

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich in der Beschwerdesache des Bf., X.X. geboren, Landwirt, StNr.: X/X, A. wohnhaft, vertreten durch Steuerberater, betreffend die Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 2014

### **zu Recht erkannt:**

Die Bescheidbeschwerde vom 26.06.2014 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum 1-3/2014, die gemäß § 253 der Bundesabgabenordnung (BAO) gegen den später ergangenen Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 2014 vom 21.04.2016 gerichtet gilt, wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer (im folgenden Bf. genannt) betreibt eine Landwirtschaft in Niederösterreich. Im Jahr 2008 hatte der Bf. einen Antrag auf Besteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 abgegeben. Mit schriftlicher Widerrufserklärung vom 20.1.2014 wechselte der Bf. mit Beginn des Kalenderjahres 2014 wieder zur Pauschalbesteuerung für nichtbuchführspflichtige land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 22 Abs. 1 UStG zurück.

Der Bf. kaufte mit Kaufvertrag vom 26.9.2013 bei der Firma L. eine neue Rundballenpresse der Marke Class Variant 385RC pro um netto € 35.750 (zuzüglich 20% USt von € 7.150). Im schriftlichen Kaufvertrag vom 26.9.2013 wurde als voraussichtlicher Liefertermin der Dezember 2013 ausdrücklich vereinbart. Zu dem bedungenen Liefertermin erfolgte die Zusatzvereinbarung, dass bei Salz- und Schneefahrbahn keine Lieferung erfolgen darf.

Am 4.12.2013 wurde diese landwirtschaftliche Maschine (FahrzeugNr. 12345) von der deutschen Claas Globale Sales GmbH durch eine Spedition an die Firma L. in B. geliefert. Laut Lieferschein vom 4.12.2014 wurde die Rundballenpresse noch am selben Tag vom Bf. durch Abholung übernommen. In der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom

11.7.2017 wurde erklärt, dass die Maschine sofort nach der Anlieferung bei der Firma L. am 4.12.2013 durch einen Mitarbeiter dieser Firma mit einem Traktor zum Betrieb des Bf. gebracht und von diesem übernommen wurde.

Die Rechnung über diesen Verkauf der Rundballenpresse an den Bf. wurde von der Fa. L. am 16.12.2013 ausgestellt.

Zur Finanzierung des Kaufpreises wurde vom Bf. am 1.10.2013 ein Kreditvertrag bei der Kl. Bank GmbH über € 28.315,71 abgeschlossen. Dieser Kreditvertrag ist von der Kl. Bank GmbH am 8.1.2014 gegengezeichnet worden. Der restliche Kaufpreis von € 14.584,29 wurde vom Bf. mittels Banküberweisung am 20.12.2013 an die Firma L. überwiesen.

Der Bf. brachte in der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2013 die im Kaufpreis der Rundballenpresse ausgewiesene Umsatzsteuer von € 7.150 als Vorsteuer in Abzug.

Am 19.5.2014 fand im Betrieb des Bf. eine Spontanprüfung betreffend die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume 4/2013 bis 3/2014 statt. Die Prüferin nahm eine Besichtigung der oben angeführten Rundballenpresse vor und stellte fest, dass sich Reste von Stroh im Pick-up der Maschine befanden. Im Erstgespräch erklärte der Bf. gegenüber der Prüferin dazu, dass er im Dezember 2013, nachdem er die neu erworbene Rundballenpresse erhalten habe, in der Maschinenhalle einen bereits vorhandenen Strohrundballen wieder aufgemacht habe. Mit der neuen Presse habe er dann aus diesem Stroh wieder zwei Ballen gepresst. Zu diesem Vorgang habe er Fotos angefertigt, um damit die Inbetriebnahme der Rundballenpresse im Dezember 2013 nachzuweisen.

Die von dieser Betätigung noch in der Presse verbliebenen Strohreste seien nach Ansicht der Prüferin auch Beweis dafür, dass nach dem Pressen der beiden Ballen, die Presse bisher nicht mehr zum Einsatz gekommen ist.

Im Zuge der Prüfung übermittelte der Bf. dem FA vier Fotos, die er von der Inbetriebnahme der Presse im Dezember 2013 aufgenommen hatte. Auf einem der Bilder wurde die Instrumentenanzeige der Maschine fotografiert. Sie gibt die gesamte Betriebsdauer der Rundballenpresse mit „4 Minuten“ und die Anzahl der gepressten Ballen mit „2“ sowie den Km-Stand „0,0“ an. Die anderen drei Bilder zeigen Abschnitte dieses kurzzeitigen Einsatzes der Presse in der Maschinenhalle.

In Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem BP-Bericht vom 23.05.2014 wurde dieser Sachverhalt ausgeführt und dazu die Feststellung getroffen, dass die gegenständliche Form der Betätigung der Rundballenpresse lediglich einen Probebetrieb der Maschine und keine betriebsgewöhnliche, reguläre Inbetriebnahme im Sinne des § 12 Abs. 10ff UStG darstelle. Da die erstmalige, tatsächlich durch den landwirtschaftlichen Betrieb veranlasste Verwendung der Ballenpresse erst nach dem 31.12.2013 erfolgt sei, habe eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für dieses Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu erfolgen. Das Ausmaß der VSt-Berichtigung sei mit einem Fünftel im Betrag von € 1.430 zu berechnen.

