

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 14. August 2014, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 1/2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 1. März 2016, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Steuer sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Bei den Beschwerdeführern wurde eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 1/2014 durchgeführt.

Im *Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung* gemäß § 150 BAO vom 30. Juli 2014 traf der Prüfer folgende Feststellungen:

Die (Bf.) stellten am 31.12.2009 einen schriftlichen Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 auf Regelbesteuerung ab 01.01.2009, um die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.

Nach Ablauf der fünfjährigen Bindefrist reichte der steuerliche Vertreter ... am 17.01.2014 eine Widerrufserklärung mit Wirksamkeit 01.01.2014 zur damaligen Umsatzsteueroption gem. § 22 Abs. 6 UStG ein. Somit wird die Umsatzsteuer aus der Landwirtschaft ab 01.01.2014 wieder auf Basis der Pauschalierung gemäß § 22 Abs. 1-5 UStG ermittelt.

Am 07.05.2014 wurde die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Jänner 2014 beim Finanzamt eingereicht. In dieser Voranmeldung werden einerseits Vorsteuerbeträge in Höhe von € 5.887,77 aus den Errichtungskosten eines Fahrsilos geltend gemacht (Bezahlung im Jänner) und andererseits Vorsteuerbeträge in Höhe von € 1.172,79 unter der Kennzahl 063 der UVA berichtigt, welche sich aufgrund von vorhandenen Futtermittel und Dieseltreibstoffen zum Stichtag 31.12.2013 ergaben.

In den Voranmeldungszeiträumen November und Dezember 2013 sowie Jänner 2014 wurden aus den Errichtungskosten Vorsteuerbeträge in Gesamthöhe von € 33.129,22 geltend gemacht.

Eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 für den noch nicht in Verwendung genommenen Fahrsilo wurde in der Voranmeldung für Jänner 2014 nicht durchgeführt.

Am 25.07.2013 wurde von den (Bf.) bei der Gemeinde ... ein Ansuchen um Erteilung der baubehördlichen Bewilligung zur Errichtung eines überdachten Fahrsilos (891 m²) auf dem Grundstück Parzelle ... in der Katastralgemeinde ... eingebracht. Das Fundament wird aus Ortbeton samt zusätzlicher Beschichtung hergestellt. Darüber wird eine tragende Holzkonstruktion aufgesetzt, die Seitenteile bestehen aus Trapezblechen und das Satteldach mit Wellenbeton eingedeckt.

Am 20.08.2013 wurde für das Bauprojekt von der Gemeinde die Baubewilligung erteilt.

Am 16.09.2013 erfolgte die Meldung über den Baubeginn durch die (Bf.) an die Gemeinde.

Die erforderliche Fertigstellungsmeldung wurde bis zum 14.04.2014 noch nicht eingebracht.

Am 13.03.2014 wurde im Rahmen der Prüfung eine Betriebsbesichtigung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass der Fahrsilo noch nicht in Nutzung genommen wurde. Dieses begründet sich u.a. in dem Umstand, dass die beidseitigen Ein- bzw. Ausfahrten noch nicht hergestellt waren und der Silo somit nicht befahrbar war. Weiters waren zu diesem Zeitpunkt auch die geplanten Tore (ebenfalls auf beiden Seiten), welche das eingelagerte Futter in Zukunft vor Sonneneinstrahlung, Regen und Schnee schützen sollen, nicht vorhanden.

Am 11.04.2014 wurde der damalige Baufortschritt - wie oben ausgeführt - auch mit Fotos dokumentiert.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 sieht eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren.

Ändern sich nämlich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung (im gegenständlichen Fall mit Jänner 2014) eingetreten ist.

Gemäß § 12 Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994 idF AbgÄG 2012, BGBI. I Nr. 112/2012 liegt eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, auch dann vor, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 UStG für den Vorsteuerabzug vorliegt.

Für die aus einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 entstandene Steuerschuld gelten auch dann die allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 (wie Berechnung, Entrichtung, Erklärung, Aufzeichnungspflicht, usw.), wenn die

Berichtigung im Zusammenhang mit dem Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalierung vorzunehmen ist.

Die Berichtigung der in den Monaten November und Dezember 2013 sowie Jänner 2014 im Zusammenhang mit der Errichtung des Fahrsilos geltend gemachten Vorsteuerbeträge ist daher im ersten Voranmeldungszeitraum des Kalenderjahres 2014 durchzuführen (unter der Kennzahl 063 der Umsatzsteuervoranmeldung).

