



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. JL und die weiteren Mitglieder Dr. IS, Dr. RL und Mag. KS im Beisein der Schriftführerin AG über die Berufung des Bw, vom 31. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch FZ, vom 28. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 nach der am 7. Juli 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt seit dem Jahr 1990 die elterliche Landwirtschaft in der Größe von rd. 5 ha in XY. Bis zum Jahr 2000 war er zudem als Gemeindeamtsleiter tätig und bezieht seit seiner Pensionierung im Februar 2000 Pensionseinkünfte.

Am 31.12.2001 übermittelte der Bw dem Finanzamt ein Schreiben, in welchem er um die Zuteilung einer Steuernummer ersuchte sowie rückwirkend mit 1.1.2001 die Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG beantragte. Am 4.2.2002 übermittelte er neben dem Fragebogen zur Betriebseröffnung auch eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer).

Für die Jahre 2002 und 2003 reichte der Bw Umsatzsteuererklärungen ein, in welchen er jeweils einen Eigenverbrauch von 1.058,50 € (Milch 328,50 €; Fleisch 730 €) sowie Vorsteuern aus der Anschaffung bzw. Reparatur landwirtschaftlicher Geräte (2002: Anhänger, Hochkippschaufel, Heckbagger; 2003: Heukran, Entwässerung Wiese, Stalltür, Rotator,

Kuhnert, Kupplung, Turboladersatz, Dichtungen, Schwadkreisl, Zinken für Heukran, Bremsenreparatur, Traktorservice, Zwillingsräder) in Höhe von 1.947,09 € (2002) und 5.064,86 € (2003) auswies. Auf Rückfrage des Finanzamtes hinsichtlich fehlender Umsätze übermittelte der Bw am 28. Juni 2004 dem Finanzamt folgendes Schreiben:

„Ich beabsichtige, im Herbst mit ca. 20 Mutterschafen mit der Produktion von Schaffleisch zu beginnen und will den Schafbestand kontinuierlich auf ca. 50 Mutterschafe aufstocken. Meinen Berechnungen zufolge wird sich der Umsatz im heurigen Jahr mit ca. 1.500 € beziffern lassen und soll die nächsten Jahre auf 3.000 € ansteigen. Wie bereits im seinerzeitigen Telefongespräch erwähnt, habe ich die getätigten Investitionen großteils mit Fördergeldern finanziert und handelt es sich hierbei ohnehin nur um eine unbedingt erforderliche Grundausstattung.“

Für die Jahre 2004 und 2005 erklärte der Bw jeweils wieder (ausschließlich) einen Eigenverbrauch von 1.058,50 € und machte für das Jahr 2004 Vorsteuern aus Rechnungen für ein Kupplungskabel, eine Hydraulikpumpe, einen Ladewagenaufbau, eine Heupresse sowie Service und Steuerberatung im Ausmaß von 3.203,88 € geltend. Im Jahr 2005 wurden in der Umsatzsteuererklärung keine abziehbaren Vorsteuern ausgewiesen.

Das Finanzamt erließ hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 vorläufige Umsatzsteuerbescheide, in welchen die geltend gemachten Vorsteuern zunächst berücksichtigt wurden.

Mit Schreiben vom 15.1.2008 teilte das Finanzamt dem Bw mit, dass es beabsichtige, den landwirtschaftlichen Betrieb als Liebhäbereibetätigung einzustufen. Es sei augenscheinlich, dass keine Umsätze erzielt worden seien, und könne demzufolge von einer Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nicht gesprochen werden.

In seiner Stellungnahme vom 19.2.2008 legte der Bw die von ihm in den Jahren 2002 bis 2005 vereinnahmten Fördergelder offen (21.953,27 €) und vertrat die Ansicht, dass in Anbetracht der Höhe dieser Gelder diese eine zentrale Einkunftsquelle für seinen landwirtschaftlichen Betrieb darstellten und daher von einer Liebhäbereibetätigung nicht die Rede sein könne.

