



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/0450-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Landwirtin, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Oberrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, betreffend Umsatzsteuer 2002 nach der am 28. Februar 2005 in 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Weingut.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 1997, am gleichen Tag beim Finanzamt Eisenstadt eingelangt, teilte sie dem Finanzamt mit, „dass ich auf die Anwendung des § 22 Abs. 6 UStG 1972 verzichte und meine Umsätze ab 1.1.1997 nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuere.“

Am 30. März 1998 langte beim Finanzamt eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 ein (U 12, Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer), wonach die Bw. ab dem Kalenderjahr 1997 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichte. Die Bw. werde ihre „Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern“.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2001, beim Finanzamt am 28. Dezember 2001 eingelangt, widerrief die Bw. „gemäß den Bestimmungen des § 6 Abs. 3 UStG“ „die Option gem. § 6 Abs. 1 Z 27“ und erklärte, die Umsätze nach den allgemeinen Regeln des UStG zu

versteuern. Die Umsätze würden ab dem Kalenderjahr 2002 die Kleinunternehmengrenze nicht übersteigen.

Für das Jahr 2002 reichte die Bw. die Steuererklärungen (Einkommensteuererklärung mit Beilagen E 25, Komb 24, Komb 26 und E 1a, sowie Umsatzsteuererklärung) am 31. März 2003 beim Finanzamt Eisenstadt ein.

Die Umsatzsteuererklärung war – abgesehen von Name, Anschrift und Art des Unternehmens sowie Unterschrift – nicht ausgefüllt.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 8. April 2003 listete die Bw. Vorsteuerberichtigungsbeträge von insgesamt 122.500 S auf.

Einem handschriftlichen Vermerk des Referenten des Finanzamtes vom 5. Mai 2003 lässt sich entnehmen: „Versteuerberichtigung nicht jährlich vorschreiben, sondern zur Gänze im Jahre 2002, lt. pers. Vorsprache d. [Bw.]“

Mit Bescheid vom 24. Juni 2003 veranlagte das Finanzamt Eisenstadt die Bw. zur Umsatzsteuer für das Jahr 2002, wobei eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 im Ausmaß von 8.902,42 € vorgenommen wurde. Dieser Betrag wurde als Zahllast vorgeschrieben.

Als Begründung wurde auf „das Ergebnis des mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-)Gesprächs“ hingewiesen.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2003, beim Finanzamt am 22. Juli 2003 eingelangt, erobt die Bw. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002. Sie wandte sich darin „gegen die Vorsteuerkorrektur, da ich weiterhin einen landwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftete, allerdings aus gesundheitlichen Gründen in einem geringeren Ausmaß“.

Aktenkundig ist ein Vorhalt des Finanzamtes an die Bw. vom 23. Juli 2003, worin unter anderem ausgeführt wird:

„Das Finanzamt beabsichtigt, Ihre Berufung betreffend Vorsteuerkorrektur unter Anwendung folgender Gesetzesstellen abzuweisen:

Durch die Abgabe der Erklärung gem. § 22 (6) UStG 1994 auf die Anwendung des § 22 Abs. 1 bis Abs. 5 UStG 1994 ab 1997 zu verzichten, kommen die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zur Anwendung. Das bedeutet, dass für Unternehmer, deren Umsätze 300.000 ATS im Kalenderjahr nicht übersteigen, die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 6 (1) Z 27 UStG 1994) Platz greift – Umsätze müssen nicht versteuert werden, das Recht auf Vorsteuerabzug geht jedoch verloren.

Nach § 6 (3) UStG 1994 besteht die Möglichkeit, auf diese Steuerbefreiung zu verzichten, das bedeutet, dass Umsätze unter 300.000 ATS der Umsatzsteuer unterzogen werden und der volle Vorsteuerabzug zusteht (Erklärung vom 30.03.1998).