Mit dem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den UVA-Zeitraum 1-3/2014 vom 5.6.2014 folgte das Finanzamt (FA) den Feststellungen der Außerprüfung und führte eine entsprechende Vorsteuerberichtigung durch. In der Bescheidbegründung wurde auf die Ausführungen in der Niederschrift und des Prüfberichtes der BP verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 26.6.2014 erhab der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) gegen den USt-Festsetzungsbescheid 1-3/2014 vom 5.6.2014 form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde. Der Bf. wandte ein, dass für die noch im Dezember 2013 in Betrieb genommene Rundballenpresse keine VSt-Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10ff UStG vorzunehmen sei und daher im angefochtenen Bescheid die festgesetzte Umsatzsteuer um den Betrag von € 1.430 zu vermindern sei.

Zur Begründung wurde sinngemäß Folgendes vorgebracht:

*„Die Beurteilung des FA, dass die Rundballenpresse vor dem 31.12.2013 nur in einen Test- oder Probebetrieb genommen wurde und nicht jedoch in der Form verwendet worden sei, wie es dem Tatbestandsmerkmal der „erstmaligen Verwendung“ im Sinne des § 12 Abs. 10 i.V.m. § 28 Abs. 38 Z. 4 UStG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012, BGBl. 112/2012, entspricht, ist nicht zutreffend. Richtig ist vielmehr, dass vor dem 31.12.2013 eine tatsächliche In-Verwendung-Nahme der Maschine erfolgt ist. Offenbar ist die Prüferin zu der Ansicht gelangt, dass der Bf. in seinem Hof bereits gepresste Strohballen geöffnet und mit der neuen Maschine wieder zu einem Ballen verdichtet habe. Dies entspricht jedoch nicht den Tatsachen. Vielmehr wurde das Stroh nach dem Dreschen in loser Form vorläufig in die Hofstelle verbracht. Es war noch nass und konnte alleine schon aus diesem Grund nicht gleich gepresst werden. Auch verfügte der Bf. gerade über keine funktionstüchtige Pressmaschine und musste mit dieser Arbeit warten, bis die neue Maschine geliefert wurde. Schließlich wurde dann im Dezember das bis dahin lose gelagerte Stroh endgültig in Ballen gepresst. Diese Verwendung wurde durch Fotos, welche von der Prüferin unbeanstandet zur Kenntnis genommen wurden, nachweislich belegt.“*

*Ein Probebetrieb dient der Überprüfung von Funktionen und Eigenschaften sowie der Erkennung und Beseitigung von Fehlern. Ein derartiger Probebetrieb liegt bei serienmäßig gefertigten Maschinen in der Verantwortung des Herstellers und ist hier nicht gegeben. Bei der Ballenpresse handelt es sich um ein bereits ausgereiftes Serienprodukt, dass der Bf. schon dezidiert mittels gültigem Kaufvertrag erworben hatte. Von der erstmaligen Inbetriebnahme im Dezember 2013 hing keinerlei Kaufentscheidung mehr ab.*

*Außerdem liegt letztlich in Anbetracht der Tatsache, dass das zuvor ungepresste – weil noch nicht trockene – Stroh mit der Maschine erstmalig zweckgewidmet bearbeitet wurde ohnehin eindeutig eine bestimmungsgemäße Verwendung sowie eine Inbetriebnahme vor, die auch mit einem Wertverzehr verbunden war. Auf Grund dieses Sachverhaltes kann nicht von einem Probebetrieb in welchem Sinne auch immer ausgegangen werden.“*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1.10.2014 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und änderte zum Nachteil des Bf. den angefochtenen Bescheid dahingehend, dass die negative VSt-Berichtigung nicht zu einem Fünftel (€ 1.430) sondern in voller Höhe der vorgenommenen Vorsteuerabzuges (€ 7.150) angesetzt wurde. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 1.10.2014 wurde sinngemäß Folgendes ausgeführt:

Der Bf. habe für die am 4.12.2013 gelieferte Rundballenpresse Vorsteuern i.H.v. € 7.150 in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2013 geltend gemacht.

Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung im Mai 2014 sei vom Prüfungsorgan festgestellt worden, dass sich in der Presse Strohreste befinden. Der Bf. sei von der Prüferin sogleich zur Inbetriebnahme der Maschine befragt worden und er habe dabei erklärt, dass er einen bereits vorhandenen Rundballen in Maschinenhalle aufgerollt und mit der neuen Presse daraus wieder zwei Ballen gepresst habe. Erst beim zweiten Gespräch mit der Prüferin sei vom Bf. dann ein anderes Geschehen vorgebracht worden. Er habe nasses Stroh vorläufig am Ladewagen in der Halle gelagert und erst als er dann die neue Presse bekommen habe, habe er dieses Stroh zu zwei Ballen gepresst. Dies sei erforderlich gewesen, weil ihm keine funktionstüchtige Presse mehr zu Verfügung gestanden sei.