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG KZ 063: € 33.129,22

Mit *Beschwerde* wurde die Festsetzung der Umsatzsteuer 1/2014 in der ursprünglich beantragten Höhe von -€ 4.714,98 mit folgender Begründung beantragt:

Die Festsetzung der Umsatzsteuer Jänner 2014 beruht auf den Feststellungen der Außenprüfung durch das Finanzamt Waldviertel. Im Zuge dieser Außenprüfung meinte die Finanzverwaltung, dass die Inbetriebnahme des Fahrsilos bis zum 31.12.2013 noch nicht erfolgt sei und deshalb auf Grund des Widerrufes der Umsatzsteueroption gemäß § 22 (6) UStG mit Wirksamkeit 1.1.2014 eine Berichtigung der Vorsteuern gemäß § 12 (11) UStG zu erfolgen habe.

Diese Ansicht wird von uns nicht geteilt. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wird im Wesentlichen angeführt, dass mit 14.4.2014 noch keine Fertigstellungsmeldung für dieses Objekt bei der Gemeinde eingegangen ist, die Zufahrten noch nicht hergestellt waren und auch die beiden Einfahrtstore noch nicht montiert waren. Diese Feststellungen sind grundsätzlich richtig.

Unseres Erachtens stehen die o.a. Umstände jedoch einer tatsächlichen Inverwendungsnahme nicht entgegen. Das Vorliegen einer Fertigstellungsmeldung ist eine in den jeweiligen Bauordnungen normierte Verpflichtung, die für die steuerliche Beurteilung keine Auswirkung hat. In vielen Fällen wird ein Objekt bereits in Verwendung genommen, bevor eine entsprechende Fertigstellungsmeldung erfolgt ist. Ein Versagen des Vorsteuerabzuges aus diesem Grund ist jedoch gesetzlich nicht normiert.

Inverwendungsnahme zielt auf die tatsächliche betriebliche Nutzung ab. Die Möglichkeit der Nutzung als Fahrsilo war zum gegebenen Zeitpunkt noch nicht gegeben. Jedoch war das Gebäude zum 31.12.2013 bereits so weit hergestellt, dass eine betriebliche Nutzung als Lagerraum problemlos möglich war. Im Wesentlichen hat sich der Errichtungszustand des Gebäudes zwischen dem 31.12.2013 und dem Zeitpunkt der Besichtigung durch den Außenprüfer im März 2014 nur wenig verändert. Es haben nur mehr die Einfahrtstore und die endgültige Fertigstellung der Zufahrten gefehlt, was jedoch einer Nutzung als Lager nicht entgegengestanden ist. Konkret wurde das Gebäude bereits vor dem 31.12.2013 als Lager- und Unterstellraum für landwirtschaftliche Produkte und Gegenstände (der Bf.) genutzt, wodurch die Inverwendungsnahme zum 31.12.2013 unseres Erachtens bereits erfolgt ist und daher die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 (11) UStG nicht vorgenommen werden muss.

Die abweisende *Beschwerdevorentscheidung* wurde mit nachstehender Begründung erlassen:

Strittig ist somit, ob der Fahrsilo bereits im Jahr 2013 erstmalig verwendet wurde.

Grundsätzlich sind die Änderungen in § 12 Abs. 12 sowie in § 22 Abs. 1 und 2 UStG ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden, § 12 Abs. 12 zweiter Satz UStG idF AbdÄG 2012 betrifft auch Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 11 UStG. In dessen Anwendungsbereich fallen u.a. auch noch nicht in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens. Für unter § 12 Abs. 11 UStG 1994 fallende Berichtigungstatbestände gilt die Übergangsregelung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG nicht. Somit kann es daher bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens - wie in diesem Fall - bereits ab dem Veranlagungsjahr 2014 zu Vorsteuerberichtigungen kommen.

Nach Ansicht des Finanzamtes kann aus folgenden Gründen von keiner erstmaligen Verwendung/Nutzung des Fahrsilos im Jahr 2013 ausgegangen werden:

[Wiederholung der Feststellungen des Prüfers]

Nach Ansicht des Finanzamtes kann - neben obigen Ausführungen - auch aus folgenden weiteren Gründen von keiner gesicherten Inbetriebnahme 2013 ausgegangen werden:

Abgesehen davon, dass die Bf. keinerlei Beweise vorbringen konnten, die in zeitlicher Hinsicht belegen, dass der Silo bereits im Jahr 2013 benutzt wurde (wie oben ausgeführt, wurden seitens der Prüfung erst am 11.4.2014 Fotos angefertigt), ist auf den Fotos nach Ansicht des Finanzamtes eindeutig ersichtlich, dass bei einem derartigen Baufortschritt per 11.4.2014 nicht einmal die in der Beschwerde behauptete (Anm.: allenfalls geringfügige) Nutzung als Lager- und Unterstellraum tatsächlich sinnvollerweise möglich gewesen sein konnte; man beachte: Im Winter, im Waldviertel (kein Schutz vor Regen, Schnee, Wind ...).

