



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LL, MSM, PD 10, vertreten durch die WGmbH, vom 26. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 1. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlagen/Abgaben

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	177.456,88 €	Umsatzsteuer	17.745,68 €
			abziehbare Vorsteuern	-25.925,78 €
	festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			- 8.180,10 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) unterhält im KTal einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Im Anschluss an eine gemäß § 147 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) für die Jahre 2001 bis 2003 abgeführte Außenprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht (unter anderem)

fest, dass der Bw. erst im Streitjahr 2003, mit Wirkung ab Beginn desselben, auf die (bisherige) umsatzsteuerliche Pauschalierung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 verzichtet und zur Regelbesteuerung optiert habe.

Vom Hintergrund dessen habe der Bw. den Vorsteuerabzug aus diversen, ihm gegenüber bereits im Vorjahr (2002) erbrachten und abgerechneten Leistungen, die im Wesentlichen mit der Neuerrichtung des Stallgebäudes einhergingen, daher zu Unrecht im Streitjahr 2003 in Anspruch genommen, so der Prüfer.

Im Konkreten führte dies zu einer Kürzung von Vorsteuern im Ausmaß von 21.478,31 €.

Die prüferseits diesbezüglich beanstandeten, dem Arbeitsbogen in Ablichtung entnehmbaren Rechnungen nehmen sich, wie nachstehend beispielhaft verdeutlicht, im Wesentlichen wie folgt aus:

"TL Klagenfurt

LRG

9020 Klagenfurt

Rechnung vom 12.12. 2002
Auftrag vom 02.08.2002
Lieferdatum = Rechnungsdatum

Herrn

LL

vlg. MG

PD

1 St ALFA Aufstallung lt. Auftrag v. 24.07.02	€ 71.070.-
Rechnungsendbetrag incl. UST	€ 71.070.-
20% UST von € 59.225.-	€ 11.845.-
€ 5000.- fällig am 13.12.2002	

€ 66.070.- fällig am 11.01.2002"

Im Folgenden erließ das Finanzamt einen den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragenden Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 2003.

Dagegen berief der Bw. und hielt zunächst fest, dass er am 9. Juli des Streitjahres 2003 gegenüber dem Finanzamt erklärt habe, dass er mit Wirkung ab Beginn dieses Jahres auf die umsatzsteuerliche Pauschalierung i. S. des § 22 UStG 1994 verzichte und seine Umsätze nach den allgemeinen Regelungen des UStG 1994 versteuern werde.

Hieran anknüpfend führte der Bw. dann aus, dass er im Streitjahr auch seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht im Pauschalierungsweg gemäß den diesbezüglich vorgesehenen ertragsteuerlichen Bestimmungen, sondern vielmehr im Rahmen einer

Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt habe. Bei der Berechnung der Umsatzsteuervoranmeldungen für das Streitjahr habe er die Umsätze, zumal die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 UStG 1994 vorgelegen seien, nach vereinnahmten Entgelten versteuert und die Vorsteuern selbst in Anlehnung an die Verwaltungspraxis in jenem Besteuerungszeitraum geltend gemacht, in dem die Bezahlung der Rechnung erfolgt sei, so der Bw.

Im Weiteren wurde im Berufungsschriftsatz darauf hingewiesen, dass das in Rede stehende Stallgebäude im Zeitraum zwischen November 2002 und März 2003 errichtet und sohin auch Eingangsrechnungen mit Datum aus den beiden genannten Jahren vorhanden gewesen seien. Sämtliche Investitionsrechnungen seien Anfang des Streitjahres 2003 bezahlt und die Vorsteuern hieraus in den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen nach Maßgabe der Bezahlung geltend gemacht worden. Somit sei, der gängigen Verwaltungspraxis folgend, so der Bw., auch für Eingangsrechnungen mit Rechnungsdatum 2002 die Vorsteuer in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen der Bezahlung dieser Rechnungen im Streitjahr 2003 geltend gemacht worden.