Diese nachträglich geänderte Sachverhaltsdarstellung werde vom FA aus folgenden Gründen für nicht glaubwürdig erachtet: Aus den Ausführungen des Bf. gehe nicht hervor, wie das nasse Stroh zur Hofstelle verbracht worden sei und wo er es gelagert habe. Zweifelhaft sei auch der Umstand, dass nur so eine kleine Menge Stroh nass geworden ist. Ebenso sei vom Bf. nicht ausgeführt worden, ab wann die bisherige Rundballenpresse – über die der Bf. nachweislich verfügte – wieder einsetzbar war.

Dazu komme die belegte Tatsache, dass die Getreideernte im Bezirk Waidhofen/Thaya im Jahr 2013 verhältnismäßig früh (Ende Juli bis Anfang August) stattgefunden habe und von guter Wetterlage geprägt gewesen sei. Die Wahrscheinlichkeit, dass der Bf. 2013 nasses Stroh einbringen musste, sei daher als sehr gering einzuschätzen. Wäre das nasse Stroh mit dem Ladewagen zur Hofstelle verbracht worden und bis Dezember am Ladewagen verblieben oder in der Halle als Haufen gelagert worden, wäre es von Schimmel befallen und unbrauchbar geworden. Um eine pressbare Mahd auszubreiten, wäre ein unverhältnismäßiger Arbeitsaufwand erforderlich gewesen. Das Zwischenlagern des Strohs am Ladewagen werde auch angezweifelt, da vom Bf. im Herbst noch eine Grünlandernte einzubringen hatte und er hierzu den Ladewagen benötigt habe. Des Weiteren stelle sich die Frage, warum das Stroh nicht schon zu einem früheren Zeitpunkt mit der vorhandenen Presse zu Ballen verdichtet wurde. Zudem sei es naheliegend, dass nass eingekochtes Stroh, dass nicht lagerungsfähig ist, möglichst schnell für seine endgültige Bestimmung – nämlich zur Einstreuung im Stall – verwendet wird (Anmerkung: Der Bf. hat nach seinen Angaben ca. 50 Stück Vieh.).

Die vorgelegten Fotos würden zwei ziemlich kleine Ballen zeigen und hätten etwa die Größe von einem Drittel bis maximal der Hälfte der möglichen Ballengröße. Für eine derart

geringe Menge Stroh stehe aber der vom Bf. geschilderte Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis.

Es sei für das FA daher offensichtlich, dass das fotografisch dokumentierte Pressen der beiden kleinen Ballen mit der neuen Rundballenpresse nur den Effekt haben sollte, dass sich Stroh in ihr befindet und damit der volle Vorsteuerabzug im Jahr 2013 ermöglicht werden sollte.

Das Pressen von zwei kleinen Rundballen aus bereits in der Hofstelle gelagertem Stroh in einer Maschinenhalle (Einsatzzeit: 4 Minuten) sei nach Ansicht des FA jedoch keine bestimmungsgemäß sinnhafte Inbetriebnahme der Rundballenpresse. Eine sinnhafte (*im Sinne einer dem landwirtschaftlichen Betrieb dienenden oder nützenden*) Verwendung bestehe im bestimmungsgemäßen Einsatz der Maschine. Das ist grundsätzlich das Pressen von Stroh, Heu und anderem Pflanzenmaterial zur Erntezeit am Feld oder auf der Wiese.

Das FA gelange auf Grund dieser Umstände zur der Rechtsauffassung, dass vom Bf. im Jahr 2013 noch keine erstmalige Verwendung der Rundballenpresse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG erfolgt sei, weil die erwiesene Art der Betätigung der Maschine keine sinnhafte (*gemeint: durch den Betrieb veranlasste*) Inbetriebnahme darstelle.

Im angefochtenen USt-Festsetzungsbescheid sei die Berichtigung der Vorsteuer betreffend die im Jahr 2013 angeschaffte Rundballenpresse nach § 12 Abs. 10 UStG mit einem Fünftelbetrag erfolgt. Diese Bestimmung komme jedoch nur für jene Anschaffungen zur Anwendung, die vor der Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Verhältnisse bereits als Anlagegut für den Betrieb verwendet worden sind. Da jedoch die Rundballenpresse im Jahr 2013 – als der Bf. noch nach den allgemeinen Regeln vorsteuerabzugsberechtigt war – nach Ansicht des FA nicht mehr erstmalig verwendet worden ist, habe auf Grund der Option in die Pauschalbesteuerung im Jänner 2014 im ersten Voranmeldungszeitraum die Berichtigung der gesamten Vorsteuer (€ 7.150) auf Grundlage der Bestimmung des § 12 Abs. 11 UStG zu erfolgen.