Außerdem bleibt offen, wann die auf den Fotos ersichtlichen - im minimalen Umfang - gelagerten/untergestellten Gegenstände tatsächlich in den offenen Fahrsilo verbracht wurden; einen Rückschluss auf eine Verwendung/Nutzung des Fahrsilos lässt auch diese Nutzungsbehauptung nicht zu.

Zudem muss nach Ansicht des Finanzamtes in diesem Zusammenhang zumindest auch die - wenngleich in diesem Fall nicht primär entscheidungsrelevante - Frage aufgeworfen werden, ob in derartigen Fällen nicht auch eine sinnvolle (dem geplanten Zweck entsprechende) Verwendung des Silos Voraussetzung für eine Beurteilung der tatsächlichen Verwendung oder Nutzung im Sinne der umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen sein müsste. Der Sinn und Zweck eines Fahrsilos ist es nämlich, darin Futter abzukippen, es festzufahren und luftdicht abzudecken. Laut obigen Ausführungen war der Silo aber weder befahrbar noch das eingelagerte Futter vor äußeren Wettereinflüssen geschützt. Es wäre somit kein Silierungsprozess im Jahr 2013 möglich gewesen.

Die vorgenommene Vorsteuerberichtigung betreffend den Fahrsilo im Monat 1/2014 in Höhe von insgesamt € 33.129,22 war nach Rechtsansicht des Finanzamtes aufgrund der obigen Ausführungen und basierend auf der dargestellten umsatzsteuerlichen Gesetzteslage zwingend erforderlich, weswegen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist. Der Spruchbetrag des Erstbescheides bleibt mit € 28.414,24 unverändert.

Der *Vorlageantrag* wurde ohne weitere Begründung gestellt.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Antrag:

Sachverhalt:

Die Bf. betreiben eine Land- und Forstwirtschaft. Sie stellten am 31.12.2009 einen schriftlichen Antrag gem. § 22 Abs. 6 UStG 1994 auf Regelbesteuerung ab 01.09.2009, um die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern. Nach Ablauf der fünfjährigen Bindefrist reichte der steuerliche Vertreter, die LBG Niederösterreich GmbH am 17.01.2014 eine Widerrufserklärung mit Wirksamkeit 01.01.2014 zur damaligen UmsatzsteueroPTION gem. § 22 Abs. 6 UStG ein. Somit wird die Umsatzsteuer aus der Landwirtschaft ab 01.01.2014 wieder auf Basis der Pauschalierung gem. § 22 Abs. 1-5 UStG ermittelt. Am 07.05.2014 wurde die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Jänner 2014 beim Finanzamt eingereicht. In dieser Voranmeldung wurden einerseits Vorsteuerbeträge in Höhe von € 5.887,77 aus den Errichtungskosten eines Fahrsilos geltend gemacht (Bezahlung im Jänner) und andererseits Vorsteuerbeträge in Höhe von € 1.172,79 unter der Kennzahl 063 der UVA berichtet, welche sich aufgrund von vorhandenen Futtermitteln und Dieseltreibstoffen zum Stichtag 31.12.2013 ergaben. In den Voranmeldungszeiträumen November und Dezember 2013 sowie Jänner 2014 wurden aus den Errichtungskosten Vorsteuerbeträge in Gesamthöhe von € 33.129,22 geltend gemacht. Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 für den noch nicht in Verwendung genommenen Fahrsilo wurde in der Voranmeldung für Jänner 2014 nicht durchgeführt. Aufgrund der durch die Umsatzsteuerprüfung im Juli 2014 getroffenen steuerlichen Feststellungen (fehlende Inbetriebnahme des Fahrsilos) wurde mit Bescheid vom 14.08.2014 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2014 eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG in Höhe von € 34.302,01 vorgenommen. Gegen diesen Bescheid erhoben die Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde. Diese Beschwerde wurde mittels Beschwerdevorentscheidung vom 03.03.2015 als unbegründet abgewiesen.

Beweismittel:

- Baubeschreibung (25.07.2013) + Erhebungen bei Gemeinde Waidhofen/Thaya-Land (14.04.2014) - Fotos von Fahrsilo (11.04.2014) - Aktenvermerk Betriebsbesichtigung (13.03.2014) - Bericht Außenprüfung (30.7.2014)

Stellungnahme:

Strittig ist der Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung bzw. Nutzung der Rundballenpresse (gemeint: des Fahrsilos).