Der Bw. führte in diesem Zusammenhang aus, dass sich diese Vorgangsweise, von der Rechtsgrundlage her, aus der Bestimmung des § 22 UStG 1994 ergebe, zumal diese nicht festlege, wie die pauschal festgesetzten Steuern zu ermitteln seien und diese Bestimmung demnach für pauschalierte Landwirte das Wahlrecht offenlasse, die Vorsteuern aufgrund der Rechnung oder nach Maßgabe der Zahlung geltend zu machen, beziehungsweise festzusetzen, so der Bw. Das angesprochene Wahlrecht selbst leite sich daraus ab, dass der Gesetzgeber die umsatzsteuerliche Pauschalierung nur für nicht buchführungspflichtige und sohin nur für "vollpauschalierte" und "teilpauschalierte" Land- und Forstwirte vorsehe. Da Letztere den Gewinn gemäß der Pauschalierungsverordnung 2001 im Rahmen einer Einnahmen-Ausgabenrechnung zu ermitteln hätten, bestehe für diese jedenfalls die theoretische (im Falle eines Verbleibens in der umsatzsteuerlichen Pauschalierung) oder praktische Möglichkeit (im Falle eines Verzichtes auf die umsatzsteuerrechtliche Pauschalierung), die sich ergebenden Vorsteuern gemäß der gängigen Verwaltungspraxis als Einnahmen-Ausgabenrechner nach Maßgabe der Zahlung geltend zu machen, so der Bw.

Nach Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat ergänzte der Bw. mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2007 sein bisheriges Vorbringen noch dahingehend, dass er im Streitjahr 2003 auch einige Umsätze versteuert habe, obschon die diesen zugrunde liegenden Leistungen bereits im davorliegenden Jahr (der Pauschalierung) erbracht worden seien. Der Grund hiefür liege darin, so der Bw., dass die Vereinnahmung der diesbezüglichen Entgelte erst im Streitjahr 2003 erfolgt sei. Im Konkreten handle es sich dabei um folgende Umsätze:

Kunde	Betrag brutto
ZVG	€ 660,00
B Milchgeld 12/2002	€ 1422,08
BAG	€ 453,60
P	€ 121,63
Gesamtsumme	€ 2657,31

Der Bw. verwies in diesem Zusammenhang auf die gleichzeitig (in Ablichtung) vorgelegten Rechnungskopien und ersuchte um entsprechende Entsteuerung der im vorgenannten Betrag (Gesamtsumme) enthaltenen Umsatzsteuer i. H. von € 241,57 im Wege der Entscheidungsfindung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994 ist bei Lieferungen, sonstigen Leistungen sowie dem Eigenverbrauch im Inland bei der Berechnung der Steuer von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist und sind gemäß Abs. 2 leg. cit. von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 leg. cit. abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Vom Hintergrund der eingangs angeführten Bestimmungen des § 22 UStG 1994 sieht sich der unabhängige Senat zunächst gehalten, darauf hinzuweisen, dass die

Durchschnittssatzbesteuerung gemäß Abs. 1 der genannten Bestimmung darauf abzielt, nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirten die Erfüllung der umsatzsteuerlichen Verpflichtungen zu erleichtern. Von der Regelungstechnik her ist für deren Umsätze ein eigener Steuersatz (von 10%) vorgesehen und werden die mit diesen Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern in gleicher Höhe festgesetzt. Zufolge der sich hiemit verbindenden Äquivalenz von eigener Steuerschuld und Vorsteuern bestehen im Geltungsbereich des § 22 Abs. 1 UStG 1994 daher auch weder Aufzeichnungs-, noch Voranmeldungs- oder Erklärungspflichten, beziehungsweise entfällt mangels entstehbarer Zahllasten oder Überschüsse die Notwendigkeit der Ermittlung der Steuer und ihrer Berechnungsgrundlagen.

In Anlehnung hieran gilt es weiters festzuhalten, dass die Bestimmung des § 22 UStG 1994 die Besteuerung nichtbuchführungspflichtiger Land- und Fortwirte abschließend regelt und zufolge des Anwendungsvorranges derselben andere Vorschriften des UStG 1994 auch nur insoweit anwendbar sind, soweit § 22 UStG 1994 auf sie verweist, beziehungsweise erkennbar deren Inhalt voraussetzt. Etwaige ertragsteuerliche Gesichtspunkte, wie beispielsweise die vom Bw. angezogene Art der Gewinnermittlung, sind in diesem Zusammenhang nicht von Belang, wobei sich Letzteres auch hiedurch verdeutlicht, dass die festgeschriebenen Anwendungseinschränkungen nicht etwa hieran, sondern gemäß den einschlägigen Bestimmungen der BAO vielmehr an die betrieblichen Wertgrenzen (Einheitswerte) und die Höhe der Umsätze anknüpfen.

