regelbesteuerung zu unterziehen ist. Die unions- und auch verfassungskonforme Umsetzung dieser EuGH-Rechtsprechung erfolgte in Österreich letztlich mit der o.a. gesetzlichen Bestimmung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994.

Da somit eine Verfassungswidrigkeit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, war ein Normenprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof nicht einzuleiten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen das Erkenntnis des BFG ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG eine Revision hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit von § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 zulässig, da zu der diesbezüglich angesprochenen Rechtsfrage, dass ein ab 1.1.2014 zur Regelbesteuerung wechselnder bisher pauschalierter Landwirt gem. § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 keine positive Vorsteuerberichtigung durchführen darf, eine Rechtsprechung des VwGH – soweit aus dem Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2014