Grundsätzlich sind die Änderungen in § 12 Abs. 12 sowie in § 22 Abs. 1 u. Abs. 2 UStG ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden. § 12 Abs. 12 zweiter Satz UStG idF AbgÄG 2012 betrifft auch Vorsteuerberichtigungen gem. § 12 Abs. 11 UStG. In dessen Anwendungsbereich fallen u.a. auch noch nicht in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens. Für unter § 12 Abs. 11 UStG 1994 fallende Berichtigungstatbestände gilt die Übergangsregelung des § 28 Abs. 39 Zi 4 UStG nicht. Somit kann es daher bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens - wie idF - bereits ab dem Veranlagungsjahr 2014 zur Vorsteuerberichtigungen kommen. Gem. § 12 Abs. 11 UStG ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung kommt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist (idF Jänner 2014). Verweisend auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 03.03.2015 ist nach Rechtsansicht des Finanzamtes Waldviertel von keiner Inbetriebnahme des Fahrsilos im Jahr 2013 auszugehen. Einerseits wurde die Baubewilligung zur Errichtung des Fahrsilos bereits am 20.08.2013 erteilt, eine Fertigstellungsmeldung wurde jedoch bis zum 14.04.2014 nicht eingebracht (siehe "Erhebungen bei Gemeinde Waidhofen/Thaya-Land"). Andererseits brachten die Bf. auch keinerlei Beweise vor, die in zeitlicher Hinsicht belegten, dass der Fahrsilo bereits im Jahr 2013 benutzt wurde. Auf den Fotos ist nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel eindeutig ersichtlich, dass bei einem derartigen Baufortschritt per 11.4.2014 nicht einmal die in der Beschwerde behauptete Nutzung als Lager- u. Unterstellraum aufgrund der oft rauen Wetterlage im Waldviertel tatsächlich sinnvollerweise möglich gewesen sein konnte. Schon gar nicht entsprach es dem Sinn und Zweck eines Fahrsilos, nämlich darin Futter abzukippen, es festzufahren und luftdicht abzudecken. Lt. obigen Ausführungen war der Silo aber weder befahrbar noch das eingelagerte Futter vor äußeren Wettereinflüssen geschützt. Es wäre somit kein Silierungsprozess im Jahr 2013 möglich gewesen. Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde (s. Vorlageantrag vom 03.04.2015) als unbegründet abzuweisen und den Bescheid über die Beschwerdevorentscheidung vom 03.03.2015 betreffend Umsatzsteuer für 01/2014 mit unverändertem Spruch im Rechtsbestand zu belassen.

In der über Antrag der Bf. durchgeführten *Senatsverhandlung* ergab sich Folgendes:

(steuerlicher Vertreter):

Wir stehen auf dem Standpunkt, dass der in Rede stehende Fahrsilo per 31.12.2013 in einem solchen Ausmaß fertig gestellt war, dass er auch in Verwendung genommen werden konnte und er auch tatsächlich in Verwendung genommen worden ist.

Zu diesem Zeitpunkt lagen bereits die wesentlichen Schlussrechnungen vor, insbesondere waren das die Rechnung der Baufirma E... sowie die Rechnung der Fa. Bauprofi T... (entfernte Verwandte). Von der letztgenannten Firma stammte der Beton.

(Der steuerliche Vertreter) legt dem Senat zwei Fotokopien vor.

Die Fotos werden vom Senat und vom Finanzamt in Augenschein genommen.

Erste Kopie:

Die erste Kopie zeigt den Querschnitt der gesamten Halle. Im mittleren Fahrsiloteil befindet sich ein Anhänger; im rechten Teil ein Kfz.

Zweite Kopie:

Im rechten Fahrsiloteil befindet sich ein Montagebus und rechts der Halle ein Lkw mit Baukran. Auf dem Lkw befindet sich Wellblech für die Eindeckung des Fahrsilos. An der rechten Hallenwand lehnt eine lange Auszugsleiter bis zum First des Daches.

Schlussrechnung der Fa. E... vom 30.12.2013:

Die Rechnung betrifft die Zimmererarbeiten der Siloüberdachung, Arbeitszeitraum November – Dezember 2013. Die Bruttosumme beträgt vor Skontoabzug rd. EUR 15.000,--. Die zweite Schlussrechnung vom 30.12.2013 betrifft Spenglerarbeiten, Bauvorhaben, Siloeinhausung, Ausführungszeitraum Dezember 2013; Bruttosumme vor Skontoabzug rd. EUR 20.000,--.

