

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache VN1 NN, Str., PIZI B, vertreten durch C Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG, Str.1, PIZI D, gegen den Bescheid des Finanzamtes E betreffend Umsatzsteuer 2015 mit Ausfertigungsdatum 21.7.2016

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) beehrte in der am 6.7.2016 elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung 2015 eine Vorsteuer im Betrag von € 34.000 aus der unentgeltlichen Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes seiner Eltern an ihn. Die Gutschrift dieses Vorsteuerbetrages wurde bereits in der beim Finanzamt am 31.5.2016 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für die Kalendermonate 10-12/2015 beantragt.
2. Das Finanzamt fertigte am 21.7.2016 einen handschriftlich erstellten Bescheid aus, in dem ausgesprochen wurde, dass für das Jahr 2015 die Umsatzsteuer nicht veranlagt werde.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. am 1.12.2015 den landwirtschaftlichen Betrieb von seinen Eltern im Schenkungswege übernommen habe. Am 30.12.2015 sei eine Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung als Kleinunternehmer) ab dem Kalenderjahr 2016 und einen Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 ebenfalls mit Wirkung ab 1.1.2016 eingereicht worden. Mit Schreiben vom 24.5.2016 habe der steuerliche Vertreter den Antrag gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 vom 30.12.2015 insofern berichtigt, als dieser für das Jahr 2015 gelten sollte. Der Bf. habe in der Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2015 und in der Umsatzsteuererklärung auf Grundlage der Rechnung zuerst mit Ausstellungsdatum 2.1.2016 und dann datiert mit 30.12.2015 eine Vorsteuergutschrift begehrt. Da der Bf. eine Optionserklärung gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 ausdrücklich für das Jahr 2016 abgegeben habe und eine Berichtigung dieses Antrages rückwirkend auf das Jahr 2015 im Jahr 2016 nicht möglich sei, gelten für das Jahr 2015 daher die Bestimmungen des § 22 Abs. 1 UStG (Pauschalierung) und es finde keine Veranlagung zur Umsatzsteuer statt.

3. In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 27.7.2016 brachte der steuerliche Vertreter - auszugsweise wiedergegeben - wörtlich vor:

"Der § 22 Abs. 6 des UStG 1994 wird vom do. Finanzamt als "Fallfrist-Bestimmung" ausgelegt, d. h. der Antrag ist nur gültig für das Jahr des Einlangens des Antrages. ... Es ist verfassungsmäßig garantiertes Grundprinzip des österr. Verfahrensrechtes, dass alle Anbringen (Erklärungen, Eingaben aller Art) innerhalb der Verjährungsfrist jederzeit korrigiert und vom Antragsteller abgeändert werden dürfen. ...

Das do. Finanzamt unterliegt aber einem Irrtum, wenn es vermeint, dass eine begründete Berichtigung des Antrages auf das Jahr 2015 nicht möglich sein sollte.

Diese Gesetzesauslegung ist unrichtig und kann nur als schikanös bezeichnet werden, weil - wie zuvor ausgeführt - alle Arten von Anbringen an Behörden jederzeit bis zum Ablauf der Verjährungsfrist in alle Richtungen begründet abgeändert werden können. Scheinbar vertritt das Finanzamt ... die Meinung, dass eine Fallfrist zwingend mit einem Antrag-Abänderungsverbot verbunden ist. ...

Herr ... ist ein junger Landwirt, der von seinen Eltern den landwirtschaftlichen Betrieb im Jahr 2015 unentgeltlich übertragen erhalten hat.

Der ursprünglich ins Auge gefasste Übergabetermin 01.01.2016 wurde im Übergabe-, Pflichtteilsverzichts- und Dienstbarkeitsvertrag vom vertragserstellenden Rechtsanwalt aus im Nachhinein nicht mehr feststellbaren Gründen auf den 01.12.2015 vorverlegt.

Wir wurden als Berater von dieser Vorverlegung des Übergabestichtages nicht zeitgerecht unterrichtet, haben aber präventiv noch am 30.12.2015 den maßgeblichen Antrag gem. § 22 Abs. 6 UStG zeitgerecht für das Jahr 2015 eingebracht.

Damit sind alle Formalvoraussetzungen für eine erklärungskonforme Veranlagung der USt 2015 bei Herrn ... gegeben und wir wiederholen deshalb unseren Antrag auf erklärungskonforme Veranlagung."

4. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 26.9.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe der Bescheidbegründung wurde ergänzend ausgeführt, dass aus dem Erstantrag der Wille des Abgabepflichtigen eindeutig hervorgehe. Es handle sich nicht um eine Berichtigung, sondern um eine Änderung des Anbringens. Ein eindeutiger und richtiger Antrag könne nicht berichtigt werden. Laut Entscheidung des VwGH sei bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens eine nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (zB VwGH 20.2.1998, 96/15/0127; 18.5.2006, 2003/16/0009; 24.6.2009, 2007/15/0041).
5. Der steuerliche Vertreter stellte mit Eingabe vom 27.9.2016 den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO.
6. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 22.11.2016 zur Entscheidung vorgelegt.
7. Mit dem beim Bundesfinanzgericht am 2.6.2017 eingelangten Schreiben vom 1.6.2017 teilte der steuerliche Vertreter den Verzicht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit.

II. Rechtslage

1. § 22 Abs. 1 UStG 1994 regelt, dass bei nicht buchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt wird. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12 % der Bemessungsgrundlage festgelegt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.
2. Gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann der land- und forstwirtschaftliche Unternehmer 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.
3. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

3.1. Nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 leg. cit. verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für 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.

4. Gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens, einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

5. § 12 Abs. 15 UStG 1994 bestimmt:

Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a leg. cit., so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer. Weist der Unternehmer in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln. Ist aufgrund der Anwendung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 das Entgelt niedriger als die Bemessungsgrundlage, gelten die vorherigen Ausführungen sinngemäß.

III. Sachverhalt

1. Mit Übergabs- Pflichtteilsverzichts- und Dienstbarkeitsvertrag vom 16.11.2015 haben VN2 und VN3 NN ihren jeweiligen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ xxx, KG XX B, samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, insbesondere dem vorhandenen Inventar, Viehbestand sowie allen landwirtschaftlichen Geräten und Maschinen an ihren Sohn (Bf.) übertragen, welcher erklärt die Schenkung dankend anzunehmen und das Übergabeobjekt im Sinne und Umfang dieses Vertrages zum Stichtag 1.12.2015 (Vertragspunkt IV.) in sein Alleineigentum zu übernehmen (Vertragspunkt I.1.).

2. Tatsache ist, dass der Bf. am 30.12.2015 beim Finanzamt eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 und eine Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 eingereicht hat, deren Folgen antragsgemäß ab 1.1.2016 beziehungsweise für das Kalenderjahr 2016 gelten sollten.

3. Am 22.3.2017 übermittelte der Bf. eine Erklärung im Sinne des § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für das Kalenderjahr 2015 zu verzichten.

4. Die Übergeber legten dem Bf. über die Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebsgebäude und Gerätschaften am 2.1.2016 eine Rechnung mit der Rechnungsnummer 01/2016 über € 170.000 (Mistlagerstätte € 70.000 und div. ldw. Gerätschaften € 100.000) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer das sind € 34.000.

IV. Erwägungen

1. Die Übergabe eines Land- und Forstwirtschaftsbetriebes an nahe Angehörige erfolgt im Regelfall weitgehend unentgeltlich. Die (gemischte) Schenkung ist wie eine Lieferung gegen Entgelt zu beurteilen. Bei regelbesteuerten Betrieben sind daher die Aktivposten (insbes. Maschinen, Geräte, Betriebsvorrichtungen, Vorräte, Viehbestände) - auch wenn sie vormals im Rahmen der Umsatzpauschalierung angeschafft - wurden, zu bewerten und beim Übergeber der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Dem Übernehmer wird die Umsatzsteuer bei Rechnungslegung in gleicher Höhe als Vorsteuer vergütet, wenn er buchführungspflichtig ist oder rechtzeitig bis zum 31. Dezember die Regelbesteuerung beantragt. Die Grundstücksumsätze (insb. Wirtschaftsgebäude) sind zwar steuerbefreit, wurde dafür aber Vorsteuer beansprucht, kann durch Option auf 20 % USt die Vorsteuerkorrektur abgewendet werden. Wird optiert und übersteigt der Gesamtumsatz des Unternehmers nicht € 30.000, findet die Kleinunternehmerregelung Anwendung, wenn nicht formell auf diese unechte Umsatzsteuerbefreiung verzichtet wird (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 4. Auflage, S 543).

2. Voraussetzungen für die Anwendung des § 12 Abs. 15 UStG 1994 sind

- eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 oder eine sonstige Leistung gem. § 3a Abs. 1a leg. cit. ("Eigenverbrauch"),
- von einem Unternehmer,
- an einen anderen für dessen Unternehmen und
- eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994.

Der in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuerbetrag berechtigt den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung zum Vorsteuerabzug. Die Rechnung enthält anstelle des (nicht vorhandenen) Entgelts die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch (vgl. *Helmut Schuchter/Gerhard Kollmann* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 12 Rz 534 und 535; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 331).

3. Für die Geltendmachung der Vorsteuer bildet sohin unter anderem jedenfalls eine an den Übernehmer gelegte Rechnung Grundvoraussetzung. Im gegenständlichen Beschwerdefall stellten die Übergeber dem Bf. über die Betriebsübergabe am 2.1.2016 eine Rechnung mit Rechnungsnummer 01/2016.

4. Das Ausstellungsdatum ist ein erforderliches Rechnungsmerkmal. Der Tag der Rechnungsausstellung ist zum einen der Zeitpunkt in dem der Vorsteuerabzug zusteht

und zum anderen von Bedeutung für das Entstehen der Steuerschuld beim leistenden Unternehmer (vgl. auch *Helmut Schuchter/Gerhard Kollmann* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 11 Tz 70 und 71).

5. Gemäß § 11 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 hat der Unternehmer seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen. Gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeführt worden sind. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich - von Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz ausgenommen - um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

6. Im gegenständlichen Fall wurde erstmals am 2.1.2016 über die Betriebsübergabe vom 1.12.2015 Rechnung gelegt. Dem Bf. stand somit erstmals im Jahr 2016 aufgrund der Rechnung vom 2.1.2016 das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Dass die Abgabenbehörde die Steuerschuld bei den Übergebern im Jahr 2015 für entstanden ansah, ist nicht beschwerderelevant.

7. Mangelte es im Beschwerdejahr 2015 bereits am Vorliegen einer Rechnung erübrigte sich das Eingehen auf die Frage, ob ein Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 in dem Kalenderjahr der Einreichung Wirksamkeit entfaltet oder im Folgejahr, wenn dies seitens der Partei ausdrücklich beantragt wird.

8. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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. Dass das Vorliegen einer Rechnung Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bildet ergibt sich aus § 12 Abs. 15 UStG 1994, womit spruchgemäß zu entscheiden war.