Mit Schriftsatz vom 3.11.2014 stellte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter fristgerecht einen Vorlageantrag und brachte ergänzend Folgendes vor:

*„Mit Bescheid vom 5.6.2014 wurde hinsichtlich der Rundballenpresse vom FA eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG in Höhe von € 1.430 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Entscheidung damit, dass diese Maschine nur im „Test- bzw. Probebetrieb“ und nicht in der Form in Verwendung genommen worden sei, dass dies einer Inbetriebnahme entspräche, welche keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG bedeute. Mit der BVE vom 1.10.2014 wurde diese VSt-Berichtigung von € 1.430 auf € 7.150 erhöht.“*

*Wir verweisen auf unsere Ausführungen zum Probefeldbetrieb in der Beschwerdeschrift: Bei der Ballenpresse handelt es sich um ein bereits ausgereiftes Serienprodukt, welches der Bf. bereits dezidiert mittels gültigem Kaufvertrag erworben hatte. Von der erstmaligen Inbetriebnahme im Dezember 2013 hing keinerlei Kaufentscheidung mehr ab.“*

*Bei der unangekündigten Umsatzsteuerprüfung im Mai 2014 hat das FA unbestritten festgestellt, dass die Presse benutzt vorhanden war. Dies wurde auch mit einer Reihe von Fotos, die dem FA übergeben wurden, bewiesen.*

*Nach unterschiedlichen Behauptungen zwischen Prüferin und Steuerpflichtigen über das gepresste Stroh, stellte das FA in der BVE die Verwendung, folglich die Inbetriebnahme der Presse generell nicht in Frage.*

*Der Begründung des Bescheides „Das Pressen von zwei Rundballen aus bereits in der Hofstelle gelagertem Stroh in einer Maschinenhalle stellt nach Ansicht des FA keine sinnhafte Inbetriebnahme dar“ ist entgegenzuhalten, dass es unerheblich ist, ob eine Inbetriebnahme sinnhaft ist oder nicht. Würde diese Auffassung des FA für alle Bereiche gelten, so dürften jegliche Fehlinvestitionen und Fehlanbaue in der Landwirtschaft usw. zu keiner Förderung (z.B. von Seiten der AMA) führen, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Investitionen nicht wirksam waren oder der Anbau wegen schlechten Wetters zu keiner oder zu einer schlechten Ernte führte. Ebenso würde es für diese Aufwendungen keine Anerkennung als steuerlicher Aufwand geben. Eine derartige Auslegung ist aber sicherlich nicht im Sinne unserer Gesetzgebung.*

*Im gegenständlichen Fall wurde Stroh aufgebracht – ob es bereits vorher gepresst war oder nicht, ist meines Erachtens völlig irrelevant – und zu zwei kleineren Ballen gepresst.*

*Alleine die Tatsache, der von der Finanzverwaltung nicht bestrittenen tatsächlichen erstmaligen Verwendung der Maschine im Jahr 2013 belegt daher die Inbetriebnahme dieser Presse.*

*B. möchte ich noch auf die RZ 3127 der EStR verweisen, in der Folgendes ausgeführt wird: „Tritt ein Wertverzehr schon vor der Inbetriebnahme ein, so kann die Abschreibung für Abnutzung (AfA) schon vor der technischen Inbetriebnahme beginnen.“*

*Dieser Wertverzehr hat hier auf jeden Fall stattgefunden. Mit der erstmaligen Inbetriebnahme war die Maschine nachweislich und unbestritten verschmutzt, somit nicht mehr neu und damit enorm im Wert vermindert.*

*Diese Aussage in den EStR ist m.E. nicht nur für Wohngebäude, sondern auf für alle in Serie gefertigten Fahrzeug, Maschinen und andere Gegenstände anzuwenden. So tritt auch alleine mit der ersten geringfügigen (sinnhaften oder auch nicht sinnhaften) Nutzung, bzw. Verwendung der Maschine (Presse) ein großer Wertverlust ein. Die Presse könnte nur mehr gebraucht unter großem finanziellem Nachteil veräußert werden. Selbst die EStR sehen in derartigen Fällen bereits den Beginn der AfA, also die Inbetriebnahme mit dem Datum des Eintritts des Wertverlustes/Wertverzehrs vor.*

*Da ich für den im § 12 Abs. 10 UStG verwendeten Begriff „erstmalige Verwendung“ keine eigenen Ausführungen gefunden habe, sind m.E. die im Einkommensteuerrecht erfolgten Aussagen und Erkenntnisse hinsichtlich der „Verwendung/Nutzung/Inbetriebnahme“ heranzuziehen. Jedoch werden auch in den Richtlinien keine Aussagen über die sinnhafte*

*oder auch nicht sinnhafte Verwendung einer Maschine getätigt. Lediglich die ‚erstmalige Verwendung‘ wird mehrmals ausgeführt.*

*Da selbst die Finanzverwaltung diese erstmalige Verwendung der Presse im Jahr 2013 bestätigt hat, beantrage ich von der Vorsteuerberichtigung für dieses Anlagegut in Höhe von € 7.150 Abstand zu nehmen.“*

Mit Ergänzungsschreiben vom 2.3.2015 wurden die vom Bf. bereits vorgelegten vier Fotos von der Verwendung der Presse dem FA nochmals als Farbausdruck und mit dem Aufdruck des eingebblendeten Datums „15.12.2013“ übermittelt.