Diese Erklärung kann nach Ablauf von 5 Jahren widerrufen werden, wobei jedoch gem. § 12 (10) UStG 1994 eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die eine Vorsteuerkorrektur zur Folge hat.

Mit Schreiben vom 27.12.2001 haben Sie den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Jahr 2002 widerrufen, dadurch haben sich die Verhältnisse die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebend waren geändert und war § 12 (10) UStG 1994 anzuwenden.“

Im Finanzamtsakt befindet sich ein handschriftlicher Vermerk „Abweisung. Mit Fr. [Bw.] besprochen mündlich 2.9.03“.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2003 wies das Finanzamt Eisenstadt die Berufung als unbegründet ab und verwies auf den Vorhalt vom 23. Juli 2003 und die persönliche Vorsprache.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2003, beim Finanzamt am 6. Oktober 2003 eingelangt, beantragte die steuerlich nicht vertretene Bw. „die Vorlage an den UFS“ und ersuchte „um mündliche Vorsprache“. „Da ich das Gebäude noch immer landwirtschaftlich nutze, Lagerung meiner landwirtschaftlichen Maschinen und Geräte, Traktor und meiner Weinbestände, und ich weiterhin als Landwirt tätig bin, erachte ich die Vorsteuerkorrektur als nicht gerechtfertigt, da ich den Widerruf im Sinne des USTG zeitgerecht eingebracht habe.“

Mit Bericht vom 11. März 2004 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 11. April 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies die Bw. nochmals darauf, dass das Gebäude weiterhin landwirtschaftlich genutzt werde.

Das Finanzamt hielt entgegen, dass zufolge der Kleinunternehmerregelung nunmehr die Umsätze unecht steuerbefreit seien und daher eine Berichtigung der Vorsteuer vorzunehmen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind steuerfrei die Umsätze der Kleinunternehmer, wobei Kleinunternehmer ein Unternehmer ist, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum 22.000 € nicht übersteigen.

Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides nach § 6 Abs. 3 leg. cit. gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichte. Diese 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.

§ 12 Abs. 10 ff. UStG 1994 lautet:

„(10) 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.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

(10a) Abweichend von § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz tritt bei Grundstücken, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, ein Zeitraum von neunzehn Kalenderjahren und ein Berichtigungsbetrag von einem Zwanzigstel der Vorsteuern.

(11) 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.

(12) Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

(13) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Abs. 10 ist nicht durchzuführen, wenn die auf den Gegenstand entfallende Vorsteuer 220 Euro nicht übersteigt.“

§§ 22 UStG 1994 lautet:

„§ 22. (1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% 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 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

(2) Unternehmer im Sinne des Abs. 1 haben für die Lieferungen der in der Anlage nicht angeführten Getränke und alkoholischen Flüssigkeiten eine zusätzliche Steuer von 10% der Bemessungsgrundlage, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, eine zusätzliche Steuer von 8% der Bemessungsgrundlage zu entrichten; wenn auf diese Umsätze die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, vermindert sich die zusätzliche Steuer auf 2%; sie entfällt, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden. Für diese zusätzliche Steuer sowie

für Steuerbeträge, die nach § 11 Abs. 12 und 14 oder § 12 Abs. 10 und 11 geschuldet werden oder die sich nach § 16 ergeben, gelten die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes mit der Einschränkung sinngemäß, dass ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt.

(3) Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955.

(4) Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind.

(5) Führt der Unternehmer neben den im Abs. 1 angeführten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 zu behandeln.

(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.

(7) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 6 sind auch auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuwenden, wenn die Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre 400 000 Euro nicht überstiegen haben. Wird diese Umsatzgrenze nicht überschritten, so gelten die Abs. 1 bis 6 nur für jene land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, hinsichtlich welcher der nach den Grundsätzen des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 unter Berücksichtigung von Zupachtungen und Verpachtungen zum 1. Jänner eines Jahres ermittelte Wert der bei Unterhalten eines zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Betriebes selbstbewirtschafteten Fläche 150 000 Euro nicht übersteigt.