Über Befragen durch den Finanzamtsvertreter, wann die Fotos aufgenommen wurden?

(Sohn der Bf.):

Die Fotos wurden im Zuge der Arbeiten aufgenommen, das war vermutlich Mitte Dezember 2013. Eine Zeitangabe ist auf den Fotos leider nicht eingeblendet.

Finanzamtsvertreter:

Ich verweise auf die vom Prüfer aufgenommenen 8 Fotos. Aufnahmedatum war der 11. April 2014.

(steuerlicher Vertreter):

Auf dem ersten Foto sieht man im rechten Fahrsiloteil einen Anhänger sowie 3 Stapel Kartoffelkisten. In der linken Fahrsilospur ist ein Frontladerschild zu erkennen.

Außerdem ist auf diesem Foto die Vorderseite des Fahrsilos zu sehen und befindet sich vor dem Fahrsilo bereits eine Zufahrtsschotterung.

Das nächste Foto wurde von der Rückseite des Fahrsilos aufgenommen und ist dort die Zufahrt noch nicht hergestellt gewesen.

Die nächsten vier Fotos betreffen die hintere Seite des Fahrsilos.

Das vorletzte Bild zeigt die Vorderseite des Fahrsilos (es liegt eine Palette in der Nähe des Kanalanschlusschachtes).

Das letzte Bild wurde wiederum von der hinteren Seite des Fahrsilos aufgenommen.

Vorsitzender:

Welches Silogut sollte in diesem Fahrsilo gelagert werden?

(Sohn der Bf.):

Grassilage

Wann wurde das erste Mal tatsächlich Grassilage eingelagert.

(Sohn der Bf.):

Das war Mitte Mai 2014. Seite 4

(steuerlicher Vertreter):

Zum Zusatz auf der Ladung zur mündlichen Verhandlung gebe ich an:

Die 5-jährige Frist ist noch nicht abgelaufen, daher ist eine Fertigstellungsmeldung bis dato noch nicht erfolgt. Es sind bis jetzt noch nicht sämtliche Voraussetzungen erfüllt gewesen; insbesondere fehlte die bauseitige Bestätigung der ordnungsgemäßen Ausführung des Sickerschachtes.

Über Befragung des Vorsitzenden wann der Sickerschacht fertiggestellt wurde:

(Sohn der Bf.): 2013.

Direkt unter der liegenden Palette befindet bzw. befand sich das Sickerschachtbecken. Die Palette diente nur zur Abdeckung (Schutz).

(steuerlicher Vertreter):

Der Fahrsilo wurde zwar erst im Mai 2014 zum Zwecke der Silagierung verwendet. Er diente jedoch schon davor als Lagerplatz und Maschinenhalle.

Über Befragen durch den Vorsitzenden:

(Sohn der Bf.):

Der Fahrsilo befindet sich am Ortsrand. Unser Haus befindet sich ungefähr in der Mitte der Ortschaft. Von unserem Wohnhaus bis zum Silo sind es ca. 150m. Dazwischen befinden sich drei größere Gebäude, die sich auch in unserem Besitz befinden.

(steuerlicher Vertreter):

Ich lege die Unterlage "Betriebskonzept" vor. Dort befindet sich der Eingangsstempel der in Rede stehenden Gemeinde mit dem Eingangsdatum 1. August 2013. Dieses Betriebskonzept wurde bei Einreichung des Fahrsilos beigelegt und befindet sich auf dem letzten Blatt "Betriebsplanung" insbesondere der Hinweis, dass infolge Überdachung des Silos dieser auch anderweitig genutzt werden könne, bspw. auch der Traktor mit dem Entnahmegerät darin Platz finden soll.

Finanzamtsvertreter:

Aus den vorgelegten Schlussrechnungen geht nicht näher hervor, wann die einzelnen Arbeiten tatsächlich ausgeführt worden sind. Infolge des Rechnungsdatums 30. Dezember 2013 kann somit nicht gesagt werden, dass tatsächlich der Fahrsilo als Unterstellplatz verwendet werden konnte, zumal der Leistungszeitraum allgemein nur die Bezeichnung "Dezember" ausweist.

(steuerlicher Vertreter):

Reichen unsere Beweise nicht aus, so hat auf der anderen Seite auch das Finanzamt keinen Beweis erbracht, dass bis Ende Dezember keine Nutzung als Unterstellplatz erfolgte.

Vorsitzender:

Die Beurteilung sollte sich an Hand der im Jahr 2014 abgerechneten Leistungen vornehmen lassen. Was können Sie dazu angeben? Welche Baumaßnahmen wurden noch 2014 gesetzt?