Im Zuge der Bearbeitung der Rechtsmittelvorlage erfolgte vom FA am 15.12.2014 die Befragung einer Auskunftsperson und wurde der Gesprächsinhalt in einem anonymisierten Aktenvermerk festgehalten:

*„Herr K. erzählte bei verschiedenen Gelegenheiten, dass er sich im Dezember eine Rundballenpresse kaufen werde, bevor er aus der Vorsteueroption aussteige. Eine solche Presse war Ende des Jahres bei der Fa. L. in B. gestanden. Auf den Hinweis, dass aber für den Vorsteuerabzug eine ordnungsgemäße Inbetriebnahme der Maschine erforderlich sei, meinte er sinngemäß, dass ihm da schon was einfallen werde und wenn er in der Halle einen Rundballen aufmache und wieder zusammenpresse.*

*Die Presse ist von ihm sicherlich im Dezember ausprobiert worden, ob er tatsächlich Stroh presste, weiß ich nicht. Herr K. besitzt einen Erntewagen (Ladewagen), den er für die Ernte von Grassilage in Hochsilos auch im Herbst 2013 verwendet.“*

Mit Vorlagebericht vom 9.2.2015 legte das FA dem BFG die Beschwerde samt Verwaltungsakt zur Entscheidung vor.

Das FA erließ am 21.4.2016 den Umsatzsteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 2014, in dem es die strittige Vorsteuerberichtigung hinsichtlich der Rundballenpresse, mit demselben Betrag, wie in der BVE vom 1.10.2014 betreffend die USt-Festsetzung für den UVA-Zeitraum 1-3/2014, ansetzte.

Der steuerliche Vertreter wurde vom BFG formlos über die umsatzsteuerliche Rechtslage iZm der Änderung der §§12 Abs.10 bis 12, 22 und 28 Abs. 39 Z. 4 UStG nach dem Abgabenänderungsgesetzes 2012, BGBI 112/2012 und dem BGBI 63/2013 sowie über die herrschenden Rechtsmeinung zum Tatbestandsmerkmal der „erstmaligen Verwendung“ informiert und zu dem anonymisierten Aktenvermerk vom 15.12.2014 gehört.

Mit Schriftsatz vom 11.7.2017 erfolgte vom steuerlichen Vertreter folgende Stellungnahme:

*„Nach Rücksprache mit unserem Klienten nehmen wir zum gegenständlichen Aktenvermerk dahingehend Stellung, dass auch die anonyme Auskunftsperson die Verwendung der Rundballenpresse im Dezember 2013 offenbar bestätigt. Unwahr ist jedoch, dass die Presse zum Ende des Jahres bei der Fa. L. in B. gestanden sei. Das war niemals der Fall.“*

*Die Kaufvertragsverhandlungen begannen vielmehr schon im ersten Halbjahr 2013 und der Kaufvertrag wurde im September 2013 abgeschlossen. Geliefert wurde die Maschine nach Verzögerungen durch die Firma Claas dann am 4.12.2013 und wurde von einem Mitarbeiter der Fa. L. unmittelbar nach Lieferung durch die Spedition abgeladen und noch am selben Tag mit einem Traktor nach A zum Bf. überstellt. Eine Bestätigung dieser Tatsache wird durch den Geschäftsführer der Fa. L. (D.L.) vorgelegt und liegt bei. Die Auskunftsperson hat sich hier offenbar geirrt oder Tatsachen bzw. Personen verwechselt. Dies ist insofern verständlich, als der Aktenvermerk mit 15.12.2014 datiert ist, also ein Jahr nach den relevanten Ereignissen.*

*Das Aufmachen eines Großballens und die Pressung in kleinere Größen ist für unseren Klienten nach wie vor insofern sinnhaft, als die leichteren Ballen dann einfacher handzuhaben sind, sowohl was deren Einlagerung als auch die letzliche Verwendung (Einstreu) betrifft. Die erstmalige Inbetriebnahme im Dezember 2013 war daher nicht nur ein „Ausprobieren“ des Gerätes, sondern verfolgte schon damals einen durchaus sinnvollen Zweck.*

*Die Verwendung der Maschine führt unmittelbar überhaupt zu keinem Umsatz, die in der Presse bearbeiteten Materialien gelangen nicht etwas in den Verkauf. Vielmehr wird das Stroh im landwirtschaftlichen Betrieb meines Klienten als Streu für ca. 50 Stück Vieh verwendet und dient daher naturgemäß nur mittelbar zur Umsatzerzielung.*

*Nach meinem Dafürhalten kann dieser Umstand keineswegs Anlass dafür sein, dass der Maschine praktisch die Eigenschaft als betriebliches Wirtschaftsgut abgesprochen werde, nur deswegen, weil aus ihrer Anschaffung keine unmittelbaren Erlöse erzielt werden.*

*Es bleibt daher lediglich zu klären, ob hier eine „erstmalige Verwendung“ im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG vorgelegen hat. Wie schon im Vorlageantrag ausgeführt, sind mangels umsatzsteuerrechtlicher Definition dafür die im Einkommensteuerrecht dargelegten Begriffsauslegungen hinsichtlich Verwendung und Nutzung, folglich also die „Inbetriebnahme“ heranzuziehen. Dass diese jedoch jedenfalls noch im Jahr 2013 erfolgte, ist mittlerweile jedenfalls außer Streit gestellt.“*