(8) Für Umsätze, für die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, werden die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge abweichend von Abs. 1 in Höhe der sich bei Anwendung des Steuersatzes gemäß § 10 Abs. 3 ergebenden Steuer festgesetzt.“

Nach der Aktenlage hat die Bw.:

- Am 29. Dezember 1997 auf die Anwendung des § 22 UStG 1994 verzichtet und erklärt, nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 ihre Umsätze zu versteuern zu wollen. Diese Verzichtserklärung ist nach wie vor aufrecht.
- Am 30. März 1998 auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet und erklärt, ab dem Kalenderjahr 1997 nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 ihre Umsätze zu versteuern zu wollen.
- Am 27. Dezember 2001 hat die Bw. den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung (mit Wirkung ab dem Kalenderjahr 2002) widerrufen.

Grundsätzlich geht die Landwirtepauschalierung nach § 22 UStG 1994 der Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs. 1 Z 27 leg. cit. vor. Auch Kleinlandwirte können die

Umsatzsteuer zur Abdeckung ihrer Vorsteuern verrechnen (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 400).

Die Bw. hat auf die Anwendung des § 22 UStG 1994 verzichtet und nach § 22 Abs. 6 leg. cit. zur Regelbesteuerung optiert.

Ferner hat die Bw. für die Jahre 1997 bis 2001 auf die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet („Doppeloption“; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 401).

Nunmehr nimmt die Bw. die Kleinunternehmerregelung wieder für das Berufsjahr in Anspruch. Die Bw. hat jedoch nicht erklärt, auf die Regelbesteuerung verzichten und zur Landwirtpauschalierung zurückkehren zu wollen.

Wäre die Bw. von der Regelbesteuerung zur Landwirtpauschalierung zurückgekehrt, läge in diesem Übergang für sich alleine noch keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse vor und wäre diesfalls keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 407 f.; idS auch *Ruppe*, UStG 1994, 2. Auflage, § 22 Tz. 46; Rz. 2856 UStR 2000).

Die Bw. beansprucht jedoch ausdrücklich die Kleinunternehmerregelung im Rahmen der Regelbesteuerung. Das kann für nicht buchführungspflichtige Weinbauern mit vorwiegend Privatkundschaft von Vorteil gegenüber der Pauschalierung sein, weil dadurch die 10%ige Zusatzsteuer für Getränkeumsätze wegfällt (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 400, 406). Dann hat die Bw. jedoch auch die hieraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen zu tragen.

Bei Wechsel zwischen Steuerpflicht (nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994) und Steuerfreiheit (nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) infolge Über- oder Unterschreitens der Umsatzgrenze oder – wie hier – Verzicht auf die Steuerfreiheit ist eine Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug gegeben und daher § 12 Abs. 10 bis 12 anzuwenden (vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Auflage, § 6 Tz. 464).

Dass die seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigt habenden Lieferungen und Leistungen sich auf Gegenstände beziehen, die weiterhin unternehmerisch genutzt werden, ändert nichts an dem Umstand dass diese unternehmerische Tätigkeit nunmehr unecht steuerbefreit ist, die Gegenstände also im Berufungszeitraum zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden. Für derartige Gegenstände besteht jedoch ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

Die Option für eine Steuerpflicht bei einer (unecht) steuerbefreiten Tätigkeit und umgekehrt ist einer der klassischen Fälle einer Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Auflage, § 12 Tz. 211

Da sich im Jahr 2002 die nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 maßgebenden Verhältnisse geändert haben, war eine Versteuerberichtigung nach dieser Bestimmung vorzunehmen.

Die Höhe der vorzunehmenden Vorsteuerberichtigung ist nicht strittig.

Eine Rechtswidrigkeit der Vorgangsweise des Finanzamtes vermag der Unabhängige Berufungssenat daher nicht zu erkennen.

Beilage: Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung vom 11. April 2005

Wien, am 12. April 2005