(Sohn der Bf.):

Im Jahr 2014 sind keine Kosten mehr entstanden. Das Tor haben wir im Eigenbau gemacht. Das Material haben wir bei der Dachdeckerfirma eingekauft. Die Schotterarbeiten auf dem Vorplatz wurde 2014 noch fertiggestellt. Schotter wurde dazu keiner mehr zugekauft. Der einzige Schotter, welcher zugekauft wurde (ca. 10m3), wurde 2013 gekauft.

Wenn mir vorgehalten wird, dass im Jänner 2014 noch ein Vorsteuerbetrag in Höhe von 5.878,77 Euro angefallen ist, gebe ich an:

(steuerlicher Vertreter):

Das hat einen umsatzsteuerlichen Hintergrund. Im Jahr 2013 ist durch die Regelbesteuerung eine Ist-Besteuerung vorgelegen. Durch den Wechsel in die Pauschalierung wurde zur Sollbesteuerung gewechselt. Dadurch konnten nachträglich Vorsteuerbeträge, die bereits 2013 in Rechnung gestellt, aber noch nicht bezahlt wurden, nachgeholt werden.

Vorsitzender:

Auch der Prüfer verwies in seinem Bericht auf den Umstand der erst im Jänner 2014 erfolgten Bezahlung.

(Finanzamtsvertreter):

Ich betone noch einmal, dass die Bezahlung der Rechnung nichts über die tatsächliche Nutzung aussagt.

(Sohn der Bf.):

Ich weise von mir erstellte aktuelle Farbfotos vor. Darin sieht man wie derzeit der Fahrsilo genutzt wird:

1. Bild:

Traktor, dahinter großer Anhänger

2. Bild:

Heuschwader und Anhänger

3. Bild:

Siloblockschneider und Standhächsler für bestehende Hochsilos; davor Rundballenpresse

4. Bild:

fertiggestellter Fahrsilo samt Einfahrtstoren; selbst gesammelter Schotter

5. Bild:

linker Fahrsiloteil: mit Silage gefüllte Zeile; rechts daneben: Ladewagen

6. Bild:

Sähmaschine, Mähwerk, Heukreisler

7. Bild:

bis zum Rand mit Getreide gefüllte Fahrsilozeile; davor randvoll gefüllte große Kisten zur Abgrenzung. Davor: Anhänger mit Stroh.

8. Bild:

angebrochene Silozeile; davor Entnahmegerät

9. Bild:

angebrochener Silo.

10. und 11. Bild:

Maschinenhallen eines anderen Landwirtes im selben Ort.

12. und 13. Bild:

Zwei Fahrsilos ohne Überdachung mit hinterer Begrenzung.

Vorsitzender:

Es ergeht das Ersuchen, binnen einer Woche Namen und ladungsfähige Anschrift des Zeugen, Herr X (Baufirma) bekanntzugeben.

(steuerlicher Vertreter):

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie der Befassung des Senates wird hiermit zurückgezogen.

Die Verhandlung wird hiermit vertagt.

Der als Zeuge einvernommene Angestellte der die Fahrsilo-Überdachung herstellenden Firma E. sagte aus wie folgt:

Meine Funktion war die Einleitung der zu verrichtenden Arbeiten und die Überwachung der Arbeiten. Somit war ich nicht während sämtlicher Arbeiten beim Fahrsilo. Ich weiß jetzt nicht mehr, ob es sich um Arbeiten November und Dezember des Jahres 2013 oder 2014 handelte. Wenn ich nachdenke, so glaube ich, dass es sich um das Jahr 2013 handelte.

Mir fällt ein, dass das Jahr aus den Rechnungen ersichtlich sein muss.

An die Zeit November und Dezember kann ich mich noch genau erinnern. Es war ein kaltes und windes Wetter und wir sollten möglichst rasch fertig werden. Jedenfalls vor Beginn der Weihnachtsfeiertage. Das haben wir geschafft. Ich glaube mich zu erinnern, dass es der 17. oder 18. Dezember war, als wir fertig waren. Es waren alle Wände fertig, alle Verblendungen die Eckverblechungen und natürlich das Dach.

Wenn ich nach unseren Firmenfahrzeugen gefragt werde gebe ich an, dass wir eine Hocharbeitsbühne dort hatten. Die Halle war etwa 8 m hoch. So benötigten wir die Bühne. Weiters einen LKW-Kran und zwei Firmenbusse (Kastenwagen).

Der LKW-Kran war etwa bis zum 10. Dezember dort und auch das nur stundenweise.