In der beigelegten Bestätigung der Fa. L. vom 10.7.2017 wurde folgender Sachverhalt vom Geschäftsführer D.L. erklärt:

*„Wir bestätigen, dass Ihre Rundballenpresse, Seriennummer: 12345 in meiner Anwesenheit am 15.12.2013 von Ihnen, in A, in Betrieb genommen wurde.*

*Die Anlieferung zu uns erfolgte am 4.12.2013, wo die Rundballenpresse mittels LKW angeliefert wurde. Die Maschine wurde, aus Platzgründen unmittelbar nach Zustellung zu Ihnen überstellt, um die Maschine vor der Witterung zu schützen. Der Tag der Anlieferung kann bei Bedarf auch durch den damaligen CMR belegt werden.*

*Außerdem ist anzumerken, dass die Maschine seitens Claas zu spät geliefert wurde. Eine Bestätigung hierfür kann bei Bedarf von Claas Austria angefordert werden.“*

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

In Streit stehen Tatsachenfragen über die Benützung einer am 4.12.2013 an den Bf. gelieferten Rundballenpresse und die Rechtsfrage, ob durch den nachgewiesenen Einsatz dieser Gegenstand vor dem 31.12.2013 im landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. im Sinne des Tatbestandes des § 12 Abs 10 UStG eine „erstmalig Verwendung“ gefunden hat.

### **1. Der Entscheidung liegt folgende Sachverhaltsfeststellung zu Grunde:**

Der Bf. hat mit Kaufvertrag vom 29.9.2013 eine neue Rundballenpresse erworben. Im schriftlichen Kaufvertrag wurde als voraussichtlicher Liefertermin der Dezember 2013 festgehalten. Am 4.12.2013 wurde die Maschine an den Bf. geliefert.

Der Bf. hat mit dieser Rundballenpresse vor dem 19.5.2014 Stroh gepresst. Dazu hat er einen im Betrieb gelagerten Strohballen in der Maschinenhalle wieder auseinandergezogen und dieses Stroh dann neuerlich gepresst, nun zu zwei kleineren Ballen. Die gesamte Einsatzzeit der Maschine hat 4 Minuten betragen. Der Bf. hat diesen Vorgang mit vier Bildaufnahmen dokumentiert. Auf den Fotoausdrucken ist als Datum der 15.12.2013 eingeblendet. In einer vom Bf. eingeholten Bestätigung vom 10.7.2017 gibt der Geschäftsführer der Fa. L., (D.L.) an, bei dieser Verwendung der Maschine am 15.12.2015 im Betrieb des Bf. anwesend gewesen zu sein. Am nächsten Tag, den 16.12.2013, wurde von der Fa. L. die Rechnung für den Kauf dieser Rundballenpresse ausgestellt und dem Bf. ausgefolgt.

Ein Teil des Kaufpreises (€ 14.584) wurde vom Bf. am 20.12.2013 auf das Bankkonto des Verkäufers überwiesen. Der Restkaufpreis wurde mit einem Kreditvertrag, den die KI. Bank GmbH am 8.1.2014 gegenzeichnete, finanziert.

Außer der geschilderten vierminütigen Betätigung der Rundballenpresse kam diese bis zum 19.5.2013 nicht mehr zum Einsatz.

Vom Bf. sind im Laufe des Abgabenverfahrens widersprüchliche Angaben zum Pressen der beiden Strohballen erfolgt. Das BFG gelangt unter Berücksichtigung der gesamten Umstände, zu dem Beweisergebnis, dass es nicht glaubhaft ist, dass der Bf. im Sommer 2013 eine kleine Menge nass gewordenes Stroh eingebracht und bis zur Lieferung der neuen Presse im Dezember 2013 in seinem Hof zwischengelagert habe. Diese Sachverhaltsversion wird vom Bf. in der Stellungnahme vom 11.7.2017 auch nicht mehr aufrechterhalten. Er räumt ein, dass er einen Großballen aufgemacht und zu zwei kleineren Ballen gepresst habe. Während im Vorlageantrag noch ins Treffen geführt wurde, es sei völlig irrelevant, ob dieser nachgewiesene Maschineneinsatz sinnhaft oder nicht sinnhaft sei, wurde in der Stellungnahme vom 11.7.2017 dann erklärt, dass der betriebliche Sinn des Aufmachens eines Großballens und dem nochmaligen Pressen des Strohs zu zwei kleineren Ballen, in deren einfacheren Handhabung liege, und zwar sowohl bei der vorübergehenden Einlagerung als auch bei der letzten Verwendung als Einstreu. Zu diesem Zeitpunkt war der StV in einem formlosen Gespräch bereits über die vom BFG als relevant erachtete Rechtslage informiert worden.