Von diesem Hintergrund her geht daher auch die Argumentation des Bw., wonach er im Streitjahr 2003 auch seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht pauschalierend, sondern im Wege einer Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt habe, schon vorweg am Kern der Sache vorbei.

Gleichsam irrelevant ist der Hinweis des Bw. auf die Bestimmung des § 17 Abs. 2 UStG 1994, zumal die vorrangige Bestimmung des § 22 UStG 1994 in keinsten Weise hierauf verweist und zudem die Istbesteuerung (gemäß der Vereinnahmung der Entgelte) keinerlei Einfluss auf den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges hat, der auch bei Istbesteuerung nach Maßgabe der Leistung und nicht etwa nach Maßgabe der Bezahlung vorzunehmen ist (siehe Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, 2. Auflage, § 17, TZ 9).

Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang noch angemerkt, dass sich der vorgenannte Einwurf, an den der Bw. den Abzug von Vorsteuern "nach Maßgabe der Bezahlung der Rechnungen und in Anlehnung an die Verwaltungspraxis" zu knüpfen sucht, zudem auch deshalb als verfehlt ausnimmt, da zufolge der verpflichtenden Anordnung der vorgenannten Bestimmung des § 20 Abs. 1 UStG 1994 ("sind abzusetzen") von dem diesbezüglich errechneten Betrag jedenfalls **die in den Veranlagungszeitraum fallenden,**

nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen sind und eine spätere Nachholung des Abzugs derartiger Vorsteuern schon grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Hiezu kommt, dass die in Rede stehenden Vorsteuerbeträge, zumal sie mit Leistungen zusammenhängen, die nachweislich nicht im Streitjahr 2003, sondern vom Leistungszeitraum her bereits im Jahr davor (siehe das eingangs angeführte Beispiel) und sohin in einem Zeitraum bewirkt und ausgeführt wurden, in dem der Bw. der Durchschnittsatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 unterlag, schon rein begrifflich auch keine nach § 12 UStG 1994 abziehbaren Vorsteuern darzustellen vermögen.

Vom Hintergrund des Vorangeführten bedarf es auch keines näheren Eingehens mehr auf das Vorbringen des Bw., wonach "die Bestimmung des § 22 Abs.1 UStG 1994 nicht festlege, wie die pauschal festgesetzten Steuern zu ermitteln seien und diese Bestimmung demnach für pauschalisierte Landwirte das Wahlrecht offenlasse, die Vorsteuern aufgrund der Rechnung oder nach Maßgabe der Bezahlung geltend zu machen". Der Vollständigkeit halber sei allerdings angemerkt, dass der Bw. durch die von ihm verwendete Formulierung bereits von sich aus klargestellt hat, wie sich die Steuerbeträge ermitteln, nämlich pauschal.

Zusammenfassend war sohin am Boden des Vorangeführten sowie unter ergänzender Bedachtnahme darauf, dass bei einem Übergang von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Besteuerung nach den allgemeinen Regeln die Besteuerung der vorher bewirkten Umsätze zufolge des Anwendungsvorranges des § 22 UStG 1994 jedenfalls als abgeschlossen zu betrachten ist, dem Vorsteuerabzugsbegehren des Bw. auch nicht zu folgen.

Als zutreffend stellt sich allerdings, vice versa der vorangeführten Beurteilung, das ergänzende und dahingehend auch belegte Begehren des Bw. lt. Schriftsatz vom 31. Jänner 2007 dar und war diesem daher auch zu entsprechen.

Insgesamt war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Die Umsatzsteuer für das Streitjahr 2003 berechnet sich wie folgt:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze lt. Bp.	179.872,61 €
Minderung lt. BE	2.415,73 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze lt. BE	177.456,88 €
dav. zu versteuern mit 10%	177.456,88 €
Umsatzsteuer lt. BE	17.745,68 €
Vorsteuern (unverändert)	-25.925,78 €
Gutschrift	-8.180,10 €

Klagenfurt, am 24. April 2007