Das Finanzamt erließ am 28.2.2008 hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 Nichtveranlagungsbescheide. In den genannten Jahren sei lediglich ein Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterworfen und die Vorsteuer geltend gemacht worden. Nach der Rechtsprechung sei eine Landwirtschaft unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren, wenn die Tierhaltung im Wesentlichen zur Deckung des eigenen Bedarfs der Familie des Steuerpflichtigen diene. Zahlungen von der AMA wären aber unabhängig von der umsatzsteuerrechtlichen Optionsmöglichkeit auf jeden Fall zugeflossen. Folglich sei der Betrieb als keine Einkunftsquelle anzusehen, da die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG nicht erfüllt worden seien.

In seiner Berufung vom 31.3.2008 führte der Bw erneut aus, dass in der Landwirtschaft nicht unerhebliche Einnahmen erzielt würden. Die Aufwendungen hingegen seien sehr gering. Eine Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ergebe einen Gesamtüberschuss, weshalb es sich um eine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit handle. Über Vorhalt brachte der Bw im Schreiben vom 21.5.2008 ergänzend vor, dass die bezogenen Fördergelder „normale Subventionen“ seien, die von der öffentlichen Hand für die Bewirtschaftung von Flächen im alpinen Raum gezahlt würden. Mit diesen Beträgen habe er zwar seine Anschaffungen finanziert, es handle sich aber nicht um Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern im Sinne von § 3 Abs. 1 Z. 6 EStG. Eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2002 bis 2005 ergebe einen Überschuss von 5.992,71 € (Einnahmen aus Förderungen 21.953,27 €, Eigenverbrauch 5.500 €, Einnahmen gesamt 27.453,27 €; Abschreibungen 15.460,56 €, diverse Aufwändungen 6.000 €, Ausgaben gesamt 21.460,56 €). Weiters führte der Bw aus, dass die ursprünglich ins Auge gefasste Mutterschafthaltung letztlich nicht aufgenommen worden sei. Aus diesem Grund seien auch die damit zusammenhängenden Einnahmen nicht lukriert worden.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 1.7.2008 führte das Finanzamt begründend aus, dass der Bw in den Jahren 2002 bis 2005 keine landwirtschaftlichen Produkte verkauft und damit keine Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG erzielt habe. Die Produkte aus der Landwirtschaft seien nur für den Eigenbedarf verwendet worden. Nach § 12 Abs. 1 UStG seien ausschließlich Unternehmer (im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit) zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die erste materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei somit die Unternehmereigenschaft dessen, der den Vorsteuerabzug geltend machen möchte. Da die Unternehmereigenschaft die Absicht zur Erzielung von Einnahmen voraussetze, würden Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, nicht zur Unternehmereigenschaft führen und sohin auch keinen Eigenverbrauch begründen. Zuschüsse nach dem Programm einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft (ÖPUL) und die sonstigen über die AMA ausbezahlten Fördergelder (einheitliche Betriebspromotion, Ausgleichszulage Ziel-4-Gebiet, Schlachtpromotion, nationale Beihilfe usw.) würden umsatzsteuerlich keine Gegenleistung (Entgelt) darstellen. Da der Bw in den Jahren 2001 bis 2005 keine Leistungen gegen Entgelt ausgeführt habe, sei er in den genannten Jahren nicht Unternehmer i.S. des § 2 UStG gewesen. Einem Nichtunternehmer stehe jedoch ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Mit Schreiben vom 31.7.2008 beantragte der Bw ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Über Vorhalt der Referentin, ob der Bw in den Berufungsjahren Erlöse aus dem Verkauf von Heu oder Holz erzielt habe, führte er im Schreiben vom 26.1.2010 aus, dass er Heuverkäufe in Gegenverrechnung mit