Wann die fotografierte Betätigung der Rundballenpresse wirklich stattgefunden hat, kann durch die vorhandenen Beweismittel nicht mit völliger Sicherheit bewiesen werden. Die Erklärung der Prüferin zur durchgeführten Spontanprüfung, die Datumseinblendung auf den Fotos, der Aktenvermerk über Angaben der Auskunftsperson, die schriftliche Bestätigung des D.L. sowie die in den landwirtschaftlichen Betrieben idR bekannten Erfordernisse im Zusammenhang mit den gesetzlichen Änderungen der Vorsteuerberichtigung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 und das BGBl 63/2013 (Fristverlängerung) indizieren jedoch mit hoher Wahrscheinlichkeit, dass die beiden Strohballen tatsächlich am 15.12.2013 aus einem bereits vorhandenen größeren Ballen gepresst worden sind.

Der Bf. hat in der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2013 die in der Rechnung über die Rundballenpresse ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht.

## **2. Die Rechtsgrundlagen:**

Die Bestimmung des § 22 Abs. 1 und Abs. 6 UStG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (AbgÄG 2012), BGBl 112/2012, vom 14.12.2012 lauten:

*„(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. B. 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.“*

Der vorletzte Satz im § 22 Abs. 1 UStG wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 normiert. B. wurde im § 12 Abs. 12 UStG der Satz angefügt, dass eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, auch vorliegt, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 für den Vorsteuerabzug vorliegt.

Im § 28 Abs. 39 Z. 4 UStG wurde für diese Änderung der Vorsteuerberichtigung bei Land- und Forstwirten folgende Übergangsregelung getroffen:

*„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 30. Juni 2013 erfolgt.“*

Mit Bundesgesetzblatt 63/2013 vom 5.4.2013 wurde diese Frist auf den 31.12.2013 verlängert. Dieses Gesetz beruht auf einen Initiativantrag, der folgende Begründung enthält:

*„Seit der Kundmachung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (Anmerkung: am 14.12.2012) hat sich erwiesen, dass die Notwendigkeit zur Vorsteuerberichtigung bei der Rückkehr zur Pauschalierung gemäß § 22 UStG bei erstmaliger Verwendung nach dem 30.6.2013 auch Investitionsvorhaben betrifft, die bereits begonnen wurden und zu einem Zeitpunkt geplant worden sind, als die Neuregelung noch nicht bekannt war. Aus Gründen des Vertrauenschutzes sollten diese Vorhaben noch unter jenen rechtlichen Rahmenbedingungen durchgeführt werden können, die zu ihrer Planung gegolten haben, dazu ist es notwendig die Frist auf den 31.12.2013 zu verlängern.“*

Bis zum Veranlagungsjahr 2013 stellte der Wechsel zwischen Regelbesteuerung und USt-Pauschalbesteuerung bei Land- und Forstwirten nach § 22 UStG keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 und 11 UStG dar. Es war daher in einer betriebsbezogenen Betrachtung aus diesem Grunde keine generelle Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 22 Rz. 21, Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Aufl., Seite 754ff).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, kundgemacht mit BGBl. 112/2012 am 14.12.2012, wurde diese Rechtsgrundlage ab dem Veranlagungsjahr 2014 geändert und im § 12 Abs. 12 und § 22 Abs. 1 UStG ausdrücklich normiert, dass der Übergang von der Regelbesteuerung zur Umsatzsteuerpauschalierung und umgekehrt eine für den Vorsteuerabzug maßgebende Änderung der Verhältnisse darstellt. Im § 28 Abs. 39 Z. 4 UStG des AbgÄG 2012 erfolgte dazu eine Übergangsregelung, wonach die geänderte Vorsteuerberichtigung bei Land- und Forstwirten nur für jene Gegenstände des Anlagevermögens vorzunehmen ist, deren erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen nach dem 30. Juni 2013 erfolgt ist. Aus Gründen des Vertrauenschutzes wurde diese Frist mit BGBl. 63/2013 auf 31. Dezember 2013 verlängert. Für Gegenstände des Anlagevermögens, die bis zum 31.12.2013 vom Unternehmer in seinem Unternehmen erstmalig verwendet wurden, gilt somit die alte Rechtslage weiter (keine generelle VSt-Berichtigung).

Die Bestimmung des § 12 Abs. 10 1. Satz UStG lautet:

*„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.“*

### **3. Erstmalige Verwendung der Rundballenpresse im Sinne des UStG**

Im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage, hängt die Lösung des Rechtsstreits von der Frage ab, ob der Bf. durch die dargestellte Betätigung der Maschine am 15.12.2013 (Pressen von zwei Strohballen aus einem bereits bestehenden Ballen, Einsatzzeit 4 Minuten), diese „als Gegenstand des Anlagevermögens in seinem Unternehmen im Sinne der §§ 12 Abs. 10 und 28 Abs. 39 Z. 4 UStG erstmalig verwendet hat“ oder diese erstmalige Verwendung erst zu einem späteren Zeitpunkt im Laufe des Jahres 2014 erfolgt ist.

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).

Das Aufmachen eines Strohballens, um dann daraus mit der neuen Presse zwei kleinere Strohballen zu pressen, hat keinen betrieblichen Zweck und Nutzen. Diese vierminütige Benutzung der Rundballenpresse hat ihre Ursache nicht im Betrieb des Bf., sondern erfolgte – ohne einen betrieblichen Nutzen – ausschließlich in der Absicht und zu dem Zweck durch ein minimales Einschalten der Rundballenpresse vor dem 31.12.2013 bloß der Form nach die Anforderung der begünstigenden Übergangsregelung des § 28 Abs. 39 Z. 4 UStG zu erfüllen.