Wenn ich gefragt werde, ob man bereits in den Fahrsilo hineinfahren konnte, gebe ich an: Ja, das war möglich. Es befanden sich darin bereits diverse abgestellte Maschinen. Ich glaube mich an einen Kartoffelvollernter zu erinnern, weiters an an Traktor anzuhangende Geräte, ich glaube es waren eine Egge und dergleichen. Diese Geräte standen in einer Ecke.

Weiters erinnere ich mich an ein blaues Gerät, ich denke ein Miststreuer.

Wenn ich gefragt werde, ob die Geräte nicht bei den Arbeiten nicht hinderlich waren, gebe ich an, dass das nur einen Teil der Geräte betroffen hat. Da wir unsere Hocharbeitsbühne immer dort gelassen haben und wir unter Dach haben wollten, wurden ein anderes Gerät hinausgefahren und anstelle dessen unser Gerät hineingestellt. Ein solches Gerät soll nicht nass werden. Insbesondere wegen der Schalthebel und -leitungen samt Verkabelungen.

Wenn mir nunmehr das Foto 5 vorgewiesen wird, gebe ich an: Das war die Rückseite des Fahrsilos, hinten zum Acker hinaus. Ich erinnere mich daran, dass wir dort Unterlegen haben müssen, um einen Standplatz für den LKW zu schaffen. Die Vorderseite des Silos war fertig. Es war eine fertige Zufahrt. Auch das Foto 4 muss meiner Meinung nach die Rückseite (Ackerseite) zeigen.

Wenn mir nunmehr das Foto 1 vorgewiesen wird, gebe ich an: Das war die Vorderseite des Fahrsilos, so wie ich sie in Erinnerung habe. Auch Foto 7 zeigt meiner Meinung nach die Vorderseite des Fahrsilos.

Wenn mir nunmehr das Foto Aufriss eines Fahrsilos vorgewiesen wird, gebe ich an: Das war die Vorderseite des Fahrsilos, an dem wir gearbeitet haben.

Wenn ich gefragt werde, ab welchem frühesten Zeitpunkt dieses Foto aufgenommen worden sein konnte, gebe ich an: Frühestens Mitte Dezember oder eben später. Bspw. sind die Verbleichungen, von denen ich schon gesprochen habe, zu erkennen, ebenso die Dachrinne.

Wenn mir das Foto mit dem LKW-Kran vorgehalten wird, gebe ich an, dass das Anfang Dezember aufgenommen worden sein muss. Ohne danach gefragt worden zu sein, gebe ich, dass ich auf dem Foto einen unserer genannten Firmenbusse im Fahrsilo stehend erkenne. Wenn ich gefragt werde, warum er im Fahrsilo abgestellt wurde, gebe ich an, dass das gemacht wurde, weil wir aus dem Wagen immer wieder Geräte oder Sachen benötigt haben und es besser war, dies in der Nähe zu haben. Außerdem regnete es öfters und so waren die Sachen unter Dach.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 bestimmt:

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.

Ruppe/Achatz, führen im UStG-Kommentar, 4. Aufl., § 12 aus:

Tz. 320:

Voraussetzung der Berichtigung ist, dass der Unternehmer den Gegenstand als Anlagevermögen in Verwendung nimmt, dh bereits als Anlagevermögen genutzt hat (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0041). Wird der Gegenstand vor dieser Nutzung veräußert und stellt dies eine Veränderung der Verhältnisse dar, dann kommt nicht § 12 Abs. 10, sondern allenfalls Abs. 11 zum Zuge. Die Vorsteuer ist dann in voller Höhe zu berichtigen.

Tz. 324:

Beispiel:

Ein Betriebsgebäude wird in den Jahren 2003 und 2004 errichtet. In beiden Jahren fallen Vorsteuern an. Die Vorsteuern 2003 wurden bereits abgezogen. Bevor das Gebäude als Anlagevermögen verwendet werden kann, wird es steuerfrei veräußert. Im Jahr 2004 steht ein Vorsteuerabzug wegen des Zusammenhangs mit einem steuerfreien (Grundstücks-)Umsatz nicht zu. Die 2003 abgezogenen Vorsteuern sind zur Gänze gemäß § 12 Abs. 11 zu berichtigen.