Maschinenleistungen durch einen anderen Landwirt in Höhe von rund 450 Euro getätigt habe. Alle anderen landwirtschaftlichen Produkte seien ausschließlich für den Eigenbedarf verwendet worden. Im Schreiben vom 1.6.2010 führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass Eigenverbrauch alleine zwar nicht die Unternehmereigenschaft begründe. Es sei aber unbestritten, dass der Bw in den streitgegenständlichen Jahren von der öffentlichen Hand Förderungen erhalten habe. Diese Förderungen hätte er nicht erhalten, wenn er nicht seine landwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hätte. Somit handle es sich um Einnahmen, die kausal auf seine landwirtschaftliche Tätigkeit zurückzuführen seien. Es handle sich dabei allerdings nicht um Umsätze im Sinne des UStG; solche seien aber nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Nach § 12 Abs. 1 UStG sind ausschließlich Unternehmer (im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit) zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wer Unternehmer ist, bestimmt sich nach § 2 UStG. Der Unternehmerbegriff des § 2 UStG ist auch für § 12 UStG maßgebend (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 44 ff.). Strittig ist im Berufungsfall, ob hinsichtlich des Bw das Vorliegen der für den Vorsteuerabzug erforderlichen Unternehmereigenschaft zu bejahen ist.
2. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.
3. Die unternehmerische Tätigkeit muss auf Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, dh. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein. (vgl. Scheiner/Kolacny/ Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 29, 91 und 129; siehe auch Ruppe, UStG3, § 2 Tz 41).
4. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (vgl. zB. Urteile vom 29.2.1996, Rs C 215/94 „Jürgen Mohr“ betr. Aufgabe der Milcherzeugung und vom 18.12.1997, Rs C-384/95 „Landboden Agrardienste“ betr. Ernteverzicht gegen staatliche Prämie) und ihm folgend des VwGH (vgl. zB. Erkenntnis vom 28.10.2008, 2006/15/0131 betr. Zuschuss für Entfernung eines Hochbehälters) ist bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem

keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, ein Leistungsaustausch zu verneinen. Daraus folgt, dass Entschädigungen, die in solchen Fällen bezahlt werden, nicht den Charakter von Leistungsentgelten haben (vgl. dazu auch Ruppe, UStG3, § 1 Tz 24 und Tz 162). Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sind auch die an den Bw ausgezahlten Subventionen bzw. Prämien nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zu qualifizieren. Wird aber die Erzielung von Einnahmen nicht durch Leistungen „gegen Entgelt“ verfolgt, liegt keine Unternehmereigenschaft vor (vgl. Scheiner/Kolacny/ Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 139).

5. Keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung liegt weiters vor, wenn die Tätigkeit nur darauf gerichtet ist, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder Dritten ermöglichen soll, Ausgaben zu sparen. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, führen somit nicht zu Unternehmereigenschaft (und begründen daher auch nicht Eigenverbrauch). Eigenverbrauch allein begründet - wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausführlich und zutreffend dargelegt hat – ebenfalls nicht die Unternehmereigenschaft (vgl. Ruppe, UStG3, § 2 Tz 56). Dies wird vom Bw im Übrigen auch gar nicht bestritten.

6. Letztlich vermögen auch die vom Bw im Schreiben vom 26.1.2010 (erstmals) behaupteten Heuverkäufe keine Unternehmereigenschaft des Bw zu begründen. Dazu brachte der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung vor, dass diese Heuverkäufe in Gegenverrechnung mit jenen Bauern, die dem Bw beim Miststreuen bzw. beim Heuen halfen, erfolgten. Hier habe es Vereinbarungen gegeben, dass jeweils die Hälfte des Heues als Entgelt für diese Mithilfe an die jeweiligen Bauern abgegeben werde, wobei der Wert des abgegebenen Heues rund 450 bis 500 Euro jährlich betrage. Diese (durch Unterlagen nicht belegbare) Abgabe von Heu in Gegenverrechnung mit geleisteten Arbeitsstunden stellt aber nach Auffassung des Senates keine Betätigung zum Zweck der Erzielung von Einnahmen dar; vielmehr geht der Senat auf Grund des geschilderten Geschehnisablaufes davon aus, dass es sich dabei um eine besondere Form der Entgeltsentrichtung für die Mithilfe anderer Landwirte bei der Heuernte bzw. beim Miststreuen handelt (vgl. auch Ruppe, UStG3, § 2 Tz 59, zum Lohn in Naturalform durch privaten Arbeitgeber).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die vom Bw ausgeführten Tätigkeiten keine Unternehmereigenschaft zu begründen vermochten und der Vorsteuerabzug daher schon aus diesem Grunde zu versagen war.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. August 2010