Wenn kleinere Strohballen für den Betrieb des Bf. nützlich gewesen wären, hätte der Bf. gleich bei der ersten Ballenpressung kleinere Ballen hergestellt. Der Glaubwürdigkeit des in der letzten Stellungnahme vorgebrachten Nutzens, steht auch der Umstand entgegen, dass der Bf. nur einen einzigen Strohballen auf zwei kleinere Ballen um gepresst hat. Gegen die Glaubwürdigkeit sprechen auch die widersprüchlichen Angaben des Bf. warum er diese beiden Ballen gepresst hat (zunächst nass gewordenes Stroh, dann betriebliche Sinnhaftigkeit ist nicht erforderlich). Auch die Inszenierung dieses vierminütigen Maschineneinsatzes durch Fotobeweis und Anwesenheit des Geschäftsführers der Fa. L. spricht gegen das Vorliegen einer gewöhnlichen betrieblichen Arbeit unter Nutzung der neuen Ballenpresse. Vielmehr wird damit die wahre Absicht indiziert, nämlich mit dem Nachweis einer förmlichen Minimalbetätigung der Maschine vor dem 31.12.2013 der Ausnahmebestimmung des § 28 Abs. 39 Z. 4 UStG zu genügen, damit beim geplanten

Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung im Folgejahr keine VSt-Berichtigung erfolgen muss.

Durch die vorgenommene Betätigung der - Ende September gekauften und Anfang Dezember vertragskonform gelieferten - Rundballenpresse am 15.12.2013 wurde jedoch der aus Vertrauensschutzgründen geschaffene Ausnahmetatbestand des § 28 Abs. 39 Z. 4 UStG nicht verwirklicht. Der für den landwirtschaftlichen Betrieb nutzlose Einsatz der Rundballenpresse für vier Minuten in der Maschinenhalle, um aus einem bereits vorhandenen Strohballen zwei Ballen zu pressen, stellt keine erstmalige Verwendung dieses Gegenstandes als Anlagevermögen durch den Unternehmen in seinem Unternehmen im Sinne der §§ 12 Abs. 10 und 28 Abs. 39 Z. 4 UStG dar. Dieser Betätigung fehlt nämlich - wie dargelegt - ihr betrieblicher Zweck und Nutzen. Diese Betätigung ist nicht betriebskausal und stellt keine bestimmungsgemäße Nutzung der Maschine dar.

Die Rundballenpresse wurde daher erst im Folgejahr 2014 erstmals entsprechend ihrem betrieblichen Zweck verwendet.

#### **4. VSt-Berichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG**

§ 12 Abs. 11 UStG lautet:

*„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.“*

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG darf der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in der UVA des Jahres 2013 waren gegeben, weil die Rundballenpresse an den Bf. geliefert war (4.12.2013) und er die ordnungsgemäße Rechnung gemäß § 11 UStG vom leistenden Unternehmer am 16.12.2013 erhalten hat.

Der Bf. hat – wie vorstehend ausgeführt – dieses Wirtschaftsgut, dass zur Verwendung als Anlagevermögen in seinem Betrieb bestimmt war – jedoch erst im Laufe des Jahres 2014 (nach der Besichtigung durch die Prüferin im Mai 2014) für seinen bestimmungsgemäßen betrieblichen Zweck verwendet.

Anfang Jänner 2014 erklärte der Bf. rechtswirksam, dass er von der Regelbesteuerung wieder zurück in die Umsatzsteuerpauschalierung wechselt (Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG vom 20.1.2014).

Die Rückkehr zur Umsatzsteuerpauschalierung mit Beginn des Kalenderjahres 2014 stellt eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, dar (§ 12 Abs. 12 UStG idF AbgÄG 2012). Gemäß § 22 Abs. 1 UStG idF AbgÄG 2012 sind die Bestimmungen des § 12 Abs. 10 bis 12 UStG auf die Besteuerung der Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe anwendbar.

Da die Rundballenpresse im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse (Wechsel zur Umsatzsteuerpauschalierung mit Wirksamkeit vom 31.12.2013) noch nicht tatsächlich als Anlagevermögen im Betrieb des Bf. in Verwendung genommen worden ist, liegt ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 11 UStG vor. Eine Änderung der Verhältnisse bei Anlagevermögen, das noch nicht in tatsächliche Verwendung genommen wurde, löst eine zeitlich nicht befristete Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG aus. Die bloße Verwendungsabsicht genügt nicht. (Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 12 Rz. 458, 508, 517 sowie Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz. 324)

Im gemäß § 251 BAO angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 21.4.2016 wurde daher vom FA zu Recht eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG in Höhe von € 7.150 betreffend die 2013 angeschaffte aber noch nicht verwendete Rundballenpresse vorgenommen.

Die Bescheidbeschwerde war somit spruchgemäß abzuweisen.

## **5. 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.

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.

Wien, am 25. August 2017