Der unabhängige Finanzsenat erwog in der Entscheidung vom 12.12.2012, RV/2810-W/07 (und vom 15.03.2012, RV/3040-W/08):

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 regelt die nachträgliche Änderung der Verhältnisse für Gegenstände, die nicht als Anlagevermögen genutzt werden und für sonstige Leistungen, folgendermaßen: 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. Als Anwendungsbereich der Bestimmung des § 12 Abs. 11 UStG 1994 kommen auch in Bau befindliche Anlagen oder noch nicht *in Verwendung genommene Gegenstände* des Anlagevermögens in Betracht. Ändern sich bei einem solchen Gegenstand die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges - ohne Aliquotierung - für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Voraussetzung der Berichtigung (nach Abs. 10) ist, dass der Unternehmer *den Gegenstand als Anlagevermögen in Verwendung nimmt, dh bereits als Anlagevermögen genutzt hat* (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0041). Wird der Gegenstand vor dieser Nutzung veräußert und stellt dies eine Veränderung der Verhältnisse dar, dann kommt nicht § 12

Abs. 10 UStG 1994, sondern allenfalls Abs. 11 zum Zuge (Ruppe/Achatz, UStG 4, § 12 Tz. 320).

Betroffen sind daher auch Gegenstände, die zur Verwendung als Anlagevermögen bestimmt waren, als solches aber nie bzw. noch nicht verwendet wurden.

Die Berichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 ist daher auch in den Fällen vorzunehmen, in denen ein Gebäude zB 2001 und 2002 errichtet, 2003 als Anlagevermögen in Verwendung genommen und noch 2003 entnommen wird.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 23.02.2010, 2008/15/0027: Ob das gegenständliche Gebäude in der ersten Jahreshälfte 1992 zur betrieblichen Nutzung fertiggestellt war oder nicht, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut im Sinne der Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. September 2000, 96/14/0055).

Die Beurteilung der Frage, ob der Fahrsilo bereits im Jahr 2013 in Verwendung genommen wurde oder erst im Laufe des Jahres 2014 ergibt Folgendes:

Die (bereits) im Zuge der Außenprüfung vorgelegten und anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgewiesenen Fotos lassen in Verbindung mit den Angaben des Sohnes der Bf. und der damit übereinstimmenden Zeugenaussage des Angestellten der Fa. E., welche die Fahrsilo-Überdachung laut den Schlussrechnungen im "Arbeitszeitraum: November-Dezember 2013" hergestellt hatte, keinen Zweifel an der bereits ab 10. Dezember 2013 eingetretenen Inverwendungnahme des Fahrsilos aufkommen:

Bis 10. Dezember 2013 war der Fahrsilo soweit hergestellt, dass das Dach (mittels Blechdach) gedeckt war und die Zufahrt auf der Zufahrtseite errichtet war (die Fotos, die eine etwa 0,5 m hohe Stufe bis zum betonierten Plateau und einen Schotterhügel zeigen, wurden von der Rückseite des Bauwerks, der Nicht-Einfahrtseite, aufgenommen). Hatte der überdachte Bau ab 10. Dezember 2013 auf Grund der Dachdeckung Schutz vor den Witterungseinflüssen (des beginnenden Winters) geboten und waren ab Eindeckung verschiedene landwirtschaftliche Geräte, wie bspw. der Kartoffelvollernter, Egge, Miststreuer untergestellt, wenngleich im Zuge der Komplettierungsarbeiten einzelne Geräte während der Arbeiten der Fa. E. aus dem Fahrsilo hinausgestellt werden mussten, wurde das Bauwerk, welches zwei Betriebszwecken zu dienen bestimmt war (vgl. die Angaben in der mündlichen Verhandlung und das übereinstimmende am 1. August 2013 bei der Gemeinde eingereichte Betriebskonzept), ab diesem Zeitpunkt in Verwendung genommen. Einige Monate danach (erntezeitbedingt, ab Mai 2014) wurde ein Teil des Fahrsilos zum Zwecke der Silagierung verwendet und wurde das Bauwerk sodann

für zwei Zwecke, das Unterstellen diverser Maschinen und zum Silagieren, verwendet (vgl. bspw. Seite 4 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die festgesetzte Umsatzsteuer für den Zeitraum 01/2014 beträgt:	-4.714,98 €
Gesamtbetrag der	0,00 €
Bemessungsgrundlagen für	
Lieferungen und sonstige Leistungen	
(einschließlich Anzahlungen)	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und	0,00 €
Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	
Summe Umsatzsteuer	0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-5.887,77 €
Vorsteuer Berichtigung	1.172,79 €
Zahllast	-4.714,98 €
Festgesetzte Umsatzsteuer für den Zeitraum 01/2014	-4.714,98 €
(Gutschrift)	

Zulässigkeit einer 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.

Die gegenständliche Entscheidung hing von der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Beurteilung von auf der Sachverhaltsebene zu behandelnden Tatfragen ab (wann wurde das Bauwerk in Verwendung genommen), mit denen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang stehen.

Wien, am 17. Mai 2016